

HET GUNSTREGIME FAMILIALE VENNOOTSCHAPPEN EN DE VERHUUR VAN VASTGOED IN HET VLAAMSE GEWEST

Griet VANDEN ABEELE¹

I. HET GUNSTREGIME IN EEN NOTENDOP

Ingevolge de toepassing van het gunstregime familiale vennootschappen is een vrijstelling van schenkbelasting en een verminderd vlak tarief van 3% (of 7%) in de erfbelasting van toepassing voor familiale vennootschappen met een kwalificerende economische activiteit.²

Bij de invoering van dit gunstregime wilde de decreetgever het gunstregime voorbehouden aan familiale vennootschappen met een economische activiteit. Het was de bedoeling om patrimoniumvennootschappen uit te sluiten. Het was niet de bedoeling was “om vennootschappen waarin private personen hun privaat patrimonium onderbrengen (de zogenaamde patrimoniumvennootschappen) en die derhalve geen reële economische activiteit hebben” te laten genieten van het gunstregime.³

In haar eerste omzendbrief, nam de Vlaamse Belastingdienst het standpunt in dat een economische activiteit “zich niet uitstrekt tot een louter passief optreden (louter beheer van onroerende goederen; louter verkrijgen en aanhouden van deelbewijzen)”.⁴ De vraag is wat onder ‘louter beheer’ van onroerende goederen diende te worden begrepen. De eerste omzendbrief uit 2012 sprak zich hierover niet expliciet uit, maar stelde zich in de praktijk vrij soepel op in geval van verhuur van onroerende goederen bestemd voor professioneel gebruik. Uit de omzendbrief 2015/2 bleek dat de verhuur van onroerende goederen niet (meer) als een economische activiteit zou kwalificeren, ook niet indien het onroerend goed betreft dat wordt verhuurd aan derden, en de bedrijfsleider of zijn familie het onroerend goed niet bewoont (dit is

althans af te leiden uit de passages in de omzendbrief in verband met het tegenbewijs).

Zelfs indien kan worden aangetoond dat er een economische activiteit wordt uitgeoefend, wordt een familiale vennootschap alsnog uitgesloten van de vrijstelling of het verminderd tarief indien cumulatief blijkt dat⁵:

- de post terreinen en gebouwen meer dan 50% uitmaken van de totale activa van de jaarrekening; én
- de bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen een percentage uitmaken dat gelijk is aan of lager is dan 1,50% van de totale activa.

Indien cumulatief blijkt dat in één van de drie boekjaren voorafgaand aan de schenking of het overlijden aan deze parameters is voldaan, dan wordt de vennootschap geacht geen reële economische activiteit uit te oefenen.

De verantwoording inzake de invoering van deze parameters was beknopt, met name: “(...) indien bepaalde parameters vervuld zijn” worden “deze vennootschappen geacht (...) geen reële economische activiteit te hebben. Het tegenbewijs kan steeds geleverd worden door de belastingplichtige, waarbij deze zal dienen aan te tonen dat de vennootschap wel degelijk een reële economische activiteit uitoefent.”⁶ Over de wijze waarop het tegenbewijs dient te worden geleverd wordt in de parlementaire voorbereiding met geen woord gerept.

In de restrictieve visie van VLABEL dient in het kader van het tegenbewijs te worden aangetoond dat alle onroerende goederen worden aangewend in het kader van de uitgeoefende econo-

1. Advocaat (Tiberghien).

2. Art. 2.8.6.0.3 VCF en art. 2.7.4.2.2 VCF.

3. Verantwoording bij amendement nr.17, *Parl.St.* VI.Parl., 2011-12, Stuk 1326/6, p. 7.

4. Omzendbrief FB/2012/1 d.d. 20 juli 2012, *BS* 23 augustus 2012, nr. 2.1.1. en Administratieve beslissing d.d. 20 februari 2001, *Rep. R.J.*, nr. E 140bis.01.01.

