

Successierechten

Nr. 2 – februari 2023
Maandelijks nieuwsbrief
verschijnt niet in juli

Afgiftekantoor
Antwerpen X
P 2A9331

Inhoud	p.
Wetgeving	
<i>Verrekening buitenlandse erfbelasting op roerende goederen: ook de Vlaamse decreetgever remedieert, of toch niet helemaal?</i> Charlotte MAES en Griet VANDEN ABEELE	1
Rechtspraak	
<i>De bewijsproblematiek voor feitelijke samenwoners inzake de samenwoning en de gemeenschappelijke huishouding</i> Aline VERMEULEN	6
Indexering	
<i>Vlabel publiceert forfaits voor berekening van het passief van de nalatenschap voor het aanslagjaar 2023</i> Jozef DECUYPER	11

Verrekening buitenlandse erfbelasting op roerende goederen: ook de Vlaamse decreetgever remedieert, of toch niet helemaal?

- 9 DECEMBER 2022 – Decreet tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, BS 20 december 2022.

De Vlaamse decreetgever heeft sinds kort de verrekening van buitenlandse erfbelasting voor alle buitenlandse goederen ingevoerd, zowel roerende als onroerende. Dit is het

gevolg van het arrest van het Grondwettelijk Hof van 3 juni 2021. Toch zegt het decreet niets over het regime van de buitenlandse boedelbelastingen. Daarmee blijft het onzeker of de Vlaamse Belastingdienst de verrekening in de praktijk tevens zal toepassen voor buitenlands geheven boedelbelasting.

KORTE VOORHISTORIEK

Reeds sinds de invoering van het federale Wetboek Successierechten is voorzien in een verrekeningsmechanisme voor buitenlandse belasting geheven op buitenlands vastgoed naar aanleiding van het overlijden van een Belgische rijksinwoner. (1) De verrekening werd jarenlang enkel toegestaan voor buitenlands onroerend goed. Bij de invoering van deze regel ging de wetgever er immers van uit dat er enkel buitenlandse erfbelasting werd geheven op buitenlands onroerend goed. Daarnaast was er vroeger in rechte lijn gewoonweg géén heffing op roerend goed. De wet van 1851 die het successierecht in rechte lijn invoerde, was enkel van toepassing op Belgisch onroerend goed.

Aldus was er destijds ook minder nood aan een verrekening voor buitenlandse erfbelasting geheven op roerend goed. (2)

Op vandaag is de voormelde wetgeven- de argumentatie achterhaald. Talloze landen heffen thans wel degelijk erfbelasting op roerend goed van niet-rijksinwoners. De internationale mobiliteit van zowel personen als goederen kent de afgelopen jaren daarnaast een enorme stijging.

Op 3 juni 2021 besliste het Grondwettelijk Hof in de zaak Boer (arrest 80/2021) dan ook dat het Vlaamse Gewest ook de verrekening moet toestaan van buitenlandse erfbelasting geheven op roerend goed. Dit nadat het Hof van Cassatie over de verenigbaarheid van de toenmalige regeling met de Grondwet

een prejudiciële vraag had gesteld aan het Grondwettelijk Hof. (3) Het onderscheid tussen roerende en onroerende goederen is strijdig met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel, zo besliste het Grondwettelijk Hof.

VLABEL VOLGT ...

Op 21 juni 2021 nam de Vlaamse Belastingdienst hierover een eerste standpunt in. (4) Vlabel sloot zich aan bij de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof en kondigde aan de verrekening alvast toe te staan ook voor roerende goederen. Dit laatste, zowel in de fase van taxatie en bezwaar als in geval van een verzoek tot ambtshalve ontheffing (en zelfs buiten de aanslagtermijn van vijf jaar indien van toepassing).

In dit standpunt werd daarentegen *niet* ingegaan op het regime van de hogergenoemde zgn. buitenlandse boedelbelastingen, belastingen die niet de aard van een successierecht hebben maar een nalatenschap rechtstreeks bezwaren. Vlabel aanvaardde deze buitenlandse boedelbelastingen destijds slechts als specifiek passief van de nalatenschap. Men mocht de buitenlandse boedelbelasting enkel aftrekken van de waarde van de buitenlands belaste goederen, om de heffingsgrondslag in België te bepalen. Deze belasting werd namelijk aanzien als een soort van last opgelegd aan de nalatenschapsboedel, zodat deze niet in aanmerking kwam voor de voormelde verrekening. (5)

Daarmee ging Vlabel in tegen de beslissing van de Federale Administratie van 21 november 1968. (6) In deze

(1) Oud art. 17 W.Succ.

(2) Zie uitgebreider in R. DEBLAUWE, "Nu ook verrekening van buitenlandse erfbelasting voor roerende goederen", www.tiberghien.com.

(3) Cass. 13 februari 2020, F18.0141.

