

De Vlaamse registratie- en erfbelasting: overzicht van de ontwikkelingen sinds 1 januari 2015

Bruno Peeters

Gewoon hoogleraar UAntwerpen, Antwerp Tax Academy en Onderzoeksgroep Onderneming en Recht

Rik Smet

Mandaatassistent UAntwerpen, Antwerp Tax Academy en Onderzoeksgroep Onderneming en Recht

INHOUD

1. Gewestelijke fiscale bevoegdheden	4
1.1. Algemene belastingbevoegdheid op grond van artikel 170, § 2 Gw.	5
1.2. De gewestelijke belastingen	5
2. De Vlaamse Codex Fiscaliteit	9
3. Ontwikkelingen op het vlak van het formeel recht	12
3.1. Inning en invordering van de registratiebelasting	12
3.2. Inning en invordering van de erfbelasting	15
3.3. Voorafgaande beslissingen over in de VCF opgenomen belastingen	20
3.4. De antimisbruikbepalingen	26
3.5. De (nieuwe) Vlaamse <i>una via</i> -regeling	33
3.6. Antigoon in fiscalibus	35
4. Materieelrechtelijke actualia – capita selecta	36
4.1. Registratierechten	36
4.2. Successierechten	47
5. Algemeen besluit	51

Met de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 heeft de Vlaamse decreetgever een poging ondernomen om bijna alle Vlaamse belastingen in één codex te verzamelen. Deze codificatie werd te baat genomen om niet enkel de terminologie, maar ook zo veel als mogelijk de procedurele aspecten te stroomlijnen. Vanaf 1 januari 2015 werd ook de dienst van de belastingen voor zowel de successierechten als de registratierechten overgenomen door de Vlaamse belastingadministratie ('VLABEL'). De overgang van de oude, federale innings- en invorderingsprocedures naar de nieuwe, Vlaamse procedures, mag niet worden onderschat. Zij roept talrijke vragen op, waarvan de meest belangrijke in deze bijdrage aan bod komen.

De inkanteling van de materieelrechtelijke bepalingen van zowel het Wetboek der Registratierechten als het Wetboek der Successierechten, is een omvangrijke operatie gebleken. Inhoudelijke wijzigingen aan de omgezette wetsbepalingen werden door de decreetgever niet beoogd. Door de overname van de dienst door VLABEL, is de vraag gerezen of deze Vlaamse administratie de standpunten van de federale belastingadministratie met betrekking tot sommige omgezette bepalingen, zou overnemen of juist niet. Voor tal van aspecten in deze bijdrage zal deze vraag worden besproken.

Men mag niet uit het oog verliezen dat de omgezette bepalingen van het Wetboek der Registratierechten niet allemaal zonder meer werden opgeheven. Integendeel. Veel bepalingen werden enkel opgeheven voor wat betreft de registratierechten waarvoor het Vlaamse Gewest bevoegd is. Voor wat betreft de federale registratierechten, blijft ook in het Vlaamse Gewest het Wetboek der Registratierechten behouden. Voor deze federale registratierechten, net als de Waalse en Brusselse waarvoor de federale belastingadministratie nog steeds de dienst verzorgt, blijven de oude procedureregels onverminderd gelden. De practicus zal een goed begrip moeten hebben van beide procedures, alsook kennis moeten hebben over welke (registratie)rechten federaal en welke gewestelijk zijn.

Hoewel in de regel geen inhoudelijke wijzigingen van de omgezette wetgeving werden beoogd, zijn er toch enkele verschillen merkbaar inzake de interpretatie die VLABEL aan sommige wetsbepalingen geeft, ten opzichte van de oude standpunten van de federale fiscus. Een overzicht van enkele van de meest in het oog springende wijzigingen en nieuwigheden die sinds het begin van dit kalenderjaar kunnen worden genoteerd, drong zich dan ook op.

Het bestek van deze bijdrage leent zich niet tot een exhaustieve bespreking en analyse van alle ontwikkelingen inzake de Vlaamse erf- en registratiebelastingen. In deze bijdrage beogen de auteurs de meest in het oog springende ontwikkelingen tijdens de periode 1 januari-15 oktober 2015 te bespreken.

1. Gewestelijke fiscale bevoegdheden

1. Gewestelijke fiscale bevoegdheden in het algemeen. De gewesten beschikken over verschillende bronnen van fiscale inkomsten en verschillende categorieën van belastingbevoegdheden. Samengevat gaat het over de volgende clusters van fiscale bevoegdheden:

- een algemene belastingbevoegdheid op grond van artikel 170, § 2 Gw.;
- de gewestelijke fiscale bevoegdheden in de zin van

de Bijzondere Financieringswet¹ (hierna 'BFW').

1.1. Algemene belastingbevoegdheid op grond van artikel 170, § 2 Gw.

2. De gemeenschappen en de gewesten beschikken, net als de federale Staat en de lokale besturen, over een algemene belastingbevoegdheid. Voor de gewesten en de gemeenschappen volgt deze bevoegdheid uit artikel 170, § 2 Gw. Deze algemene bevoegdheid wordt evenwel op verschillende manieren beperkt. Enerzijds omdat de federale wetgever – bij gewone wet en slechts indien de noodzakelijkheid ervan blijkt – deelstatelijke belastingen mag beperken, afschaffen of verbieden.² Anderzijds wordt de belastingheffende bevoegdheid van eender welke overheid beperkt door het evenredigheidsbeginsel indien de belastingheffende overheid niet-fiscale doelstellingen nastreeft die niet tot haar bevoegdheidssfeer behoren. De uitoefening door andere overheden van hun bevoegdheden mag niet onmogelijk of overdreven moeilijk worden gemaakt.³

3. Gewestelijke belastingen die reeds door het Vlaamse Gewest zijn ingevoerd op grond van dit artikel 170, § 2 Gw. – de 'eigenlijke' gewestbelastingen – zijn bijvoorbeeld milieubelastingen⁴, de planbatenheffing⁵ en de leegstandsheffing op bedrijfsruimten.

4. De gemeenschappen hebben nog geen gebruikgemaakt van deze belastingbevoegdheid, deels omdat de gemeenschappen – met uitzondering van de Duitstalige Gemeenschap – geen duidelijke territoriale afbakening hebben. Het is immers niet evident om voor de inwoners van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest te bepalen wie tot welke gemeenschap behoort en bijgevolg welke inwoners van Brussel onderworpen zijn aan de Vlaamse of Franstalige gemeenschapsbelasting. Principieel bestaat echter wel de mogelijkheid om krachtens artikel 170, § 2 Gw. ook een gemeenschapsbelasting in te voeren (bv. ten laste van uni-communautaire instellingen of ten laste van de inwoners van de Duitstalige Gemeenschap).

5. Het past in dit kader in herinnering te brengen dat artikel 170, § 2 Gw. twee categorieën van bevoegdheidsverdelingen bevat: enerzijds een bevoegdheidsverdeling tussen het federale niveau en de deelstaten en anderzijds een bevoegdheidsverdeling tussen de

decreet-/ordonnantiegevende macht en de uitvoerende macht. Het fiscaal legaliteitsbeginsel heeft betrekking op deze laatste bevoegdheidsverdeling en geldt voor alle belastingen geheven door de gewesten, ook voor de belastingen geheven op basis van de BFW, waaronder verschillende registratierechten en de erfbelasting.

1.2. De gewestelijke belastingen

6. Naast hun algemene belastingbevoegdheid, beschikken de gewesten over uitgebreide bevoegdheden inzake verschillende – initieel federale⁶ – belastingen. Dit zijn de in de Bijzondere Financieringswet opgenomen gewestelijke belastingen.⁷ De gewesten zijn in de regel vrij om zowel de aanslagvoet, de heffingsgrondslag als de vrijstellingen te bepalen.⁸

De twaalf door de bijzondere wetgever opgesomde gewestelijke belastingen zijn de volgende:

- de belasting op de spelen en weddenschappen;
- de belasting op de automatische ontspanningstoestellen;
- de openingsbelasting op de slijterijen van gegiste dranken;
- het *successierecht* van rijksinwoners en het *recht van overgang* bij overlijden van niet-rijksinwoners;
- de onroerende voorheffing;
- het *registratierecht op de overdrachten ten bezwarende titel van in België gelegen onroerende goederen* met uitsluiting van de overdrachten die het gevolg zijn van een inbreng in een vennootschap behalve voor zover het een inbreng betreft door een natuurlijk persoon van een woning in een Belgische vennootschap;
- het *registratierecht op*:
 - de *vestiging van een hypotheek* op een in België gelegen onroerend goed;
 - de gedeeltelijke of gehele *verdelingen* van in België gelegen onroerende goederen, de afstanden onder bezwarende titel, onder mede-eigenaars, van onverdeelde delen in soortgelijke goederen, en de omzettingen bedoeld in de artikelen 745*quater* en 745*quinquies* BW, zelfs indien er geen onverdeeldheid is;
- het *registratierecht op de schenkingen* onder de levenden van roerende of onroerende goederen;
- het kijk- en luistergeld;
- de verkeersbelasting op de autovoertuigen;

1. Bijz.wet 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, BS 17 januari 1989, ed. 2. Hierna wordt naar deze wet verwezen als de 'Bijzondere Financieringswet' of afgekort als 'BFW'.

2. Art. 170, § 2, tweede lid Gw.

3. GwH 23 april 1992, nr. 31/1992, 5.B.2; GwH 25 maart 1997, nr. 18/1997, B.6.3; GwH 17 juli 2003, nr. 100/2003, B.6.3; GwH 19 mei 2004, nr. 88/2004, B.3.3. Zie ook B. PEETERS en N. PLETS, "De fiscale aspecten van de zesde staatsvorming: nieuwe perspectieven voor de gewesten zodra de Gordiaanse bevoegdheidsknoop ontward is" in J. VELAERS, J. VANPRAET, Y. PEETERS en W. VANDENBRUWAENE (eds.), *De zesde staatsvorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2014, 789-819, nr. 23; P. PEETERS, "Fiscale autonomie van de deelstaten in België na de Zesde Staatsvorming" in A. ALEN e.a. (eds.), *Het federale België na de Zesde Staatsvorming*, Brugge, die Keure, 2014, 568, nr. 26.

4. Bv. de milieuheffing inzake afvalstoffen die sinds 1 januari 2012 wettelijk geregeld wordt door art 44 e.v. Decr.VI. 23 december 2011 betreffende het duurzaam beheer van materiaalcringen en afvalstoffen, BS 28 februari 2012.

5. Zie art. 2.6.4. t.e.m. 2.6.19. Vlaamse Codex Ruimtelijke Ordening.

6. Daarom worden deze ook wel eens 'oneigenlijke' gewestbelastingen genoemd.

7. Art. 3 BFW.

8. Art. 4 BFW.

- de belasting op de inverkeerstelling;
- het eurovignet.⁹

7. Gewestelijke fiscale bevoegdheden inzake registratie- en successierechten. De geregionaliseerde registratie- en successierechten zijn, net als alle andere oneigenlijke gewestbelastingen, initieel federale belastingen waarvan zowel de opbrengst als sommige regelgevende bevoegdheden zijn overgeheveld naar de gewesten. Niet alle registratierechten, noch alle in het Wetboek der Successierechten vermelde rechten, zijn echter gewestelijke belastingen.

1.2.1. Registratierechten

8. De registratierechten zijn niet volledig geregionaliseerd. Sommige registratierechten zijn nog steeds federaal. Enkel de uitdrukkelijk in de BFW opgelijste registratierechten behoren tot de gewestelijke bevoegdheden. Het gaat om de registratierechten op (zie ook *infra*):

- overdrachten ten bezwarende titel van onroerende goederen (met uitsluiting van de overdrachten die het gevolg zijn van een inbreng in een vennootschap en die geen inbreng van een woning in een Belgische vennootschap door een natuurlijk persoon betreffen);
- hypotheekvestigingen op onroerende goederen;
- schenkingen; en
- verdelingen van onroerende goederen.

Deze belastingen werden in de VCF omgedoopt tot respectievelijk het i) verkooprecht¹⁰, ii) recht op hypotheekvestiging¹¹, iii) schenkbelasting¹² en iv) verdeelrecht.¹³ Als groep worden zij ondergebracht onder de verzamelterm ‘registratiebelasting’.¹⁴

1.2.2. Successierechten

9. De VCF heeft ook de successierechten omgedoopt. Vanaf 1 januari 2015 moet voor Vlaanderen worden gesproken over de ‘erfbelasting’. Deze verzamelterm omvat enerzijds het ‘successierecht’ bij overlijdens

van rijksinwoners, en anderzijds het ‘recht van overgang’ bij overlijdens van niet-rijksinwoners. Het successierecht wordt gevestigd op de (netto)waarde van alles wat uit de nalatenschap van een rijksinwoner wordt verkregen.¹⁵ Het recht van overgang wordt gevestigd op de waarde van de onroerende goederen die in België liggen en verkregen worden uit de nalatenschap van iemand die geen rijksinwoner is.¹⁶

De andere taksen die in het Wetboek der Successierechten zijn opgenomen, blijven evenwel een federale bevoegdheid. Het gaat om i) de jaarlijkse taks op de collectieve beleggingsinstellingen, op de kredietinstellingen en op de verzekeringsondernemingen¹⁷ en ii) de jaarlijkse taks tot vergoeding der successierechten die geheven wordt op de bezittingen van (internationale) vzw’s en private stichtingen.¹⁸

10. Federale fiscale bevoegdheden inzake registratie- en successierechten. De registratie- en successierechten die niet uitdrukkelijk in de BFW als gewestelijke belasting zijn vermeld, blijven een federale bevoegdheid. Onder meer blijven aldus federaal:

- het algemeen vast recht en sommige specifieke vaste rechten;
- het recht op huurcontracten en op contracten ter vestiging van erfpacht of opstal;
- het recht op openbare verkopeningen van lichamelijke roerende goederen;
- het recht op vonnissen en arresten;
- de jaarlijkse taks tot vergoeding der successierechten; en
- de jaarlijkse taks op de collectieve beleggingsinstellingen, op de kredietinstellingen en op de verzekeringsondernemingen.

11. De scheidingslijn tussen een federaal en een gewestelijk recht is soms dun. Het is niet altijd evident om te weten of een te betalen recht federaal, dan wel gewestelijk is. Zo leidt de vestiging van een hypotheek bijvoorbeeld tot de heffing van een gewestelijk registratierecht, terwijl de overdracht van een hypotheek onderworpen is aan het federale recht. Ook de hypo-

9. Het eurovignet wordt ten vroegste op 1 april 2016 in alle drie de gewesten gelijktijdig afgeschaft en vervangen door de kilometerheffing. Zie art. 1.1.0.0.2., 10° VCF *juncto* art. 44 Decr.VI. 3 juli 2015 tot invoering van de kilometerheffing en stopzetting van de heffing van het eurovignet en tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 in dat verband, BS 10 augustus 2015. Voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, zie art. 42 Ord.Br. 29 juli 2015 tot invoering van een kilometerheffing in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest voor zware voertuigen bedoeld of gebruikt voor het vervoer van goederen over de weg, ter vervanging van het Eurovignet, BS 12 augustus 2015. Het Waals decreet is minder duidelijk in zijn bewoordingen en verwijst voor de inwerkingtreding van de kilometerheffing nog steeds naar “vroegstens op 1 januari 2016”, art. 29 Decr.W. 16 juli 2015 tot invoering van een kilometerheffing voor het wegengebruik door zware vrachtwagens, BS 28 juli 2015.

De gewesten hebben over de afschaffing van het eurovignet en invoering van de kilometerheffing een samenwerkingsakkoord gesloten, waarvan voornamelijk gewestelijke wetgeving een implementering is. De afschaffing en vervanging werd initieel voorzien ten vroegste op 1 januari 2016, maar deze termijn werd uitgesteld tot 1 april 2016. Zie art. 3, § 1 van het samenwerkingsakkoord 31 januari 2014 “betreffende de invoering van de kilometerheffing op het grondgebied van de drie Gewesten en tot oprichting van een publiekrechtelijk vormgegeven interregionaal samenwerkingsverband Viapass onder de vorm van een gemeenschappelijke instelling zoals bedoeld in art. 92bis, par. 1 Bijzondere Wet Hervorming Instellingen”, BS 26 mei 2014, *err.* BS 2 april 2015, waar alle drie de gewesten hun instemming aan hebben verleend; zie Decr.W. 27 maart 2014, BS 23 mei 2014; Decr.VI. 4 april 2014, BS 12 mei 2014 en Ord.Br. 5 april 2014, BS 14 mei 2014, *err.* BS 11 december 2014.

10. Art. 1.1.0.0.2., eerste lid, 24° VCF.

11. Art. 1.1.0.0.2., eerste lid, 15° VCF.

12. Art. 1.1.0.0.2., eerste lid, 19° VCF.

13. Art. 1.1.0.0.2., eerste lid, 22° VCF.

14. Art. 1.1.0.0.2., eerste lid, 17° VCF.

15. Art. 2.7.3.1.1., eerste lid VCF.

16. Art. 2.7.3.1.1., tweede lid VCF.

17. Art. 161-162/1 W.Succ.

18. Art. 147-160bis W.Succ.

theekvestiging op andere dan onroerende goederen zoals schepen, blijft onderworpen aan het federale registratierecht. Dit is ook het geval voor de rechten op handlichtingen en op de inpandgeving van een handelszaak.