5. Art. 2.8.6.0.3, § 2, 3^e lid en art. 2.7.4.2.2, § 2, 3^e lid VCF.

6. Verantwoording bij amendement nr. 17, *Parl.St.* VI. Parl., 2011-12, Stuk 1326/6, p.7. Voor een meer uitgebreide bespreking zie: G. VANDEN ABEELE, “Wanneer kwalificeert de exploitatie van vastgoed als economische activiteit voor de toepassing van het gunstregime in de schenk-en erfbelasting?”, *Patrimonium* 2016, 323-346.



mische activiteit⁷ en dit ongeacht het aandeel of percentage dat dit verhuurde / verpachte onroerend goed vertegenwoordigt in de totaal aanwezige onroerende goederen. Gebruik van onroerende goederen door bijvoorbeeld de aandeelhouder of zijn familie, of nog goederen die verhuurd worden aan privé-personen, zelfs in geval van verhuur van panden voor professioneel gebruik, beletten dat het tegenbewijs kan worden geleverd. Sedert omzendbrief 2015/2 is een uitzondering voorzien voor de verhuur van bedrijfsgebouwen aan andere (dochter)vennootschappen binnen de groep.⁸ Elke andere vorm van verhuur aan privé-personen of derden is geen economische activiteit, en zal worden aanzien als beheer van privaat patrimonium.⁹ Ingeval van verhuur van een bedrijfsgebouw door een natuurlijke persoon aan een rechtspersoon die een economische activiteit uitoefent, kan geen toepassing worden gemaakt van het gunstregime voor wat het bedrijfsgebouw betreft.¹⁰

Tot op heden was er geen rechtspraak over deze problematiek. Dit hoefde ook niet te verwonderen: de meeste belastingplichtigen die een negatief testattest bekwamen voor vennootschappen waarvoor het tegenbewijs geleverd diende te worden, konden nog steeds schenken zonder betaling van schenkbelasting voor buitenlandse notaris (en met toepassing van de driejaarsperiode overeenkomstig art. 2.7.1.0.5 VCF¹¹). Voornamelijk indien discussie ontstaat over de toepassing van het verminderd tarief en het te leveren tegenbewijs in de erfbelasting in geval van overlijden, is er een reële kans op het ontstaan van een geschil waar uiteindelijk de rechter een uitspraak over dient te doen.

Sedert de invoering van de verplichting tot registratie van notariële schenkingsakten van roerende goederen (ongeacht of deze in België dan wel in het buitenland werden verleden), is ons inziens niet uitgesloten dat het aantal betwistingen ter zake toeneemt, met name in de schenkbelasting.

2. RECENTE CASUS BEHANDELD VOOR DE RECHTBANK TE GENT (4 FEBRUARI 2020)

Recent diende de rechtbank van eerste aanleg te Gent zich uit te spreken over de vraag of de aandelen van een NV in aanmerking konden komen voor het verminderd tarief van 3% in de erfbelasting. Het betrof een vennootschap die een hoeve-slagerij uitbaatte, maar 'quasi-geen' bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen ten laste nam. Daarnaast bestond quasi 90% van het balans-totaal uit vastgoed. Het stond aldus vast dat de vennootschap, op basis van de boekhoudkundige parameters, geacht werd geen reële economische activiteit uit te oefenen, en aldus het tegenbewijs diende te leveren.

Het vastgoed van de vennootschap had volgende bestemming:

- een pand dat deels dienst doet als eigen woning van de belastingplichtige en als beenhouwerij;
- een pand bestemd als eigen bewoning van de belastingplichtige;
- een appartement aan de kust, deels verhuurd aan particulieren, en deel voor eigen gebruik van eiser;
- een appartementsblok met 6 appartementen verhuurd aan particulieren;
- een zestal verhuurde panden (magazijn, hoeve, grond, kringwinkel);
- een aantal verhuurde garageboxen en opslagruimte voor de slagerij.

