

# De verplichting tot registratie van buitenlandse notariële schenkingsakten van roerende goederen

**Rik DEBLAUWE**

*Wetenschappelijk adviseur Tiberghien advocaten*

## INHOUD

1.	Historiek	5
2.	De wijziging	6
3.	De parlementaire werkzaamheden	7
4.	Artikel 74 of 77 Gw.?	10
5.	Te registreren akten – artikel 19, lid 1, 6° W.Reg.	12
5.1.	Redactie	12
5.2.	Schenking	13
5.3.	Notariële akten vs. hand- en bankgiften	13
5.4.	Aandelen op naam	14
5.5.	Vroeger ontwijking, geen fraude	14
5.6.	“onder de levenden”	14
5.7.	“die titel vormt”	14
5.8.	Van roerende goederen	16
5.9.	Door een rijksinwoner	16
6.	Kopie van de akte – artikel 21/1 W.Reg.	17
7.	Registratie van een uittreksel – artikel 25 W.Reg.	18
8.	Registratietermijn – artikel 32, 8° W.Reg.	19
9.	Personen verplicht tot registratie – artikel 35 W.Reg.	19
10.	Inwerkingtreding	20
11.	De verdachte periode in de erfbelasting	20
12.	Dubbele belasting	21
12.1	Algemeen	21
12.2	De Europese aanbeveling	21
13.	Conclusie	22

*Door twee wetten, van 3 en 13 december 2020, goedgekeurd door het federale parlement, werd de zgn. ‘kaasroute’ afgesloten. Vanaf 15 december 2020 moeten schenkingsakten van roerende goederen verleden worden, waardoor hier voortaan ook schenkbelasting op verschuldigd zal zijn.*

*We maken een stand van zaken op: wat was de bedoeling van de wetgever, hoe is de wet tot stand gekomen, wat is er precies veranderd, en wat blijft er mogelijk?*

## 1. Historiek

**1.** Voor een schenking van *Belgisch onroerend goed* zijn de regels ongewijzigd gebleven. Een dergelijke schenking moest vroeger al geregistreerd worden<sup>1</sup>, en dan werd automatisch de schenkbelasting verschuldigd. Er is dus altijd schenkbelasting op verschuldigd, en dat blijft ook zo.

Voor een schenking van *buitenlands onroerend goed* zijn de regels eveneens gebleven. Een dergelijke schenking moest vroeger ook niet geregistreerd worden, en mocht dat toch gebeuren, dan nog was er een vrijstelling van schenkbelasting voorzien.<sup>2</sup> Er is dus nooit schenkbelasting op verschuldigd, en ook dat blijft zo.

Tussen die twee extremen is er de schenking van *roerende goederen*. Die moest tot nog toe niet geregistreerd worden, tenzij zij gebeurde bij Belgische notariële akte.<sup>3</sup> Als een schenking die niet bij een dergelijke akte was vastgesteld, toch vrijwillig geregistreerd werd, dan werd de schenkbelasting wel geheven.<sup>4</sup> Dit had als voordeel dat daarna geen erfbelasting meer verschuldigd was, ook niet bij overlijden binnen de drie jaar.

**2.** Die regeling was al heel lang zo.

Een schenking bij handgift is altijd al geldig erkend. Dat schreef D’AGUESSEAU al, de opsteller van de *Ordonnance sur les Donations* van 1731 van Louis XV, waaruit ons artikel 931 BW afkomstig is.<sup>5</sup> Ook toen was een dergelijke handgift niet belastbaar, en dat is zo gebleven.

1. Art. 19, lid 1, 2° W.Reg.

2. Art. 2.8.6.0.1 VCF: “Er wordt een vrijstelling van de schenkbelasting verleend voor: 2° de overeenkomsten houdende schenking van onroerende goederen die in het buitenland liggen”

3. Art. 19, lid 1, 1° en lid 2 W.Reg. Om precies te zijn: “in België verleden akten”. Als een buitenlands notaris in België een akte zou verlijden, zou de akte dus ook geregistreerd moeten worden (R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse Registratiebelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2017, nr. 575).

4. Art. 1 W.Reg. jo. art. 2.8.1.0.1 VCF.

5. R. DEBLAUWE, “Zin en onzin van successierechten”, *Liber Amicorum Maecelbergh: Fiscaliteit op de vooravond van de XXIste eeuw*, Brussel, Fiscale Hogeschool, 1993, 112-113; R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse Registratiebelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2017, 311, nr. 649.

Ondertussen kennen wij ook de bankgift, die nu ook algemeen als geldig erkend wordt.<sup>6</sup> Het gaat hier om een soort onrechtstreekse schenking, nl. een overdracht van schuldvordering op de bank, en de rechtsleer aanvaardt dat dit geldig is.

**3.** Een andere mogelijkheid is de schenking bij buitenlandse notariële akte.<sup>7</sup> Een dergelijke akte heeft dezelfde bewijskracht als een Belgische. Veelal wendde men zich daarvoor tot Nederlandse notarissen, en vandaar de nogal denigrerende benaming ‘kaasroute’, maar ook Franse of Zwitserse notarissen worden wel eens ingeschakeld. Waarom zou men het echter zo moeilijk maken als ook een handgift of bankgift mogelijk is? Omdat bij sommige complexere schenkingen de hand- of bankgift niet bruikbaar is.

Een conventioneel recht van terugkeer kan men nog bedingen met een schriftelijk bewijs van hand- of bankgift (zgn. ‘*pacte adjoint*’).

Een voorbehoud van vruchtgebruik zou eventueel gerealiseerd kunnen worden door overschrijving op een nieuwe rekening waarvan de schenker titularis is voor het vruchtgebruik en de begiftigde voor de blote eigendom, maar heeft tot gevolg dat er nadien erfbelasting verschuldigd is op grond van artikel 2.7.1.0.7 VCF.<sup>8</sup>

En wil men een *fideicommiss de residuo* (of restschenking) bedingen, dan kan dat alleen geldig gebeuren bij authentieke akte. Dan is er immers geen onmiddellijke overdracht, geen *traditio*, aan de verwachter, en dan is deze schenking een verbintenisscheppende handeling, die nog niet onmiddellijk wordt uitgevoerd, en die dus bij authentieke akte moet gebeuren (art. 931 BW). Werd deze authentieke akte echter verleden in Nederland, Frankrijk of Zwitserland, dan was de akte vroeger niet onderworpen aan Belgische registratieverplichting, en bijgevolg ook niet aan Vlaamse schenkbelasting.

Dat laatste is nu veranderd.

## 2. De wijziging

**4.** Een eerste wet, van 3 december 2020, “tot wijziging van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten met het oog op de verplichte registratie van buitenlandse notariële akten (II)”<sup>9</sup>, die enkel door de Kamer van Volksvertegenwoordigers en de Koning werd goedgekeurd, wijzigde de artikelen 21-1, 25 en 32 W.Reg.

Een tweede wet, van 13 december 2020, de “Bijzondere wet tot wijziging van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten met het oog op de verplichte registratie van buitenlandse notariële akten (I)”<sup>10</sup>, wijzigde de artikelen 19 en 35 van hetzelfde wetboek.

Beide wetten hebben dus dezelfde titel, op het woord “bijzondere” en het nummer I of II na. Iets of wat verwarrend is ook dat de wet nr. II, van 3 december 2020, op 11 december 2020 in het *Staatsblad* gepubliceerd werd, terwijl de wet nr. I, van 13 december 2020, pas vier dagen later, op 15 december 2020 in het *Staatsblad* gepubliceerd werd.

Het komt erop neer dat een buitenlandse notariële schenkingsakte van roerende goederen geregistreerd zal moeten worden, en daardoor aan de schenkbelasting onderworpen zal worden (in Brussel en Wallonië nog ‘schenkingsrecht’ genoemd).

Wie dus wil schenken met voorbehoud van vruchtgebruik of met een restschenking, zal voortaan automatisch schenkbelasting moeten betalen, ongeacht of hij voor een Belgische of een buitenlandse notariële akte kiest.

Hierna gaan we wat dieper in op het wetgevend proces, de grondwettelijke complicaties, en bekijken we de maatregelen apart.

6. Vroeger niet: zie GRENIER, *Traité des donations*, 1822, Tome I, 179, nr. 179bis, die de discussie die toen al aan de gang was weergeeft. DE PAGE zag er een vermomde schenking in: H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, Tome VIII/1 (1944), nr. 520. DELNOY pleitte als een van de eersten voor de geldigheid als onrechtstreekse schenking: naar V.P. DELNOY, “La qualification de la donation par virement”, *RCJB* 1984, 196-235. Zie ook R. BARBAIX, *Het contractuele statuut van de schenking*, Antwerpen, Intersentia, 2009, 289, nr. 346, verwijzend naar SAVATIER, noot onder Cass. fr. 12 juli 1966, *Rev.trim.dr.civ.* 1967, 199, als auteur die de bankgift als eerste verdedigde en W. PINTENS en C. DECLERCK, e.a., *Familiaal Vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, nr. 1257.

7. Zie R. DEBLAUWE en N. LABEEUW: “Schenking voor een Nederlandse notaris: geldig? Waarom niet?”, *Successierechten* 2006, afl. 8, 1.

8. Zie ook:

- P. DELNOY, “Les libéralités, chronique de jurisprudence 1988-1997”, in *Les dossiers du Journal des Tribunaux*, Larcier, 2000, nr. 82, *in fine*, 150, over hetzelfde procédé en de fiscale gevolgen;
- C. VAN HEUVERSWEYN, “Handgift met voorbehoud van vruchtgebruik”, in *Handboek Estate Planning*, Gent, Larcier, 2005, Boek 2, Topic 34, 138, nr. 256 (1), die echter verder besluit dat er geen eensgezindheid bestaat over de geldigheid van een handgift met voorbehoud van vruchtgebruik (nr. 258);
- J.-L. RENCHON, “Examen de jurisprudence (1988-2008), Les libéralités”, *RCJB* 2010 (531), 698, nr. 112, over een arrest van het hof van beroep van Gent van 17 april 2007 (*FJF*, No. 2008/207), waar het echter over aandelen aan toonder ging. Het arrest oordeelt dat het niet ging over een echt (zakelijk) vruchtgebruik;
- N. LABEEUW, H. PEETERS en E. VANDE PUTTE, “Schenking via bankoverschrijving” in L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK (eds.), *Fiscaal Praktijkboek – Indirecte Belastingen 2010-2011*, Mechelen, Kluwer, 2010, (235) 245;
- H. CASIER en N. LABEEUW, “Een hand- of bankgift met voorbehoud van vruchtgebruik... een never ending story?”, *Successierechten* 2008, afl. 10, 1 (ook over Gent 17 april 2007);
- W. PINTENS en C. DECLERCK, e.a., *Familiaal Vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 1308, nr. 2550.

9. BS 11 december 2020.

10. BS 15 december 2020.

### 3. De parlementaire werkzaamheden

5. De parlementaire werken zijn vrij omvangrijk voor het nochtans beperkte aantal artikelen uit de twee wetten: achttien stukken van de Kamer van Volksvertegenwoordigers en zes stukken van de Senaat.

6. Op 17 juni 2020 werd een wetsvoorstel ingediend<sup>11</sup> door een aantal parlementsleden, met drie artikelen: het eerste artikel bepaalde dat de wet een aangelegenheid zou regelen als bedoeld in artikel 74 Gw. Het tweede artikel wijzigde artikel 19, lid 2 W.Reg., en het derde artikel bepaalde dat de wet in werking zou treden tien dagen na haar bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad*. Elk van deze artikelen zou nog zware discussies uitlokken in het parlement.

In de toelichting bij het wetsvoorstel werd aangegeven dat sinds het arrest van de Raad van State van 12 juni 2018<sup>12</sup> de weg weer vrij was om via een Nederlandse notaris, en dus zonder schenkingsrechten, aandelen of deelbewijzen van een maatschap te schenken al dan niet met voorbehoud van vruchtgebruik. In dit arrest werd het vroegere standpunt van de Vlaamse Belastingdienst vernietigd, waarvan in de praktijk iedereen het erover eens was dat deze interpretatie in strijd was met de wet. Een voorafgaande openlijke schenking is immers per definitie geen bedekte bevoordeling, ongeacht of deze schenking al dan niet aan schenkbelasting onderworpen werd, aldus de toelichting bij het wetsvoorstel, die eraan toevoegt:

“Gegeven het bovenstaande wil dit wetsvoorstel dan ook een antwoord bieden op dit arrest van de Raad van State en willen wij het standpunt van de Vlabel (voorheen het standpunt van de FOD Financiën sinds 2013) weer ingang doen vinden door de verplichte registratie van buitenlandse notariële akten in te schrijven in de wet.”

De bedoeling was dus overduidelijk fiscaal.