De gemengde inbreng zal bijvoorbeeld aanleiding geven tot zowel federale als regionale registratierechten. Voor zover deze inbreng wordt vergolden door maatschappelijke rechten, zal het federale (nul-)tarief van toepassing zijn. Voor het overige deel zal het regionale verkooprecht, het verdeelrecht of het recht op hypotheekvestigingen van toepassing zijn. Deze voorbeelden zijn niet de enig denkbare die aantonen dat de vraag of het federale, dan wel het regionale recht van toepassing is, niet steeds even makkelijk te beantwoorden is.¹⁹

12. De dienst van de belasting. Tot zolang een gewest er niet anders over beslist, verzorgt de federale overheid de ‘dienst’ van de in de BFW aan de gewesten toegewezen belastingen, ten voordele en in overleg met het betreffende gewest en conform de procedure-regels die de federale administratie hiervoor zelf heeft uitgewerkt. De federale overheid verzorgt deze dienst kosteloos.²⁰

De dienst van de belasting heeft betrekking op i) de feitelijke vaststelling van de belastinggrondslag, ii) de berekening van de belasting, iii) de controle van de belastinggrondslag en van de belasting, iv) de daarop betrekking hebbende betwistingen (zowel administratief als gerechtelijk), en de inning en de invordering van de belastingen (met inbegrip van de kosten en de intresten).²¹

Het gewest kan volledig autonoom beslissen wanneer het de dienst wenst over te nemen, waarna het ook bevoegd wordt om de administratieve procedureregels te bepalen voor wat betreft de gewestelijke belastingen waarvoor zij de dienst heeft overgenomen.²² Opgemerkt wordt dat de overname van de dienst slechts kan per groep van gewestelijke belastingen.²³ Er zijn vier groepen, waarvan de registratie- en de successierechten samen een en dezelfde groep vormen. Het is dus niet mogelijk om bijvoorbeeld enkel de dienst voor de successierechten over te nemen, en de dienst voor de registratierechten niet.

Het Vlaamse Gewest heeft beslist om vanaf 1 januari 2015 de dienst van de Vlaamse registratie- en successierechten over te nemen van de federale fiscale

administratie. Sindsdien is het de Vlaamse belasting-administratie (‘VLABEL’) die de belasting int.

Zoals verderop zal blijken heeft de Vlaamse decreetgever volop gebruikgemaakt van zijn bevoegdheid om de administratieve procedureregels met betrekking tot de betreffende gewestelijke belastingen, zelf vast te stellen. Geregionaliseerde registratierechten worden sinds 1 januari 2015 bijvoorbeeld ingekohierd, in tegenstelling tot de federale registratierechten die nog steeds formaliteits- of contantbelastingen zijn. De vernieuwde procedureregels werden in lijn gebracht met de procedureregels die al langer van toepassing waren op de andere belastingen die door VLABEL reeds eerder werden geïnd. Sinds deze wijziging is het voor de belastingplichtige bijgevolg van belang om te weten of de registratiebelasting die hij verschuldigd is, een federale, dan wel een gewestelijke belasting is. Niet enkel de inningsprocedure, maar bijvoorbeeld ook het ogenblik waarop de belasting verschuldigd is, evenals de personen die deze verschuldigd zijn, verschillen significant tussen beide soorten belastingen. Hierop wordt verder in de tekst nog teruggekomen.

13. Lokalisering van de belasting is geregeld in de Bijzondere Financieringswet. Opdat het Vlaamse Gewest een belasting kan heffen, moet eerst worden bepaald dat het belastbare feit, dat tot belastingheffing aanleiding geeft, binnen het territoriaal toepassingsgebied van de Vlaamse belasting in kwestie valt. Daartoe zijn voor wat betreft de (oneigenlijke) gewestelijke belastingen door de bijzondere wetgever lokalisatiecriteria ingevoerd.²⁴ Deze criteria bepalen sinds de overname van de dienst ook welke administratie bevoegd is en welke inningsprocedure van toepassing is. De successie- en registratierechten worden geacht als volgt te zijn gelokaliseerd²⁵:

- 1) het *successierecht* is verschuldigd op de plaats waar de overledene, op het ogenblik van zijn overlijden, zijn fiscale woonplaats had. Als de fiscale woonplaats van de overledene tijdens de periode van vijf jaar voor zijn overlijden op meer dan één plaats in België gelegen was, wordt gekeken naar “de plaats in België waar zijn fiscale woonplaats tijdens de voormelde periode het langst gevestigd was”.²⁶ Stel bv. dat de overledene in de vijf jaar vóór zijn overlijden heeft gewoond resp. drie jaar in Gent, één jaar in Brussel en één jaar in Namen, dan is volgens het lokalisatiecriterium het Vlaamse Gewest bevoegd;
- 2) het *recht van overgang* is verschuldigd in het gewest waar de onroerende goederen gelegen zijn.

19. Voor meer voorbeelden, zie E. AERTS, “Vlaanderen neemt inning registratie- en successierechten over... maar deel blijft federaal”, *Fisc.Act.* 2015, afl. 3, 13-14.

20. Art. 5, § 3 BFW.

21. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, *BS* 2 januari 2014, overweging B.14.2 met verwijzing naar *Parl.St.* Kamer 2000-01, DOC 50-1183/007, 160. Zie ook *Parl.St.* Kamer 2000-01, DOC 50-1183/007, 160.

22. Art. 5, § 4, BFW.

23. Art. 5, § 3, BFW.

24. Art. 5, § 2 BFW.

25. Art. 5, § 2, 4^{en} 6^o-8^o BFW.

26. Art. 5, § 2, 4^o, eerste gedachtestreepje BFW.

Als deze in meerdere gewesten gelegen zijn, is het recht verschuldigd “in het gewest waartoe het ontvangstkantoor behoort in wiens ambtsgebied het deel van de goederen met het hoogste federaal kadastraal inkomen gelegen is”²⁷;

Voorbeeld

Een niet-rijksinwoner heeft één erfopvolger en laat hem twee onroerende goederen na, respectievelijk te Antwerpen (KI: 3 000 EUR), en te Namen (KI: 2 000 EUR). Van het in totaal 5 000 EUR aan kadastraal inkomen is 3 000 EUR in Vlaanderen gelegen en 2 000 EUR in Wallonië. Derhalve is het Vlaamse Gewest bevoegd. De lokalisatie van het recht van overgang moet per erfopvolger gebeuren. Als een niet-rijksinwoner bijvoorbeeld twee onroerende goederen nalaat aan twee verschillende erfopvolgers en zij verkrijgen elk de volle eigendom over één van die goederen, dan moet voor beide erfopvolgers afzonderlijk worden bekeken in welk gewest het onroerend goed is gesitueerd.

- 3) wat in Vlaanderen het verkooprecht heet, wordt gelokaliseerd in het gewest waar het onroerend goed is gelegen. Dezelfde regel geldt bij de inbreng door een natuurlijk persoon van een woning in een Belgische vennootschap.²⁸
- 4) Als bij een ruil onroerende goederen in meerdere gewesten gelegen zijn, is het recht verschuldigd in het gewest waartoe het ontvangstkantoor behoort in wiens ambtsgebied het deel van de goederen met het hoogste federaal kadastraal inkomen gelegen is²⁹;
- 5) het registratierecht op de vestiging van een hypotheek op een in België gelegen onroerend goed (in Vlaanderen het recht op hypotheekvestiging genoemd) wordt gelokaliseerd op de plaats waar het onroerend goed gelegen is. Indien, bij eenzelfde handeling, de onroerende goederen in meerdere gewesten gelegen zijn, is het gewest bevoegd waartoe het ontvangstkantoor behoort in wiens ambtsgebied het deel van de goederen met het hoogste federaal kadastraal inkomen gelegen is.³⁰ Ook hier wordt het kadastraal inkomen dus per ontvangstkantoor bekeken;
- 6) ook het recht dat in Vlaanderen als ‘verdeelrecht’ werd herdoopt, is verschuldigd op de plaats waar het onroerend goed gelegen is³¹;
- 7) het registratierecht op schenkingen van roerende of onroerende goederen (de Vlaamse schenkbelasting) is voor zover de schenker een rijksinwoner is, verschuldigd op de plaats waar de schenker, op het

ogenblik van de schenking, zijn fiscale woonplaats heeft. 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, tel de plaats in België waar zijn fiscale woonplaats tijdens die periode het langst gevestigd was³²;

Voorbeeld

Een schenker heeft gedurende de vijf jaar voorafgaand aan de schenking drie verschillende fiscale woonplaatsen gehad, achtereenvolgens te Ottignies (1 jaar), te Gent (1 jaar), en te Antwerpen (3 jaar). Op basis van het lokalisatiecriterium zal het Vlaamse registratierecht verschuldigd zijn.

- 8) Het registratierecht op schenkingen van in België gelegen onroerende goederen door een niet-rijksinwoner is verschuldigd op de plaats waar het onroerend goed is gelegen.³³

14. Lokalisatiecriteria in de VCF. Voor bepaalde schenkingen is in de BFW geen duidelijk lokalisatiecriterium terug te vinden. De federale administratie heeft deze lacunes zo pragmatisch mogelijk proberen op te vullen middels een circulaire.³⁴ Het ontbreken van lokalisatieregels weerhield de federale administratie er niet van om de betreffende belasting te innen, maar deed wel problemen rijzen bij het bepalen van de van toepassing zijnde regels en de toewijzing van de opbrengst van de belasting.³⁵

Samen met de overname van de dienst vanaf 1 januari 2015 heeft de Vlaamse decreetgever in de VCF zelf bepaald welke schenkingen in Vlaanderen moeten worden gelokaliseerd. Deze criteria zijn gebaseerd op voormelde circulaire. Het gaat om:

- de schenking van roerende of onroerende goederen gedaan door een rijksinwoner-rechtspersoon als de schenker-rijksinwoner op het ogenblik van de schenking zijn zetel van werkelijke leiding in het Vlaamse Gewest had gevestigd of, als de zetel van werkelijke leiding van de schenker-rijksinwoner in de periode van vijf jaar voor de schenking in meer dan één gewest gevestigd was, als de schenker-rijksinwoner in de periode van vijf jaar voor de schenking zijn zetel van werkelijke leiding het langst in het Vlaamse Gewest had gevestigd;
- de schenking door een niet-rijksinwoner-rechtspersoon van een in het Vlaamse Gewest gelegen onroerend goed;
- de schenking van roerende goederen door een niet-rijksinwoner natuurlijke persoon of een rechtspersoon

27. Art. 5, § 2, 4^o, tweede gedachtestreepje BFW.

28. Art. 5, § 2, 6^o, eerste lid BFW.

29. Art. 5, § 2, 6^o, tweede lid BFW.

30. Art. 5, § 2, 7^o, eerste gedachtestreepje BFW.

31. Art. 5, § 2, 7^o, tweede gedachtestreepje BFW.

32. Art. 5, § 2, 8^o, eerste gedachtestreepje BFW.

33. Art. 5, § 2, 8^o, tweede gedachtestreepje BFW.

34. Circ. nr. 12/2005 (AFZ 16/2005 – Dos. E.E./L. 151), 20 oktober 2005.

35. Adv.RvS 56.561/1/V, 3 september 2014, *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 114/1, 294-295, voetnoot 19.

soon aan een rijksinwoner als de begiftigde-rijksinwoner op het ogenblik van de schenking zijn fiscale woonplaats of zetel van werkelijke leiding in het Vlaamse Gewest had gevestigd of, als de fiscale woonplaats of zetel van werkelijke leiding van de begiftigde-rijksinwoner in de periode van vijf jaar voor de schenking in meer dan één gewest gevestigd was, als de begiftigde-rijksinwoner in de periode van vijf jaar voor de schenking zijn fiscale woonplaats of zetel van werkelijke leiding het langst in het Vlaamse Gewest had gevestigd;

- de schenking van roerende goederen door een niet-rijksinwoner natuurlijke persoon of een rechtspersoon aan een niet-rijksinwoner natuurlijke persoon of een rechtspersoon als de schenking ter registratie wordt aangeboden in het Vlaamse Gewest.

Deze decretale invoering van lokalisatiecriteria doet enkele vragen rijzen inzake de (grond)wettigheid ervan. Eerst en vooral rijst de vraag of een decreetgever wel bevoegd is om de belasting op een bepaalde rechtshandeling op zijn grondgebied te situeren en zich bijgevolg ook de opbrengst van de erop rustende belasting toe te eigenen. Voor de (andere) gewestelijke belastingen worden de allocatieregels immers door de bijzondere wetgever bepaald. Deze lacune kan op verschillende manieren worden gereduceerd, waarvan de aanvulling van de BFW door de bijzondere wetgever de meeste rechtszekerheid biedt. Anderzijds zou een samenwerkingsakkoord in de zin van artikel 92*bis* van de bijzondere wet van 8 augustus 1980³⁶ tussen de drie gewesten kunnen worden gesloten, teneinde in onderlinge overeenstemming criteria uit te werken ter lokalisatie van de belasting. Tot slot stelde de Raad van State als volgt: “Men zou zelfs kunnen voorhouden dat de gewestwetgevers elk afzonderlijk bevoegd zijn om een concrete lokalisatieregeling aan te nemen voor die gevallen waarin die belasting redelijkerwijze geacht kan worden in het eigen gewest gelokaliseerd te kunnen worden”.³⁷ Hierbij wijst de Raad uitdrukkelijk erop dat in de laatste twee regelingen ook rekening moet worden gehouden met het evenredigheidsbeginsel³⁸, alsook met het feit dat zij beide steunen op een interpretatie van artikel 5, § 1 en artikel 5, § 2 BFW, waarover het Grondwettelijk Hof zich nog niet heeft kunnen uitspreken.³⁹

De keuze van de Vlaamse decreetgever voor de derde optie is dan ook mogelijk ongrondwettig.

Merk op dat een gewest ook pas kan overgaan tot *in-*

ning van de belasting als het daartoe door de bijzondere wetgever gemachtigd wordt.⁴⁰

Vervolgens rijst de vraag of de toe-eigening van de schenkbelasting op de betreffende rechtshandelingen wel strookt met de algemene principes die in artikel 1*ter* BFW worden gehuldigd, te weten i) de federale loyaliteit, ii) het vermijden van deloyale fiscale concurrentie, iii) het vermijden van dubbele belasting en iv) het vrij verkeer van personen, kapitaal, diensten en goederen.

Noteer dat de BFW het registratierecht op schenkingen door een rijksinwoner lokaliseert op één plaats. Met name daar waar de schenker op het ogenblik van de schenking zijn fiscale woonplaats heeft, dan wel de plaats in België waar hij de laatste vijf jaar het langst zijn fiscale woonplaats had. Het registratierecht op de in de BFW bedoelde schenkingen wordt dus maximaal op één plaats gelokaliseerd. Dubbele belasting binnen België is dan ook uitgesloten.

De tekst van artikel 1.1.0.0.2., dertiende lid, 1° en 3° VCF laat echter uitschijnen dat het daarentegen om alternatieve criteria gaat. De schenkbelasting wordt ogenschijnlijk gesitueerd in Vlaanderen zowel wanneer de schenker ten tijde van de schenking in Vlaanderen zijn fiscale woonplaats of zetel van werkelijke leiding heeft, alsook wanneer de schenker zijn fiscale woonplaats of zetel van werkelijke leiding gedurende de laatste vijf jaar langer in Vlaanderen had dan in een ander Belgisch gewest. Ingevolge deze interpretatie is het risico op dubbele belasting niet louter denkbeeldig. Als deze criteria voor elk gewest zouden worden toegepast, wordt iedere schenking door een schenker wiens fiscale woonplaats gedurende de laatste vijf jaar langer in een ander gewest was gelegen dan dat waar hij op het tijdstip van de schenking zijn fiscale woonplaats heeft, gelokaliseerd in twee gewesten. Hetzelfde geldt voor de schenker-rechtspersoon die de zetel van werkelijke leiding heeft gewijzigd.

2. De Vlaamse Codex Fiscaliteit

15. Opzet en structuur van de VCF. De Vlaamse Codex Fiscaliteit is ingevoerd bij decreet van 13 december 2013.⁴¹ Bij de invoering ervan was het niet bedoeld als een nieuw inhoudelijk beleidsinstrument, maar werd in een eerste fase beoogd om de regelgeving in verband met de belastingen geïnd door de Vlaamse

36. Bijz.wet 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen, BS 15 augustus 1980, zoals laatst gewijzigd door de bijzondere wet van 6 januari 2014, BS 31 januari 2014, ed. 1. Hierna ‘BWHI’.

37. Adv.RvS 56.561/1/V, 3 september 2014, *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 114/1, 295.

38. Dit beginsel houdt in dat de regeling de uitoefening van de fiscale bevoegdheden van de andere gewesten niet onmogelijk of buitengewoon moeilijk mag maken (GwH 17 april 2008, nr. 68/2008; overweging B.6.4). Zie ook *supra*.

39. Adv.RvS 56.561/1/V van 3 september 2014, *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 114/1, 295, vn. 20 en 21.

40. Adv.RvS 56.561/1/V van 3 september 2014, *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 114/1, 294-295, vn. 19.

41. Decr.VI. 13 december 2013 houdende de Vlaamse Codex Fiscaliteit, BS 23 december 2013, ed. 1.

Belastingdienst, met uitzondering van de regelgeving aangaande de planbatenheffing, in één codex te bundelen.⁴²

De Vlaamse wetgever stelde onder meer vast dat zijn fiscale wetgeving verspreid was over verschillende wetten en besluiten, dat de daarin gebruikte terminologie niet altijd even consistent was en dat de diverse belastingen weliswaar volgens een gelijkaardige, maar net niet of zelfs helemaal niet gelijklopende procedure werden geïnd. De Vlaamse wetgever wilde dan ook het wetgevingstechnisch kluwen dat in de loop der jaren voor de Vlaamse fiscaliteit was ontstaan, ontwarren.⁴³

Met de invoering van de VCF werd een verhoogde wettelijke transparantie en consistentie nagestreefd, alsook de onderlinge afstemming van de regelgeving en administratieve praktijk en modernisering, de procedurele harmonisering en taalkundige stroomlijning van de Vlaamse fiscale regelgeving.⁴⁴ Deze verzoeken komen ook tot uiting in de structuur die aan de VCF werd meegegeven. Deze structuur wordt hierna toegelicht.

16. Titels, hoofdstukken, afdelingen, onderafdelingen en volgnummers. De structuur van de VCF wordt in de eerste plaats opgehangen aan zeven grote kapstukken. Deze kapstukken zijn de zeven titels die aan elk artikel van de VCF zijn eerste cijfer meegegeven.

Titel 1 bevat inleidende bepalingen die nodig zijn voor een goed begrip van de codex in het algemeen, of niet thuishoren in de andere titels. Het betreft bijna uitsluitend een hele reeks van definities.