(4) SP nr. 21042 dd. 21 juni 2021.

(5) SP nr. 15121 dd. 8 augustus 2021.

(6) Nr. E.E./80.587.

administratieve beslissing wordt er voor de toepassing van deze verrekening specifiek voor onroerend goed namelijk geen onderscheid gemaakt naargelang de belasting rechtstreeks en globaal geheven wordt lastens de nalatenschapsboedel, dan wel persoonlijk en individueel lastens de rechthebbenden op ieders deel. De Federale Administratie stond daarmee wel de verrekening toe van de buitenlandse erfbelasting op buitenlandse onroerende goederen, ook indien de buitenlandse erfbelasting de kenmerken had van een boedelbelasting, en niet persoonlijk door de belastingplichtige gedragen diende te worden.

De toepassing van het vroegere standpunt van Vlabel was dan ook aanzienlijk minder gunstig dan een volledige verrekening van de in het buitenland geheven erfbelasting.

Nemen we het voorbeeld van een erflater met fiscale woonplaats in het Vlaamse Gewest die een onroerend goed gelegen in het Verenigd Koninkrijk ter waarde van 1 miljoen euro (\pm 880.000 Britse pond) aan zijn zoon nalaat. Op het onroerend goed is in het Verenigd Koninkrijk in beginsel 40 % aan "Inheritance Tax" verschuldigd, indien het overige vermogen netto meer dan 325.000 Britse pond bedraagt (waar we in deze casus vanuit gaan). (1) Passen we het oude standpunt van Vlabel hierop toe, dan zal vervolgens erfbelasting worden geheven op hetgeen rest, m.n. op 600.000 euro. De zoon zal dan nog steeds 114.000 euro aan erfbelasting in België (Vlaamse Gewest) verschuldigd zijn (3 % op de eerste 50.000 euro, zijnde 1.500 euro, 9 % op de volgende 200.000 euro, of 18.000 euro en 27 % op de resterende 350.000 euro, of

94.500 euro (tarieven in de rechte lijn en tussen partners)).

Passen we de werkwijze van de Federale Administratie toe, dan zal de zoon daarentegen geen bijkomende erfbelasting meer in België verschuldigd zijn. Het 40 %-tarief aan Britse Inheritance Tax overstijgt immers het 27 %-tarief aan Vlaamse erfbelasting.

De verrekening wordt daarentegen wel toegestaan wanneer het gaat over (erfbelasting geheven op) in het buitenland gelegen onroerende goederen in het bezit van een buitenlandse vennootschap, waarvan de overledene rechtstreeks aandelen bezit (zgn. vastgoedvennootschap), en die in het buitenland als onroerende goederen worden beschouwd op grond van een fiscale fictie. Dit blijkt uit een niet-gepubliceerde administratieve beslissing van de Federale Administratie van 20 maart 2008. (2) Uit de praktijk blijkt dat ook Vlabel deze beslissing volgt.

... EN BREIDT UIT NAAR BUITENLANDSE BOEDELBELASTINGEN ...

Het eerste standpunt (nr. 15121) werd echter uitdrukkelijk opgeheven ingevolge de aanvulling van het standpunt nr. 21042 van Vlabel op 18 augustus 2021. Vlabel aanvaardt daarbij dat ook buitenlandse boedelbelastingen in aanmerking komen voor de verrekening, waarbij de term "erfbelasting" zo zal worden geïnterpreteerd dat "elke belasting die wordt geheven omwille van het overlijden" in aanmerking komt voor de verrekening.

Daarmee breidt Vlabel zijn standpunt uit conform de beslissing van de Federale Administratie, zowel voor roerende

(1) De eerste 325.000 Britse pond zijn immers vrijgesteld.

(2) Nr. E.E. 102.537.

als voor onroerende goederen gelet op de algemene bewoordingen in het standpunt. Vlabel maakt dus niet langer een onderscheid naargelang de belasting rechtstreeks en globaal geheven wordt lastens de nalatenschaapsboedel dan wel persoonlijk en individueel lastens de rechthebbenden op ieders deel. Concreet zou de verrekening dus ook gelden voor bv. de Britse Inheritance Tax en de Amerikaanse Estate Tax. Nemen we opnieuw het voorbeeld van de erflater die een onroerend gelegen in het Verenigd Koninkrijk ter waarde van 1 miljoen euro aan zijn zoon nalaat. Voortaan zou de zoon dus geen bijkomende erfbelasting in het Vlaamse Gewest meer verschuldigd zijn op het Britse onroerend goed.

... WAARNA DE VLAAMSE DECREETGEVER REMEDIËERT ...