7. Bij de behandeling in de Kamercommissie<sup>13</sup> werden drie amendementen ingediend. Die waren bedoeld om de verplichte registratie te beperken tot roerende goederen, en om de registratieverplichting op de partijen te leggen, niet op de buitenlandse notaris. Een derde amendement, ingediend door leden van de N-VA (oppositie) was essentiëler. Het wetsvoorstel had, naar luid van de toelichting bij dit amendement, “tot doel om buitenlandse schenkingsakten m.b.t. roerend[e] goederen ter registratie te doen aanbieden,

zodat de gewesten hierop schenkingsrechten kunnen heffen. Bijgevolg raakt dit wetsvoorstel de belaste materie”.<sup>14</sup> De wet moest volgens de indieners van het amendement bijgevolg worden aangenomen met een bijzondere meerderheid als bepaald in artikel 77 Gw., en moest ook door de Senaat worden goedgekeurd.<sup>15</sup>

8. In het verslag van de Kamercommissie<sup>16</sup> werd de toelichting herhaald, en werd benadrukt dat er geen wijziging optreedt in het kader van de bank- en handgift. De niet-registratie van bank- en handgiften blijft behouden, zo werd duidelijk gesteld.<sup>17</sup> Een van de indieners van het voorstel ging echter niet akkoord met de stelling van de indieners van amendement nr. 3. Hij meende dat het wetsvoorstel betrekking had op een exclusieve federale bevoegdheid die gewijzigd kon worden aan de hand van een gewone wet, en ging bijgevolg ook niet akkoord met de vraag tot advies aan de Raad van State. Hij wees erop dat gereputeerde advocaten- en accountantskantoren in de pers gewag maakten van het wetsvoorstel en hun klanten opriepen om bij hen langs te komen om nog vlug de overdracht te regelen. Hij had geen probleem met deze praktijk, maar vroeg zich luidop af of deze vraag tot advies aan de Raad van State geen vertraging manoeuvre was in hoofde van de indieners van het amendement. Amendement nr. 3 werd dan ook verworpen, en de nieuwe tekst van het voorstel werd verspreid.<sup>18</sup>

9. Vervolgens worden er een heel wat nieuwe amendementen ingediend.<sup>19</sup> Amendement nr. 4 vervangt artikel 19, lid 2 W.Reg. door een logischere tekst. Daarbij wordt gepreciseerd dat het begrip ‘rijksinwoner’ geïnterpreteerd moet worden volgens de financierwet van 1989. In amendement nr. 5 wordt artikel 21-1, lid 2 W.Reg. gewijzigd om de ontvanger toe te laten een kopie te nemen van de buitenlandse akte. Daardoor zal hij ook, ingevolge artikel 236 W.Reg., kopieën kunnen meedelen aan de partijen. In amendement nr. 6 werd mogelijk gemaakt om ook een beknopt uittreksel uit de buitenlandse akte te laten registreren, om nutteloze vertaalkosten te vermijden. In amendement nr. 7 werd de verplichting tot registratie op de partijen gelegd, als de buitenlandse notaris dat zou nalaten. Amendementen 8 tot 10 gingen over de inwerkingtreding, maar in artikel 11 kwam opnieuw de problematiek naar boven van artikel 77 Gw.: het feit dat het wetsontwerp de belastbare materie raakt, en bijgevolg ook door de Senaat goedgekeurd moest worden.

11. DOC 55-1357/001.

12. RvS 12 juni 2018, XIve kamer, nr. 241.761, A. 219.405/XIV-37.059, [www.raadvst-consetat.be](http://www.raadvst-consetat.be).

13. DOC 55-1357/002.

14. DOC 55-1357/008, 2.

15. DOC 55-1357/008, 4-5.

16. DOC 55-1357/003.

17. DOC 55-1357/003, 5.

18. DOC 55-1357/004.

19. DOC 55-1357/005.

**10.** Er kwam dus een tweede lezing en daarbij<sup>20</sup> werd opnieuw ingegaan op de grondwettigheid van het voorstel. Verder vroeg de indiener van het amendement zich af wat een schenking is<sup>21</sup>, en wie daarover zal oordelen. Ook de problematiek van de dubbele belasting werd aangeraakt: wat gebeurt er als er ook in het buitenland belasting verschuldigd is? En wie gaat de registratieplicht afdwingen: de federale overheid die nog bevoegd is voor registratieplicht maar er financieel geen enkel belang bij heeft, of de gewesten die wel financieel belang hebben maar onbevoegd zijn voor de registratieplicht?<sup>22</sup> Wat zal er gebeuren bij schenkingen van roerende goederen onder opschortende voorwaarde, en die verleden zijn voor de inwerkingtreding maar waarbij de opschortende voorwaarde vervuld wordt na deze datum?<sup>23</sup> De vraag tot advies van de Raad van State werd ook opnieuw door de commissie verworpen.<sup>24</sup> Een aantal amendementen werden aanvaard, andere ingetrokken, nog andere verworpen.<sup>25</sup>

De nieuwe tekst die na deze tweede lezing verspreid werd<sup>26</sup> telde inmiddels zes artikelen, en de inwerkingtreding werd op 1 december 2020 gesteld.

**11.** Daarna werd de tekst behandeld in de plenaire zitting, en daar werden twee amendementen ingediend: nr. 15<sup>27</sup>, dat opnieuw de grondwettigheid van de regeling betwistte, en nr. 16 over de inwerkingtreding. En daarover vroeg de voorzitter van de Kamer deze keer wél het advies van de Raad van State.

**12.** Dat kwam er op 29 september 2020, na het zomerreces dus<sup>28</sup>, en dat bepaalde dat minstens een deel van de artikelen met bijzondere meerderheid moest worden aangenomen, en ook door de Senaat goedgekeurd moest worden. De Raad van State onderzocht vervolgens artikel per artikel of het al dan niet een bijzondere meerderheid vereiste, en of het al dan niet naar de Senaat overgezonden moest worden. Overeenkomstig het reglement van de Kamer moest het opgedeeld worden in twee voorstellen, waarbij het ene alleen door de Kamer moest worden goedgekeurd,

en het andere de bijzondere procedure moest volgen voor materies in artikel 77 Gw.

**13.** De indieners van het wetsvoorstel legden zich bij dit advies neer, en legden op 15 oktober 2020 een amendement nr. 17 voor, waarbij voorgesteld werd om de artikelen 2 en 5, die door de Raad van State bestempeld werden als materie bedoeld in artikel 77, lid 1, 3° Gw., uit het ontwerp weg te laten. Later, op 10 november 2020, werd ook een voorstel van bijzondere wet (nr. 55-1635) ingediend, waarin deze bepalingen hernomen werden: de wijziging van de artikelen 19 en 35 W.Reg.<sup>29</sup>

**14.** Na nog twee amendementen, nr. 18 en 19<sup>30</sup>, over de inwerkingtreding kwam er een nieuw verslag van de commissie financiën<sup>31</sup>, die zich echter enkel kon uitspreken over amendement nr. 17 (de splitsing dus), vermits alleen die tekst door de plenaire vergadering voor bespreking naar de commissie verzonden was.<sup>32</sup> Daar worden niet veel details meer besproken. Er wordt wel aangegeven dat de Nederlandse notarissen blijkbaar overrompeld worden door Belgische klanten die nog snel gebruik willen maken van de kaaroute<sup>33</sup>, die volgens de PS fiscaal onrechtvaardig is en zo snel mogelijk afgesloten moet worden<sup>34</sup>, waarop de MR repliceert dat het niet gaat om fraude maar om de toepassing van een legaal mechanisme, waaraan echter wel best een einde wordt gesteld. Opnieuw wordt gewezen op de mogelijkheid van dubbele belasting, bijvoorbeeld in het geval van schenking van aandelen van Franse vastgoedvennootschappen of landbouwvennootschappen door een Belgische inwoner.<sup>35</sup>

**15.** Op de aangenomen tekst<sup>36</sup> komen er opnieuw verschillende amendementen in de plenaire vergadering, over de inwerkingtreding<sup>37</sup>: “op de eerste dag van de maand na afloop van een termijn van tien dagen te rekenen van de dag volgend op de bekendmaking ervan in het *Belgisch Staatsblad*” (amendement nr. 20), of op 31 december 2020 (nr. 21) of nog “op 1 augustus 2020”, dus retroactief (nr. 23). Een laatste amendement, nr. 24<sup>38</sup>, stelde de datum van 15 december 2020 voor, en dat is het uiteindelijk geworden.

20. DOC 55-1357/006.

21. DOC 55-1357/006, 5.

22. DOC 55-1357/006, 6.

23. DOC 55-1357/006, 7.

24. DOC 55-1357/006, 13.

25. DOC 55-1357/006, 13, bij de artikelsgewijze bespreking.

26. DOC 55-1357/007.

27. DOC 55-1357/008.

28. DOC 55-1357/009.

29. DOC 55-1635/001.

30. DOC 55-1357/011.

31. DOC 55-1357/012.

32. DOC 55-1357/012, 3, over het proceduredebat.

33. DOC 55-1357/012, 5-6.

34. DOC 55-1357/012, 5-6.

35. DOC 55-1357/012, 6.

36. DOC 55-1357/013.

37. DOC 55-1357/014.

38. DOC 55-1357/015.

**16.** Na een vierde en laatste verslag<sup>39</sup> wordt een nieuwe tekst opgesteld<sup>40</sup>, en naar de Koning verzonden voor ondertekening.<sup>41</sup> Dat is de (gewone) wet van 3 december 2020 geworden.

**17.** Ondertussen was een tweede wetsvoorstel ingediend<sup>42</sup>, met de artikelen die uit het voorstel van gewone wet waren gelicht, die met bijzondere meerderheid aangenomen moesten worden en ook door de Senaat goedgekeurd moesten worden.

De toelichting erbij is heel kort. Ze verwijst gewoon naar het advies van de Raad van State, en voor de *ratio legis* wordt verwezen naar de toelichting bij het wetsvoorstel nr. 1357/001 en naar de amendementen 1, 4, 7, 13 en 16 erop.

Er wordt wel nog gepreciseerd dat het artikel dat de inwerkingtreding regelt niet wordt aangevuld met een lid dat expliciet zegt dat de wet van toepassing is op de notariële akten verleden vanaf de datum van de inwerkingtreding van de wet zoals in amendement nr. 16 op voorstel nr. 1357 was voorgesteld, omdat dit de gewone regel is, aldus de toelichting. De ‘verduidelijking’ zou het gevaar inhouden dat er in toekomstige wetten waarin ze niet is opgenomen, twijfel zou rijzen over de toepasselijkheid ervan. Maar hieruit blijkt dus wel dat de bedoeling was om de nieuwe regeling alleen toe te passen op *akten verleden vanaf* de inwerkingtreding.

**18.** Een amendement nr. 1<sup>43</sup> wijzigde nog de inwerkingtreding (10 dagen na publicatie in het *Belgisch Staatsblad*), maar het werd verworpen, luidens het verslag.<sup>44</sup> In dat verslag werd opnieuw gewezen op de mogelijkheid van dubbele belasting, en werd gewezen op een ander pijnpunt namelijk de kwalificatie van de akte, alle problemen die al eerder bij de bespreking van de gewone wet behandeld werden. Een van de sprekers stelde wel als derde optie voor om dubbelbelastingverdragen af te sluiten met landen waar zich een potentieel probleem zou stellen inzake dubbele belasting.<sup>45</sup>

**19.** Op de nieuwe tekst<sup>46</sup> werd nog een amendement ingediend waarbij ook de inwerkingtreding van deze bijzondere wet op 15 december 2020 werd gesteld<sup>47</sup>

en ten slotte kwam er nog een laatste verslag, het verslag van de tweede lezing op de bijzondere wet, waarbij nog een kleine wijziging werd aangebracht aan artikel 2, 1° de inleidende zin, op voorstel van de juridische dienst van de Kamer.<sup>48</sup>

**20.** De aldus gewijzigde tekst werd vervolgens overgezonden naar de Senaat<sup>49</sup>, en daar besproken in de Commissie<sup>50</sup>, waar de totstandkoming van de tekst wordt uiteengezet door de vertegenwoordiger van de minister, en waar opnieuw benadrukt wordt “dat er geen wijziging optreedt in het kader van de bank- en handgift. De niet-registratie van bank- en handgiften blijft behouden. Dit ontwerp van bijzondere wet behelst enkel een registratieverplichting voor schenkingen van roerende goederen bij notariële akten in het buitenland en kadert in het streven naar een meer rechtvaardige fiscaliteit”.<sup>51</sup>

Ook wordt een interessante discussie gewijd aan de mogelijkheid om verdragen af te sluiten tot voorkoming van dubbele belasting, waar we hierna zullen op ingaan (*infra* randnr. 69).

Daarna werd de tekst zonder verdere wijzigingen goedgekeurd, ook in de plenaire zitting, en naar de Koning verzonden ter ondertekening.<sup>52</sup> Dit is de bijzondere wet van 13 december 2020 geworden.