Titel 2 bevat de materieelrechtelijke bepalingen van de verschillende belastingen. Elk van deze belastingen krijgt een eigen 'hoofdstuk' binnen deze titel. De materieelrechtelijke bepalingen zijn op heden aldus verdeeld over de volgende 11 hoofdstukken:

- 1) onroerende voorheffing;
- 2) verkeersbelasting;
- 3) belasting op de inverkeerstelling;
- 4) eurovignet/kilometerheffing⁴⁵;
- 5) verkrottingsheffing woningen en gebouwen;
- 6) leegstandsheffing bedrijfsruimten;
- 7) erfbelasting;
- 8) schenkbelasting;
- 9) verkooprecht;
- 10) verdelrecht;
- 11) recht op hypotheekvestiging.

Vervolgens worden per belasting, telkens in een afzonderlijke 'afdeling', toegelicht: het belastbaar voorwerp, de belastingplichtigen, de belastbare grondslag, de tarieven, de verminderingen, de vrijstellingen en de wijze van heffing.

Titel 3 luidt "Inning en invordering" en bevat de procedurebepalingen. Geordend in verschillende hoofdstukken en afdelingen wordt bepaald hoe de belasting gevestigd wordt, wanneer deze moet worden betaald, hoe deze kan worden betwist, hoe deze kan worden ingevorderd, hoe de vordering kan worden veiliggesteld ten behoeve van de Schatkist, hoe derden een rol kunnen spelen bij de inning en invordering of zelfs bepaalde verplichtingen hebben, welke controlebevoegdheden de Vlaamse overheid heeft en welke sancties kunnen worden opgelegd. Behoudens afwijkende bepalingen, zijn de regels van titel 3 van toepassing op alle in de VCF vervatte belastingen.⁴⁶ De procedures zijn dus in zeer grote mate gelijk voor al deze belastingen. Ingevolge de opname van de registratie- en successierechten in de VCF, zijn deze procedures ook daarop van toepassing geworden. Aangezien de in titel 3 opgenomen procedures zo veel als mogelijk werden gealigneerd op de procedures die voorzien zijn in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen ('WIB 1992'), en niet op de procedures zoals opgenomen in het Wetboek der Registratierechten of het Wetboek der Successierechten, brengt dit voor die belastingen belangrijke procedurele wijzigingen met zich mee (zie *infra*).

Titel 4 bevat wijzigingsbepalingen aan andere decreten of wetboeken, terwijl *titel 5* opheffingsbepalingen en overgangsmaatregelen bevat.

Titel 6 bepaalt dat de codex moet worden aangehaald als "Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013", terwijl ten slotte *titel 7* de inwerkingtreedingsbepalingen bevat.

Voormelde structuur moet ertoe leiden dat de rechtspracticus, weliswaar nadat hij aan de nieuwe indeling is gewend geraakt, vlot het betreffende artikel kan terugvinden, dan wel uit het artikelnummer kan afleiden waarover de inhoud ervan zou gaan. Zo zal artikel 2.9.1.0.1. VCF verwijzen naar titel 2 (belastingheffing), hoofdstuk 9 (verkooprecht) en afdeling 1 (belastbaar voorwerp). Het vierde cijfer "0" duidt erop dat er binnen deze eerste afdeling geen onderafdeling is. Het laatste cijfer "1" is het volgnummer van het artikel binnen voormelde (onder)afdeling.

42. *Parl.St. VI.Parl. 2013-14, nr. 2210/1, 4.*

43. *Parl.St. VI.Parl. 2013-14, nr. 2210/1, 3.*

44. E. VAN DE VELDE, "De Vlaamse Codex Fiscaliteit: een bundeling met visie", *RW* 2013-14, 1642.

45. Het eurovignet wordt ten vroegste op 1 april 2016 afgeschaft en vervangen door de kilometerheffing. De bepalingen inzake de kilometerheffing worden ondergebracht in titel 2, hoofdstuk 4 VCF. Zie art. 13 e.v. Decr.VI. 3 juli 2015 tot invoering van de kilometerheffing en stopzetting van de heffing van het eurovignet en tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 in dat verband, *BS* 10 augustus 2015. Deze wijzigingen zullen in werking treden op een door de Vlaamse regering vast te stellen datum en dit, zoals vermeld, ten vroegste op 1 april 2016.

46. De procedurebepalingen van titel 3 VCF zouden ook na de afschaffing van het eurovignet, van toepassing blijven op de geschillen betreffende het eurovignet. *Parl.St. VI.Parl. 2013-14, nr. 2210/1, 7.*

Artikel 3.3.2.0.1. VCF verwijst dan weer naar het eerste artikel opgenomen in titel 3 (inning en invordering), hoofdstuk 3 (aanslagprocedure), afdeling 2 (aanslagjaar en belastbaar tijdperk).

De onorthodoxe en op het eerste zicht complexe nummering van de bepalingen van de VCF blijkt het gevolg te zijn van de wens om in een duidelijke structuur te voorzien. Dit is wel degelijk gelukt, maar voor veel rechtspractici zal het wellicht nog enige tijd duren vooraleer zij zich deze nieuwe nummering volledig eigen hebben gemaakt.

Zoals terecht opgemerkt door VAN DE VELDE, lijkt het Vlaamse Gewest met deze transparante structuur van de VCF, zich te hebben voorbereid op een kwantitatieve toename van de regionale (Vlaamse) fiscaliteit.⁴⁷

17. Gewijzigde terminologie. Met de invoering van de VCF werd ook een nieuw vocabularium geïntroduceerd. Enkele van de belangrijkste definities zijn de volgende.⁴⁸

De *belastingplichtige* is de natuurlijke persoon of rechtspersoon in wiens hoofde een belasting wordt geheven.

De *belastingsschuldige* daarentegen is iedere natuurlijke of rechtspersoon die met toepassing van de VCF of het gemeen recht gehouden is tot betaling van een belasting.

Het *recht van overgang* is de belasting die onder de benaming “het recht van overgang bij overlijden van niet-rijksinwoners” wordt geheven overeenkomstig de BFW.

Het *successierecht* is de belasting die onder de benaming “het successierecht van rijksinwoners” wordt geheven overeenkomstig de bepalingen van de BFW.

De *erfbelasting* is de verzamelterm voor het successierecht en het recht van overgang. De verzamelterm ‘successierechten’ wordt verlaten voor wat betreft het Vlaamse Gewest.

De *schenkbelasting* is de belasting die door het Vlaamse Gewest wordt geheven op schenkingen van roerende of onroerende goederen.

Het *verdeeldrecht* is de belasting die in de BFW wordt omschreven als “registratierecht op de gedeeltelijke of gehele verdelingen van in België gelegen onroerende goederen, de afstanden onder bezwarende titel, onder mede-eigenaars, van onverdeelde delen in soortgelijke

goederen, en de omzettingen overeenkomstig artikel 745quater en artikel 745quinquies van het Burgerlijk Wetboek, zelfs indien er geen onverdeeldheid is”, en die conform titel 2, hoofdstuk 10 VCF wordt geheven.

Het *verkooprecht* is de belasting die in de BFW wordt omschreven als het “registratierecht op de overdrachten onder bezwarende titel van in België gelegen onroerende goederen met uitsluiting van de overdrachten die het gevolg zijn van een inbreng in een vennootschap behalve voor zover het een inbreng betreft door een natuurlijke persoon van een woning in een Belgische vennootschap”, en conform titel 2, hoofdstuk 9 VCF wordt geheven.

Voor wat betreft de erfbelasting en de schenkbelasting, wordt onder het begrip ‘*partner*’ verstaan:

- 1) de persoon die met de erflater of schenker gehuwd is;
- 2) de persoon die met de erflater of schenker wettelijk samenwoont; of
- 3) de personen die met de erflater of schenker ten minste één jaar ononderbroken samenwonen en een gemeenschappelijke huishouding voeren.

Onder verkrijging in rechte lijn moet voor wat betreft de schenk- en erfbelasting worden begrepen⁴⁹:

- 1) een verkrijging tussen personen die de ene van de andere afstammen, overeenkomstig artikel 736 BW, of tussen personen die ingevolge volle adoptie overeenkomstig artikel 356-1 BW een statuut met dezelfde rechten en verplichtingen hebben;
- 2) een verkrijging tussen een persoon en het kind van zijn partner, ongeacht of de verkrijging plaatsvindt voor of na het overlijden van de partner. [...];
- 3) een verkrijging tussen personen tussen wie een relatie van zorgouder en zorgkind bestaat of heeft bestaan [...];
- 4) een verkrijging die voortkomt uit een verwantschapsband ingevolge gewone adoptie, maar uitsluitend als daarvoor de nodige bewijsstukken worden aangebracht en als:
 - a) het adoptiekind op het ogenblik van de adoptie onder de voogdij was van de openbare onderstand of van een Openbaar Centrum voor Maatschappelijk Welzijn of van een vergelijkbare instelling binnen de Europese Economische Ruimte, of wees was van een voor het vaderland gestorven vader of moeder;
 - b) het adoptiekind, vóór de leeftijd van eenentwintig jaar, gedurende drie achtereenvolgende jaren hoofdzakelijk van de adoptant, of van de adoptant en zijn partner samen, de hulp en verzorging heeft gekregen die kinderen normaal van hun ouders krijgen;
 - c) het kind geadopteerd is door

47. E. VAN DE VELDE, “De Vlaamse Codex Fiscaliteit: een bundeling met visie”, RW 2013-14, 1642.

48. Allen terug te vinden in art. 1.1.0.0.2. VCF.

49. Art. 1.1.0.0.2., zesde lid, 5° VCF.

een persoon van wie al de afstammelingen voor het vaderland gestorven zijn;

- 5) een verkrijging tussen ex-partners als er gemeenschappelijke afstammelingen zijn.

3. Ontwikkelingen op het vlak van het formeel recht

18. VLABEL is een intern verzelfstandigd agentschap zonder rechtspersoonlijkheid en maakt deel uit van het Vlaams Ministerie van Financiën en Begroting.⁵⁰

Deze is opgericht voor de uitvoering van het beleid inzake Vlaamse fiscaliteit en is belast met de inkohiering, inning, invordering, bezwaarafhandeling, bezwaarbeslissing en controle van de Vlaamse belastingen. Sinds 1 januari 2015 werd de dienst van de belasting voor wat betreft de Vlaamse registratie- en de erfbelastingen overgenomen door VLABEL.

Ingevolge deze overname van de dienst en de integratie van beide belastingen binnen VLABEL, werd het agentschap een hernieuwde indeling toegemeten. Dit werd geregeld in een besluit van de administrateur-generaal van 24 december 2014.⁵¹ In een ander besluit van dezelfde datum⁵², wordt de subdelegatie van bevoegdheden aan 'bevoegde personeelsleden' in de zin van artikel 1.1.0.0.2., eerste lid, 5° VCF, geregeld.

3.1. Inning en invordering van de registratiebelasting

19. De Vlaamse wetgever heeft de procedure voor alle gewestelijke belastingen opgenomen in de VCF, eenvormig willen maken. Als gevolg hiervan werden ook de geregionaliseerde registratie- en successierechten omgevormd van contant- naar kohierbelastingen, met een geheel gewijzigde innings- en vorderingsprocedure tot gevolg. In dit hoofdstuk komen de nieuwe procedureregels inzake de registratierechten aan bod. In het volgende hoofdstuk wordt dieper ingegaan op de procedureregels inzake de erfbelasting.

Opgemerkt moet worden dat de procedureregels ver-

vat in titel 3 van de VCF, "behalve bij afwijkende bijzondere bepalingen, van toepassing [zijn] op de belastingen vermeld in titel 2 [van de VCF]".⁵³ Niet alle gewestelijke belastingen zijn echter opgenomen in de VCF. Dit is met name zo voor bijvoorbeeld de planbatenheffing of de heffing ter bescherming van de oppervlaktewateren. Deze laatste gewestelijke belastingen kennen hun eigen procedureregels.

De planbatenheffing is blijvend opgenomen in de Vlaamse Codex Ruimtelijke Ordening⁵⁴, gelet op de inhoudelijke samenhang met de planschade.⁵⁵ Onverminderd afwijkende bepalingen in de VCRO, zijn de bepalingen van titel 3 van de VCF door verwijzing van toepassing op de planbatenheffing.⁵⁶

De (procedure)regels inzake de heffing ter bescherming van de oppervlaktewateren worden evenmin beheerst door de VCF, maar zijn terug te vinden in hoofdstuk IIIbis van de wet van 26 maart 1971 op de bescherming van de oppervlaktewateren tegen verontreiniging.⁵⁷

20. De registratieverplichting is en blijft een federale materie. Dit betekent dat de federale wetgever bepaalt welke akten, verklaringen, processen-verbaal en andere documenten verplicht moeten worden geregistreerd.⁵⁸ Deze registratie gebeurt bij de federale registratiekantoren⁵⁹ en moet niet langer worden voorafgegaan door de betaling van de rechten en eventuele boeten.

21. De koppeling tussen de registratieverplichting en de betalingsverplichting werd verlaten, aangezien de formaliteit enerzijds en de betaling van de rechten anderzijds zich voortaan op een verschillend bestuursniveau bevinden.⁶⁰ VLABEL wordt door de federale registratiekantoren in kennis gesteld van de geregistreerde akten, waarna hij tot inkohiering zal overgaan. Zowel de schenkbelasting, het verkooprecht, het verdelrecht als het recht op hypotheekvestiging worden gevestigd *naar aanleiding van de registratie of de verplichting tot registratie* van akten of geschriften houdende de schenking⁶¹, verkoop⁶², verdeling⁶³ of hypo-

50. Art. 19 B.VI.Reg. 3 juni 2005 met betrekking tot de organisatie van de Vlaamse administratie, zoals die bepaling het laatst werd gewijzigd bij besluit van 18 oktober 2013.

51. Besluit 24 december 2014 van de administrateur-generaal tot hernieuwde indeling van de Vlaamse belastingdienst in subentiteiten en tot vaststelling van het organogram, BS 2 februari 2015.

52. Besluit 24 december 2014 van de administrateur-generaal tot subdelegatie van sommige bevoegdheden aan personeelsleden van de Vlaamse Belastingdienst, BS 2 februari 2015.

53. Art. 3.1.0.0.1., eerste lid VCF.

54. Art. 2.6.4.-2.6.19. B.VI.Reg. houdende coördinatie van de decreetgeving op de ruimtelijke ordening, BS 20 augustus 2009 (ed. 2) (hierna 'VCRO').

55. Parl.St. VI.Parl. 2013-14, nr. 2210/1, 4.

56. Art. 2.6.18. VCRO.

57. Wet 26 maart 1971 op de bescherming van de oppervlaktewateren tegen verontreiniging, BS 1 mei 1971. Hoofdstuk IIIbis inzake de heffingen op de waterverontreiniging werd ingevoegd bij art 69 Decr.VI. 21 december 1990, BS 29 december 1990, zoals sindsdien vele malen gewijzigd. Voor meer toelichting, zie J.J. COUTURIER, B. PEETERS en N. PLETS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, ed. 21, Antwerpen, Maklu, 2015, nr. 1190-1991 en M. DE JONCKHEERE "Capita selecta gewestbelastingen" in M. DE JONCKHEERE (ed.) en N. PLETS, *Lokale en regionale belastingen*, Brugge, die Keure, 2010, 357-369, met verwijzingen.

58. Art. 19 e.v. W.Reg.

59. Art. 39-40 W.Reg.

60. MvT, Parl.St. VI.Parl. 2014-15, nr. 114/1, 16.

61. Art. 2.8.1.0.0. VCF.

62. Art. 2.9.1.0.0. VCF.

63. Art. 2.10.1.0.0. VCF.

theekvestiging.⁶⁴ Het is met andere woorden de vervulling van een voorwaarde opgenomen in een federaal wetsartikel (registratieverplichting) dat de vestiging van de gewestelijke belasting uitlokt.

Luidens artikel 5, eerste lid W.Reg. “geschiedt [de registratie] slechts na betaling van de rechten en gebeurlijk van de boeten, zoals zij door de ontvanger worden vereffend”. Luidens de VCF mag de belasting pas van de belastingschuldige worden gevorderd, krachtens een uitvoerbaar kohier⁶⁵ (*infra*) en mag de registratiebelasting in principe worden geheven gedurende vijf jaar vanaf de dag van de registratie⁶⁶ (*infra*). Het federale wetsartikel stelt registratie afhankelijk van de voorafgaande betaling van de belasting, terwijl de Vlaamse bepaling de betaling van de belasting afhankelijk maakt van de registratie en opvolgende inkohiering. Deze tegenstrijdigheid is voorsnog niet geredimeerd.⁶⁷ De voorafgaande betaling van de rechten en gebeurlijke boeten is maar logisch voor zover dezelfde overheid instaat voor zowel de registratie als de dienst van de belasting.⁶⁸ Door de overheveling van de dienst van de belasting vanaf 1 januari 2015, heeft deze voorwaarde voor registratie voor wat betreft de Vlaamse Gewestelijke registratierechten, haar nut en logica verloren. Het is aan de federale wetgever om een oplossing voor deze lacune te voorzien, door voormeld artikel 5, eerste lid W.Reg. te wijzigen.

22. Inkohiering in plaats van betalingsberichten en dwangbevelen. De registratieformaliteit leidt tot een latente belastingschuld. Opdat deze opeisbaar zou worden, moet worden overgegaan tot inkohiering. Het door de Vlaamse belastingdienst uitvoerbaar verklaarde kohier, vormt de inningstitel voor de belasting.⁶⁹ De vroegere procedure van betalingsberichten en dwangbevelen is aldus vervangen door een meer eenvoudige inkohiering.