Na publicatie van dit (aangevulde) standpunt lagen de verwachtingen hoog dat ook de Vlaamse decreetgever op korte tijdspanne zou remediëren. Die verwachting is nu ook eindelijk realiteit. Op 10 oktober 2022 diende de Vlaamse regering een ontwerp van decreet in waarin het voormelde standpunt (evenwel deels) wordt verankerd (1), hetgeen nadien ook effectief wet is geworden. (2)

Niet alleen breidt de Vlaamse decreetgever voortaan de verrekening van buitenlandse erfbelasting uit tot *alle* buitenlandse goederen, zowel roerende als onroerende. Artikel 2.7.5.0.4 VCF voorziet vanaf heden in de verrekening voor de buitenlandse erfbelasting *geheven in*

om het even welk land, en dus niet enkel voor de erfbelasting die is betaald *in het land van ligging* van het betrokken goed. Aldus wordt er rekening gehouden met enerzijds de huidige internationale context, anderzijds de minder eenduidige lokalisatie van roerende goederen. Dit laatste is dan ook zeker toe te juichen.

... MAAR EEN LACUNE ACHTERLAAT

Evenwel zegt het decreet niets over het regime van de buitenlandse boedelbelastingen. Het decreet verduidelijkt immers niet of alleen erfbelasting in de strikte zin wordt bedoeld, dan wel “elke belasting die wordt geheven omwille van het overlijden” zoals voorzien in standpunt 21042, en met inbegrip van de buitenlandse boedelbelastingen. Het blijft daarmee onzeker of de verrekening tevens geldt voor buitenlands geheven boedelbelasting. (3)

Het zou anders zijn mocht de decreetgever standpunt 21042 integraal en letterlijk decretaal hebben verankerd, en dus de verrekening hebben toegestaan van “elke belasting die wordt geheven omwille van het overlijden”. Op dit punt is het decreet dus gebrekkig.

De vraag stelt zich dan ook of een onderscheid tussen enerzijds de verrekening van de erfbelasting (decretaal verankerd) en de verrekening van de boedelbelasting (niet decretaal verankerd) al dan niet (opnieuw) op gespannen voet staat met het gelijkheidsbeginsel. Er valt in ieder geval af te wachten hoe dit in de praktijk verder zal worden toegepast.

(1) *Parl.St.* VI.Parl. 2022-23, nr. 1440/001.

(2) Decr. 9 december 2022 tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, *BS* 20 december 2022.

(3) J. DECUYPER, “Technische, tekstuele en inhoudelijke aanpassingen aan de Vlaamse Codex Fiscaliteit”, *Nieuwsbrief Successierechten* 2023/1, 6.

HOE ZIT HET DAN IN BRUSSEL EN WALLONIË?

Voor het Brusselse Gewest is de wetgever reeds eerder tussengekomen. Met de ordonnantie van 6 juli 2022 (1) bracht de Brusselse regering artikel 17 van het Brusselse Wetboek Successierechten tevens in overeenstemming met het arrest van het Grondwettelijk Hof. Evenwel werd in de Nederlandstalige versie van artikel 17, eerste lid van het Wetboek der Successierechten enkel het woord “onroerende” opgeheven en werd in de Franstalige versie enkel het woord “immeubles” vervangen door het woord “biens”. Anders dan in het Vlaamse Gewest, is de mogelijkheid tot verrekening dus beperkt tot goederen waarover erfbelasting wordt geheven in het land van hun ligging. Indien aldus een ander land dan dat van de ligging van het te vererven goed in kwestie erfbelasting zou heffen door beroep te doen op andere criteria, laat de tekst toch nog een lacune.

Nemen we het voorbeeld van een erflater met fiscale woonplaats in het Brusselse Gewest die aan zijn zoon aandelen van een vennootschap met zetel in de Britse Maagdeneilanden (BVI) nalaat. Deze vennootschap houdt op haar beurt vastgoed aan gelegen in het Verenigd Koninkrijk. Het Verenigd Koninkrijk zal alsdan in principe Britse Inheritance Tax op dit vastgoed heffen (2) omdat deze dit goed kwalificeert als een UK situs goed. In de BVI zelf is geen erfbelasting

op de aandelen verschuldigd. (3) Daarentegen zijn het de aandelen zelf die zullen vererven en waarop de Brusselse Administratie in principe erfbelasting zal heffen, terwijl daarop in het land van ligging (de BVI) geen erfbelasting zal zijn geheven. Aldus zou de verrekening in een dergelijk geval op basis van een letterlijke lezing van de wettekst niet van toepassing zijn in het Brusselse Gewest.

Wat het Waalse Gewest betreft, bleef de wetgever daarentegen tot op heden nog steeds in gebreke. Dit verbaast enigszins aangezien het Grondwettelijk Hof zich in zijn arrest technisch gezien slechts uitsprak over artikel 17 W.Succ. zoals het bestond voor de opheffing ervan door de Vlaamse Codex Fiscaliteit, maar zoals het nog steeds bestaat (bestond) in Brussel en Wallonië. (4) Men zou dus verwachten dat Wallonië (en Brussel) als eerste(n) tegemoet zou(den) zijn gekomen aan de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, en wel vóór de Vlaamse decreetgever.