**21.** De parlementaire geschiedenis was dus vrij tumultueus, in tegenstelling tot wat meestal gebeurt voor fiscale wetgeving, waar de *ratio legis* dikwijls alleen in de memorie van toelichting te vinden is. Hier zijn vele amendementen ingediend en aanvaard, ingetrokken of verworpen, en werden in de marge van de bespreking een heel aantal vragen gesteld die in de tekst zelf niet werden opgelost, onder meer over de dubbele belastingheffing, over de kwalificatie van de akte, de sanctionering bij niet-registratie. Wij zullen deze vragen hierna bespreken, tijdens of na de bespreking van de verschillende artikelen, die we behandelen in hun volgorde in het Wetboek Registratierechten, maar eerst bekijken we nog eens grondiger de discussie over de bevoegdheid in het kader van de grondwettelijke discussie.

39. DOC 55-1357/016.

40. DOC 55-1357/017.

41. DOC 55-1357/018.

42. DOC 55-1635/001.

43. DOC 55-1635/002.

44. DOC 55-1635/003, 8.

45. DOC 55-1635/003, 7.

46. DOC 55-1635/004.

47. DOC 55-1635/005.

48. Opgenomen in bijlage van het verslag: DOC 55-1635/006, 8.

49. DOC Senaat 7-203/1.

50. DOC Senaat 7-203/2.

51. DOC Senaat 7-203/2, 4.

52. DOC Senaat 7-203/3.

## 4. Artikel 74 of 77 Gw.?

**22.** Federale wetten beginnen met een eerste artikel dat zegt: “Artikel 1. Deze wet regelt een aangelegenheid als bedoeld in artikel 74 van de Grondwet.”. Dat was ook zo met het wetsvoorstel nr. K55-1357-1. Meestal wordt er niet veel aandacht aan besteed, maar deze keer dus wel.

**23.** Volgens artikel 83 Gw. moet elk wetsvoorstel en elk wetsontwerp<sup>53</sup> vermelden of het een aangelegenheid regelt bedoeld in artikel 74, in artikel 77 of in artikel 78 Gw. Voor aangelegenheden bedoeld in artikel 74 Gw. wordt de federale wetgevende macht uitgeoefend door de Koning en de Kamer van Volksvertegenwoordigers, voor de aangelegenheden in artikel 77 Gw. zijn de Kamer van Volksvertegenwoordigers en de Senaat gelijkelijk bevoegd.

Artikel 77, 3° Gw. verwijst naar de wetten aan te nemen met de meerderheid bepaald in artikel 4, laatste lid. In artikel 177 Gw., dat handelt over de bijzondere financieringswet, wordt vermeld dat deze wet (en dus ook aanpassingen eraan) moet worden aangenomen met de in artikel 4, laatste lid bepaalde meerderheid.

**24.** In het amendement nr. 3<sup>54</sup> werd daarom voorgesteld om “artikel 74” te wijzigen in “artikel 77”, met als motivering dat, zoals blijkt uit de toelichting, het wetsvoorstel tot doel heeft om buitenlandse schenkingsakten m.b.t. roerende goederen ter registratie te doen aanbieden zodat de gewesten hierop schenkbelasting kunnen heffen, en bijgevolg raakt dit wetsvoorstel de belastbare materie. Welnu, zeggen de indieners van het amendement, volgens vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is de federale wetgever bevoegd om de belastbare materie te regelen, en wel bij een met een bijzondere meerderheid aangenomen wet.

**25.** De toelichting van dit amendement nr. 3 verwijst naar een verklaring van de minister tijdens de parlementaire behandeling van de herziening van artikel 59bis Gw.<sup>55</sup>:

“De bijzondere wetgever heeft daarom de belastbare materie van de gewestbelastingen als het ware bevroren, zowel ten aanzien van de met gewone meerderheid beslissende nationale wetgever, als ten aanzien van de gewestraden. De gewone wetgever heeft dus niet de bevoegdheid om, door een wijziging van de belastbare materie, de aard van de evengenoemde

belastingen en heffingen te wijzigen, vermits dit zou neerkomen op het wijzigen, met gewone meerderheid, van de bijzondere wet betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten”

En de indieners van het amendement besluiten:

“Volgens artikel 77, 3°, van de Grondwet zijn de Kamer van Volksvertegenwoordigers en de Senaat gelijkelijk bevoegd voor de wetten aan te nemen met de meerderheid bepaald in artikel 4, laatste lid. Het wetsvoorstel dient dan ook gekwalificeerd te worden als een artikel 77 Gw.”.

**26.** De indieners van het wetsontwerp waren het daarmee niet eens. Zij stellen enerzijds wel dat het wetsvoorstel een antwoord tracht te bieden op het arrest van 12 juni 2018 van de Raad van State, dat bepaalde dat er geen bedekte bevoordeling was ook indien men de voorafgaande schenking niet registreert, in tegenstelling tot het standpunt van de Vlaamse Belastingdienst.<sup>56</sup> Maar ze voegden eraan toe:

“Deze verplichte registratie sluit niet uit dat men nog steeds een overdracht zal kunnen regelen in het buitenland, bijvoorbeeld in Zwitserland, maar waarbij deze overdracht dan wel in België verplicht geregistreerd wordt. Vervolgens kunnen de bevoegde regionale overheden op hun beurt dan bepalen of en hoe deze overdracht belast moeten worden.”

Men stelde vast dat er geen consensus was, en dat de vraag tot advies van de Raad van State de stemming moest worden voorgelegd aan de commissieleden. De adviesaanvraag werd vervolgens verworpen met 8 tegen 6 stemmen en twee onthoudingen.

Opnieuw werd echter een amendement nr. 11 ingediend<sup>57</sup> waarin het wetsvoorstel opnieuw werd gekwalificeerd als vallend onder artikel 77, met overigens diezelfde motivering.<sup>58</sup> Het is correct dat artikel 19 W.Reg. al eerder was gewijzigd bij gewone wet, laatst nog in 2013, maar het ging daar om de niet-registratie van protesten bedoeld in de protestwetten van 3 juni 1997, waarop geen gewestelijke belasting geheven wordt, zodat dit inderdaad bij gewone federale wet gewijzigd kon worden. Ook in 2016 werd artikel 19, lid 1, 3° W.Reg. gewijzigd, maar ook daar betrof het de registratie van de woning-huurcontracten, en daarop wordt evenmin gewestelijke belasting geheven. In het wetsvoorstel dat nu voorlag, ging het echter over schenkingsakten waarop wél een gewestelijke

53. Een wetsontwerp gaat uit van de koning (de regering). Een wetsvoorstel van een over meerdere parlementsleden, maar de Grondwet gebruikt de term ‘wetsontwerp’ ook in algemene zin.

54. DOC 55-1357/002, 4.

55. DOC 55-1357/002, 6.

56. DOC 55-1357/003, 4.

57. DOC 55-1357/005, 10.

58. DOC 55-1357/006, 3-4: “Het belasten van de rechtshandeling is een gewestelijke bevoegdheid. Het is overduidelijk dat de registratie van een afschrift van een buitenlandse notariële schenkakte de gewestelijke schenkbelasting raakt. De rechtspraak van het Grondwettelijk Hof en de Raad van State is duidelijk dat dit wetsvoorstel met een bijzondere meerderheid dient te worden behandeld.”

belasting geheven wordt, zodat hiervoor dus wel een bijzondere meerderheid vereist was.<sup>59</sup>

Opnieuw werd de vraag tot advies aan de Raad van State echter verworpen met 9 tegen 6 stemmen en twee onthoudingen.<sup>60</sup>

Een derde keer wordt het amendement ingediend, en wel in de plenaire vergadering<sup>61</sup>, en deze keer beslist de voorzitter van de Kamer om wel het advies van de Raad van State te vragen.

**27.** En blijkbaar was de vraag terecht. In het advies van de Raad van State<sup>62</sup> vinden wij de verwijzing naar het arrest van het Grondwettelijk Hof nr. 34/2018, dat overweegt:

“B.8.3. Uit de parlementaire voorbereiding ervan blijkt dat de bijzondere financieringswet ertoe strekt «uitsluitend voor een aantal belastingen die in hun oorsprong nationale belastingen zijn, de Gewesten te garanderen dat de nationale overheid in de toekomst niet meer zal optreden op die domeinen waarover de Gewesten op grond van dit ontwerp de bevoegdheid krijgen. Zonder dergelijke uitdrukkelijke bepaling staat het immers aan de nationale overheid vrij om bij gewone wet, op grond van artikel 110 [thans artikel 170], §2, tweede lid, van de Grondwet, ‘uitzonderingen te bepalen waarvan de noodzakelijkheid blijkt’”<sup>63</sup>

“B.8.4. De gewesten zijn niet bevoegd om de belastbare materie van de belasting op de spelen en wedenschappen te wijzigen. Het komt de federale wetgever toe om de belastbare materie te bepalen, bij een met een bijzondere meerderheid aangenomen wet.”

Het Grondwettelijk Hof leidt dus uit de parlementaire voorbereiding bij de bijzondere financieringswet af dat het federale parlement de belastingmaterie enkel kan wijzigen bij een wet, aangenomen met een bijzondere meerderheid, zoals voorzien voor de materies van artikel 77 Gw.

**28.** De vraag rees of dit wel een dergelijke materie was. Het wetsontwerp had immers enkel tot gevolg om buitenlandse schenkingsakten te laten registreren. De belasting zelf, althans de belastbare grondslag, het tarief en de mogelijke vrijstellingen, worden geregeld door de gewesten. Het zou perfect mogelijk zijn voor het Vlaams Parlement om, nadat de federale wetgever de registratie van buitenlandse schenkingsakte

verplicht heeft gemaakt, deze opnieuw vrij te stellen van Vlaamse schenkbelasting, indien het dat zou wensen.

Dit doet ons trouwens denken aan de oorsprong van de registratiebelasting: de ordonnantie van François I<sup>er</sup> *sur le fait de la justice* van 1539, die enkel een burgerrechtelijk doel had, net zoals in het Romeinse recht.<sup>64</sup> Het fiscale gedeelte kwam er pas in 1693, onder Louis XIV.<sup>65</sup> Sinds de bijzondere financieringswet van 1989 is het burgerlijk en fiscale gedeelte van de registratiebelasting opnieuw gesplitst, althans voor de gewestelijke belastingen, zoals de schenkbelasting en sinds de overname van de inning van de belastingen door het Vlaams Gewest is dit ook duidelijk geworden in de procedure. De akten worden nog steeds geregistreerd door de federale overheid (burgerlijk recht), maar daarna voor de inning doorgestuurd naar de Vlaamse administratie (fiscaal recht).

**29.** In de verantwoording van het wetsvoorstel was echter overduidelijk aangegeven dat de bedoeling fiscaal was. De eerste zin ervan luidt al: “Bedoeling van dit wetsvoorstel is de zogenaamde kaasroute onmogelijk te maken.”. En ook verder wordt aangegeven<sup>66</sup>:

“Gegeven het bovenstaande wil dit wetsvoorstel dan ook een antwoord bieden op dit arrest van de Raad van State en willen wij het standpunt van de Vlabel (voorheen het standpunt van de FOD Financiën sinds 2013) weer ingang doen vinden door de verplichte registratie van buitenlandse notariële akten in te schrijven in de wet.”

**30.** De Raad besluit dan ook:

“Indien en in zover de in het wetsvoorstel voorgestelde wijzigingen aan het Wetboek Registratie-, hypotheek- en griffierechten (verder: het Wetboek) de belastbare materie van het registratierecht betreffen, is bijgevolg een bijzondere meerderheid vereist en is de kwalificatie als een aangelegenheid bedoeld in artikel 77 van de Grondwet gerechtvaardigd.”

En de Raad onderzoekt verder telkens bij elk artikel of dit het geval is of niet.

Bij artikel 2, dat artikel 19 W.Reg. wijzigt, is dat zo. Het verruimt de akten die aan de registratieplicht worden onderworpen met de in het buitenland verleden notariële akten die titel vormen voor een schenking

59. DOC 55-1357/006, 4-5.

60. DOC 55-1357/006, 13.

61. DOC 55-1357/008, amendement nr. 15 van de heer LOONES c.s.

62. DOC 55-1357/009, 5, voetnoot 4. De Raad van State verwijst daarin ook naar vorige adviezen in dezelfde zin. In het amendement nr. 3 (DOC 55-1357/002, 4) wordt nog verwezen naar arrest 93/2014, B.9, maar het arrest 34/2018 is duidelijker en uitvoeriger.

63. *Parl.St.* Kamer 1988-1989, nr. 635/1, 7-8.

64. R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse Registratiebelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2017, 140, nr. 326. François I<sup>er</sup> was een tijdgenoot van Karel V, en liet het kasteel Chambord bouwen.