23. De belasting wordt ingekohierd ten name van de belastingplichtige.⁷⁰ De aanslag wordt evenwel verstuurd naar de belastingschuldigen.⁷¹ De registratiebelasting mag in principe worden geheven gedurende een periode van vijf jaar vanaf de datum van de registratie van de akte of het geschrift dat aanleiding geeft tot de heffing van de registratiebelasting.⁷² Als de akte

niet of niet tijdig wordt geregistreerd, vangt deze termijn aan op de dag waarop de registratietermijn verstrijkt.⁷³ VLABEL kan voor deze laatste gevallen dus overgaan tot een ambtshalve aanslag.⁷⁴

Voor de aanvullende rechten die verschuldigd zijn wegens het niet-naleven van voorwaarden die gelden tot behoud van vrijstellingen, abbattementen of verlaagde tarieven, vangt de vijfjarige termijn aan *vanaf de dag waarop de vordering voor het Vlaamse Gewest is ontstaan*.⁷⁵ De vordering voor het Vlaamse Gewest ontstaat net ingevolge de inkohiering van de registratiebelasting. Een letterlijke lezing van deze wetsbepaling zou ertoe leiden dat de datum vanaf wanneer tot inkohiering zou kunnen worden overgegaan, precies afhankelijk is van de inkohiering. Deze cirkelredenering ontnemt deze bepaling ieder nut. Bedoeld wordt *de dag waarop de rechtshandeling, het rechtsfeit of de gebeurtenis waaruit de opvorderbaarheid van de rechten voortvloeit, zich heeft voorgedaan*.⁷⁶ Met andere woorden, de vijfjarige termijn vangt aan op de dag waarop de voorwaarden voor het behoud van de vrijstelling of abbattement of de toepassing van het lager tarief, niet langer vervuld zijn.⁷⁷ Voor de aanvullende rechten die verschuldigd zijn wegens *andere redenen* dan het niet-naleven van voorwaarden die gelden tot behoud van vrijstellingen, abbattementen of verlaagde tarieven, geldt de datum van registratie, dan wel de dag waarop de registratietermijn verstrijkt, als startpunt voor de vijfjarige termijn. Het gaat dan om rechten waarvan de oorzaak van de opvorderbaarheid voldoende blijkt uit het ter registratie aangeboden document. Voorbeelden zijn de sommen verschuldigd wegens tekortschatting, veinzing, prijsbewimpeling, laattijdige registratie en het ontbreken of de onjuistheid van verplicht in de akte op te nemen vermeldingen.⁷⁸

De vijfjarige termijn wordt met vier jaar verlengd in geval van inbreuken op de VCF of zijn uitvoeringsbesluiten, die met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, zijn gedaan.⁷⁹

Deze aanslagtermijnen zijn van toepassing op de inkohiering van zowel de belasting zelf, als eventuele belastingverhogingen en boetes.⁸⁰ Als de belastingplich-

64. Art. 2.11.1.0.0. VCF.

65. Art. 3.2.2.0.1., eerste lid VCF.

66. Art. 3.3.3.0.1., § 4/2 VCF.

67. Zie ook K. DESMET, “Wegwijs in de nieuwe taxatieregels inzake de Vlaamse registratie- en erfbelasting”, *TFR* 2015, afl. 484, 550.

68. Adv.RvS 56.561/1/V van 3 september 2015 over een voorontwerp van decreet tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, *Parl.St. VI.Parl.* 2014-15, nr. 114/1, 295.

69. Art. 3.2.2.0.1. VCF.

70. Art. 3.2.1.0.1., § 1, tweede lid, 1° VCF.

71. Art. 3.3.5.0.1. VCF.

72. Art. 3.3.3.0.1., § 4/2, eerste lid VCF.

73. Art. 3.3.3.0.1., § 4/2, tweede lid VCF.

74. K. DESMET, “Wegwijs in de nieuwe taxatieregels inzake de Vlaamse registratie- en erfbelasting”, *TFR* 2015, afl. 484, 555, met verwijzing.

75. Art. 3.3.3.0.1., § 4/2, derde lid VCF.

76. MvT, *Parl.St. VI.Parl.* 2014-15, nr. 114/1, 31.

77. K. DESMET, “Wegwijs in de nieuwe taxatieregels inzake de Vlaamse registratie- en erfbelasting”, *TFR* 2015, afl. 484, 555.

78. MvT, *Parl.St. VI.Parl.* 2014-15, nr. 114/1, 30-31.

79. Art. 3.3.3.0.1., § 4/2, vierde lid VCF.

80. Art. 3.3.3.0.1., § 6 VCF.

tige een ontvankelijk bezwaarschrift indient, worden voormelde aanslagtermijnen verlengd met een tijdperk dat gelijk is aan de tijd die is verlopen tussen de datum waarop het bezwaarschrift is ingediend en de datum van de beslissing hierover, zonder dat deze verlenging zes maanden kan overschrijden.⁸¹

24. De aanslag. Het aanslagbiljet wordt in gesloten omslag verzonden naar de belastingschuldigen. Zodra VLABEL het daarvoor vereiste elektronische platform ter beschikking stelt, kunnen de belastingschuldigen ervoor opteren het aanslagbiljet op elektronische wijze te ontvangen.⁸²

Zoals *supra* (nr. 17) aangegeven, is de belastingschuldige iedere natuurlijke of rechtspersoon die gehouden is tot betaling van de belasting.⁸³ De belastingplichtige is dan weer elke natuurlijke of rechtspersoon in wiens hoofde een belasting wordt geheven.⁸⁴ De naam van de belastingplichtige wordt op het kohier vermeld en hij zal het zijn die uiteindelijk en in principe gehouden is om de last van de belasting te dragen. De belastingplichtige zal ook steeds een belastingschuldige zijn, maar een belastingschuldige is niet noodzakelijk ook de belastingplichtige.⁸⁵ Niet enkel echtgenoten en de wettelijk samenwonende partner kunnen als belastingschuldige worden aangeduid. Voor wat betreft registratiebelastingen is de notaris bijvoorbeeld een belastingschuldige⁸⁶, zij het slechts als hij zelf op een vlotte manier bij de belastingplichtige kan recupereren wat hij als belastingschuldige heeft betaald.⁸⁷

Het aanslagjaar van de registratiebelasting is in principe het jaar waarin de akte of het geschrift ter registratie is aangeboden. Bij gebrek aan (tijdige) registratie, wordt het aanslagjaar genoemd naar het kalenderjaar waarin de termijn waarin de akte of het geschrift ter registratie had moeten zijn aangeboden, verstrijkt.⁸⁸ Voor de registratiebelasting is er logischerwijze geen belastbaar tijdperk.

25. De bezwaarprocedure is geüniformeerd voor alle in de VCF opgenomen belastingen en is dus ook van toepassing voor betwistingen inzake zowel de registratie- als de erfbelasting. Iedere belastingschuldige heeft het recht om een bezwaar tegen de belasting in

te dienen.⁸⁹ Dit bezwaar moet vergezeld zijn van de nodige stavingsstukken. Aan de indiener van het bezwaarschrift wordt een ontvangstmelding bezorgd.⁹⁰ De bezwaarprocedure wordt beschouwd als een (georganiseerd) administratief beroep⁹¹, dat moet worden uitgeput vooraleer een gerechtelijke procedure te kunnen opstarten. Een vordering in rechte zal pas ontvankelijk zijn, wanneer deze wordt ingesteld ofwel ten vroegste zes maanden⁹² na de datum van ontvangst van het bezwaarschrift zo er geen uitspraak over werd gedaan, dan wel uiterlijk binnen een termijn van drie maanden vanaf de kennisgeving van de beslissing met betrekking tot het bezwaarschrift.⁹³

Ieder bezwaarschrift moet gemotiveerd zijn en moet op straffe van verval worden ingediend binnen een termijn van drie maanden na de derde werkdag die volgt op de verzendingsdatum, vermeld op het aanslagbiljet.⁹⁴ Zolang er geen beslissing over het bezwaarschrift is gegeven, mag de belastingschuldige zijn initiële bezwaarschrift aanvullen met bijkomende bezwaren, zonder dat deze aanvulling noodzakelijk binnen voormelde termijn van drie maanden moet gebeuren.⁹⁵

Het indienen van een bezwaar schort de verplichting tot betaling van de belasting en toebehoren niet op.⁹⁶ De gedwongen invordering van betwiste belastingen kan wel worden opgeschort totdat de beroepstermijn tegen de administratieve beslissing verstreken is of de rechterlijke beslissing in kracht van gewijsde is gegaan.⁹⁷ Deze opschorting is een loutere mogelijkheid, maar kan niet worden afgedwongen of geëist. De Vlaamse belastingdienst behoudt ook de mogelijkheid tot het leggen van bewarende beslagen of het nemen van andere maatregelen die de vordering kunnen waarborgen.⁹⁸

Er is voorlopig nog geen behandelingsvoorziening voor deze administratieve beroepen. Indien een beslissing uitblijft, kan de belastingschuldige vanaf minstens zes (of negen), maanden na de indiening van het bezwaarschrift, wel overgaan tot het instellen van een gerechtelijke procedure, waardoor de administratieve beroepsprocedure een einde neemt zonder dat er een beslissing werd geveld.

81. Art. 3.3.3.0.1., § 5 VCF.

82. Art. 3.3.5.0.1. VCF.

83. Art. 1.1.0.0.2., 4° VCF.

84. Art. 1.1.0.0.2., 3° VCF.

85. MvT, *Parl.St.* VI.Parl. 2013-14, nr. 2210/1, 9; K. DESMET, "Wegwijs in de nieuwe taxatieregels inzake de Vlaamse registratie- en erfbelasting", *TFR* 2015, afl. 484, 556.

86. Art. 3.10.4.4.4., 1° VCF.

87. MvT, *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 114/1, 36.

88. Art. 3.3.2.0.1., eerste lid, 9° VCF.

89. Art. 3.5.3.0.1. VCF.

90. Art. 3.5.1.0.1. VCF.

91. Art. 3.5.1.0.1. VCF.

92. 9 maanden in geval van een ambtshalve aanslag. Art. 1385*undecies*, derde lid Ger.W.

93. Art. 1385*undecies* Ger.W.

94. Art. 3.5.2.0.1. VCF.

95. Art. 3.5.2.0.2. VCF.

96. Art. 3.4.2.0.3. VCF.

97. Art. 3.10.4.6.1., eerste lid VCF.

98. Art. 3.10.4.6.1., tweede lid VCF.

26. De ambtshalve ontheffing. De VCF voorziet in een regeling voor ambtshalve ontheffing die geldt voor alle in de VCF opgenomen belastingen. Ambtshalve ontheffing wordt verleend “van de overmatige belastingen die voortvloeien uit materiële vergissingen, uit dubbele belasting, alsook van die welke blijken uit afdoende bevonden nieuwe bescheiden of feiten waarvan het laattijdig overleggen of inroepen door de belastingschuldige wordt verantwoord door gewettigde redenen en op voorwaarde dat:

- 1) die overmatige belastingen door de administratie zijn vastgesteld of door de belastingschuldige aan de administratie zijn bekendgemaakt binnen vijf jaar vanaf 1 januari van het jaar waarin de belasting is gevestigd;
- 2) de aanslag nog niet het voorwerp is geweest van een bezwaarschrift dat aanleiding heeft gegeven tot een definitieve beslissing over de grond.”⁹⁹

Voor zowel de registratie- als ook de erfbelasting, is telkens voorzien in specifieke mogelijkheden tot ambtshalve ontheffing.¹⁰⁰ Voor de verschillende registratiebelastingen wordt eveneens voorzien in een lijst van specifieke grondslagen voor ambtshalve ontheffing.

Ook voor de vanaf 1 juli 2015 ingevoerde verlaagde schenkingsrechten voor gebouwen die nadien een energetische renovatie ondergaan en schenkingen van gebouwen met conformiteitsattest die verhuurd worden (*infra*), is voorzien in een mogelijkheid tot ambtshalve ontheffing.¹⁰¹

27. Door het reparatiedecreet van 17 juli 2015¹⁰² zijn nog enkele bijkomende, weliswaar beperkte, wijzigingen inzake de ambtshalve ontheffing aangebracht.¹⁰³

28. Overgangsregeling. Voor de registratie- (en successierechten) waarvoor de dienst is overgedragen aan VLABEL, die per 31 december 2014 nog niet voldaan werden en waarvoor de op die datum geldende termijnen nog niet waren verstreken, is in een overgangsregeling voorzien. Hetzelfde geldt voor de rechten die

per 31 december 2014 vatbaar waren voor teruggave en waarvoor de termijn voor teruggave volgens de op die datum geldende bepalingen van het Wetboek der Registratierechten nog niet verstreken is.¹⁰⁴

3.2. Inning en invordering van de erfbelasting

29. Geen tussenkomst federale administratie meer. De aangifte van nalatenschap moet worden ingediend bij de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie, zijnde de Vlaamse belastingdienst – Erfbelasting te Aalst. De aangifte moet dus niet langer worden ingediend ten kantore van de successierechten binnen welk gebied de overledene zijn laatste fiscale woonplaats had (voor rijksinwoners), dan wel de onroerende goederen gelegen zijn (voor niet-rijksinwoners).¹⁰⁵

30. Indienen van de aangifte van nalatenschap. De belasting wordt in principe gevestigd op zicht van de aangifte, of als de aangifte niet binnen de geijkte termijn is ingediend, ambtshalve.¹⁰⁶

De termijnen waarbinnen de aangifte moet worden ingediend, zijn onveranderd gebleven. Ze bedragen vier, vijf of zes maanden voor overlijdens respectievelijk in België, in een ander land van de EER dan wel buiten de EER.¹⁰⁷ Bij nieuwe feiten of als gevolg van bepaalde gebeurtenissen moet een nieuwe aangifte worden ingediend, binnen dezelfde voormelde termijnen.¹⁰⁸

Voor erfloze nalatenschappen werd de aangiftetermijn bepaald op vier maanden vanaf de inbezitstelling, vermeld in artikel 770 BW.¹⁰⁹ Al deze termijnen kunnen worden verlengd.

Onder de vroegere regeling waren ook bij een verlenging van de aangiftetermijn, nalatigheidsinteressen verschuldigd, vanaf de derde maand volgend op het einde van de aangiftetermijn. Door middel van provisionele stortingen konden deze nalatigheidsinteressen deels of volledig worden vermeden.¹¹⁰ Ook bij niet-verlenging van de aangiftetermijnen bleef de fiscale

99. Art. 3.6.0.0.1., eerste lid VCF.

100. Art. 3.6.0.0.6. VCF resp. art. 3.6.0.0.4. VCF.

101. Art. 3.6.0.0.6., § 1/1 VCF.

102. Decr.VI.17 juli 2015 tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 (1), BS 14 augustus 2015.

103. Art. 27 reparatiedecr.VI. 17 juli 2015. Het gaat om de volgende wijzigingen: 1) de ontheffing in geval van een geregistreerde overeenkomst van minnelijke ontbinding van een transactie waar het verkooprecht op verschuldigd is, wordt toegestaan met voorbehoud van 10 EUR; 2) in geval van teruggave van schenkingsrecht voor het geval van een kind dat op het moment van de schenking verwekt is en achteraf levensvatbaar geboren wordt, wordt de verzoekstermijn net zoals voor de andere teruggaven het geval is, op vijf jaar gebracht; 3) de voorwaarden voor teruggave van het verkooprecht werd versoepeld voor het geval naderhand zou blijken dat toch aan de voorwaarden voor het verlaagd tarief van artikel 2.9.4.2.1., § 1 VCF was voldaan; 4) de teruggave in geval van meeneembaarheid door teruggave kan niet langer enkel worden gevraagd in of onderaan op de akte of het geschrift dat aanleiding geeft tot de heffing van de registratiebelasting maar ook achteraf in een afzonderlijk verzoekschrift; 5) waar vroeger het zgn. ‘klein beschrijf’ van artikel 2.9.4.2.1. VCF, ingeval het kadastraal inkomen van het nieuwe onroerend goed nog niet was vastgesteld, middels teruggave slechts kon worden genoten, indien de algemene administratie van de Patrimoniumdocumentatie dit attesteerde, werd vastgesteld dat dergelijk attest niet werd afgeleverd en nutteloos was. Deze vereiste werd geschrapt.

104. Art. 5.0.0.0.11., eerste t.e.m. vierde lid VCF. Zie ook K. DESMET, “Wegwijs in de nieuwe taxatieregels inzake de Vlaamse registratie- en erfbelasting”, *TFR* 2015, afl. 484, 561-562.

105. Oud art. 38, 1° en 2° V.I.W.Reg.

106. Art. 2.7.7.0.1., § 1 VCF.

107. Art. 2.7.7.0.1., § 2 VCF.

108. Art. 3.3.1.0.6. VCF.

109. Art. 3.3.1.0.5., § 2, derde lid VCF, zoals ingevoegd bij art. 24 Decr.VI. 17 juli 2015 tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, BS 14 augustus 2015, ed. 2.

110. K. DESMET, “Wegwijs in de nieuwe taxatieregels inzake de Vlaamse registratie- en erfbelasting”, *TFR* 2015, afl. 484, 552.

kostprijs beperkt tot 25 EUR per begonnen maand vertraging en per overtreder, met een maximum van 10 % van de door de overtreder verschuldigde successierechten.¹¹¹

31. De bokkesprongen inzake de sanctionering van laattijdige aangiften. De laattijdige aangifte wordt sinds 1 januari 2015 niet langer met nalatigheidsinteressen gesanctioneerd. Die beginnen pas te lopen bij een laattijdige *betaling* van de erfbelasting.¹¹² De vroegere provisionele betaling is bijgevolg niet langer nodig om bij een laattijdige aangifte nalatigheidsinteressen te vermijden. Ze beginnen sowieso niet te lopen.

De laattijdige aangifte van nalatenschap wordt sinds 1 januari 2015 echter gesanctioneerd door middel van belastingverhogingen.¹¹³ Deze belastingverhogingen werden bepaald op 5 % tot 20 % van de te betalen erfbelasting. De voorheen mildere boete van 25 EUR per begonnen maand vertraging en per overtreder werd dus substantieel verhoogd. Opvallend is dat een belastingverhoging ook wordt toegepast indien een verlenging van de aanslagtermijn werd toegekend. Deze varieert tussen 1 % en 10 %. Als men de aangifte toch binnen de initiële termijn zou indienen, maar tijdens de verlengde termijn nog verbeteringen zou aanbrengen, past VLABEL de belastingverhoging voor laattijdige indiening, variërend van 1 % tot 10 %, toe op de volledigheid van de aangifte. Ook de wijziging van het systeem werkelijke kosten naar het forfait of *vice versa* wordt als dergelijke wijziging beschouwd, met belastingverhogingen tot gevolg.¹¹⁴

Dat de legataris, erfgenaam of begiftigde die te goeder trouw is, wordt gesanctioneerd, is niet vrij van kritiek. Er wordt met name op gewezen dat verlenging van de aangiftetermijn veelal slechts zal worden toegestaan indien daar gegronde redenen voor bestaan. Als de Vlaamse belastingdienst van oordeel zou zijn dat deze te wijten zouden zijn aan enige fout van de indieners, zal een verlenging vermoedelijk niet worden toegestaan. Het is dan inderdaad enigszins tegenstrijdig om sanctionerend op te treden tegen iemand die geen fout heeft begaan.¹¹⁵ Ondanks deze aanhoudende kritiek¹¹⁶,

werden deze belastingverhogingen nog niet gemilderd.

