

Wat bij overdracht bedrijf aan transparante landbouwvennootschap ?

AddThis Sharing Buttons

Share to LinkedInShare to TwitterShare to Facebook

Auteur(s): Stefaan Van Crombrugge

Rechtbank/Hof: Gent

Editie: 1513 p. 9

Datum van uitspraak: 17 januari 2017

Publicatiedatum: 15 maart 2017

Wetboek: W.I.B. 92

Artikel: 46

Wat bij overdracht bedrijf aan transparante landbouwvennootschap ?

Volgens het hof van beroep te Gent kan er bij de overdracht van een landbouwexploitatie aan een fiscaal transparante landbouwvennootschap wel degelijk, in hoofde van de overdrager, sprake zijn van een belastbare 'stopzettingsmeerwaarde' (Gent 17 januari 2017).

Overdracht aan landbouwvennootschap

De zaak die voor het hof van beroep te Gent ter sprake kwam, betrof een landbouwer die zijn landbouwbedrijf in persoon uitbaatte (eenmanszaak). Op een bepaald ogenblik richt hij samen met iemand anders een 'landbouwvennootschap' op. Het landbouwbedrijf wordt in de vennootschap ingebracht.

Een dergelijke vennootschap heeft vennootschapsrechtelijk weliswaar 'rechtspersoonlijkheid'. Maar op fiscaal gebied kan zij kiezen. In principe wordt zij aan de personenbelasting onderworpen. Maar zij kan ervoor opteren aan de vennootschapsbelasting onderworpen te zijn (art. 29, § 2, 2° WIB 1992). Opteert zij daar niet voor, dan wordt zij fiscaal geacht geen rechtspersoonlijkheid te bezitten en wordt zij in de personenbelasting 'transparant' belast.

De landbouwvennootschap in kwestie opteert niet voor de vennootschapsbelasting. Uit de fiscaal transparante behandeling die haar bijgevolg te beurt valt, leiden de oprichters af, dat er fiscaal ook geen overdracht plaatsgevonden heeft van de goederen van het landbouwbedrijf (eenmanszaak) naar de landbouwvennootschap; dat er dus geen sprake is van een 'volledige en definitieve' stopzetting van de eenmanszaak; en dat er bijgevolg ook geen sprake kan zijn van een belastbare stopzettingsmeerwaarde in hoofde van de landbouwer (natuurlijke persoon).

De rechtbank van eerste aanleg te West-Vlaanderen, afdeling Brugge, volgde de landbouwer in deze redenering. De rechtbank oordeelde dat "enkel wanneer de landbouwvennootschap

fiscale rechtspersoonlijkheid verwerft, er sprake kan zijn van een definitieve en volledige stopzetting van de landbouwactiviteit [...] en er pas dan een stopzettingsmeerwaarde in toepassing van artikel 28, 1° WIB 1992 kan ontstaan".

Wel stopzettingsmeerwaarde

Het hof van beroep te Gent is het daar niet mee eens.

Het hof stelt om te beginnen vast dat het wetboek onder bepaalde voorwaarden in een vrijstelling voorziet bij een inbreng in een landbouwvennootschap die (fiscaal) geacht wordt geen rechtspersoonlijkheid te bezitten (art. 46, § 1, eerste alinea, 3° WIB 1992). Het stelt anderzijds vast, dat de fiscale transparantie van een landbouwvennootschap (waarin art. 29, § 2 WIB 1992 voorziet) enkel betrekking heeft op de toepassing van de regeling waarin artikel 29, § 1 WIB 1992 voorziet (belastbaarheid van de vennoten op hun opnemingen, en op hun deel in de verdeelde of onverdeelde winsten van de vennootschap), en dat in die opsomming de 'inbreng' niet is opgenomen.

Uit die vaststellingen leidt het hof van beroep te Gent af, dat er wel degelijk sprake kan zijn van een stopzetting en een stopzettingsmeerwaarde. Want waarom zou artikel 46, § 1, eerste alinea, 3° WIB 1992 moeten voorzien in een vrijstelling, indien de in artikel 29, § 1 WIB 1992 bedoelde fiscale transparantie zou inhouden dat er geen (belastbare) meerwaarde gerealiseerd kan worden ? In die interpretatie zou artikel 46, § 1, eerste alinea, 3° WIB 1992 geen zin hebben.

Omvang van de vrijstelling

Volgens het hof kan er bijgevolg wel degelijk sprake zijn van een stopzettingsmeerwaarde. De volgende vraag is dan of en in welke mate deze meerwaarde kan worden vrijgesteld.

De wettekst voorziet in een "volledige maar tijdelijke vrijstelling" onder meer, voor de stopzettingsmeerwaarden die zijn "verkregen of vastgesteld naar aanleiding van een inbreng in een landbouwvennootschap die geacht wordt geen rechtspersoonlijkheid te bezitten voor het belastbare tijdperk waarin de inbreng heeft plaatsgehad" (art. 46, § 1, eerste alinea, 3° WIB 1992).