65. R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse Registratiebelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2017, 143, nr. 323.

66. DOC 55-1357/001, 1 en 5.

onder de levenden van roerende goederen door een rijksinwoner. Zodoende brengt artikel 2 van het wetsvoorstel een wijziging aan in de belastbare materie. Deze wetswijziging kan dus enkel met een bijzondere meerderheid worden aangenomen.<sup>67</sup>

Bij artikel 3, dat artikel 21-1 W.Reg. wijzigde is dat niet zo. Het maakt alleen mogelijk dat de ontvanger een kopie neemt van de buitenlandse akte, en heeft geen invloed op de reikwijdte van het registratierecht. Het betreft enkel de materiële geldigheid van de registratieformaliteit, die federaal is, niet de administratieve procedure voor de betaling van de registratierechten, die gewestelijke materie is.<sup>68</sup>

Artikel 4 vervangt het eerste lid van artikel 25 W.Reg., dat de mogelijkheid voorziet om een beknopt uittreksel te laten registreren. Ook hier gaat het niet over de reikwijdte van het registratierecht, maar bepaalt het enkel de toepassingsregels die gelden voor de registratieverplichting, en de mogelijkheid om op geldige wijze een verplichte registratie te doen verrichten. Het kan dus aangenomen worden bij gewone federale wet.<sup>69</sup>

Artikel 5 vult ten slotte artikel 35 W.Reg. aan, waardoor de contracterende partijen de akten moeten aanbieden en de registratierechten moeten betalen. Het wijst dus voor deze belasting nieuwe belastingplichtigen aan. Welnu, tot de essentiële elementen van een belasting behoort de aanwijzing van de belastingplichtigen, wat nauw samenhangt met de belastbare materie. Het is echter niet opgenomen bij de essentiële elementen van de gewestelijke belastingen waarvoor de gewesten bevoegd zijn krachtens de financieringswet. Gelet op de nauwe samenhang met de belastbare materie moet worden aangenomen dat een wijziging van de belastingplichtigen niet door de gewone wetgever kan worden doorgevoerd, vermits aldus de aard van de gewestelijke belastingen gewijzigd zou worden. Dit moet dus gebeuren door een federale wet met *bijzondere* meerderheid.

De laatste is wel interessant, vermits de VCF voor alle belastingplichtigen telkens in afdeling twee de belastingplichtige gedefinieerd heeft: in artikel 2.7.2.0.1 voor de erfbelasting, in artikel 2.8.2.0.1 voor de schenkbelasting, in artikel 2.9.2.0.1 voor het verkooprecht, in artikel 2.10.2.0.1 voor het verdeelrecht. De Raad van State is hierop trouwens destijds ook op ingegaan bij de opname van de Registratie- en Erfbelasting in de VCF.<sup>70</sup>

Laten we nu de tekst zelf van de wijzigende bepalingen eens nader bekijken.

## 5. Te registreren akten – artikel 19, lid 1, 6° W.Reg.

Door artikel 2 van de Bijzondere wet van 13 december 2020 herstelt artikel 19, lid 1, 6° en wijzigt het tweede lid, zodat de tekst nu luidt:

“Art. 19. Moeten binnen de bij artikel 32 gestelde termijnen geregistreerd worden:

1° de akten van notarissen; de exploitatie en proces-verbaal van gerechtsdeurwaarders, met uitzondering van protesten zoals bedoeld in de protestwet van 3 juni 1997; de arresten en vonnissen der hoven en rechtbanken die bepalingen bevatten welke door deze titel aan een evenredig recht onderworpen worden;

2° de akten waarbij de eigendom of het vruchtgebruik van in België gelegen onroerende goederen overgedragen of aangewezen wordt;

3° a) de akten houdende verhuur, onderverhuur of overdracht van huur van in België gelegen onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen, die uitsluitend bestemd zijn tot huisvesting van een gezin of van één persoon;

b) de andere dan onder a) bedoelde akten houdende verhuur, onderverhuur of overdracht van huur van in België gelegen onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen.

4° de processen-verbaal van openbare verkoping van lichamelijke roerende voorwerpen;

5° de akten houdende inbreng van goederen in vennootschappen met rechtspersoonlijkheid waarvan hetzij de zetel der werkelijke leiding in België, hetzij de statutaire zetel in België en de zetel der werkelijke leiding buiten het grondgebied der Lid-Staten van de Europese Economische Gemeenschap, is gevestigd;

6° de in het buitenland verleden notariële akten die titel vormen voor een schenking onder de levenden van roerende goederen door een rijksinwoner;

7° [...];

Onverminderd de bepaling onder 6° van het eerste lid en behoudens wat de bepalingen onder 2°, 3° en 5° van hetzelfde lid betreft, worden in dit artikel alleen de in België verleden akten bedoeld.”

*Lid 1, 6° ingevoegd en lid 2 aldus vervangen door de Bijzondere wet van 13 december 2020.*

### 5.1. Redactie

**31.** Het tweede lid van artikel 19 bepaalt nog altijd dat (in principe) alleen de in België verleden akten bedoeld worden, maar vermits 2°, 3°, 5° en 6° worden uitgesloten blijft alleen 1° en 4° over, d.i. de akten van Belgische notarissen in het algemeen, en de processen-verbaal van de openbare verkoping van lichamelijke roerende voorwerpen. Bij de akten vermeld in 3° was de uitsluiting trouwens niet nodig, vermits daar

67. DOC 55-1357/009, 6, nr. 6.1.

68. DOC 55-1357/009, 7, nr. 6.2.

69. DOC 55-1357/009, 8, nr. 6.3.

70. Stuk 114 (2014-2015) – Nr. 1, 289 en R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse Registratiebelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2017, 358, nr. 728.



alleen maar de in België gelegen onroerende goederen vermeld worden.

**32.** De uitzonderingen ‘verslinden’ dus bijna de volledige regel, en de redactie was dus beter anders opgesteld, maar de bedoeling is, mits enig puzzelwerk, wel duidelijk:

Akten van buitenlandse notarissen zullen dus verplicht geregistreerd moeten worden:

- als zij *in België verleden* zouden worden (het is de plaats waar ze verleden worden die bepalend is, niet de woonplaats of standplaats van de notaris);
- als zij eigendom of vruchtgebruik van *Belgische onroerende goederen* overdragen of aanwijzen, dus hoofdzakelijk de verkopeningen, schenkingen en verdelingen van Belgische onroerende goederen;
- als zij akten van verhuur, onderverhuur of overdracht van huur van *Belgische onroerende goederen* betreffen;
- als zij *inbrengen* vaststellen van goederen in *Belgische vennootschappen*, zoals daar gedefinieerd;
- en nu ook: als zij titel vormen van een *schenking van roerende goederen door een Belgisch rijksinwoner*.

**33.** Terloops: het valt op dat gedurende de parlementaire voorbereiding er nergens een geconsolideerde tekst van de wet voorhanden is. Misschien is dat de reden waarom de tekst nogal cryptisch luidt. Het ware wellicht aangewezen dat die aan de parlementsleden die moeten beslissen ter beschikking wordt gesteld.

## 5.2. Schenking

**34.** Daarbij rijst in eerste instantie de vraag wat een ‘schenking’ is, een vraag die ook in de parlementaire voorbereiding aan bod kwam, in het tweede verslag van de Kamercommissie<sup>71</sup>:

“En wat is een schenking? Soms is dat duidelijk, maar soms ook niet. Men kan iemand een bedrag “geven” om te voldoen aan een morele verbintenis. Men kan ook een gemengde akte hebben, met een schenking. Dan heeft de spreker het nog niet over verkeerde benoemde akten of geveinsde akten.

De partijen zullen in eerste instantie een beoordeling geven. De federale overheid zal vervolgens haar kwalificatie plakken op de akte. En naargelang die kwalificatie zullen de gewesten vernemen dat zij een verkooprecht, of schenkrecht heffen, of de gewesten vernemen niets. De registratieplicht zou bijgevolg beter geregionaliseerd worden.”

**35.** Dat is inderdaad de normale gang van zaken: partijen kwalificeren de akte, die wordt voorgelegd ter registratie aan de federale overheid, en enkel wanneer deze daarin een of meer rechtshandelingen vaststelt die onderworpen zijn aan een Vlaamse gewestelijke belasting, wordt deze doorgestuurd naar het Vlaams Gewest, voor de heffing. De heffing voor het Brussels Hoofdstedelijk en Waals Gewest gebeurt wel nog door de federale overheid, zoals bekend.

**36.** Wat een schenking is, hebben wij eerder besproken.<sup>72</sup> Uit de definitie van artikel 894 BW blijkt dat een schenking onder de levenden “een akte is waarbij de schenker zich *dadelijk en onherroepelijk* van de geschonken zaak ontdoet, ten voordelen van de begiftigde, *die ze aanneemt*”, maar zoals uit elke andere bepalingen van het Burgerlijk Wetboek blijkt, hoeft een schenking niet noodzakelijk bij akte vastgesteld te worden (handgift), is er geen dadelijke overdracht nodig (bv. bij voorbehoud van vruchtgebruik), kan een schenking herroepelijk zijn (tussen echtgenoten), en kan de aanneming van de begiftigde ook impliciet gebeuren (overschrijving op zijn rekening).

Wij hebben daarom als definitie voorgesteld dat het een rechtshandeling is onder de levenden, in het voordeel van de begiftigde, waarbij de schenker zich ertoe verbindt goederen aan de begiftigde over te dragen. Er moet dus een voordeel zijn voor de begiftigde, en dat moet ook zo bedoeld zijn, en het moet gaan om goederen. Een schenking onder last blijft een schenking. Een schenking is dus niet noodzakelijk een rechtshandeling om niet, zoals nochtans dikwijls gezegd wordt.<sup>73</sup>

## 5.3. Notariële akten vs. hand- en bankgiften

**37.** Maar niet elke schenking is aan registratie onderworpen. Wat duidelijk en herhaaldelijk gepreciseerd werd, is dat de hand- of bankgift niet onder de nieuwe regeling valt, en dat dit ook zo bedoeld was: “De spreker benadrukt dat er geen wijziging optreedt in het kader van de bank- en handgift. De niet-registratie van bank- en handgiften blijft behouden”.<sup>74</sup> En nog: “Dit ontwerp er niet op gericht is te raken aan het principe om met een hand- of bankgift successierechten te ontwijken.”.<sup>75</sup>

Dat blijkt ook duidelijk genoeg uit de tekst, die het enkel heeft op in het buitenland verleden *akten*, en een handgift kan dus ook niet als een misbruik worden beschouwd: het was niet de bedoeling om hand- of bankgiften te belasten.

71. DOC 55-1357/006, 5 en verslag Senaat.

72. R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse Registratiebelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2017, nr. 433 e.v.

73. R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse Registratiebelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2017, nr. 531.

74. *Verslag Kamer*, DOC 55-1357/003, 5 en *Verslag Senaat*, 7-203/2 – 2020/2021, 4.

75. *Verslag Senaat*, 7-203/2 – 2020/2021, 5.

## 5.4. Aandelen op naam

### 38. Wat met de schenking van aandelen op naam?

Traditioneel gebeurde die dikwijls bij gewone overdracht in het aandeelhoudersregister. Of dat geldig was, werd betwijfeld. Maar een nietige schenking kan wel bekrachtigd worden na het overlijden, en dat blijft zo, ook na het nieuwe bewijsrecht.<sup>76</sup> Overigens: waarom is een bankgift wel geldig als indirecte schenking, terwijl dat niet zo zou zijn voor een overdracht van aandelen in het aandeelhoudersregister? Artikel 931 BW zegt niet “alle schenkingen moeten notarieel verleden worden”, maar “alle akten van schenking moeten voor notaris verleden worden”.<sup>77</sup> Is er geen akte, geen verbintenisscheppende rechtshandeling, omdat de overdracht al gebeurd is, dan is er ook geen notaris nodig. Net daarom was de handgift ook geen uitzondering, maar viel zij gewoon niet onder de algemene regel.<sup>78</sup> Idem met de bankgift, en, m.i., idem met de overschrijving in het aandeelhoudersregister.<sup>79</sup> Maar we zullen moeten afwachten wat de rechtspraak hier uiteindelijk over zegt.