Belastingverhogingen zijn niet alleen van toepassing indien er geen aangifte werd ingediend. Ook de spontane aanvulling van een aanvankelijk onvolledige aangifte, werd gesanctioneerd met een belastingverhoging van 20 % van de rechten op het initieel niet-aangegeven goed.¹¹⁷ Deze gewijzigde sanctionering zorgde eveneens voor opschudding en consternatie bij rechtspractici.¹¹⁸ Het komt immers geregeld voor dat de erfgenamen of legatarissen, hoewel ze volledig te goeder trouw zijn, een goed vergeten aan te geven. Of ook dat ze niet op de hoogte zijn van het feit dat een bepaald goed tot de nalatenschap behoort en hier pas op uitkomen nadat de reguliere aangiftetermijn is verstreken. Voor dergelijke situaties kwam ook de decreetgever tot de conclusie dat de sanctie te zwaar was.¹¹⁹ De sanctie werd gehalveerd, zodat de belastingverhoging kan worden gereduceerd tot 10 % van de door de spontane bijkomende aangifte verschuldigde aanvullende rechten. De decreetgever vereist dan wel dat de bijkomende aangifte uit eigen beweging gebeurt en binnen de tien maanden na hetzij het overlijden, hetzij de start van de aangiftetermijn.¹²⁰ Deze termijn van tien maanden is ongeveer gelijk aan de doorlooptijd waarbinnen VLABEL de nodige informatie kan vergaren over niet-aangegeven goederen.¹²¹

Een gelijkaardige mildering werd ingevoerd voor belastingverhogingen wegens tekortschatting.¹²² Als typevoorbeeld geldt de geërfde woning die kort na het overlijden wordt doorverkocht voor een bedrag dat hoger ligt dan datgene dat opgenomen was in de aangifte. Ongeacht of men te goeder trouw heeft gehandeld of niet en of men hier spontaan melding van heeft gemaakt of niet, werd men initieel geconfronteerd met een belastingverhoging van 5 % tot 20 %. De hoogste schijven zijn intussen teruggebracht tot een verhoging van maximaal 10 %, indien de hogere waarde uit eigen beweging en binnen tien maanden na het overlijden of vanaf de start van de aangiftetermijn werd aangegeven.¹²³

Omdat ook belastingplichtigen die volledig te goeder

111. Oud art. 124 VI.W.Succ.

112. Art. 3.9.1.0.1. VCF.

113. Art. 3.18.0.0.6. VCF.

114. ADMINISTRATIEF STANDPUNT VLAAMSE BELASTINGDIENST, "Aangifte van nalatenschap – Wijzigingen binnen de toegestane termijn", 23 juni 2015, www.belastingen.vlaanderen.be.

115. N. GEELHAND DE MERXEM, "Boete wegens laattijdige indiening aangifte drastisch verzaard", *Fiscoloog* 2015, afl. 1413, 4; N. GEELHAND DE MERXEM, "Boete wegens laattijdige indiening aangifte drastisch verzaard – quid overgangsrecht?", *TvRF* 2015, afl. 1, 27; K. DESMET, "Wegwijs in de nieuwe taxatieregels inzake de Vlaamse registratie- en erfbelasting", *TFR* 2015, afl. 484, 552.

116. Zie ook MvT, *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 369/3, 6-7.

117. Art. 3.18.0.0.7., eerste lid VCF.

118. Bv. N. GEELHAND DE MERXEM, "Boete wegens laattijdige indiening aangifte drastisch verzaard", *Fiscoloog* 2014, afl. 1413, 3-5; N. GEELHAND DE MERXEM, "Boete wegens laattijdige indiening aangifte drastisch verzaard – quid overgangsrecht?", *TvRF* 2015, afl. 1, 24-28.

119. MvT, *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 369/1, 14-15.

120. Art. 3.18.0.0.7., tweede lid VCF, zoals ingevoegd bij art. 32 Decr.VI. 17 juli 2015 tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, *BS* 14 augustus 2015, ed. 2.

121. X, "Erfbelasting: hoge boetes voor onvolledige of te lage aangifte worden al verzacht", *Fisc.Act.* 2015, afl. 28, 1-3.

122. Art. 3.18.0.0.8. VCF, zoals vervangen bij art. 33 Decr.VI. 17 juli 2015 tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, *BS* 14 augustus 2015, ed. 2.

123. Art. 3.18.0.0.8., tweede lid VCF, zoals ingevoegd bij art. 33 Decr.VI. 17 juli 2015 tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, *BS* 14 augustus 2015, ed. 2.

trouw handelen nog steeds een, weliswaar iets lagere, belastingverhoging moeten vrezen, werd geopperd om deze voor hen volledig achterwege te laten.¹²⁴ Voorheen werd de boete door de federale administratie immers ook kwijtscholden indien zij ervan overtuigd was dat de erfgenaam onwetend was over het aan te geven goed.¹²⁵ De minister wijst een verdere verlaging van de sancties van de hand, en wijst erop dat dit net misbruiken in de hand zou werken. Met name voor spijtoptanten die, gedwongen door o.m. strengere verdragen en betere (internationale) gegevensuitwisseling, alsnog beslissen om iets aan te geven. Als iedere sanctie zou worden geschrapt, zou zo'n spijtoptant geen enkele reden hebben om het dossier te vervolledigen, meent de minister.

Toch lijkt de minister voor de Vlaamse belastingadministratie een slag om de arm te willen houden, door in de memorie van toelichting te stellen dat er voor overmacht "altijd uitzonderingen mogelijk [zijn]".¹²⁶ Ons inziens behoudt de Vlaamse belastingdienst bijgevolg de mogelijkheid om, minstens wanneer zij ervan overtuigd is dat de tekortschatting of onvolledige aangifte te wijten is aan overmacht, van iedere belastingverhoging af te zien.

Tevens rijst de vraag naar de verhouding van deze belastingverhogingen, die in principe ook van toepassing zijn als de belastingplichtige/indiener te goeder trouw is en geen fout heeft begaan, met artikel 3.18.0.0.16. VCF. Dit artikel bepaalt immers: "de leidend ambtenaar van de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie kan kwijtschelding of vermindering van de administratieve geldboetes of van de belastingverhogingen, vermeld in dit hoofdstuk, verlenen als de betrokken partij bewijst niet in fout te zijn".

Deze algemene mogelijkheid tot kwijtschelding in geval de afwezigheid van fout wordt bewezen, oogt tegenstrijdig met een bepaling die een foutloze overschrijding van de aanslagtermijnen (*quasi*) automatisch sanctioneert. Deze kwijtschelding vereist ogenschijnlijk ook geen vorm van overmacht, aangezien de afwezigheid van een fout in hoofde van de indiener, een ruimer begrip is. Dit blijkt ook uit een standpunt van de Vlaamse belastingdienst inzake de hypothese waarbij de erfgenaam pas na de indieningstermijn op de hoogte was van zijn hoedanigheid van erfgenaam. VLABEL stelt geval per geval te zullen beoordelen of de kwijtschelding van de belastingverhoging wegens laattijdige indiening mogelijk is op basis van de alge-

mene beslissing, die luidt als volgt: "de belastingverhoging wegens laattijdige indiening van de aangifte voorzien in artikel 3.18.0.0.6. VCF wordt kwijtscholden overeenkomstig artikel 3.18.0.0.16. VCF indien de laattijdigheid het gevolg is van bijzondere omstandigheden waaraan de opvolger zelf geen fout heeft. Zo wordt er kwijtschelding van de belastingverhoging verleend in de mate dat de erfopvolger bewijst dat de laattijdige indiening van de aangifte van de nalatenschap het gevolg is van onwetendheid over de erfopvolging en van zijn hoedanigheid van erfgenaam."¹²⁷

Om een belastingverhoging wegens tekortschatting volledig te vermijden, kan men een landmeter-expert die het VLABEL-kwaliteitscharter heeft ondertekend, om een schatting van het onroerend goed in kwestie vragen (zie *infra*, nr. 33).

De gemildere sancties zijn in werking getreden vanaf 14 augustus 2015, datum van publicatie van het wijzigingsdecreet.

De belastingverhoging die het gevolg is van de laattijdige of onvolledige indiening van de aangifte van nalatenschap, is verschuldigd door iedere persoon die hierdoor een bepaling van de VCF heeft overtreden.¹²⁸ Iedere persoon die gehouden is een aangifte in te dienen, heeft de verplichting om dit tijdig te doen. Voor zover de indiener niet de belastingplichtige is, zal het die eerste zijn die de last van de belastingverhoging moet dragen, aangezien hij de overtreding heeft begaan. De belastingplichtige wordt zo niet gestraft voor de overtreding van een bepaling van de VCF door iemand anders.

Tot slot wordt erop gewezen dat voormelde belastingverhogingen worden verhoogd tot 100 % voor overtredingen die zijn gepleegd met de bedoeling om de belasting te ontduiken of om dat mogelijk te maken.¹²⁹

32. De forfaitaire raming van (delen van) het passief.

De Vlaamse belastingdienst stelt een modelformulier ter beschikking voor de aangifte van nalatenschap. Hierop staan de verschillende inhoudelijke vereisten vermeld. Ook het passief van de nalatenschap moet worden vermeld.¹³⁰ Verderop in deze tekst worden de materieelrechtelijke bepalingen nader toegelicht (*infra*, nr. 93 en 94).

33. De nieuwe procedure van voorafgaande schatting.

De oude artikelen inzake de schatting en contro-

124. Amendement nr. 6 op het ontwerp van decreet tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 (niet aangenomen), MvT, *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 369/2, 5-6 en MvT, *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 369/3, 5-7.

125. X, "Erfbelasting: hoge boetes voor onvolledige of te lage aangifte worden al verzacht", *Fisc.Act.* 2015, afl. 28, 2.

126. MvT, *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 369/3, 7.

127. ADMINISTRATIEF STANDPUNT VLAAMSE BELASTINGDIENST, "Verzoek tot uitstel wordt gevraagd nà het verstrijken van de indieningstermijn – Genealogen – Nieuwe gebeurtenis – Kwijtschelding belastingverhoging laattijdige indiening", 19 juni 2015, www.belastingen.vlaanderen.be.

128. Art. 3.18.0.0.5., eerste lid VCF.

129. Art. 3.18.0.0.15. VCF.

130. Art. 3.3.1.0.8., 10° VCF.

leschatting¹³¹ werden niet hernomen in de VCF. Om toch rechtszekerheid te kunnen verschaffen omtrent de waarde van aan te geven onroerende goederen, wordt de mogelijkheid voorzien om een voorafgaande schatting te vragen aan de bevoegde dienst van de Vlaamse belastingdienst.¹³² Voor roerende goederen kan geen voorafgaande schatting worden gevraagd. De vraag om schatting kan het geheel of een deel van de aan te geven onroerende goederen betreffen en kan worden gevraagd door iedereen die gehouden is een aangifte in te dienen.

Deze aanvraag moet gebeuren voordat de aangifte is ingediend en uiterlijk voor het verstrijken van de indieningstermijn, “vermeld in artikel 3.3.1.0.5. § 2 en 3.3.1.0.6. VCF”.¹³³ Of in geval van een toegestane verlenging van de aangiftetermijn rekening moet worden gehouden met de oorspronkelijke, dan wel de verlengde termijn, is niet geheel duidelijk.¹³⁴

De schattingen zijn bindend ten aanzien van de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie (VLABEL). Dit lijkt de logica zelve, aangezien VLABEL zelf de schattingen uitvoert. De geschatte waarde zal gebruikt worden om de erfbelasting te berekenen. De belastingschuldigen kunnen enkel via een bezwaar en een gerechtelijke procedure reageren¹³⁵, waardoor de schatting ook ten aanzien van hen bindend is.¹³⁶

De vraag rijst naar de objectiviteit waarmee de schatting zal worden uitgevoerd en de correctheid van de waardering. Hoewel de aanvragers elementen kunnen aanbrengen die nuttig zijn voor de schatting en de administratie het resultaat van de schatting schriftelijk moet motiveren, doen andere elementen de wenkbrauwen fronsen.

Opvallend is immers dat een plaatsbezoek slechts wordt georganiseerd, wanneer de administratie dat noodzakelijk acht.¹³⁷ De administratie kan bijgevolg overgaan tot een bindende schatting van een onroerend goed, zonder de staat waarin dat goed zich bevindt te hebben aanschouwd. Daarenboven is VLABEL in deze zowel partij als rechter.¹³⁸ Zij zal de

erfbelasting heffen op basis van haar eigen schatting. Dit in tegenstelling tot de vroegere procedure, waarbij de schatting werd uitgevoerd door een onafhankelijke en onpartijdige deskundige die in onderling overleg, dan wel door de vrederechter werd aangeduid.¹³⁹ De nieuwe procedure van voorafgaande schatting biedt dan ook minder garanties op een correcte en objectieve waardering dan voorheen.¹⁴⁰

34. De nieuwe procedure van voorafgaande schatting van onroerende goederen is nog niet in werking getreden. Deze nieuwe procedure treedt slechts in werking op een door de Vlaamse Regering te bepalen datum.¹⁴¹ Technische moeilijkheden belemmeren vooralsnog de uitwisseling tussen de FOD Financiën en VLABEL van essentiële gegevens omtrent verkoopprijzen van onroerende goederen. Hierdoor kunnen de voorafgaande schattingen door VLABEL nog niet worden uitgevoerd.¹⁴² De minister van Financiën verwacht dat de webservice die de gegevensuitwisseling mogelijk moet maken, vanaf eind december 2015 operationeel zal zijn.¹⁴³

De Vlaamse belastingdienst heeft middels de publicatie van een ‘tolerantie’ en een standpunt voor een min of meer pragmatische tussenoplossing gezorgd.¹⁴⁴ Erfopvolgers kunnen een beroep doen op een landmeter die het kwaliteitscharter van VLABEL heeft onderschreven, om het/de onroerend(e) goed(eren) te laten waarderen. De schatting van deze landmeter is dan in principe bindend, ook voor de Vlaamse Belastingdienst. Als het goed in kwestie aldus binnen twee jaar na het overlijden wordt vervreemd voor een hogere waarde dan aangegeven in de aangifte van nalatenschap, moet er toch geen bijvoeglijke aangifte worden ingediend. Indien men geen beroep deed op een landmeter die het kwaliteitscharter heeft onderschreven, dan is de waardering niet bindend voor VLABEL. Als desgevallend het onroerend goed binnen de twee jaar wordt vervreemd voor een hogere dan de geschatte waarde, moet wel een bijvoeglijke aangifte worden ingediend. Omwille van de administratieve tolerantie is

131. Oud art. 20 resp. 111 e.v. VI.W.Succ.

132. Art. 3.3.1.0.9. VCF.

133. Art. 3.3.1.0.9., eerste lid VCF.

134. J. DECUYPER verwijst naar de duidelijke verwijzing naar art. 3.3.1.0.5., § 2 en 3.3.1.0.6. VCF om te besluiten dat de schatting vermoedelijk niet meer kan worden gevraagd nadat de oorspronkelijke termijn is verstreken, zelfs indien er een verlenging werd verleend. Zie J. DECUYPER, “De erfbelasting in de Vlaamse Codex Fiscaliteit – Voorafgaande schatting – Vlaams Gewest”, *Successierechten* 2015, afl. 4-5, 21.

135. MvT, *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 114/1, 26.

136. X, “Fiscaal jaaroverzicht 2014”, *Fisc.Koer.* 2015, afl. 1-3, 224; K. DESMET, “Wegwijs in de nieuwe taxatieregels inzake de Vlaamse registratie- en erfbelasting”, *TFR* 2015, afl. 484, 554.

137. Art. 3.3.1.0.9., derde lid VCF.

138. K. VAN BOXSTAEL, “De ‘nieuwe’ Vlaamse erfbelasting: aandachtspunten voor het notariaat”, *Notariaat* 2015, afl. 2, 9.

139. Vgl. oud art. 113-115 VI.W.Succ.

140. In dezelfde zin: X, “Fiscaal jaaroverzicht 2014”, *Fisc.Koer.* 2015, afl. 1-3, 224; K. DESMET, “Wegwijs in de nieuwe taxatieregels inzake de Vlaamse registratie- en erfbelasting”, *TFR* 2015, afl. 484, 554.

141. Art. 325 Decr.VI. 19 december 2014 tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, *BS* 29 januari 2015.

142. Woordelijk verslag van de commissievergadering van 3 maart 2015 van de Commissie voor Algemeen Beleid, Financiën en Begroting, *Hand.* VI.Parl. 2014-15, nr. C145, 21.

143. Woordelijk verslag van de commissievergadering van 27 oktober 2015 van de Commissie voor Algemeen Beleid, Financiën en Begroting, *Hand.* VI.Parl. 2014-15, nr. C38, 12.

144. ADMINISTRATIEF STANDPUNT VLAAMSE BELASTINGDIENST, “Meerwaarde onroerend goed na verkoop – Schatting door landmeter”, 19 juni 2015, www.belastingen.vlaanderen.be.

de belastingverhoging wegens tekortschatting niet verschuldigd.¹⁴⁵

Over het bindende karakter van deze waardering door een landmeter die het kwaliteitscharter heeft onderschreven, bestond onenigheid in de rechtsleer.¹⁴⁶ In zijn standpunt van 19 juni 2015 heeft VLABEL uitdrukkelijk aanvaard dat deze wel degelijk een bindend karakter heeft.

De procedure voor het schattingsverslag door de betreffende landmeter ligt vervat in het kwaliteitscharter dat hij heeft onderschreven. Zo dient de aanvraag bv. schriftelijk te gebeuren en rechtstreeks te zijn gericht aan de landmeter in kwestie. Er is echter geen enkele sanctie voorzien indien de aanvraag mondeling zou worden gedaan. Het charter kan ook geen verplichtingen opleggen aan de belastingplichtige, aangezien deze zich niet akkoord heeft verklaard met de bepalingen opgenomen in het kwaliteitscharter.