De verhouding tussen de omzet uit de verhuur van onroerende goederen vs. de omzet uit de groothandel bedroeg ongeveer 1 op 4.

De Vlaamse Belastingdienst had de toepassing van het gunstregime geweigerd. Zij nam het standpunt in dat het tegenbewijs niet mogelijk was omwille van de aanwezigheid van woonhuizen in de vennootschap.

De rechtbank was een andere mening toegedaan:

7. Dit was niet voorzien in de eerste omzendbrief.

8. Omzendbrief 2015/2, p. 19.

9. Bv. ruling 19008.

10. Omzendbrief 2015/2, nr. 2.1.2.

11. Merk op dat deze problematiek mogelijk aan belang zal winnen nu de federale wetgever van plan is de verplichte registratie in te voeren van in het buitenland verleden notariële akten.



- er was in concreto sprake van een zgn. gemengde vennootschap, met enerzijds een operationele poot, en anderzijds een vastgoedpoot. Het is duidelijk dat de vennootschap een beenhouwerij uitbaat, en daar een belangrijke omzet uit realiseert. Er wordt aldus een economische activiteit uitgeoefend;
- de belastingplichtige dient alleen de uitoefening van een reële economische activiteit aan te tonen, maar niet de exclusieve uitoefening van een economische activiteit, naast een andere activiteit (per hypothese een vastgoedactiviteit), aldus de rechter;
- zelfs indien een vastgoedactiviteit zou worden uitgeoefend, en zelfs indien het standpunt zou worden ingenomen dat een dergelijke activiteit geen economische activiteit zou zijn, dan nog is het in casu duidelijk dat er sprake is van de uitoefening van een economische activiteit;
- de rechtbank stelt ten slotte vast dat het gunstregime niet proportioneel kan worden toegekend, en dat het tegenbewijs aldus voldoende geleverd is.

Gelet op het bovenstaande oordeelt de rechtbank dat het gunstregime wel degelijk van toepassing is.

Met deze beslissing schuift de rechter de gangbare praktijk van de Vlaamse Belastingdienst opzij, op basis waarvan het tegenbewijs in slechts een beperkt aantal situaties wordt aanvaard. Immers, in de restrictieve visie van VLABEL dient te worden aangetoond dat alle onroerende goederen worden aangewend in het kader van de uitgeoefende economische activiteit.¹²

De rechtbank is bovenvermelde restrictieve visie van VLABEL niet gevolgd: ook in geval van verhuur aan derden en zelfs indien er een pand door de belastingplichtige zelf wordt bewoond, kon in casu het gunstregime worden toegepast gelet op de exploitatie van een beenhouwerij. De enge invulling van VLABEL inzake de mogelijkheid tot het leveren van het tegenbewijs, is niet in overeenstemming met de wil van de decreetgever, aldus de rechtbank. Het is de bedoeling, aldus de rechtbank, om het gunstregime toe te ken-

nen aan familiale vennootschappen die maatschappelijke ondernemingsmeerwaarde genereren.

De rechtbank is van oordeel dat het tegenbewijs op verschillende manieren geleverd kan worden: bijvoorbeeld door te bewijzen dat het onroerend goed op een dergelijke wijze wordt geëxploiteerd dat dit moet beschouwd worden als een daadwerkelijke economische activiteit, of nog door te bewijzen dat er een economische activiteit wordt uitgeoefend (zoals in casu de uitbating van een beenhouwerij). Nu het gunstregime niet proportioneel wordt toegepast volstaat het de uitoefening van een activiteit te bewijzen waardoor het gunstregime in zijn geheel wordt toegepast (ook al zou het overige vastgoed bijvoorbeeld slechts passief worden beheerd en bijvoorbeeld geen deel uitmaken van een economische activiteit).

De rechtbank diende in dit geval geen uitspraak te doen voer de vraag of het beheer van onroerende goederen zélf een economische activiteit kunnen uitmaken, maar lijkt dit in haar overwegingen niet a priori uit te sluiten.