## 5.5. Vroeger ontwijking, geen fraude

39. Er werd herhaaldelijk aanvaard dat de vaststelling van schenkingen bij buitenlandse notariële akte geen fraude of misbruik was, maar enkel een vorm van toegelaten belastingontwijking:

“[...]zorgen ervoor dat de doelstelling, met name de ontwijking van schenkingsrechten door middel van buitenlandse notarissen vermijden, vervat in deze voorstellen kan worden bereikt.”<sup>80</sup>

“Men dient daarbij rekening te houden met het feit dat dit wetsvoorstel een praktijk wijzigt die 200 jaar werd toegelaten.”<sup>81</sup>

“Het gaat om het wegwerken van een fiscale ontwijkingmogelijkheid dat de gelijkheid tussen de belastingplichtigen aantast.” “De heer Joy Donné (N-VA) repleceert dat het hier niet gaat om een vorm van fiscale fraude. Mensen kunnen op een legale manier gebruik

maken van de kaasroute in het buitenland. Als deze piste niet meer gewenst is, dient ze te worden afgeschaft”. “De heer Steven Mathei (CD&V) verduidelijkt dat de kaasroute een middel is om belastingen te ontwijken niet om belastingen te ontduiken.”<sup>82</sup>

“De praktijk van de ‘Kaasroute’ waaraan het ontwerp van bijzondere wet een einde wil maken kon echter niet als fraude bestempeld worden, maar wel als een vorm van belastingontwijking. Het doel van dit ontwerp van bijzondere wet is om deze vorm van belastingontwijking effectief tegen te gaan.”<sup>83</sup>

## 5.6. “onder de levenden”

40. Het moet gaan om een schenking onder de levenden, dus geen schenking van toekomstige goederen in de zin van artikel 1082 BW of contractuele erfstelling. Dergelijke schenking is en blijft een *rechtshandeling* onder de levenden en geen testament, maar het is geen *schenking* onder de levenden<sup>84</sup>, en bijgevolg is zij niet gevisieerd door deze bepaling. Op de goederen die overgaan krachtens een dergelijke schenking van toekomstige goederen wordt erfbelasting geheven in-gevolge artikel 2.7.1.0.2 VCF.

## 5.7. “die titel vormt”

41. De buitenlandse notariële akte moet ook titel vormen van de schenking. Een titel is niets meer dan een volledig bewijs, een *probatio plena, non probanda*, die geen discussie voor de rechtbank meer noodzakelijk maakt.<sup>85</sup> Een begin van bewijs is dus onvoldoende.<sup>86</sup> Een volmacht is uiteraard ook onvoldoende, ook bv. een volmacht om gelden van een rekening te halen, aldus LIPS<sup>87</sup>:

“Een volmacht houder handelt immers voor rekening van de volmachtgever zodat de afgehaalde fondsen nog altijd diens eigendom zijn en hij zich dus niet verarmt ten gunste van de volmacht houder”.

42. Ook een aanbod tot schenking, dat niet aanvaard is, vormt geen titel van heffing.<sup>88</sup> Als de buitenlandse akte dus enkel het aanbod tot schenking zou

76. Art. 1340 BW is niet afgeschaft door de wet van 13 april 2019 houdende invoering van een Burgerlijk Wetboek en tot invoering van boek 8 ‘Bewijs’ in dat Wetboek, BS 14 mei 2019. Art. 73 van die wet bepaalt namelijk dat in boek III, titel III, van het oude Burgerlijk Wetboek, hoofdstuk VI, dat art. 1315-1369 bevat, opgeheven wordt, “maar met uitzondering van de artikelen 1321, 1338, 1339 en 1340”. Art. 1340 BW, over de bekrachtiging van schenking na het overlijden, blijft dus in werking.

77. Zoals ook de *Draft Common Frame of Reference* (DCFR), 2009, een soort model BW voor Europa, 384, nr. IV.H-2:101, het alleen heeft over “a contract for the donation of goods”, dus een verbintenisscheppend contract.

78. Het BW veronderstelt de geldigheid van de handgift, want bij een akte van schenking moet een staat van schatting gevoegd worden (art. 948 BW) en art. 868 BW heeft het over de inbreng van schenkingen waarbij er geen dergelijke staat voorhanden is: zie G. GALOPIN, *Les donations entre vifs et les testaments*, Vaillant-Carmanne, 1919, 99, nr. 145 en R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse Registratiebelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2017, nr. 649.

79. Zie ook M. DELBOO en L. LEMMENS, “Onrechtstreekse schenking van aandelen: de derde weg”, te verschijnen in *TFR*, die een arrest van Antwerpen 12 juni 2019, *NFM* 2020, afl. 5, 126 e.v. bespreken.

80. Eerste verslag, DOC 55-1635/003, 3.

81. Tweede verslag, DOC 55-1357/006, 7.

82. Derde verslag, DOC 55-1357/012, 7.

83. Senaatsverslag, 7-203/2 – 2020/2021, 5.

84. R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse Registratiebelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2017, 203, nr. 461.

85. R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse Registratiebelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2017, 283, nr. 595.

86. R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse Registratiebelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2017, 284, nr. 596.

87. I. LIPS, “Onrechtstreekse schenking: fiscale gevolgen” in *Handboek Estate Planning*, Gent, Larcier, 2005, Boek 2, Topic 31, 163.

88. R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse Registratiebelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2017, nr. 601.

vaststellen, zonder aanvaarding, dan zou de akte niet aan registratie onderworpen zijn. Zij zou dan echter ook niet kunnen gelden als schenking, de kandidaat-begiftigde zou zich er niet op kunnen beroepen, en het goed zou zich nog altijd in het vermogen van de schenker bevinden en bijgevolg ook in zijn nalatenschap, tenzij het er op een andere wijze uit verdwenen zou zijn uiteraard. Ook de aanvaarding van een schenking moet, om geldig te zijn, authentiek gebeuren (art. 933 BW).

**43.** Veronderstel dat men een goed verkoopt onder de verkoopwaarde: is dit een titel van heffing van een schenking?

M.i. niet. Het contract vormt een titel voor een verkoop, maar om bijvoorbeeld inkorting of inbreng te vragen, of om te kunnen herroepen wegens ondankbaarheid, moet de schijnbare verkoper bewijzen dat hij de bedoeling had om de begiftigde te bevoordelen. Als hij een schilderij verkocht heeft beneden de prijs omdat hij snel geld nodig had, kunnen zijn erfgenamen daarna niet beweren dat het om een schenking ging, aan te rekenen op het beschikbaar deel of, als het aan een erfgerechtigde gebeurde, om een in te brengen schenking.

Op dezelfde wijze zal de fiscus moeten bewijzen dat het de bedoeling was om te schenken. Als dit niet uit de akte blijkt, blijkt er ook geen schenking uit, en is er m.i. dus ook geen registratieplicht.

**44.** De Vlaamse Belastingdienst heeft in dit verband beslist dat een schenking van een familiale onderneming, geschat op 2 000 000 EUR, onder last om een bedrag van 1 600 000 EUR te betalen aan de schenkers en een bedrag van 200 000 EUR aan de broer van de begiftigde, geen echte verarming van de schenkers inhield:

“Uit het geheel van de feiten blijkt dan ook dat de schenking met last voornamelijk ingegeven is door fiscale motieven. De verkoop van de onderneming maakt het verkooprecht (10 %) van toepassing op de overgedragen onroerende goederen. Terwijl de schenking van de bedrijfsactiva kan gebeuren tegen de vrijstelling voor de schenking van familiale ondernemingen.

Gelet op het voorgaande zal de voorgenomen schenking geherkwalificeerd worden tot een rechtshandeling onder bezwarende titel.”<sup>89</sup>

Kunnen verkopen tegen een te lage prijs dan ook gekwalificeerd worden in een schenking? M.i. dus

niet. Vooreerst ging de beslissing van de Vlaamse Belastingdienst over een in België gelegen onroerend goed, zodat het geen akterecht naar een mutatierecht betrof. Ook zonder akte, en zonder titel van heffing, is een dergelijke rechtshandeling belastbaar. Herkwalificatie is in zo'n geval dus veel eenvoudiger. Voor een schenking van roerend goed is echter wel een titel van heffing nodig waaruit de rechtshandeling als dusdanig blijkt.

**45.** Betekent dit dan dat men voortaan in plaats van schenkingen verkopen tegen 1 euro zal kunnen doen voor Nederlandse notaris, om alsnog de belasting te vermijden? Dat lijkt mij al minder waarschijnlijk. Een verkoop tegen een belachelijke prijs wordt immers traditioneel beschouwd als een schenking, en als deze gebeurt voor een buitenlandse notaris, dan zou deze wel degelijk belastbaar zijn. Denk bijvoorbeeld aan een lijfrente, waarbij de genietters die beiden 83 en 79 oud waren nog 34 jaar zouden moeten leven om de afgestane waarde weder samen te stellen, afgezien van de interest. Het Hof van Cassatie overweegt dat een gratis afstand van onverdeelde delen een schenking is, en dat een belachelijke prijs daarmee gelijk staat<sup>90</sup>:

“Attendu que le résultat (nl. dat het een schenking is) ne peut être différent si ce copropriétaire se contente d'une attribution dérisoire, c'est-à-dire sans valeur, dépourvue de tout caractère sérieux”.

Of een verkoop tegen te lage prijs een verdoken of een onrechtstreekse schenking inhoudt, is betwist, maar het grootste deel van de rechtspraak en rechtsleer neemt tegenwoordig aan dat het om een onrechtstreekse schenking gaat.<sup>91</sup>

De fiscus kan de akte dan herkwalificeren, maar enkel als het gaat om een akte die aan registratie onderworpen is<sup>92</sup>:

“Net zoals de handgiften en de onrechtstreekse schenkingen, ontsnappen de vermomde schenkingen in de regel aan de heffing van de registratierechten omdat ze, tenzij er in België gelegen onroerende goederen bij betrokken zijn, niet verplicht registreerbaar zijn. Dit neemt evenwel niet weg dat de administratie vermomde schenkingen met schenkingsrecht mag belasten, met name indien ze het bestaan van veinzing in de haar (verplichte of spontaan) ter registratie aangeboden akten bewijst. Immers, krachtens een algemeen beginsel inzake registratierechten, kan de administratie een handeling kwalificeren (en aldus belasten) volgens haar juridische inhoud en niet volgens de

89. Voorafg.Besliss. nr. 20036, 7 september 2020, Schenking – Secundaire schenking – Bedrijfsactiva.

90. Cass. 11 januari 1917, *Pas.* 1917, I, 86, *Rec.gén.enr.not.* 1919, 45, *Rev.not.* 1915-8, 8; E. GENIN en A. GENIN, *Commentaar op het Wetboek der Registratie- Hypotheek- en Griffierechten*, Van Buggenhoudt, 1951, nr. 1076; G. GALOPIN, *Éléments de la science de l'enregistrement*, Vaillant-Carmanne, 1902, bijvoegsel over de wet van 15 mei 1905 over de verdelingen, 23; R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse Registratiebelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2017, nr. 716.

91. Zie I. LIPS, “Onrechtstreekse schenking: fiscale gevolgen”, in *Handboek Estate Planning*, 2005, Boek 2, Topic 31, 304 en referenties aldaar.

92. I. LIPS, “Vermomde schenking: fiscale gevolgen”, in *Handboek Estate Planning*, 2005, Boek 2, Topic 31, 167.

kwalificatie die er door de partijen aangegeven werd (bijvoorbeeld de schenking van een onroerend goed in plaats van verkopen).”

De administratie kan de akte dus herkwalficeren als ze haar wordt voorgelegd, of als ze haar verplicht voorgelegd moet worden. Of dit laatste het geval is, moet echter eerst worden uitgemaakt en daarvoor is een titel van heffing nodig, m.a.w. een bewijs van een schenking: dus een akte waaruit blijkt dat er een vrijgevigheid aanwezig was en dat die ook bedoeld was.

**46.** Als de akte niet voor notaris verleden zou worden, dan zou er ook geen registratieplicht zijn. Er is immers in de wet duidelijk gepreciseerd dat het om een notariële akte moet gaan, er is in de voorbereidende werken duidelijk gesteld dat hand- en bankgiften, waarbij er geen akte worden opgemaakt of in elk geval geen notariële akte, niet gevisieerd zijn, en dat dit duidelijk de bedoeling van de wetgever was, zoals we gezien hebben (*supra* randnr. 37).

## 5.8. Van roerende goederen

**47.** Wat een roerend goed is, wordt door de Belgische wet bepaald. Dat een buitenlandse (burgerlijke of fiscale) wet de schenking belast als een onroerende schenking, wijzigt daar niets aan. Ook de schenking van aandelen van een Franse SCI (*société civile immobilière*) zal m.i. dus verplicht registreerbaar zijn, ook als zij voor buitenlandse notaris gebeurt. De wetgever was er zich van bewust dat er op die manier dubbele belasting kan ontstaan, maar de voorkoming daarvan werd beschouwd als een gewestelijke aangelegenheid (*infra* randnr. 69).

**48.** Roerend goed kan onroerend worden door bestemming, volgens het BW.

Artikel 524 oud BW bepaalde hierover dat voorwerpen die de eigenaar van een erf voor de dienst en de exploitatie van het erf daarop geplaatst heeft, onroerend goed zijn door bestemming. Het artikel gaf een heel aantal voorbeelden, zoals de aan het landbouwbedrijf verbonden dieren, het landbouwgereedschap, de duiven van de duiventillen en de konijnen van de konijnenwaranden. Onroerend door bestemming zijn alle roerende voorwerpen die de eigenaar blijvend aan het erf verbonden heeft, zo besloot het artikel. Artikel 525 BW gaf nog aan dat beelden die opzettelijk geplaatst zijn in een opzettelijk daarvoor gemaakte nis, onroerend zijn, ook al kunnen ze weggenomen worden zonder ze te breken of beschadigen.