De landmeter die het kwaliteitscharter heeft onderschreven, neemt zich voor om de erin opgenomen richtlijnen en bepalingen na te leven. Deze betreffen zowel de te volgen procedure als de inhoud van het verslag en de termijnen waarbinnen het moet worden afgeleverd.¹⁴⁷ Inbreuken op het charter kunnen leiden tot een berisping, tijdelijke schorsing of schrapping van de lijst.¹⁴⁸ Het kwaliteitscharter vereist zoals vermeld ook dat de aanvraag schriftelijk moet gebeuren. De aanvraag zal echter niet van de landmeter zelf uitgaan, zodat hij vermoedelijk geen sanctie zal hoeven te vrezen wegens de niet-naleving van deze bepaling door de erfopvolger. Een niet-conform verslag, ten gevolge waarvan de landmeter van de lijst zou worden geschrapt, is op grond van haar eigen gepubliceerde standpunt van 19 juni 2015, in principe bindend voor VLABEL. Deze laatste vereist in haar standpunt immers dat er beroep wordt gedaan op een landmeter “die het kwaliteitscharter heeft onderschreven” en niet dat het charter werd nageleefd gedurende de betreffende procedure. Luidens de tekst van het standpunt van VLABEL is zij *in principe* eveneens gebonden door een schatting van een landmeter die tijdelijk geschorst, dan wel volledig geschrapt is van de lijst. Hetzelfde geldt voor landmeters die het kwaliteitscharter hebben onderschreven, maar nog niet in de lijst zijn opgenomen. Opdat VLABEL gebonden is door de schatting, is immers niet vereist dat de landmeter opgenomen is in de lijst van landmeters die het charter hebben onderschreven. Er is louter vereist dat de landmeter het charter heeft onderschreven.

VLABEL acht zich – in principe – gebonden door het schattingsverslag. In welke gevallen dit niet het geval zou zijn, is vooralsnog niet verduidelijkt.

De lijst van landmeters die het kwaliteitscharter hebben onderschreven, wordt gepubliceerd op de website van de Vlaamse belastingdienst en wordt op geregelde tijdstippen geüpdatet.¹⁴⁹

35. Is de schatting door de landmeter-expert ook bindend voor de erfopvolger? De vraag rijst of de erfopvolger die een schatting aanvraagt, ook gebonden is door de schatting. VLABEL lijkt dit impliciet te aanvaarden door in haar standpunt van 19 juni 2015 te stellen dat “deze schatting – in principe – bindend [is], ook voor de administratie”. Sommige rechtsleer komt tot dezelfde conclusie op grond van artikel 3.3.1.0.9. VCF.¹⁵⁰ Deze stelling is echter voor betwisting vatbaar.

Eerst en vooral betreft artikel 3.3.1.0.9. VCF de procedure van voorafgaande schatting die nog niet in werking is getreden, waarin de schatting door de Vlaamse belastingdienst zelf wordt uitgevoerd. Dit artikel houdt verder geen verband met de in afwachting van inwerkingtreding van die procedure door VLABEL ontwikkelde tussenoplossing. De procedure waarbij de landmeter-expert een schatting aflevert, is niet gebaseerd op enig wetgevend initiatief. Het is enkel een praktische oplossing die door de administratie werd uitgewerkt voor een juridische lacune. De administratie kan echter niet op de stoel van de wetgever of de rechter gaan zitten, en zeker niet in materies waar zij zelf betrokken partij is. De belastingplichtige die de schatting overdreven vindt, is er dus niet *per se* door gebonden en het staat hem bv. vrij om, voor zover hij dit nog tijdig kan doen, een bijkomende schatting te vragen aan een andere landmeter-expert die het kwaliteitscharter heeft onderschreven.

Dat de Vlaamse belastingadministratie wel degelijk gebonden is door de schatting van de landmeter-expert die het kwaliteitscharter heeft onderschreven, volgt uit het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel. Als zij uitdrukkelijk stelt dat zij gebonden is door het schattingsverslag van de betreffende landmeters-experten, mag de belastingplichtige/erfopvolger erop vertrouwen dat dit inderdaad het geval is. Inmiddels heeft de minister van Financiën verder verduidelijkt dat de schatting enkel bindend zal zijn voor VLABEL,

145. www.belastingen.vlaanderen.be.

146. K. DESMET, “Wegwijs in de nieuwe taxatieregels inzake de Vlaamse registratie- en erfbelasting”, *TFR* 2015, afl. 484, 554 vs. J. DECUYPER, “De erfbelasting in de Vlaamse Codex Fiscaliteit – voorafgaande schatting – Vlaams Gewest”, *Successierechten* 2015, afl. 4-5, 23.

147. Voor een nadere invulling van deze bepalingen en richtlijnen, wordt verwezen naar het charter zelf, terug te vinden op www.belastingen.vlaanderen.be.

148. Art. 6.2 Kwaliteitscharter, www.belastingen.vlaanderen.be.

149. Op 14 december 2015 bevatte de gepubliceerde lijst 355 namen van landmeters die het charter hebben onderschreven.

150. J. DECUYPER, “De erfbelasting in de Vlaamse Codex Fiscaliteit – voorafgaande schatting – Vlaams Gewest”, *Successierechten* 2015, afl. 4-5, 23.

want “de belastingplichtige kan immers nog altijd een bezwaar van heffing indienen”.¹⁵¹

36. Inkohiering van de erfbelasting. De erfbelasting mag worden geheven gedurende een periode van vijf jaar vanaf de datum waarop de aangiftetermijn start. De aanvullende rechten die verschuldigd zijn wegens het niet-naleven van voorwaarden die gelden tot behoud van vrijstellingen of verminderingen van grondslagen of tarieven, mogen worden geheven gedurende vijf jaar vanaf de dag waarop de vordering voor het Vlaamse Gewest is ontstaan. Voor zover er sprake is van inbreuken op de VCF of haar uitvoeringsbesluiten, die met bedrieglijk opzet of met het oogmerk te schaden zijn gepleegd, wordt de aanslagtermijn verlengd van vijf tot negen jaar.¹⁵² Hieraan is niets veranderd door de invoering van de VCF.

Het aanslagbiljet wordt ook voor de erfbelasting in gesloten omslag verzonden naar de belastingschuldigen. Ook voor deze belasting is nog geen elektronisch platform ter beschikking gesteld, waardoor de aanslagbiljetten nog niet op elektronische wijze kunnen worden verstuurd en ontvangen.

De erfbelasting moet betaald zijn binnen een termijn van twee maanden vanaf de verzendingsdatum van het aanslagbiljet.

37. De geschillenregeling, inclusief de bezwaarprocedure en het verzoek tot ambtshalve ontheffing, is reeds besproken voor wat betreft de registratierechten. Dezelfde regeling is van toepassing voor de successierechten.

3.3. Voorafgaande beslissingen over in de VCF opgenomen belastingen

38. Geen federale rulings meer mogelijk voor Vlaamse registratierechten en de erfbelasting. De federale Dienst Voorafgaande Beslissingen (hierna ‘DVB’) spreekt zich bij voorafgaande beslissing uit over alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten die onder zijn bevoegdheid vallen of waarvan de FOD Financiën de inning en de invordering verzekert.¹⁵³ Ingevolge de overname van de dienst voor de Vlaamse registratierechten en erfbelasting per 1 januari 2015, kan de federale DVB zich dus niet langer uitspreken over rilingaanvragen die deze Vlaamse belastingen betreffen. Vanzelfsprekend kan zij zich wel nog buigen over vragen inzake de federale regis-

tratierechten. De Vlaamse belastingplichtige kan zich niet meer tot de DVB wenden om voorafgaand aan een voorgenomen transactie die mogelijk de Vlaamse registratierechten of erfbelasting aanbelangt, rechtszekerheid te verkrijgen.

39. Interpretatieve vragen snel afgevoerd. Rechtszekerheid is een algemeen rechtsbeginsel¹⁵⁴ dat ook in het fiscaal recht geldt. De Vlaamse minister voor Financiën en Begroting erkent in haar beleidsnota voor de voorziene regeerperiode van 2014-19, het belang van het rechtszekerheidsprincipe, alsook de rol die een voorafgaande beslissing hierin kan spelen. In eerste instantie werd de noodzaak voor de oprichting van een Vlaamse rilingdienst echter ontkend, onder verwijzing naar (vermeende) onvoldoende schaalgrootte voor dergelijke dienst. Er zou immers slechts in een beperkt aantal gevallen een riling worden aangevraagd voor situaties of verrichtingen die louter betrekking hebben op gewestelijke fiscale materies.¹⁵⁵

Een regeling van voorafgaande beslissingen werd voor de Vlaamse belastingen dan ook niet ingevoerd. Om tegemoet te komen aan de vraag naar meer rechtszekerheid, bood VLABEL de mogelijkheid om interpretatieve vragen te stellen. Het mocht daarbij echter enkel gaan om dossiers die louter de Vlaamse registratie- en/of erfbelasting betroffen. Vragen inzake ‘gemengde’ dossiers, *i.e.* dossiers waarbij ook andere, dikwijls federale, belastingen aan de orde waren, werden niet beantwoord. De antwoorden op deze interpretatieve vragen leidden niet zelden tot de publicatie van ‘standpunten’ op de website van de Vlaamse belastingdienst. De antwoorden op deze interpretatieve vragen hadden/hebben niet dezelfde juridische waarde als (federale) rulings.¹⁵⁶ Ook werd er geen behandelingstermijn vooropgesteld, zodat de belastingplichtige die een interpretatieve vraag stelde, niet wist wanneer hij een antwoord mocht verwachten.

Het systeem van de interpretatieve vragen leidde tot anonieme, hypothetische vragen, wat uiteraard niet de bedoeling was. Ook kwamen er vanuit de praktijk geregeld kritische geluiden over het uitblijven van een Vlaamse rilingregeling.¹⁵⁷

Het antwoord van de decreetgever bleef niet uit en met ingang van 14 augustus 2015 kon de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie (hierna de ‘Vlaamse

151. Woordelijk verslag van de commissievergadering van 27 oktober 2015 van de Commissie voor Algemeen Beleid, Financiën en Begroting, *Hand. VI.Parl.* 2014-15, nr. C38, 11.

152. Art. 3.3.3.0.1., § 4/1 VCF.

153. Art. 20, eerste lid wet 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem voor voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (1), *BS* 31 december 2002, ed. 2.

154. Cass. 27 maart 1992, *RW* 1991-92, 1466; B. PEETERS en F. SMET, “Het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel in belastingrecht” in M. DEJONCKHEERE (ed.), *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Brugge, die Keure, 2011, 142-176.

155. Beleidsnota Financiën en Begroting 2014-2019, *MvT, Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 150, 25.

156. P. HINNEKENS en S. GOMMERS, “Vlaamse’ rilingcommissie als antwoord op ontstane leemte”, *Fiscoloog* 2015, afl. 1439, 8.

157. B. PEETERS en E. VAN DE VELDE, “Naar een vernieuwde relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige”, *TFR* 2014, afl. 463, 533-549, inz. 541, nrs. 38-39; E. SPRUYT, “Interpretatieve vragen i.p.v. rulings”, *Fisc.Act.* 2015, afl. 5, 5-6.

rulingdienst') dan toch van start gaan.¹⁵⁸

Het probleem van de anonieme, hypothetische vragen werd verholpen door uitdrukkelijk te bepalen dat de Vlaamse rulingaanvraag gemotiveerd moet zijn en minstens de volgende gegevens moet bevatten¹⁵⁹:

- de identiteit van de aanvrager en, in voorkomend geval, die van de betrokken partijen en derden;
- de volledige beschrijving van de bijzondere situatie of verrichting; en
- de verwijzing naar de wettelijke of reglementaire bepalingen waarop de beslissing moet slaan.

40. Naar het voorbeeld van de federale rulings, maar toch niet helemaal. De lacune die het systeem van de interpretatieve vragen openliet, werd inmiddels ingevuld door de invoering van een Vlaamse rulingpraktijk. De uitwerking ervan is duidelijk geïnspireerd door de federale rulingwetgeving. Getuige daarvan zijn bijvoorbeeld¹⁶⁰:

- de wettelijke benaming van de ruling die op beide niveau's "voorafgaande beslissing" wordt genoemd;
- de rulingdienst kan geen verminderingen of vrijstellingen toekennen;
- het voorafgaand karakter van zowel aanvraag als beslissing;
- de verplichting om kopies toe te voegen van buitenlandse rulingaanvragen en rulings met betrekking tot hetzelfde onderwerp;
- de vereiste om de aanvraag aan te vullen met nieuwe gegevens zolang er geen beslissing is afgeleverd;
- de termijnen stemmen doorgaans overeen;
- de normale geldingstermijn van rulings is beperkt tot vijf jaar;
- overname van de gevallen waarin de ruling niet meer geldig is, alsook de gevallen waarin een ruling niet mogelijk is.

Toch zijn er ook enkele belangrijke verschillen tussen beide regelingen, die hieronder nog aan bod komen.

41. Rulings die uitsluitend belastingen vervat in de VCF betreffen vs. gemengde rulings. Enerzijds wordt de mogelijkheid voorzien om een voorafgaande beslissing

te verkrijgen voor aanvragen die betrekking hebben op louter gewestelijke belastingen die in de VCF zijn opgenomen. Deze beslissingen kunnen sinds 14 augustus 2015 worden aangevraagd bij en afgeleverd door de Vlaamse rulingdienst.

Dat is niet het geval voor aanvragen inzake situaties of verrichtingen die deels onder haar bevoegdheid vallen en deels onder de bevoegdheid van de federale DVB. Voor deze 'gemengde' dossiers wordt in een afzonderlijke regeling voorzien, waarvan de inwerkingtreding afhankelijk is van de wijziging en inwerkingtreding van een bestaand protocol tussen de Vlaamse belastingdienst en de Federale Overheidsdienst Financiën.¹⁶¹ De Vlaamse decreetgever kan immers niet eenzijdig beslissen dat dergelijke aanvragen bv. ook kunnen worden gericht aan de Vlaamse rulingdienst.¹⁶² Er wordt opgemerkt dat uit de bewoordingen van de wetbepalingen volgt dat een voorafgaande beslissing, respectievelijk een bindend advies aan de federale DVB in geval van een gemengde rulingaanvraag (zie *infra*), niet noodzakelijk enkel kan worden afgeleverd voor wat betreft belastingen opgenomen in de VCF.¹⁶³ Er wordt vereist dat het om aanvragen gaat die de toepassing van bepalingen van de VCF betreffen. O.i. kan bijvoorbeeld ook een ruling worden aangevraagd met betrekking tot de planbatenheffing. Want hoewel de planbatenheffing niet in de VCF wordt geregeld, maar wel in de VCRO, zijn de bepalingen van titel 3 van de VCF immers van toepassing op de planbatenheffing, behoudens andersluidende bepalingen in de VCRO zelf.¹⁶⁴ Dit betekent dat een ruling inzake planbatenheffing zou kunnen worden afgeleverd, voor zover deze betrekking heeft op bepalingen van titel 3 van de VCF. Titel 3 VCF bevat bijvoorbeeld een antimisbruikbepaling, zodat een rulingaanvraag inzake de toepassing ervan in het kader van de planbatenheffing, o.i. mogelijk is.¹⁶⁵ Merk trouwens op dat de bepalingen inzake de voorafgaande beslissing zelf, ook opgenomen zijn in titel 3 van de VCF.

42. "De bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie". De VCF bepaalt dat "de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie" voorafgaande beslissingen zal afleveren. Vooraleer een aanvraag te kunnen indienen, zal de belastingplichtige die rechtszekerheid

158. Art. 41 Decr.VI. tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, BS 14 augustus 2015. Vooralsnog kunnen enkel voorafgaande beslissingen worden genomen die louter betrekking hebben op belastingen die geregeld worden in de VCF. Voorafgaande beslissingen voor zogenaamd 'gemengde' dossiers, zullen slechts op een nog later te bepalen datum kunnen worden bekomen. Zie *infra*.

159. Art. 3.22.0.0.1., § 2, eerste lid VCF.

160. R. WILLEMS, "Vlaanderen gaat toch ook formele rulingpraktijk opzetten", *Fisc.Act.* 2015, afl. 21, 7-8.

161. Het protocol van 11 februari 2015 tussen de Vlaamse belastingdienst en de Federale Overheidsdienst Financiën betreffende de uitwisseling van patrimoniuminformatie in het kader van de overdracht van de dienst van belastingen bedoeld in artikel 3, eerste lid, 4° en 6° tot 8° van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten.

162. Adv.RvS 57.408/3, 7 mei 2015 over een voorontwerp van decreet van het Vlaamse Gewest tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 369/1, 50.

163. Art. 3.22.0.0.1., § 1, eerste lid VCF bepaalt als volgt: "De bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie spreekt zich bij voorafgaande beslissing uit over alle aanvragen die uitsluitend de toepassing van de bepalingen van deze codex betreffen" en art. 3.22.0.0.2., § 1, eerste lid VCF bepaalt dat "met betrekking tot de toepassing van de bepalingen van deze codex, verstrekt de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie een bindend advies tot voorafgaande beslissing als vermeld in artikel 3.22.0.0.1, § 1, tweede lid, aan de federale Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken over alle aanvragen inzake situaties of verrichtingen, die deels onder haar bevoegdheid en deels onder de bevoegdheid van de federale Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken vallen" (eigen cursivering).

164. Art. 2.6.18. VCRO.

165. Over de toepasbaarheid van de algemene antimisbruikbepaling van art. 3.17.0.0.2. VCF in het kader van de planbatenheffing, rijzen echter enkele vragen. Zie *infra*.

zoekt, eerst op zoek moeten gaan naar de bevoegde dienst. Daarom heeft de SERV voorgesteld om, naar analogie met de federale terminologie, te spreken over de “Vlaamse Dienst Voorafgaande Beslissingen”.¹⁶⁶ De decreetgever is op deze suggestie niet ingegaan. In deze bijdrage zal, zoals vermeld, steevast naar de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie worden verwezen als de Vlaamse rulingdienst.