Die wettekst betekent volgens het hof dat voor de vrijstelling van de stopzettingsmeerwaarde niet enkel vereist is dat er een inbreng is, maar ook dat de overdracht vergoed wordt in aandelen van de vennootschap die de inbreng ontvangt. Die aandelen moeten aandelen zijn, die het maatschappelijk kapitaal van die vennootschap vertegenwoordigen. Deze interpretatie vindt ook steun in artikel 794, 5° W.Venn., waaruit kan worden afgeleid dat onder een inbreng in natura in een landbouwvennootschap een kapitaal-inbreng moet worden verstaan, nl. een inbreng tegen vergoeding door aandelen van het maatschappelijk kapitaal. Deze interpretatie wordt ook bevestigd door artikel 46, § 3 WIB 1992, dat bepaalt dat, "ter bepaling van de meerwaarden of minderwaarden op aandelen die ter vergoeding van een in § 1, eerste alinea, [...] 3°, bepaalde inbreng zijn verkregen, aan de aandelen een waarde [wordt] toegekend gelijk aan de waarde die de ingebrachte activa, uit fiscaal oogpunt, bij de vroegere belastingplichtige hadden".

Een volledige lezing van artikel 46, § 3 WIB 1992 impliceert volgens het hof, dat er een duidelijke link is tussen de vrijgestelde stopzettingsmeerwaarde en de gelijkwaardige

vergoeding van de inbreng met aandelen. De vrijstelling is volledig in de mate dat de vergoeding van de inbreng in aandelen volledig is.

Een zogenaamde inbreng die niet vergoed wordt in aandelen, maar in geld en/of waartegenover een schuld geboekt wordt op de lopende rekening van de beherende vennoot, komt niet in aanmerking voor tijdelijke vrijstelling (van art. 46, § 1, eerste alinea, 3° WIB 1992), en voor de uitgestelde belastingheffing (bedoeld in art. 46, § 3 WIB 1992).

In casu is er een combinatie geweest van een overdracht tegen creditering van de lopende rekening van de beherende vennoot en een beperkte inbreng tegen aandelen. De vastgestelde stopzettingsmeerwaarde kan niet worden vrijgesteld in de mate dat de overdracht van de activa van de eenmanszaak niet met aandelen van de landbouwvennootschap is vergoed.

In casu was de betreffende landbouwer indertijd belast volgens forfaitaire grondslagen van aanslag. De stopzettingsmeerwaarden verwezenlijkt door een dergelijke landbouwer, naar aanleiding van de overdracht van vaste activa aan een landbouwvennootschap, zijn - zo besluit het hof - belastbaar volgens het eigen aanslagstelsel van die meerwaarden.

Kanttekening

Bij dit arrest moeten toch enkele kanttekeningen worden gemaakt.

Het hof gaat uit van de stelling dat inbreng in en dus ook overdracht aan een lichaam dat privaatrechtelijk rechtspersoonlijkheid heeft, maar ingevolge artikel 29, § 2 WIB 1992 geacht wordt geen rechtspersoonlijkheid te hebben voor de toepassing van artikel 29, § 1 WIB 1992, niet door de fiscale transparantie wordt beïnvloed. Die stelling lijkt ons in het algemeen toch betwistbaar. Slaat de fiscale transparantie van artikel 29 WIB 1992 ook niet op de activa en passiva van het lichaam ? Ons is het altijd voorgekomen dat dat wel degelijk het geval is (vgl. S. VAN CROMBRUGGE, "De handelsvereniging bij wijze van deelneming en de tijdelijke handelsvereniging", *AFT* 1986, 217).

Moet men er op fiscaal gebied niet van uitgaan dat er een overdracht van de activa gebeurt aan de leden van het lichaam ? Ten belope van de overdracht aan zichzelf is er geen realisatie. Maar ten belope van de overdracht aan de andere leden is die er wel (vgl. A. HAELTERMAN, *Fiscale transparantie*, Kalmthout, Biblo, 1992, nr. 112, nr. 216 en nr. 428). Wellicht gaat het, in die mate, dan wel niet om een stopzettingsmeerwaarde, maar om een exploitatiemeerwaarde. Zeker is deze oplossing natuurlijk niet. Er is inderdaad rechtspraak die van artikel 29 WIB 1992 een nogal letterlijke en mechanische toepassing maakt (Brussel 25 mei 2000, *TFR* nr. 188, 867). Fiscale transparantie is en blijft een van de grootste valkuilen van het fiscaal recht, waar onzekerheid troef is.

Ook de overweging dat artikel 46, § 1, eerste alinea, 3° WIB 1992 in geval van inbreng geen zin zou hebben indien inbreng in een fiscaal transparante landbouwvennootschap uit zichzelf geen realisatie van een meerwaarde zou kunnen opleveren, is niet overtuigend. Een landbouwvennootschap kan niet door één persoon worden opgericht (art. 790 en 794, 1° W.Venn.). Er moet dus, in de door ons voorgestane interpretatie van de fiscale transparantie van artikel 29 WIB 1992, altijd geacht worden een gedeeltelijke overdracht aan de andere oprichters te gebeuren. De vrijstelling van artikel 46, § 1, eerste alinea, 3° WIB 1992 blijft dus hoe dan ook zinvol.