De nieuwe wet op het goederenrecht bepaalt hierover in artikel 3.47 nogal kort:

“Accessoria van een onroerend goed worden geacht onroerend door bestemming te zijn.”

En artikel 3.9 bepaalt:

“In de mate dat zij aan dezelfde persoon toebehoren, is een goed een accessorium van een ander goed, indien het hieraan duurzaam verbonden of bevestigd is, of indien het ten dienste staat van de uitbating of van de bewaring van het hoofdgoed.”

De opstellers van het voorstel waren echter van mening dat, anders dan de Raad van State in zijn advies beweert, dit geen innovatie vormt.<sup>93</sup> “De opstellers hebben op dit vlak dus niet de bedoeling om substantieel te innoveren, maar wel om de ontwikkelingen in de wet te verankeren.”<sup>94</sup>

**49.** Veronderstel nu dat een buitenlands onroerend goed, gebruikt als landbouwbedrijf, geschonken wordt, samen met de landbouwmachines en andere roerende voorwerpen die ten dienste staan van de uitbating of van de bewaring, moet de akte dan ook in België geregistreerd worden?

Men zou denken van niet, gelet op de burgerrechtelijke definitie van ‘accessorium’, maar het fiscale artikel 21-2, 2° W.Reg. bepaalt dat als onroerende goederen *niet* worden beschouwd “de lichamelijke roerende voorwerpen aangewend voor de dienst en de exploratie van onroerende goederen”.

De akte zal dus wel degelijk geregistreerd moeten worden, en mocht er ook buitenlandse belasting over verschuldigd zijn, dan zal er sprake zijn van dubbele belasting.

**50.** Hetzelfde geldt overigens ook voor brandkasten, in huur gegeven door personen die gewoonlijk brandkasten verhuren. Artikel 21-2, 1° W.Reg. bevat hiervoor een bijzondere bepaling die deze als roerend beschouwt.<sup>95</sup> Mocht een dergelijke brandkast dus bij authentieke akte geschonken worden – wat wellicht niet veel zal voorkomen – dan zou zij voortaan geregistreerd moeten worden.

## 5.9. Door een rijksinwoner

**51.** De schenking moet gebeuren door een rijksinwoner, en de vraag rijst hierbij welke definitie we hier moeten hanteren, en op welk ogenblik het rijksinwonerschap beoordeeld moet worden.

93. DOC 54 3623/001, 27 van de toelichting bij het wetsvoorstel houdende invoeging van boek 3 ‘Goederen’ in het nieuw Burgerlijk Wetboek.

94. DOC 54 3623/001, 27 van de toelichting bij het wetsvoorstel houdende invoeging van boek 3 ‘Goederen’ in het nieuw Burgerlijk Wetboek.

95. R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse Registratiebelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2017, nr. 1946 e.v.

**52.** Het eerste verslag van de Kamercommissie<sup>96</sup> preciseerde dat het begrip ‘rijksinwoner’ in deze context precies dezelfde betekenis heeft als in artikel 5, § 2, 8° van de bijzondere wet van 16 januari 1989, m.a.w. de fiscale woonplaats, en als de fiscale woonplaats van de schenker tijdens de periode van vijf jaar voor zijn schenking op meer dan één plaats in België gelegen was: “op de plaats in België waar zijn fiscale woonplaats tijdens de voormelde periode het langst gevestigd was”.

De precisering i.v.m. de wijziging van woonplaats binnen België in de laatste vijf jaar is echter niet belangrijk voor de registratieplicht zelf: daarvoor moet er enkel op gelet worden of de schenker zijn woonplaats heeft in België, waar dan ook.

**53.** Op welk ogenblik moet de schenker zijn woonplaats in België hebben: bij de akte of bij de registratie? Daarover is discussie geweest.

Amendement nr. 9<sup>97</sup> stelde voor dit te preciseren, door in de tekst van artikel 19 (1), 8° W.Reg. uitdrukkelijk te preciseren “door een persoon die rijksinwoner is op het tijdstip van de schenking”, met als verantwoording:

“Het amendement preciseert het tijdstip waarop het rijksinwonerschap moet worden beoordeeld zodat bij immigratie van een schenker naar België die voorheen roerende goederen schonk, niet verplicht wordt deze schenkakten of een verklaring bij vervulling van een opschortende voorwaarde alsnog te registreren.”

Het amendement (van de oppositie) werd echter zonder commentaar verworpen.<sup>98</sup> In het tweede verslag van de Kamercommissie werd nog gezegd dat deze discussie geen grote meerwaarde had aangezien de verplichting bestaat dat de akte binnen een termijn van vijftien dagen ter registratie moet aangeboden worden.<sup>99</sup> Ondertussen is die termijn wel op vier maanden gebracht, zoals we verder zullen zien in artikel 32, 8° W.Reg., zodat een verhuis in die periode toch niet uitgesloten is: soms worden schenkingen gedaan net omdat men weet dat de schenker zal verhuizen.

**54.** Hoe is de regeling dan nu?

Hoewel het hier gaat om een gewestelijke regel kunnen we m.i. inspiratie halen uit artikel 2.8.7.0.2, § 1 VCF, dat bepaalt dat de belastingplicht bepaald wordt door het ogenblik waarop de *rechtshandeling is gesteld*. In afwijking van deze regel wordt de belastingplicht

weliswaar bepaald door het ogenblik waarop de akte ter registratie wordt aangeboden, maar dit geldt enkel als er geen verplichting tot registratie is, wat inzake schenkingen van roerende goederen bij buitenlandse notaris dus niet langer het geval is.

Wanneer de schenker dus zou immigreren tussen het ogenblik van de schenking en de registratie, zou m.i. geen registratieplicht gelden. Wanneer hij daarentegen zou emigreren in die periode zou de registratieplicht m.i. blijven gelden.

## 6. Kopie van de akte – artikel 21/1 W.Reg.

“Art. 21/1. Wanneer een onderhandse of in het buitenland verleden akte, als bedoeld in artikel 19, 2°, ter registratie wordt aangeboden, neemt de ontvanger een kopie van de akte, behalve wanneer het gaat om een akte welke onder de minuten van een notaris in België berust of bij zijn minuten is gevoegd.

Dat geldt ook wanneer een onderhandse of in het buitenland verleden akte, als bedoeld in artikel 19, 3°, [en 6°] op een papieren drager ter registratie wordt aangeboden.

De kopie blijft berusten op het registratiekantoor, tenzij de administratie de bewaring van de inhoud van de akte op een andere wijze verzekert.”

*Lid 2 aldus gewijzigd door de wet van 3 december 2020.*

**55.** Zonder de wijziging had de ontvanger geen kopie mogen nemen van een schenkingsakte van roerende goederen, vermits artikel 19, 2° enkel onroerend goed-transacties bevat, en artikel 19, 3° verwijst naar de huurcontracten.

De wijziging was in het oorspronkelijk voorstel niet voorzien, maar werd ingevoegd bij amendement nr. 5<sup>100</sup>, met als verantwoording:

“Het nieuw voorgestelde artikel biedt de administratie de mogelijkheid een kopie te bewaren van de aangeboden schenkingsakte. Dit sluit aan bij de huidige situatie waarbij de administratie ook reeds een kopie maakt van alle andere in het buitenland verleden akten die verplicht moeten worden geregistreerd (zie artikelen 21-1 en 128, tweede lid W.Reg.). Dit biedt de administratie ook de mogelijkheid daarvan achteraf afschriften of uittreksels af te leveren op verzoek van onder meer de partijen of hun rechthebbenden (zie artikel 236 W.Reg.).”

96. DOC 55-1357/005, 3.

97. DOC 55-1357/005, 8.

98. Met 14 tegen 3 stemmen. Zie eerste verslag van de Kamercommissie, DOC 55-1357/006, 14.

99. DOC 55-1357/006, 11.

100. DOC 55-1357/005, 4.

Het amendement werd eenparig aangenomen<sup>101</sup>, zonder verder commentaar. De Raad van State was enkel gevraagd te oordelen over de procedure en beperkte zich dan ook tot de commentaar dat de voorgestelde bepaling een element van de registratieformaliteit vormt, die geldt ten aanzien van de drie gewesten, en die kan worden aangenomen middels een gewone federale wet.

**56.** Dat men een afschrift of uittreksel van de akte kan vragen is wel praktisch. Dat kan gevraagd worden door de partijen of hun rechthebbenden en, mits bevel van de vrederechter, ten verzoeken van derden die een rechtmatig belang inroepen.

Lasthebbers moeten een geschreven volmacht voorleggen (art. 236, lid 3 W.Reg.), maar voor notarissen en advocaten volstaat het dat zij een schriftelijke aanvraag doen met vermelding van hun hoedanigheid van lasthebber, van de met naam aangeduide persoon en de bestemming van de gevraagde inlichtingen.<sup>102</sup>

## 7. Registratie van een uittreksel – artikel 25 W.Reg.

“Art. 25. – Wanneer een onderhandse of in het buitenland verleden akte bedoeld in artikel 19, eerste lid, 2°, 3°, 5° of 6°, terzelfdertijd van een niet verplicht in België te registreren overeenkomst doet blijken, kunnen de betrokkenen een door hen gewaarmerkt beknopt uittreksel uit de akte doen registreren waarin alleen melding wordt gemaakt van de overeenkomsten die verplicht in België te registreren zijn.

Het uittreksel wordt in dubbel opgemaakt. Wanneer beide exemplaren ter registratie worden aangeboden, moeten ze vergezeld zijn van de oorspronkelijke akte of, zo het een buitenlands verleden authentieke akte in minuut geldt, van een uitgifte daarvan. De heffing wordt beperkt tot die goederen welke het voorwerp van het uittreksel uitmaken. Een exemplaar van dit uittreksel blijft op het registratiekantoor berusten.”

*Het eerste lid aldus vervangen door artikel 3 van de (gewone) wet van 3 december 2020.*

**57.** Ook deze bepaling is pas ingevoegd bij amendement nr. 6, en gaf als verantwoording<sup>103</sup>:

“Naar analogie met wat het geval is voor de in het buitenland verleden verkoop- en verhuurakten, zullen de partijen bij een in het buitenland verleden notariële akte van schenking van roerende goederen de mogelijkheid hebben om enkel het schenkingsgedeelte van de akte te laten registreren, indien de akte ook nog

andere niet verplicht te registreren overeenkomsten bevat.

De in eerste lezing aangenomen tekst verplichtte hen daarentegen de hele akte te laten registreren, met alle daaraan verbonden nutteloze vertaalkosten wanneer bijvoorbeeld dezelfde akte verleden voor een buitenlandse notaris naast de schenking van roerende goederen ook de verkoop of de verdeling van een in het buitenland gelegen onroerend goed bevat.”

**58.** Veronderstel aldus dat een akte van hun buitenlandse notaris zowel een schenking bevat van een buitenlands onroerend goed als van roerende goederen, dan kan men er zich toe beperken om enkel de schenking van de roerende goederen te registreren, wanneer de schenker een Belgisch rijksinwoner is. Dit vermijdt de eventuele vertaalkosten, zoals de verantwoording van het amendement ook aangeeft.

Bemerk dat men daarmee geen belasting vermijdt op de schenking van de buitenlandse onroerende goederen: deze zijn immers hoe dan ook vrijgesteld door artikel 2.8.6.0.2, 2° VCF. Ook wanneer men de volledige akte zou registreren zou er dus enkel op de roerende goederen geheven worden, en uiteraard ook op de schenking van de Belgische onroerende goederen mocht die bij buitenlandse akte gebeuren.

**59.** Zo'n uittreksel ziet er ongeveer als volgt uit:

“De akte, opgemaakt door ons, notaris ... te ... op... bevat onder meer volgende tekst:

“TEN JARE ... enz.”

Voor eensluidend uittreksel uit de minuut, waarin geen bedingen voorkomen die in strijd zijn met de inhoud van dit uittreksel.”

Zoals aangegeven in lid 2 van het artikel moet het uittreksel in tweevoud opgemaakt worden, en moet ook een uitgifte van de volledige buitenlandse akte aan de ontvanger voorgelegd worden.

De Raad van State oordeelde dat deze bepaling niet de reikwijdte van het registratierecht bepaalde, maar de toepassingsregels die gelden voor de registratieverplichting, de grondvoorwaarden of de materiële geldigheid van de registratieformaliteit. Ze biedt immers de mogelijkheid om op geldige wijze een verplichte registratie te doen verrichten en kan bijgevolg worden aangenomen middels een gewone federale wet<sup>104</sup>. En alzo geschiedde.