Merk ten slotte op dat de rechtbank ook nog duidelijkheid schept over de mogelijkheid om het tegenbewijs te leveren. Ingevolge de integratie van artikel 60/1 Succ.W. in de Vlaamse Codex Fiscaliteit (in het bijzonder de introductie in art. 2.7.4.2.2, § 2 VCF) bij decreet van 19 december 2014, werd de zinsnede inzake de mogelijkheid om het tegenbewijs te leveren in geval van de toepassing van het vermoeden van niet-activiteit, redactioneel toegevoegd op ongelukkige wijze aan punt b), onmiddellijk na de definitie van de boekhoudkundige parameter inzake het boekhoudkundig criterium dat betrekking had op de post 22 van de balans (nl. al dan niet meer dan 50% vastgoed). Het leek alsof de belastingplichtige daardoor alleen nog het tegenbewijs kon leveren aangaande de parameter die specifiek betrekking had op de vraag of de onroerende goederen al dan niet meer dan 50% van het vastgoed uitmaakten. Na een uitgebreide studie van de doelstelling van de decreetgever alsook de voorbereidende werken waarin duidelijk wordt gesteld dat de decreetgever naar aanleiding van de introductie van de Vlaamse Codex Fiscaliteit niet de be-

12. Dit was niet voorzien in de eerste omzendbrief.



doeling had om inhoudelijke wijzigingen door te voeren, komt de rechter tot de conclusie dat het tegenbewijs wel degelijk nog steeds door de belastingplichtige mag worden geleverd. De redactionele wijziging heeft geen enkele invloed op de wijze waarop het tegenbewijs geleverd kan worden, aldus de rechter. In de praktijk stelde dit overigens geen probleem. Ook de Vlaamse Belastingdienst stond het tegenbewijs nog steeds toe (ongeacht de ongelukkige redactionele wijziging), zij het op (al te) restrictieve wijze zoals weergegeven in de omzendbrief.

De Vlaamse Belastingdienst is intussen in beroep gegaan tegen voormeld vonnis.

3. DE POSITIE VAN DE VLAAMSE BELASTINGDIENST OVER DE VERHUUR VAN VASTGOED

Merk in dit verband op dat er, sinds enige tijd, ook enige evolutie te merken is in de positie van de Vlaamse Belastingdienst aangaande de kwalificatie van onroerend goedactiviteiten met het oog op de toepassing van het gunstregime.

Zo komt de Vlaamse Belastingdienst in een voorafgaande beslissing (nr. 19008 d.d. 29.04.2019¹³) tot het besluit dat vastgoedactiviteiten (inclusief verhuur) in bepaalde omstandigheden toch als een economische activiteit kunnen worden beschouwd, in afwijking van haar omzendbrief. Concreet ging het om een vennootschap met als voornaamste activiteit de verhuur van commercieel vastgoed. In de rilingaanvraag wordt door de aanvrager een uitgebreide omschrijving gegeven van de activiteiten, de bedrijfsrisico's die genomen worden, de bedrijfseconomische methoden, met inbegrip van een bedrijfseconomische analyse van de vennootschap om de Vlaamse Belastingdienst te overtuigen dat er sprake is van een onroerend goedactiviteit die dermate professioneel is georganiseerd dat er sprake is van meer dan normaal vermogensbeheer.

De aanvrager haalde onder andere volgende argumenten aan:

- modernisering van het ondernemersbegrip

Aanvankelijk was in het Wetboek van Koophandel opgenomen dat als daden van koophandel konden worden beschouwd: "alle verrichtingen van ondernemingen die tot doel hebben onroerende goederen te kopen om ze weder te verkopen" alsook "alle verbintenissen van kooplieden betreffende zowel onroerende als roerende goederen, tenzij bewezen is dat ze een oorzaak hebben die vreemd is aan de koophandel". De verhuur van onroerende goederen werd bijvoorbeeld niet vermeld. Echter, de invulling van het ondernemersbegrip is geleidelijk aan geëvolueerd. Ook de wetgever heeft intussen ingezien dat de beperkende opsomming die opgenomen was in artikel 2 van het Wetboek van Koophandel achterhaald was. In gevolge de hervorming van het ondernemingsrecht, werd tevens het onderscheid tussen burgerlijke daden en handelsdaden volledig afgeschaft, en werd het Wetboek van Vennootschappen tevens aangepast. Met ingang van 1 november 2018 is er in het ondernemingsrecht dus geen sprake meer van een eventueel onderscheid tussen vennootschappen die louter onroerend goed verhuren enerzijds, en anderzijds vennootschappen die onroerende goederen kopen om deze weder te verkopen. De invulling van het ondernemersbegrip werd immers verruimd naar enerzijds een formeel ondernemersbegrip, en anderzijds een functioneel ondernemersbegrip dat een economische invulling krijgt, en waarbij het verouderde keurslijf van de daden van koophandel volledig werd verlaten.

- De kwalificatie als beroepsactiviteit in de personenbelasting
Het onderscheid tussen louter patrimoniumbeheer en actief beheer komt in de personenbelasting o.a. tot uiting in het onderscheid tussen de onroerende inkomsten en de beroepsinkkomsten. Een inkomen uit onroerend goed kan immers belast worden als beroepsinkkomsten of als onroerend inkomen, naargelang de verhuurde onroe-

13. Zie ook S. HUBRECHT, "Vastgoedactiviteit als economische activiteit voor het fiscale gunstregime bij de schenking of vererving van een familiale vennootschap: VLABEL versoepelt visie. 'Voorafgaande beslissing VLABEL 19008'", *VIP* 2019, afl. 3, 52-55.

rende goederen al dan niet tot het beroepsvermogen van de natuurlijke persoon behoren. Het onderscheidend criterium voor de kwalificatie is het al dan niet aanwezig zijn van een 'beroepswerkzaamheid'. Krachtens artikel 23, § 1, 1° WIB92 bestaan de beroepsinkomsten in de eerste plaats uit 'winst' en 'baten'. Naar luid van art. 24, lid 1 WIB92 bestaat 'winst' uit 'inkomsten van alle nijverheids-, handels- en landbouwondernemingen'. 'Baten' zijn luidens artikel 27, lid 1 WIB92 "alle inkomsten uit een vrij beroep, een ambt of een post en alle niet als winst of als bezoldigingen aan te merken inkomsten uit een winstgevende bezigheid". Het is aan de hand van de invulling van de 'winstgevende bezigheden' dat de kenmerken van het begrip 'beroepswerkzaamheid' het scherpst tot uiting komen. Uit de rechtspraak van het Hof van Cassatie volgt dat een 'winstgevende bezigheid' kan omschreven worden als "(i) een geheel van verrichtingen die (ii) voldoende regelmatig voorkomen, (iii) met elkaar verbonden zijn om aldus een continue en regelmatige activiteit te vormen en die (iv) vallend buiten de grenzen van het normale beheer van een privaat vermogen, (v) een professioneel karakter vertonen".¹⁴ Het verslag van de Senaatscommissie voor Financiën bij de wet van 20 november 1962 houdende de hervorming van de inkomstenbelastingen, geeft invulling aan het normale beheer van een privévermogen: "feitelijk wijkt het beheer van een vermogen af van de uitoefening van een winstgevende betrekking of van de speculatie, zowel door de aard van de goederen – d.w.z. onroerende goederen, waarden in portefeuille, roerende goederen (allemaal goederen die normalerwijze het privaat vermogen uitmaken) – als door de aard van de daden die met betrekking tot die goederen worden verricht: daden die een goed huisvader verricht voor het dagelijks beheer, maar tevens met het oog op het winstgevend maken, de tegeldemaking en de wederbelegging van bestanddelen van een vermogen, d.i. van goede-

*ren die hij heeft verkregen door erfopvolging, schenking of door zijn eigen sparen, of nog als wederbelegging van vervreemde goederen".*¹⁵ Indien de uitgeoefende activiteit in privé zou worden uitgeoefend, kon worden aangetoond dat de uitgeoefende activiteit als beroepsinkomen zou kwalificeren, en er aldus sprake zou zijn van een beroepsactiviteit.