De noodzaak aan een aparte Vlaamse rulingdienst, werd initieel weerlegd wegens te weinig gevallen waarin een ruling wordt aangevraagd voor zuiver gewestelijke fiscale materies (*supra*).¹⁶⁷ Dit argument gaat o.i. niet langer op, aangezien ook rulings kunnen worden aangevraagd – en *normaliter* binnenkort ook afgeleverd – inzake ‘gemengde’ dossiers. Dit zijn dossiers waarvoor zowel de Vlaamse rulingdienst als de DVB bevoegd (kunnen) zijn. Voorbeelden zijn de gemengde inbreng en erfpachtconstructies, waarbij zowel federale belastingen (btw en federale registratierechten) als gewestelijke belastingen (gewestelijke registratierechten) betrokken kunnen zijn. Deze gemengde aanvragen zullen frequenter voorkomen dan de zuiver gewestelijke aanvragen, zodat een volgens de decreetgever vereiste kritische massa aan aanvragen vermoedelijk wel zal (kunnen) worden bereikt.

43. De autonomie en objectiviteit van de Vlaamse rulingdienst. De Vlaamse rulingdienst is, in tegenstelling tot de federale DVB, niet als een afzonderlijke dienst opgericht. Het vormt een afzonderlijk besluitvormingsorgaan binnen VLABEL. Dit kan de objectiviteit en de onafhankelijkheid ervan ondermijnen. De decreetgever gaat er echter vanuit dat de objectiviteit gegarandeerd is door:

- de samenstelling van het besluitvormingsorgaan;
- het aantal leden en hun minimale aanwezigheid om tot besluitvorming te kunnen overgaan;
- de besluitvorming bij meerderheid van stemmen van de aanwezige leden; en
- de vervanging van de voorzitter indien hij belet is.¹⁶⁸

Dit standpunt van de decreetgever is voor kritiek vatbaar.

Het besluitvormingsorgaan dat zich over de aanvraag voor een voorafgaande beslissing zal buigen, wordt als volgt samengesteld¹⁶⁹:

- de leidend ambtenaar van de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie, die optreedt als voorzitter;
- het afdelingshoofd van de afdeling van de be-

voegde entiteit van de Vlaamse administratie, bevoegd voor de taxatie van de erf- en registratiebelastingen;

- het afdelingshoofd van de afdeling van de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie, bevoegd voor de regelgeving inzake de erf- en registratiebelastingen;
- maximaal vier personeelsleden van de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie met minstens de graad van adviseur of directeur;
- een personeelslid van de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie, dat optreedt als secretaris.

In de memorie van toelichting wordt aangegeven dat door deze samenstelling de Vlaamse rulingdienst ook leden zal bevatten die niet dagdagelijks dossiers behandelen.¹⁷⁰ De vraag rijst of dit een voldoende garantie biedt op onafhankelijkheid of objectiviteit vanwege de leden van de Vlaamse rulingdienst. Het is immers niet omdat zij niet *dagdagelijks* dossiers behandelen, dat er geen belangenconflicten kunnen rijzen. Doordat de Vlaamse rulingcommissie in de schoot van VLABEL is opgericht en haar leden allen verbonden zijn met en in dienst zijn van VLABEL, zijn situaties waarbij de administratie zowel rechter als partij is, niet louter denkbeeldig.¹⁷¹ Voor deze situaties is niet in een oplossing voorzien. Ook de interne onafhankelijkheid van de verschillende leden van de Vlaamse rulingdienst kan in vraag worden gesteld. De vraag rijst bv. in welke mate de vier personeelsleden van “de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie” geneigd zullen zijn om standpunten in te nemen die afwijken van die van hun rechtstreekse oversten die ook deel uitmaken van de rulingdienst. De hiërarchische relatie tussen de verschillende leden van de Vlaamse rulingdienst zou ertoe kunnen leiden dat de mening van ieder lid *de facto* niet even luid doorklinkt in de uiteindelijke beslissing.

Geen enkel van de vier door de decreetgever aangehaalde argumenten die de objectiviteit en de onafhankelijkheid van de Vlaamse rulingcommissie moeten aantonen, lijken voormelde pijnpunten van de regeling te weerleggen. Onafhankelijkheid houdt immers in dat het orgaan en haar leden “niet afhankelijk” zijn van *i.c.* VLABEL, noch van elkaar. Het is zeer de vraag of ambtenaren die actief in dienst zijn van VLABEL en al dan niet op dagdagelijkse basis dossiers van VLABEL beheren, aan deze vereiste kunnen voldoen. Dit komt ook de onpartijdigheid van de dienst – of minstens de schijn van onpartijdigheid – niet ten goede.

Er wordt ook geen duidelijke garantie gegeven omtrent

166. Adv.SERV inzake het reparatiedecreet Vlaamse Codex Fiscaliteit van 22 april 2015, *Parl.St. VI.Parl.* 2014-15, nr. 369/1, 38-39.

167. Beleidsnota Financiën en Begroting 2014-2019, MvT, *Parl.St. VI.Parl.* 2014-15, nr. 150, 25.

168. MvT, *Parl.St. VI.Parl.* 2014-15, nr. 369/1, 16.

169. Art. 3.22.0.0.1., § 2, vierde lid VCF, zoals ingevoegd bij art. 37 Decr.VI. 17 juli 2015 tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, *BS* 14 augustus 2015.

170. MvT, *Parl.St. VI.Parl.* 2014-15, nr. 369/1, 17.

171. P. HINNEKENS en S. GOMMERS, “Vlaamse’ rulingcommissie als antwoord op ontstane leemte”, *Fiscoloog* 2015, afl. 1439, 9; R. WILLEMS, “Vlaanderen gaat toch ook formele rullingpraktijk opzetten”, *Fisc.Act.* 2015, afl. 21, 8.

de expertise van de leden van de Vlaamse rulingdienst. Nochtans zal de Vlaamse rulingdienst ook geconfronteerd worden met soms erg specifieke vragen, zoals bv. inzake successieplanning, waarvoor een uitermate grondige kennis van niet enkel het fiscaal recht, maar ook van andere rechtstakken zoals het burgerlijk recht vereist is.¹⁷²

De samenstelling van de Vlaamse rulingcommissie is duidelijk gericht op vragen over de toepassing van de wetgeving inzake registratie- en successiebelastingen. De Vlaamse rulingdienst is echter ook bevoegd om rulings af te leveren inzake de andere in de VCF vermelde belastingen, zoals de belasting op de inverkeerstelling, de onroerende voorheffing en de verkeersbelasting, alsook – o.i. – inzake de planbatenheffing (zie *supra*). De vraag rijst welke expertise inzake al deze belastingen aanwezig zal zijn binnen de Vlaamse rulingdienst. Mogelijk kan dergelijke expertise worden voorzien door de “maximaal vier personeelsleden van de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie met minstens de graad van adviseur of directeur” die erin zullen zetelen. Opgemerkt moet echter worden, dat er geen enkele vereiste, noch garantie is dat er leden in het besluitvormingsorgaan zullen zetelen die voldoende technisch onderlegd zijn om de rilingaanvraag correct te beoordelen. Dit kan relevant zijn voor bv. een rilingaanvraag inzake de verkeersbelasting of de belasting op de inverkeerstelling.

Opvallend in verband met de samenstelling van het besluitvormingsorgaan is tot slot dat er *maximaal* vier personeelsleden van de Vlaamse rulingdienst zullen zetelen in het besluitvormingsorgaan dat over een aanvraag zal moeten beslissen. Het komt ons voor dat dit eerder is ingevoerd om te beletten dat het *quorum* om tot besluitvorming over te gaan, zou worden bereikt, zonder dat er minstens één afdelingshoofd of de leidend ambtenaar aanwezig is. Er kan immers enkel tot besluitvorming worden overgegaan als minstens vijf leden aanwezig zijn. Dit zou opnieuw vragen kunnen doen rijzen naar de gelijke waarde van de stem van ieder lid van het besluitvormingsorgaan.

Voorgaande rulings van de federale DVB zullen door VLABEL worden gerespecteerd.¹⁷³ Anderzijds neemt VLABEL soms afwijkende standpunten in ten opzichte van de federale administratie (enkele worden verderop in deze tekst besproken). De vraag rijst echter wat het lot zal zijn van quasi identieke verrichtingen. Als de belastingplichtige bv. voor een eerste verrichting een positieve riling heeft gekregen van de DVB, kan hij er dan ook op vertrouwen dat VLABEL

een latere quasi identieke verrichting op dezelfde wijze zal beoordelen of moet hij dan een nieuwe riling aanvragen? Men denke aan twee erfpachtconstructies voor een bureel respectievelijk magazijn op twee aanpalende percelen.

44. Exclusief Vlaamse rulings – procedure. De aanvraag van een voorafgaande beslissing wordt schriftelijk gericht aan ‘de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie’. Deze aanvraag moet gemotiveerd zijn en minstens de volgende gegevens bevatten:

- de identiteit van de aanvrager en, in voorkomend geval, die van de betrokken partijen en derden;
- de volledige beschrijving van de bijzondere situatie of verrichting; en
- de verwijzing naar de wettelijke of reglementaire bepalingen waarop de beslissing moet slaan.¹⁷⁴

In voorkomend geval moet de aanvraag een volledige kopie bevatten van de aanvragen die voor hetzelfde onderwerp zijn gedaan bij de fiscale overheden van de lidstaten van de Europese Unie of van derde staten waarmee België een dubbelbelastingverdrag heeft gesloten en van de beslissingen over die aanvragen.¹⁷⁵ In principe moet ook van aanvragen die bij de federale rilingcommissie zijn ingediend, een kopie worden toegevoegd. De aanvraag moet ook, zolang er geen beslissing is genomen, worden aangevuld met elk nieuw element dat betrekking heeft op de voorgenomen situatie of verrichting.¹⁷⁶

De Vlaamse rilingdienst kan enkel geldig beslissen als minstens vijf leden aanwezig zijn en er wordt beslist bij meerderheid van stemmen van de aanwezige leden. Als de leidend ambtenaar verhinderd is op te treden als voorzitter van een vergadering, kan het afdelingshoofd van de afdeling van de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie bevoegd voor de regelgeving inzake de erf- en registratiebelastingen hem vervangen als voorzitter van de vergadering.¹⁷⁷ Er is in geval van pariteit van stemmen niet voorzien in een beslissende stem voor de voorzitter van de vergadering. Indien er ingevolge afwezigheid of onthouding van leden, pariteit van stemmen is, voorziet de VCF niet in een oplossing. Het komt ons voor dat de rilingdienst in die hypothese geen beslissing kan nemen. Als zij ook in volgende vergaderingen niet tot een beslissing met meerderheid van stemmen kan komen, is nog onduidelijk wat het gevolg hiervan zal zijn.

De aanvrager wordt uiterlijk binnen vijftien dagen vanaf het ogenblik van de aanvraag, ingelicht over de

172. N. GEELHAND DE MERXEM, “Het reparatiedecreet VCF wat de erf- en schenkbelasting betreft”, *TEP* 2015, afl. 2, 252-253. Deze auteur kan zich niet van de indruk ontdoen dat als hij de (voorafgaande) beslissingen inzake erf- en schenkbelasting overloopt, herhaaldelijk verkeerde beslissingen worden geveld. Hij vermoedt dat deze naar alle waarschijnlijkheid ingegeven zijn door een gebrek aan doorgedreven kennis van de gebruikte technieken.

173. Beleidsnota Financiën en Begroting 2014-2019, MvT, *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 150, 26.

174. Art. 3.22.0.0.1., § 2, eerste lid VCF.

175. Art. 3.22.0.0.1., § 2, tweede lid VCF.

176. Art. 3.22.0.0.1., § 2, derde lid VCF.

177. Art. 3.22.0.0.1., § 2, vijfde lid VCF.

vastgestelde antwoordtermijn.¹⁷⁸ De wijze waarop die kennisgeving moet gebeuren, is niet bepaald. Vervolgens moet de voorafgaande beslissing binnen een termijn van drie maanden vanaf de indiening van de aanvraag, worden meegedeeld aan de aanvrager. Deze termijn kan wel worden gewijzigd in onderlinge overeenstemming tussen de Vlaamse rullingdienst en de aanvrager.¹⁷⁹

In sommige gevallen zal een voorafgaande beslissing niet kunnen worden genomen. Deze zijn afgestemd op de gevallen waarvoor ook een federale ruling uitgesloten is, met uitzondering van de uitsluiting van “aanvragen [die betrekking hebben] op elke toepassing van een belastingwet betreffende invordering en vervolgingen”.¹⁸⁰ Deze uitsluiting is niet hernomen voor de Vlaamse rulings. Een voorafgaande beslissing zal niet worden afgeleverd indien¹⁸¹:

- de aanvraag betrekking heeft op situaties of verichtingen die op fiscaal vlak al het voorwerp uitmaken van een administratieve bezwaarprocedure of van een gerechtelijke handeling tussen VLABEL en de aanvrager;
- de aanvraag betrekking heeft op de toepassing van de codex betreffende invordering en vervolgingen; en
- het nemen van een voorafgaande beslissing niet aangewezen is of zonder uitwerking is op grond van de wettelijke of reglementaire bepalingen, die in de aanvraag aangevoerd zijn.

Zo kan er in het bijzonder op deze laatste grond geen voorafgaande beslissing worden afgeleverd over:

- de belastingtarieven en de berekening van de belastingen;
- de bedragen en de percentages;
- de aangifte, het onderzoek en de controle, het gebruik van bewijsmiddelen, de aanslagprocedure, de rechtsmiddelen, de rechten en voorrechten van de Vlaamse schatkist, de termijnen, de verjaring, het beroepsgeheim, de inwerkingtreding, de aansprakelijkheid en de plichten van sommige openbare ambtenaren, andere personen of bepaalde instellingen;
- de bepalingen waarvoor een specifieke procedure inzake erkenning of beslissing is ingesteld;
- de bepalingen of gebruiken die overleg met of raadpleging van andere autoriteiten instellen en waarvoor de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie niet bevoegd is om zelf of unilateraal een standpunt in te nemen;

- de bepalingen die sancties, boetes, belastingverhogingen en -vermeerderingen instellen; en
- de forfaitaire grondslagen van aanslag.

De beslissing wordt getroffen voor een termijn die niet langer mag zijn dan vijf jaar, *behoudens in de gevallen waarin het voorwerp van de aanvraag dat rechtvaardigt*.¹⁸²

De vraag rijst welke gevallen een langere termijn verantwoordt. Bij de invoering van de DVB, heeft de federale wetgever aangegeven dat afschrijvingsannuïteiten van een onroerend goed bijvoorbeeld een langere termijn kunnen verantwoordt.¹⁸³ De decreetgever gaat hier echter niet dieper op in.

Deze vraag is echter uitermate relevant voor de materies die op heden onder de bevoegdheid van de Vlaamse rullingdienst vallen, zoals bv. vragen over de toepassing van de erfbelasting. Als rulings betreffende de erfbelasting slechts gedurende vijf jaar geldig zouden zijn, hebben de aanvrager en zijn mogelijke erfopvolgers slechts rechtszekerheid indien hij binnen de vijf jaar komt te overlijden. Hetzelfde geldt voor schenkingen gedaan onder een opschortende voorwaarde, waarbij de heffing plaatsvindt bij het vervullen van de voorwaarde.¹⁸⁴ Net als het overlijden, kan deze voorwaarde worden vervuld later dan vijf jaar na de rullingaanvraag. In dergelijke gevallen is de geldigheidstermijn van vijf jaar voor rulings te kort.

45. Gemengde rulings – procedure, inwerkingtreding en de waarde van het bindend advies.

Met betrekking tot vragen inzake situaties die zowel tot de bevoegdheid van de federale als de Vlaamse rullingdienst behoren, wordt door de Vlaamse rullingdienst een bindend advies afgeleverd. Dit bindend advies heeft ten aanzien van de aanvrager dezelfde waarde als een voorafgaande beslissing inzake een louter Vlaamse situatie en mag geen belastingvrijstelling of -vermindering tot gevolg hebben.¹⁸⁵ Het bindend advies wordt samen met de beslissing van de DVB verwerkt in één voorafgaande beslissing, die door de DVB zal worden afgeleverd. De DVB kan, minstens inhoudelijk, niets veranderen aan het advies. Na het bindend advies te hebben ontvangen, zou de DVB dit verwerken in zijn antwoord, zodat er naar de belastingplichtige slechts één, geïntegreerd antwoord wordt verstrekt.¹⁸⁶

Om de samenwerking tussen de DVB en de Vlaamse rullingcommissie vlot te laten verlopen, en om de pro-

178. Art. 3.22.0.0.1., § 2, zevende lid VCF.

179. Art. 3.22.0.0.1., § 2, zesde lid VCF.

180. Art. 22, 3° wet 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, BS 31 december 2002, ed. 2.

181. Art. 3.22.0.0.1., § 3 VCF.

182. Art. 3.22.0.0.1., § 4, eerste lid VCF.

183. MvT bij het wetsontwerp tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, *Parl.St.* Kamer 2001-02, nr. 1918, 65.

184. Art. 2.8.7.0.2., § 2 VCF.

185. Art. 3.22.0.0.2., § 1 VCF.

186. MvT *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 369/1, 16.

cedure voor gemengde rulings op punt te kunnen zetten, moest een nieuw protocol worden gesloten tussen VLABEL en de FOD Financiën. Voor zover de aanvragen betrekking hebben op de Vlaamse registratie- of erfbelastingen, is de procedure voor gemengde rulings, met ingang van 15 september 2015 in werking getreden.¹⁸⁷ Voormeld protocol is (nog) niet gepubliceerd¹⁸⁸ en zou de afspraken tussen beide administraties moeten bevatten.