101. Tweede verslag, DOC 55-1357/006, 15.

102. Aanschr. 20 juli 1944, *Rec.gén.enr.not.* 1944, nr. 18.447; F. WERDEFROY, *Registratierechten*, nr. 98.

103. DOC 55-1357/005, 5. Dezelfde verantwoording vinden we in het verslag, DOC 55-1357/006, 15. Het amendement werd aangenomen met 16 stemmen en 1 onthouding (p. 16).

104. DOC 55-1357/009, 8.

## 8. Registratietermijn – artikel 32, 8° W.Reg.

“Art. 32. De termijnen, binnen welke de aanbieding ter registratie moet plaats hebben van verplichtend aan de formaliteit der registratie onderworpen akten, zijn:  
 1° voor akten van notarissen, vijftien dagen, behalve [...]  
 4° voor akten waarbij de eigendom of het vruchtgebruik van in België gelegen onroerende goederen overgedragen of aangewezen wordt, vier [maanden]; [...]  
 8° voor de in artikel 19, eerste lid, 6°, bedoelde akten, vier maanden.”

*Het 8° toegevoegd door de (gewone) wet van 3 december 2020.*

**60.** Oorspronkelijk was geen bijzondere termijn voorzien, zodat de algemene termijn van 15 dagen voor notariële akten zou gelden. Dat was ook de reden waarom in het tweede verslag van de Kamercommissie gezegd werd dat het tijdstip waarop men rijksinwoner moest zijn niet zo belangrijk was (*supra* nr. 53).

Pas na het derde Kamerverslag werd een amendement nr. 22 ingediend<sup>105</sup> waarin de termijn op vier maanden gebracht werd, met als verantwoording dat, als de akte niet is verleden in één van de officiële landstalen, de Algemene administratie van de Patrimoniumdocumentatie volgens artikel 3 W.Reg. het recht heeft om een vertaling te vragen via een beëdigde vertaler. Daarom wordt de termijn op vier maanden gebracht, wat gebruikelijk is voor buitenlandse akten die verplicht registreerbaar zijn.

Voor akten in het Nederlands, Frans en Duits kan geen vertaling gevraagd worden. Toch is de termijn ook voor deze akten dus vier maanden geworden, de wet maakt geen onderscheid.

## 9. Personen verplicht tot registratie – artikel 35 W.Reg.

“Art. 35. De verplichting tot aanbieding ter registratie van akten of verklaringen en tot betaling van de desbetreffende rechten en gebeurlijk de geldboeten, waarvan de vorderbaarheid uit bewuste akten of verklaringen blijkt, berust ondeelbaar:

1° op de notarissen en gerechtsdeurwaarders, ten aanzien van de akten van hun ambt [...];  
 [...]

4° op de notarissen en gerechtsdeurwaarders, ten aanzien van de akten, overeenkomstig artikel 26 aan hun akten gehecht of in hun handen neergelegd, zonder voorafgaande registratie;

5° op de bestuursoverheden [...]

6° op de contracterende partijen, ten aanzien van de onderhandse of buitenslands verleden akten, waarvan sprake in artikel 19, 2°, 3°, b), en 5°, en ten aanzien van de in artikel 31 voorziene verklaringen;

7° op de verhuurder ten aanzien van [...]

8° op de contracterende partijen ten aanzien van de in artikel 19, eerste lid, 6°, bedoelde akten.”

*Het 8° aldus ingevoegd door de Bijzondere wet van 13 december 2020.*

**61.** In het wetsontwerp was geen bijzondere bepaling voorzien betreffende de personen, gehouden tot registratie; de verplichting zou dus rusten op de buitenlandse notaris zelf (1°), terwijl voor alle andere verplichte registraties van in het buitenland verleden authentieke aktes, de registratieplicht op de partijen rust. Het leek de indieners van het amendement nr. 2 heel moeilijk verdedigbaar om de registratieplicht bij de buitenlandse notaris te leggen, want dan zou die ook moeten worden gesanctioneerd bij een inbreuk<sup>106</sup>, en daarom werd, in een eerste versie, artikel 35, lid 1, 6° W.Reg. gewijzigd. Later bracht men de tekst onder in een nieuw 8°, om de tekst beter leesbaar te maken.<sup>107</sup> De Raad van State oordeelde<sup>108</sup> dat het artikel enkel met een bijzondere meerderheid kon worden aangenomen, en het werd daarom uit de gewone wet gelicht<sup>109</sup>, en opnieuw ingediend als ontwerp van bijzondere wet.<sup>110</sup>

**62.** In het verslag<sup>111</sup> wordt nog gevraagd of de contracterende partijen onderling mogen uitmaken wie de akte ter registratie aanbiedt en of het overbodig is dat zowel schenker als begiftigde de schenkingsakte aanbieden. Later werd er wel gesteld dat het voldoende is dat één van de partijen de akte ter registratie aanbiedt, en dat praktisch in de notariële akte zal worden bepaald wie deze taak op zich zal nemen.<sup>112</sup> Alle partijen hebben dus de verplichting tot registratie, maar wanneer één van hen de akte ter registratie aangeboden heeft, zijn de andere van hun verplichting ontslagen.

**63.** De vraag blijft evenwel of de buitenlandse notaris zelf ook nog aansprakelijk is. Artikel 35, 8° W.Reg. legt een verplichting op de partijen, maar het algemene artikel 35, 1° W.Reg. blijft wel bestaan, en hier

105. DOC 55-1357/014, 5. Het amendement, ingediend in de plenaire vergadering, werd naar de Commissie verzonden en daar eenparig aangenomen in het vierde verslag: DOC 55-1357/016, 3.

106. Amendement nr. 2, DOC 55-1357/002, 3, aangenomen in het eerste verslag: DOC 55-1357/003, 17.

107. Amendement nr. 7, DOC 55-1357/005, 6, zelfde motivering, aangenomen in het tweede verslag: DOC 55-1357/006, 16.

108. DOC 55-1357/009, 9.

109. Amendement nr. 17, DOC 55-1357/010, 2.

110. DOC 55-1635/001, 3, waar voor de *ratio legis* en draagwijdte verwezen wordt naar de teksten van voorstel nr. 1357.

111. DOC 55-1635/003, 4.

112. In het verslag bij de tweede lezing van de bijzondere wet, DOC 55-1635/006, 4. Zie M. GIJBELS, “Er is leven na de “kaasroute”: wat houden de nieuwe regels in?”, [www.taxwin.be](http://www.taxwin.be), 6 januari 2021.

is niet, zoals bij artikel 19, lid 2, bepaald dat alleen de in België verleden akten bedoeld zijn.

In de loop van de parlementaire voorbereiding werd verschillende keren gesteld dat het moeilijk zou zijn om de buitenlandse notaris verantwoordelijk te stellen voor de registratie van zijn akte, maar wordt nergens gezegd waarom. Zo werd bij amendement nr. 2 gezegd: “Het lijkt ons daarom heel moeilijk verdedigbaar om de registratieplicht bij de buitenlandse notaris te leggen, want dan zou die ook moeten worden gesanctioneerd bij een inbreuk.”<sup>113</sup> Bij amendement nr. 5 werd alleen gesteld “De administratie kan immers de buitenlandse notaris niet effectief sanctioneren bij een dergelijke nalatigheid.”<sup>114</sup> Dat lijkt enkel een kwestie van sanctionering te zijn.

In het Senaatsverslag daartegen luidt het:

“Bij notariële akten verleden in België rust die registratieverplichting natuurlijk bij de instrumenterende notaris, maar aangezien het om buitenlandse notariële akten gaat moet die verplichting aan de contractuele partijen worden opgelegd. Er kunnen immers geen verplichtingen worden opgelegd aan buitenlandse ambtenaren.”

De indieners van het wetsvoorstel gingen er dus van uit dat de buitenlandse notarissen niet verplicht konden worden tot registratie, maar er wordt niet gezegd waarom, en de tekst luidt anders. Het lijkt mij dus voorzichtig dat ook de buitenlandse notaris mee in het oog houdt of de akte geregistreerd wordt.

## 10. Inwerkingtreding

**64.** Beide wetten, zowel de bijzondere als de gewone wet, treden in werking op 15 december 2020. Hierover is veel discussie geweest, en er zijn verschillende voorstellen in dit verband. In het oorspronkelijk voorstel was het tien dagen na de verschijning in het *Staatsblad*<sup>115</sup>, later werd het na twaalf maanden<sup>116</sup>, op 1 december 2020<sup>117</sup>, opnieuw tien dagen na de verschijning in het *Staatsblad*<sup>118</sup>, 31 december 2020<sup>119</sup>, terug retroactief op 1 augustus 2020<sup>120</sup> en ten slotte 15 december 2020.<sup>121</sup>

Het ging vooral om een politieke kwestie: de indieners merkten dat de adviseurs nog vlug een aantal akten bij Nederlandse notarissen lieten verlijden, en dat die zelfs overrompeld werden. Ze beschouwden de vraag tot latere inwerkingtreding als manoeuvres van de oppositie.<sup>122</sup>

## 11. De verdachte periode in de erfbelasting

**65.** Een van de redenen die werd aangegeven om de inwerking niet te vlug te laten gebeuren was wel interessant. In het tweede Kamerverslag merkte de heer Wim VAN DER DONCKT (N-VA) op<sup>123</sup>:

“De spreker merkt op dat een schenkakte van roerende goederen onderworpen is aan het schenkrecht en er bijgevolg geen sprake is van een verdachte periode en er dus nooit erfbelasting verschuldigd kan zijn.

Dit wetsvoorstel onderwerpt buitenlandse notariële schenkakten van roerende goederen zonder opschortende voorwaarden aan het schenkrecht. Als de partijen deze akte niet aanbieden ter registratie na datum van inwerking van deze wet, geldt de verdachte periode van drie jaar niet meer om de geschonken goederen alsnog aan de erfbelasting te onderwerpen. De gewesten gaan dus minder erfbelasting ontvangen door dit wetsvoorstel totdat zij de gelegenheid hebben gehad om hun decreten eventueel aan te passen. De gewesten kunnen eventueel nog 3 % of 7 % schenkrechten met intresten en een boete heffen als de akte boven water komt, maar dat zal steeds minder zijn dan de tarieven in de erfbelasting die in Vlaanderen oplopen tot 27 % in rechte lijn of tussen partners en 55 % tussen ‘anderen’.”

**66.** Het gaat hier over de toepassing van artikel 2.7.1.0.5 VCF, de verdachte periode inzake erfbelasting, waardoor goederen waarvan de administratie het bewijs levert dat de erflater er kosteloos over beschikte in de drie jaar voor zijn overlijden, geacht worden deel uit te maken van zijn nalatenschap, tenzij de bevoordeling *onderworpen is aan* de schenkbelasting over het registratierecht op de schenkingen onder de levenden.

113. DOC 55-1357/002, 3.

114. DOC 55-1357/006, 16.

115. DOC 55-1357/001, 6.

116. Amendement nr. 10, 9.

117. Tekst na tweede lezing, DOC 55-1357/007, 4.

118. Amendement nr. 20, DOC 55-1357/014, 2.

119. Amendement nr. 21, DOC 55-1357/014, 4.

120. Amendement nr. 23, DOC 55-1357/014, 6.

121. Amendement nr. 24, als subamendement op amendement 21, DOC 55-1357/015, 2, aanvaard in de commissie: zie verslag DOC 55-1357/016, 4.

122. DOC 55-1357/012, 5-6, en bij amendement nr. 23: “Sinds augustus van dit jaar staat de agenda van de Nederlandse notarissen in de grenssteden en -gemeenten vol met afspraken met mensen die gebruik willen maken van de “kaasroute”. Sommige van die notarissen besteden de redactie van de ontwerpakte zelfs uit aan Belgische notarissen, waarna zij er de laatste hand aan leggen en vervolgens registreren.”

123. DOC 55-1357/006, 8.



Men aanvaardt inderdaad dat een notariële akte van schenking die verleden is “onderworpen is” aan de schenkbelasting, ook al is het recht nog niet betaald.<sup>124</sup> Precies daarom werd trouwens artikel 3.12.3.0.6 VCF aangepast, door het decreet van 23 december 2016, om ervoor te zorgen dat zelfs een neerlegging onder de minuten van een Belgische notaris zou volstaan om de heffing van de erfbelasting nadien uit te sluiten. Het tweede lid van dit artikel bepaalt nu dat de registratiebelasting geacht wordt betaald te zijn als de akten of geschriften onder de minuten van een notaris worden neergelegd.

Vermits alleen Belgische akten waren bedoeld, volgde de registratiebelasting daarna toch automatisch.