Evenwel lijkt het niet meer dan logisch mocht de Waalse Administratie de verrekening in de praktijk ook reeds toepassen in afwachting van een wetswijziging. Zou deze in een hangend dossier de toepassing van artikel 17 W.Succ. voor buitenlandse erfbelasting die betaald is op roerende goederen alsnog weigeren, dan kunnen de erfgenamen in ieder geval teruggrijpen naar het arrest van het Grondwettelijk Hof waarin zeer duidelijk staat vermeld dat “In

(1) Ord. 6 juli 2022 tot wijziging van de artikelen 8, 17, 37, 38, 40 en 42 van het Wetboek der successierechten, BS 1 augustus 2022.

(2) Het Verenigd Koninkrijk heft namelijk in principe erfbelasting op vastgoed aangehouden door buitenlandse vennootschappen (X., “United Kingdom – Individual Taxation – Country Tax Guides. 5. Inheritance and Gift Taxes”, www.research-ibfd.org).

(3) X., “British Virgin Islands – Individual Taxation – Country Tax Guides. 5. Inheritance and Gift Taxes”, www.research-ibfd.org.

(4) Zie daarover E. SPRUYT, “Buitenlandse successierechten op roerend vermogen niet verrekenbaar: ongrondwettig”, *Fisc.Act.* 2021/22, 6: evenwel werd de oude bepaling identiek overgenomen in de VCF, zodat het niet meer dan logisch is dat ook de Vlaamse decreetgever inmiddels is tussengekomen.

afwachting van het optreden van de wetgever [...] het aan de verwijzende rechter [staat] een einde te maken aan de door het Hof vastgestelde ongrondwettigheid, aangezien die vaststelling wordt uitgedrukt in voldoende duidelijke en volledige bewoordingen". Het behoort dan aan de rechter die werd gevat om de verrekening wel degelijk toe te staan op roerende goederen.

Wat dan tenslotte nog met de buitenlandse boedelbelastingen? Deze worden

in Brussel en Wallonië evenmin expliciet bij wet geregeld. Echter kan daar nog steeds toepassing worden gemaakt van het federale standpunt (EE 80/587) waardoor deze in principe ook nog steeds kunnen genieten van de verrekening.

Charlotte MAES
Griet VANDEN ABEELE
Advocaten bij Tiberghien advocaten

De bewijsproblematiek voor feitelijke samenwoners inzake de samenwoning en de gemeenschappelijke huishouding

■ Gent 18 januari 2022, 2019/AR/2015 en 24 mei 2022, 2019/AR/1207, www.monKEY.be.

1. INLEIDING

Overeenkomstig artikel 1.1.0.0.2, 6° lid, 4° t.e.m. 5° van de Vlaamse Codex Fiscaliteit (hierna "VCF") kan er bij een vererving tussen feitelijk samenwonenden of een vererving aan de stiefkinderen van de feitelijk samenwonende erflater pas toepassing worden gemaakt van het tarief in rechte lijn en tussen partners voorzien in artikel 2.7.4.1.1 VCF als de langstlevende partner op de dag van het overlijden van de nalatenschap ten minste één jaar ononderbroken met de erflater samenwoont en de partners samen een gemeenschappelijke huishouding voeren. Voor feitelijk samenwonende partners die in aanmerking willen komen voor de vrijstelling van erfbelasting op de gezinswoning is een ononderbroken samenwoning en

gemeenschappelijke huishouding van ten minste drie jaar vereist. (1)

De bewijslast voor de feitelijk samenwonenden en hun stiefkinderen is tweeledig: er moet niet alleen worden aangetoond dat er sprake is van een samenwoning, maar ook dat er een gemeenschappelijke huishouding wordt gevoerd. Het gaat dus om cumulatieve voorwaarden die vervuld moeten zijn. (2)

Voor de partners die op éénzelfde adres staan ingeschreven, heeft de wetgever de bewijsvoering vergemakkelijkt en is er in een weerlegbaar wettelijk vermoeden van ononderbroken samenwoning en van het voeren van een gemeenschappelijke huishouding voorzien. De

(1) Ook de artikelen 2.7.4.2.2 en 2.8.6.0.3 VCF zijn alleen van toepassing voor de personen die op de dag van het overlijden van de nalatenschap of op de dag van de schenking ten minste drie jaar ononderbroken met de erflater of de schenker samenwonen en met de erflater of de schenker een gemeenschappelijke huishouding voeren.

(2) J. DECUYPER en J. RUYSSVELDT, *Successierechten 2020-2021*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 936.