De Vlaamse Belastingdienst aanvaardt in de aan haar in concreto voorgelegde casus dat de verhuur van onroerende goederen een kwalificerende activiteit uitmaakt mits de verhuur het loutere beheer van de betrokken onroerende goederen overstijgt. De Vlaamse Belastingdienst stelt uitdrukkelijk dat de verhuur van onroerend goed aan derden (private of handelshuur) – buiten de groepsstructuur – niet kwalificeert als een economische activiteit, en dit ongeacht het aandeel of percentage van het verhuurde onroerend goed in de totaal aanwezige onroerende goederen.

Echter, vervolgt Vlaamse Belastingdienst, de economische activiteit van de belastingplichtige bestaat evenwel in de exploitatie en ontwikkeling van professioneel/commercieel vastgoed, waarbij de verbetering van de rendabiliteit van vastgoed wordt bewerkstelligd en de marktwaarde actief wordt aangepakt. Er wordt door de belastingplichtige hiervoor een beroep gedaan op externe aannemers of verbonden ondernemingen. Ook de verhuur (eventueel tijdelijk met oog op de verkoop) van het aanwezige vastgoed behoren tot haar activiteit.

Ten slotte stelt de Vlaamse Belastingdienst dat niet kan worden ontkend, in het licht van het nieuw ondernemingsrecht en het Wetboek van Economisch Recht, dat vastgoedactiviteiten (inclusief verhuur) in bepaalde gevallen als economische activiteit kunnen worden beschouwd (functioneel ondernemingsbegrip).

De Vlaamse Belastingdienst lijkt dus af te wijken van het in de omzendbrief door de administratie ingenomen standpunt en dit (mede) op grond van de recente modernisering van het ondernemingsrecht.

14. Cass. 7 december 1973, *Arr.Cass.* 1974, 403; Cass. 6 mei 1969, *Bull.Bel.* 1970, afl. 475, 1067; Cass. 24 september 1968, *Bull.Bel.* 1969, afl.466, 1345; Cass. 23 april 1968, *Bull.Bel.* 1968, afl. 462, 533; Cass. 26 januari 1960, *Pas.* 1960, I, 609; Cass. 22 januari 1952, *Pas.* 1952, I, 285. Zie ook: *Parl.St. Kamer* 1961-62, *Pasin.* 1962, 1701).

15. *Parl.St. Kamer* 1961-62, *Pasin.* 1962, 1701 en COM IB 92, nr. 90/5.



In het concrete dossier hield de vennootschap verder ook nog een onroerend goed aan dat door de Vlaamse Belastingdienst als privaat patrimonium wordt beschouwd. Wat dit onroerend goed betreft houdt de Vlaamse Belastingdienst er dus aan vast dat één privaat onroerend goed het tegenbewijs uitsluit, ons inziens onterecht. Het standpunt van de Vlaamse Belastingdienst blijft ons inziens op dit punt disproportioneel. Voor het overige is het hoopgevend dat de Vlaamse Belastingdienst er voor open staat om vastgoedactiviteiten (inclusief verhuur) in bepaalde om-

standigheden als economische activiteit te kwalificeren.

Het lijkt dus dat de rechtbank van eerste aanleg te Gent in deze beslissing alvast de strenge visie van de Vlaamse Belastingdienst aangaande het tegenbewijs ter zijde schuift. De Vlaamse Belastingdienst is evenwel in beroep gegaan tegen deze uitspraak. Over de vraag of verhuur als economische activiteit kwalificeert die in aanmerking komt voor het gunstregime diende de rechtbank zich niet uit te spreken.

Wordt ongetwijfeld vervolgd.