**67.** Dit is echter niet meer het geval met buitenlandse akten. Veronderstel dat een akte van schenking nu verleden wordt bij buitenlandse notaris, maar niet ter registratie wordt aangeboden. Wanneer de schenker vervolgens overlijdt binnen de drie-jaarsperiode en de fiscus alsnog de schenking op het spoor komt, dan zou wel de schenkbelasting verschuldigd zijn (3 of 7 %, verhoogd met een boete<sup>125</sup>, maar niet de veel hogere erfbelasting (tot 27 %).

Wanneer de gewesten dit niet wenselijk vinden, kunnen zij hiervoor de wetgeving aanpassen, maar dit neemt inderdaad enige tijd in beslag, en vandaar dat de spreker in de commissie een latere inwerkingtreding vroeg, waarop evenwel niet werd ingegaan.

**68.** Naar aanleiding van deze federale wetwijziging besliste de Vlaamse regering de verdachte periode van artikel 2.7.1.0.5 VCF niet langer te verlengen tot vier jaar. In de nota van de Vlaamse minister van Financiën en Begroting aan de Vlaamse regering<sup>126</sup> wordt gezegd:

“Volledigheidshalve kan worden meegegeven dat in dit ontwerp van decreet niet langer een verlenging gebeurt van de zogenaamde verdachte periode van drie jaar naar vier jaar. [...] De reden hiervoor is dat een aanpassing zich niet langer opdringt, gelet op het federale initiatief om een einde te stellen aan de zogenaamde kaasroute.”

## 12. Dubbele belasting

### 12.1 Algemeen

**69.** Een vraag die verschillende keren aan bod kwam bij de parlementaire bespreking was wat er gebeurt wanneer er ook belasting in het buitenland gegeven wordt op de schenking.<sup>127</sup> In het derde Kamerverslag<sup>128</sup> werd het voorbeeld gegeven van de overdracht van aandelen van vastgoedvennootschappen of landbouwvennootschappen in Frankrijk door een Belgische inwoner. De Franse wetgeving voorziet namelijk in dat geval in een verplichte registratie in Frankrijk waardoor de overdracht in Frankrijk belast wordt. Als dezelfde inwoner ook nog eens in België wordt onderworpen aan de registratiebelasting, ontstaat er een dubbele belasting. De spreker riep de beleidsverantwoordelijken van de gewesten op om de gewestelijke wetgeving zodanig te wijzigen dat deze dubbele belasting kon worden vermeden.

Men was er zich dus wel van bewust dat het vermijden van deze dubbele belasting geen federale materie was; tenzij men de verplichting van buitenlandse schenkingsakten achterwege zou laten wanneer er een belasting geheven werd in het buitenland.

**70.** Ook verder in het verslag<sup>129</sup> kwam dit aan bod. De heer MATHEÏ stelde dat een oplossing om dubbele belasting te vermijden erin kan bestaan om op Europees niveau eenzelfde localisatiecriterium in te stellen. “Dit is echter een ideaal scenario dat niet realistisch is. Uiteraard kunnen daarnaast ook de gewestelijke instanties die instaan voor de inning van de registratierechten de nodige initiatieven nemen om dubbele belastingen te vermijden door bijvoorbeeld een aftrek te voorzien voor reeds in het buitenland betaalde belastingen. Echter is het federaal parlement daarvoor niet bevoegd.”

### 12.2. De Europese aanbeveling

**71.** Blijkbaar waren de parlementsleden zich niet bewust van de aanbeveling van de Europese commissie tot voorkoming van dubbele belasting van 15 december 2011 (2011/856/EU)<sup>130</sup>, die immers, overeenkomstig punt 1.2. van de aanbeveling, van overeenkomstige toepassing is op schenkbelasting, wanneer schenkingen krachtens dezelfde of soortgelijke regels

124. R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse erfbelasting, 2<sup>e</sup> editie*, Herentals, KnopsPublishing, 2019, 103, nr. 189-191.

125. Art. 41,1° W.Reg.jo. art. 11-15 KB 11 januari 1940 en zijn bijlage I: bedrag van de wettelijke interest, berekend op de rechten vanaf het verstrijken van de registratietermijn, met minimum 1/10 en maximum 1/2 van die rechten.

126. Nota betreffende een Ontwerp van decreet tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, wat betreft de tariefverlaging voor non-profit legaten en non-profit schenkingen en de invoering van de vriendenerfenis, nr. VR 2020 1812 DOC.1554/1, <https://beslissingenvlaamseregering.vlaanderen.be/document-view/5FD870B96B34EF00080005D4>.

127. Tweede verslag van de Kamercommissie, DOC 55-1357/006, 5.

128. DOC 55-1357/012, 6.

129. DOC 55-1357/012, 7-8.

130. R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse erfbelasting, 2<sup>e</sup> editie*, Herentals, KnopsPublishing, 2019, 1115, nr. 2200, ook besproken door F. SONNEVELDT en M. de L. MONTEIRO, “Voldoet Nederland aan de aanbeveling van de Europese Commissie op het gebied van de grensoverschrijdende erfbelasting?”, in *WPNR* 9 juni 2012, 439 e.v., en F. SONNEVELDT, “Dubbele erfbelastingproblematiek in de Europese Unie: Quo vadis?”, in *Liber Amicorum Rik Deblauwe*, Herentals, KnopsPublishing, 2018, 579, over de totstandkoming van de richtlijn, en over het voorstel van de groep experts ‘*One inheritance, one inheritance tax*’.

als nalatenschappen in de heffing worden betrokken.<sup>131</sup>

De aanbeveling had als doel om de gevallen van de belasting zo op te lossen dat de totale belastingdruk op een bepaalde nalatenschap niet hoger is dan de druk die op de nalatenschap zou rusten indien alleen de lidstaat met het hoogste belastingniveau heffingsbevoegdheid zou hebben over de nalatenschap als geheel (punt 3 van de aanbeveling). Bij de heffing van de successiebelasting zou een lidstaat dan ook voorkoming moeten verlenen<sup>132</sup> voor de successiebelasting die door een andere lidstaat wordt geheven over de onroerende goederen gelegen in die lidstaat, of over roerende goederen behorende tot het bedrijfsvermogen van een in die andere lidstaat gelegen vaste inrichting. Ten aanzien van de andere roerende goederen dan die behorende tot het bedrijfsvermogen, zou een lidstaat waarmee de overledene noch de erfgenaam een persoonlijke band heeft, moeten afzien van de heffing (punt 4.2 van de aanbeveling).

Wanneer de overledene een persoonlijke band had met de ene lidstaat en de erfgenaam persoonlijke banden met een andere lidstaat, zou de laatstgenoemde lidstaat, dus de lidstaat van de erfgenaam, voorkoming verlenen voor de belasting die betaald is over de nalatenschap in de lidstaat waarmee de overledene persoonlijke banden had (punt 4.3 van de aanbeveling).

**72.** Wanneer de principes van deze aanbeveling omgezet worden in een verdrag, dan zou de dubbele belasting binnen de Europese Unie inderdaad sterk verminderen. In de staat van de ligging zouden alleen onroerende goederen belast worden, en roerende goederen die tot een vaste inrichting behoren. In de woonstaat van de erflater mogen alle goederen wel belast worden, *maar met verrekening* van de belasting geheven in de staat van de ligging. En wanneer de woonstaat van de erfgenaam ook belast, moet hij ook verrekenen wat in de vorige staten werd geheven.

**73.** De mogelijkheid om dubbelbelastingverdragen af te sluiten werd aangeraakt in het derde Kamerverslag<sup>133</sup>, en uitgebreider in het Senaatsverslag<sup>134</sup>, waar ook wordt ingegaan op de vraag of de gewesten bevoegd zijn om zelf verdragen af te sluiten over het schenkingsrecht, voor zover dit geen bepalingen bevat over de registratie zelf.<sup>135</sup>

## 13. Conclusie

**74.** Laten we nu eens samenvatten.

Het wetgevend initiatief ging uit van de vaststelling dat eerder vermogende particulieren schenkingen laten verlijden in het buitenland, vooral bij Nederlandse notarissen, omdat hierbij dan ook complexere schenkingen mogelijk worden. Denken wij hierbij aan de schenking met voorbehoud van vruchtgebruik, schenking van aandelen van maatschappen, maar ook aan restschenkingen of schenkingen met *fideicommiss de residuo*, of voorwaardelijke schenkingen. Het wetsvoorstel was vooral tegen deze praktijk gericht, hoewel men toegaf dat de praktijk vroeger ontwijking betrof, geen fraude. Hand- en bankgiften werden uitdrukkelijk niet geïseerd. Het hele wetgevingsproces verliep vrij tumultueus, en was interessant wat de grondwettelijke complicaties betrof. Zo adviseerde de Raad van State dat het bepalen van het begrip 'belastingplichtige' federale materie is, maar wel bij gewone (federale) wet kan vastgesteld worden.

Voortaan zal een buitenlandse notariële akte geregistreerd moeten worden, indien zij titel vormt van een schenking van roerende goederen. Het moet dus gaan om een akte die een *volledig bewijs* vormt van de schenking.

Voor onroerend goed, zowel Belgisch als buitenlands, is er niets veranderd. Eenvoudige schenkingen van roerend goed kunnen nog altijd via hand- of bankgift. Complexere schenkingen, met voorbehoud van vruchtgebruik, of met restschenking, kunnen nog altijd bij buitenlandse notaris gebeuren, maar zullen verplicht geregistreerd moeten worden, en daardoor onderworpen worden aan 3 of 7 % schenkbelasting. Of schenkingen van aandelen op naam mogelijk zijn zonder authentieke akte is betwist, maar bekrachtiging van een nietige schenking blijft mogelijk na het overlijden.

**75.** De ontvanger zal bij het registreren een *kopie* van de akte kunnen nemen, en de partijen hebben de mogelijkheid om zich te beperken tot registratie van een *uittreksel*. De termijn hiervoor bedraagt vier maanden vanaf de schenking.

*Partijen* zijn zelf verplicht tot registratie. Het was niet de bedoeling van de wetgever om de buitenlandse notaris zelf verantwoordelijk te maken voor deze registratie, maar dit blijkt niet duidelijk uit de tekst.

131. R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse erfbelasting*, 2<sup>e</sup> editie, Herentals, KnopsPublishing, 2019, 1120, nr. 2208.

132. Het verlenen van voorkoming is de term die in de Nederlandse wetgeving wordt gebruikt voor vrijstelling of verrekening in de woonstaat, als er belasting wordt geheven in de bronstaat.

133. DOC 55-1635/003, 7.

134. Stukken Senaat, 7-203/2 – 2020/2021, 6.

135. Zie hierover uitvoerig het doctoraatsproefschrift van R. SMET, *Tax treaty making in federations: division of tax treaty making competence and power between different levels of government*, University of Antwerp, Faculty of Law, 2020, 495 p., besproken in [www.tiberghien.com/nl/2838/doctoraat-rik-smet-the-making-of-dubbelbelastingverdragen-in-belgie-goed-geregeld](http://www.tiberghien.com/nl/2838/doctoraat-rik-smet-the-making-of-dubbelbelastingverdragen-in-belgie-goed-geregeld).

**76.** Beide wetten zijn in werking getreden op 15 december 2020 en zijn van toepassing op de akten die verleden worden sindsdien. Vroegere akten vallen niet onder de registratieverplichting.

De *verdachte periode* in de erfbelasting zal in Vlaanderen niet verlengd worden van drie tot vier jaar, in tegenstelling tot eerdere plannen, en zal niet langer van toepassing zijn indien een schenking verleden wordt bij buitenlandse notariële akte, ook al is de registratie nog niet gebeurd bij het overlijden van de schenker.

Het is goed mogelijk dat ook buitenlandse belasting verschuldigd is, en dit zal aanleiding geven tot *dubbele belasting*. Op dit ogenblik is er geen mechanisme tot voorkoming van deze dubbele belasting, ook al wordt dit door de Europese commissie aanbevolen. De bevoegdheid tot het sluiten van

dubbelbelastingverdragen zal hiervoor wellicht aan Vlaanderen toekomen, niet aan de federale overheid.

**77.** Het blijft mogelijk om akten van schenkingen van roerende goederen te laten verlijden bij buitenlandse notaris, maar het fiscale voordeel ervan is niet langer aanwezig. Ongetwijfeld zal dit tot gevolg hebben dat complexe schenkingen eerder voor een Belgische notaris zullen gebeuren. Het kan ook tot gevolg hebben dat andere wegen gezocht worden om de belasting alsnog te vermijden, vermits hand- en bankgiften, en ook indirecte schenkingen niet onderworpen zijn aan schenkbelasting. Schenkers zullen zich ook afvragen of een voorbehoud van (zakelijk) vruchtgebruik nog wel nodig is, en misschien eerder overgaan tot schenkingen in volle eigendom, of, in bepaalde gevallen, met last van lijfrente.

Welke invloed dit concreet op de praktijk zal hebben, zal nog moeten blijken.