De vraag rijst of voormelde regeling inzake de bij gemengde rulingaanvragen te volgen procedure wel bij protocol tussen VLABEL en de FOD Financiën kan worden uitgewerkt. Vooreerst komt het ons voor dat zonder normatief ingrijpen van de federale wetgever niet zomaar kan worden ingegrepen in de werking van de federale dienst voor voorafgaande beslissingen. Een louter protocol tussen VLABEL en de FOD Financiën volstaat niet. Daarenboven komt het ons voor dat de Vlaamse decreetgever middels de uitwerking van de regeling in artikel 3.22.0.0.2 VCF richtlijnen geeft aan de federale DVB. In de memorie van toelichting stelt hij bijvoorbeeld uitdrukkelijk dat de DVB het bindend advies van de Vlaamse rulingdienst inhoudelijk zal verwerken in het uiteindelijke antwoord naar de aanvrager.¹⁸⁹ Het is zeer de vraag of de regionale decreetgever dergelijke richtlijnen of opdrachten kan geven aan administratieve diensten die tot een andere overheid behoren. Tot slot rijst de vraag of de uitwerking van een in geval van gemengde rulingaanvragen te volgen procedure wel op niveau van de administraties kan gebeuren. Dergelijke protocollen beogen de praktische samenwerking tussen administraties te optimaliseren. Procedurebepalingen, die veelal antwoord- en andere termijnen bevatten alsook de sancties in geval van inbreuken erop, behoren o.i. door de wetgevende macht te worden bepaald.

De Vlaamse decreetgever heeft zoals hiervoor besproken een protocol in het vooruitzicht gesteld dat louter betrekking zou hebben op gemengde rulingaanvragen die betrekking hebben op de registratie- en erfbelastingen waarvoor de dienst vanaf 1 januari 2015 werd overgedragen.¹⁹⁰ Artikel 3.22.0.0.2 VCF heeft echter een ruimer toepassingsgebied dan enkel de Vlaamse registratie- en erfbelastingen. Artikel 3.22.0.0.2 VCF geldt immers krachtens paragraaf 1, eerste lid van dat artikel (“met betrekking tot de toepassing van de bepalingen van deze codex”) voor “alle aanvragen in-

zake situaties of verrichtingen, die deels onder haar bevoegdheid en deels onder de bevoegdheid van de federale Dienst Voorafgaande Beslissingen [DVB] in fiscale zaken vallen”. Voor andere in de VCF bedoelde belastingen, of belastingen die (deels) door de bepalingen van de VCF worden beheerst, zou derhalve ook moeten worden voorzien in een regeling.

46. Publicatie van de voorafgaande beslissingen – openbaarheid. De voorafgaande beslissingen worden op anonieme wijze gepubliceerd op de website van de Vlaamse rulingdienst.¹⁹¹ De decreetgever achtte een bindende termijn voor publicatie niet opportuun, omdat “niet alle voorafgaande beslissingen van die aard zullen zijn dat een publicatie nodig is”. Dit argument is voor kritiek vatbaar. Vooreerst omdat de bedoelde beslissingen niet vrijgesteld zijn van verplichte publicatie. Enkel de termijn waarbinnen dit moet gebeuren en een eventuele sanctionering wegens niet-publicatie is niet geëxpliciteerd. Vervolgens heeft het bestaan van voorafgaande beslissingen die geen publicatie vereisen, niets te maken met de termijn waarbinnen de beslissingen waarvan publicatie wel vereist is, openbaar moeten worden gemaakt. Dat de eerste categorie geen publicatie zou vereisen, mag geen invloed hebben op de *timing* van de publicatie van de tweede categorie.

Door niet te voorzien in een termijn waarbinnen de beslissingen moeten worden gepubliceerd, is de Vlaamse rulingdienst *de facto* vrij om niet alle beslissingen te publiceren.

De decreetgever wees erop dat op federaal niveau er evenmin een bindende termijn is voor de publicatie van afgeleverde rulings.¹⁹² Dit leidt er echter toe dat federale rulings soms met veel vertraging en dikwijls ‘in golven’ worden gepubliceerd.¹⁹³ Dit laatste komt de rechtszekerheid niet ten goede.

Het is evenmin duidelijk of de aanvrager van de voorafgaande beslissing een publicatie kan tegenhouden. Immers, sommige aanvragen kunnen zodanig specifiek zijn, dat het weglaten van de namen van de partijen alleen de anonimiteit van de betrokkenen niet kan garanderen.¹⁹⁴ De tekst bepaalt dat de voorafgaande beslissing “op anonieme wijze [wordt] gepu-

187. Art. 2 B.VI.Reg. 18 september 2015 houdende de wijziging van het besluit Vlaamse Codex Fiscaliteit van 20 december 2013, wat het ingevoegde art. 3.20.0.0.4 betreft en houdende de inwerkingtreding van art. 37 van het decreet van 17 juli 2015 tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, wat het toegevoegde art. 3.22.0.0.2 betreft, *BS* 12 oktober 2015.

188. Het moet evenwel tussen 29 juni en 18 september 2015 zijn gesloten, aangezien de Vlaamse Regering heeft erkend dat de procedure voor gemengde rulings zoals vervat in art. 3.22.0.0.2 VCF, pas doorgang kon vinden nadat dergelijk protocol was gesloten, in antwoord op een opmerking van de Raad van State (MvT *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 369/1, 17-18 en 50). Op 29 juni 2015 zaten de voorbereidingen ‘op schema’ (MvT *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 369/3, 7) en in voormeld besluit van 18 september 2015 werd bepaald dat de procedure in werking trad met ingang van 15 september 2015. Dit laatste zou niet gebeuren vooraleer het protocol was gesloten.

189. MvT *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 369/1, 16.

190. MvT *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 369/1, 17.

191. Art. 3.22.0.0.1., § 5 en 3.22.0.0.2., § 3 VCF.

192. MvT, *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 369/1, 17.

193. R. WILLEMS, “Vlaanderen gaat toch ook formele rulingpraktijk opzetten”, *Fisc.Act.* 2015, afl. 21, 8-9.

194. N. GEELHAND DE MERXEM, “Het reparatiedecreet VCF wat de erf- en schenkbelasting betreft”, *TEP* 2015, afl.2, 253.

bliceerd".¹⁹⁵ Wat er moet gebeuren als een anonieme publicatie niet mogelijk is, is onduidelijk.

47. Tussenbesluit inzake de Vlaamse rulingdienst.

De invoering van een Vlaamse rulingdienst kan zonder meer worden toegejuicht en kan de rechtszekerheid enkel maar ten goede komen. Ook het feit dat gemengde rulings mogelijk (zullen) zijn, is een positieve evolutie. De concrete uitwerking van de Vlaamse rulingdienst is evenwel vatbaar voor kritiek, minstens blijven nog een aantal vragen onbeantwoord.

De samenstelling en de onafhankelijkheid van de Vlaamse rulingdienst lijkt problematisch. Is de onafhankelijkheid van zowel de dienst op zich als van de afzonderlijke leden voldoende verzekerd? Zullen er (voldoende) ambtenaren met de voor de specifieke rulingaanvraag relevante expertise zetelen? Op het eerste zicht lijkt de Vlaamse rulingdienst voornamelijk samengesteld met het oog op rulingaanvragen betreffende registratierechten en de erfbelasting. Maar zal zij – gelet op haar samenstelling – ook voldoende onderlegd zijn ter zake de andere gewestelijke belastingen waarvoor rulings kunnen worden aangevraagd? De toekomst zal het antwoord op deze en andere vragen moeten uitwijzen.

3.4. De antimisbruikbepalingen

48. Inleiding. Sinds het befaamde Brepolsarrest¹⁹⁶ werd in de rechtspraak de leer van de vrije keuze van de minst belaste weg ontwikkeld. Deze vrije keuze is evenwel niet absoluut en wil zij effectief zijn, moet rekening worden gehouden met een aantal randvoorwaarden en beperkingen.¹⁹⁷ Deze kunnen *grosso modo* worden samengevat als volgt:

- de fiscale wet moet worden geëerbiedigd;
- niet-fiscale rechtsregels van openbare orde moeten worden geëerbiedigd;
- specifieke anti-ontwijkingsbepalingen moeten worden geëerbiedigd;
- de algemene antimisbruikbepalingen moeten worden geëerbiedigd.¹⁹⁸

49. Wordingsgeschiedenis van de algemene antimisbruikbepalingen.

Specifieke anti-ontwijkingsbepalingen hebben het nadeel dat zij doorgaans slechts *a posteriori* bepaalde ontwijkingen neutraliseren. Om ook op meer preventieve wijze belastingontwijkingen te

kunnen bestrijden, voerde de toenmalige federale wetgever algemene anti-ontwijkingsbepalingen in (later ook antimisbruikbepalingen genoemd).¹⁹⁹

In een eerste fase werd artikel 344, § 1 (oud) WIB 1992 ingevoerd. Gelijkaardige bepalingen werden ingevoerd in de wetboeken der registratie- en der successierechten, alsook in het Btw-Wetboek.

Deze (oude) antimisbruikbepalingen stelden dat niet aan de administratie kon worden tegengeworpen, de *juridische kwalificatie* die door partijen aan een akte of aan afzonderlijke akten die eenzelfde verrichting tot stand brengen werd gegeven, wanneer die kwalificatie een belastingontwijkend doel had, tenzij de belastingplichtige kon bewijzen dat die kwalificatie aan rechtmatige financiële of economische behoeften beantwoordde. De herkwalficatie door de administratie moest volgens het Hof van Cassatie gelijksoortige niet-fiscale rechtsgevolgen hebben als de oorspronkelijke rechtshandelingen.²⁰⁰ Het was niet de rechtshandeling zelf, die niet aan de administratie kon worden tegengeworpen, maar louter de juridische kwalificatie van de rechtshandeling. De herkwalficatie kon met andere woorden niet de essentiële elementen van de rechtshandeling betreffen, maar louter de bijkomstige en niet-relevante rechtsgevolgen ervan.²⁰¹

De oude antimisbruikbepaling(en) bleken aldus een weinig effectief middel om belastingontwijking te bestrijden. Om hieraan te verhelpen, werden voormelde antimisbruikbepalingen volledig herschreven.²⁰²

50. Antimisbruikbepalingen zijn een bevoegdheid van de overheid die de dienst van de betreffende belasting verzorgt.

De 'nieuwe' federale antimisbruikbepalingen zijn terug te vinden in respectievelijk:

- artikel 344, § 1 WIB 1992 voor wat betreft de inkomstenbelastingen;
- artikel 18, § 2 Wetboek der Registratierechten; en onrechtstreeks;
- artikel 106 Wetboek der Successierechten.

In een spraakmakend arrest heeft het Grondwettelijk Hof zich uitgesproken over twee vernietigingsberoepen tegen artikelen 167, 168 en 169 van de programwet (1) van 29 maart 2012, die voormelde bepalingen in de respectievelijke wetboeken hebben inge-

195. Art. 3.22.0.0.1., § 5 VCF.

196. Cass. 6 juni 1961, *JPDF* 1961, 274.

197. Zie meer uitgebreid: B. PEETERS, "De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking?" in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 32-66, met verdere verwijzingen.

198. B. PEETERS, "De algemene fiscale antimisbruikbepalingen. Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof", *AFT* 2014, afl. 5, 5-8, met verwijzingen.

199. B. PEETERS, "De algemene fiscale antimisbruikbepalingen. Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof", *AFT* 2014, afl. 5, 7.

200. Cass. 21 april 2005, *FJF*, No. 2006/20, *TFR* 2005, 1014-1020, noot P. FAES; Cass. 4 november 2005, *FJF*, No. 2006/21; Cass. 22 november 2007, *FJF*, No. 2008/140, *TFR* 2008, 356, noot L. VANHEESWIJCK; Cass. 11 december 2008, geciteerd in *TRV* 2009, 311; Cass. 10 juni 2010, *FJF*, No. 2011/21. Zie ook D. GARABEDIAN, "Cassatie 10 juni 2010 – artikel 344 § 1 WIB 1992: revolutie of bevestiging?", *AFT* 2011, afl. 3, 27-32, alsook: B. PEETERS, "de dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking?" in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 58-64.

201. B. PEETERS, "De algemene fiscale antimisbruikbepalingen. Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof", *AFT* 2014, afl. 5, 8.

202. Met uitzondering van deze in het WBTW, aangezien deze vrij kort na haar inwerkingtreding reeds was herschreven om meer aan te sluiten bij de Europese regelgeving inzake btw.

voerd.²⁰³ Deze vernietigingsberoepen waren in hoofdzaak gestoeld op twee grieven. De klagers menen dat enerzijds de bevoegdheidsverdelende regels tussen de federale en gewestelijke overheden geschonden zijn, en anderzijds dat het fiscaal legaliteitsbeginsel geschonden is.

Het Grondwettelijk Hof verwierp het vernietigingsberoep en stelde onder meer dat het gaat om procedure-regels met betrekking tot de bewijsvoering die het mogelijk maken om de belastbare grondslag feitelijk vast te stellen.²⁰⁴ Het gaat volgens het Hof aldus om procedureregels die noodzakelijk zijn voor het verzekeren van de dienst van de betreffende belastingen en het Hof koppelt de bevoegdheid inzake antimisbruikbepalingen aan de exclusieve bevoegdheid inzake de dienst van de belastingen. Door vanaf 1 januari 2015 de dienst van de registratie- en successierechten²⁰⁵ over te nemen, zijn met name artikel 18, § 2 W.Reg. en 106 W.Succ. niet langer van toepassing op deze Vlaamse belastingen.

Noteer dat de federale belastingadministratie ook na 1 januari 2015 nog steeds de dienst verzorgt van de Waalse en Brusselse registratie- en successierechten. Voor wat betreft de Waalse en Brusselse registratie- en successierechten, blijven deze federale antimisbruikbepalingen onverminderd van kracht.

51. De antimisbruikbepaling in de VCF. De initieel in artikel 3.17.0.0.2. VCF ingeschreven antimisbruikbepaling was afgestemd op de oude antimisbruikbepaling, zoals die tot voor 1 juli 2012 van toepassing was. Zoals verwacht²⁰⁶, werd de tekst met ingang van 1 januari 2015 inhoudelijk afgestemd op de nieuwe federale antimisbruikbepalingen. Enkele terminologische afwijkingen niet te na gesproken, teneinde de bepaling ook van toepassing te maken op niet enkel de registratie- en erfbelasting, maar ook op de andere in de VCF opgenomen belastingen.

Artikel 3.17.0.0.2 VCF luidt thans als volgt²⁰⁷: “Aan de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie kan niet worden tegengeworpen, de rechtshandeling noch het geheel van rechtshandelingen dat een zelfde verrichting tot stand brengt, wanneer die entiteit door vermoedens of door andere bewijsmiddelen, vermeld in artikel 3.17.0.0.1, en aan de hand van objectieve

omstandigheden aantoonbaar is van fiscaal misbruik.

Er is sprake van fiscaal misbruik wanneer de belastingplichtige door middel van de door hem gestelde rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen één van de volgende verrichtingen tot stand brengt:

- 1) hetzij een verrichting waarbij hij zichzelf in strijd met de doelstellingen van een bepaling van deze codex of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten buiten het toepassingsgebied van die bepaling plaatst;
- 2) hetzij een verrichting waarbij aanspraak wordt gemaakt op een belastingvoordeel, voorzien door een bepaling van deze codex of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten, en de toekenning van dit voordeel in strijd zou zijn met de doelstellingen van die bepaling en die in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel heeft.

Het komt aan de belastingplichtige toe te bewijzen dat de keuze voor zijn rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen door andere motieven verantwoord is dan het ontwijken van de belasting. Als de belastingplichtige het tegenbewijs niet levert, dan wordt de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van deze codex onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden.”

52. De administratieve verduidelijking(en) van de antimisbruikbepalingen. De verschillende administraties hebben sinds de invoering in 2012 al vijf circulaire/omzendbrieven de wereld ingestuurd, waarvan er nog drie in werking zijn. Het gaat om:

- de circulaire nr. 4/2012 van 4 mei 2012²⁰⁸, met een eerste toelichting bij onder meer het nieuwe begrip ‘fiscaal misbruik’;
- de circulaire nr. 8/2012 van 19 juli 2012²⁰⁹ bevat een aanvullend commentaar op de antimisbruikbepalingen die van toepassing zijn inzake het W.Reg. en het W.Succ.;
- de circulaire nr. 5/2013 van 10 april 2013, ter vervanging van circulaire nr. 8/2012;
- de Vlaamse omzendbrief nr. 2014/2 van 23 december 2014²¹⁰, ter vervanging van circulaire nr. 5/2013, maar enkel voor wat de belastingen betreft waarvoor het Vlaamse Gewest de dienst verzorgt;
- de Vlaamse omzendbrief nr. 2015/1 van 16 febru-

203. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, BS 2 januari 2014, F/JF, No. 2014/211; bespreking C. BUYSE, *Fiscalog* 2013, afl. 1360, 4; A. NOLLET, “La nouvelle règle ‘antibus fiscal’ à l’épreuve du juge constitutionnel: une validation prévisible, des clarifications acceptables, des considérations discutables”, *RFRL* 2013, afl. 4, 296-322; L. DE BROE en J. BOSSUYT, “Antimisbruikbepaling niet in strijd met de Grondwet”, *Fisc.Act.* 2013, afl. 39, 4-9.

204. Letterlijk: “De antimisbruikbepaling is immers een procedureregule met betrekking tot de bewijsvoering, zoals in de in B.15.1 vermelde parlementaire voorbereiding herhaaldelijk is benadrukt, die het mogelijk maakt de belastbare grondslag feitelijk vast te stellen”. GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, BS 2 januari 2014, overweging B.15.3.

205. Die ingevolge de VCF herdoopt zijn tot ‘erfbelastingen’, zie *supra*.

206. E. SPRUYT, “Interpretatieve vragen i.p.v. rulings – Eigen(zinnige) omzendbrief inzake fiscaal misbruik”, *Notariaat* 2015, afl. 5, 2-3.

207. Zoals gewijzigd bij art. 294 Decr.VI. 19 december 2014 tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 (1), BS 29 januari 2015, ed. 2 en retroactief in werking getreden vanaf 1 januari 2015, zie art. 325 van hetzelfde decreet.

208. BS 14 mei 2012.

209. BS 19 juli 2012.

210. BS 23 januari 2015.

ari 2015²¹¹, ter vervanging van omzendbrief nr. 2014/2.

In deze bijdrage wordt niet ingegaan op de circulaires die relevant zijn voor de federale belastingen, en voor de gewestelijke belastingen waarvoor de federale overheid de dienst verzorgt.²¹² Merk op dat deze federale circulaires ook van toepassing zijn op de Waalse en Brusselse registratie- en successierechten, aangezien de dienst ervan nog steeds door de federale belasting-administratie wordt verzorgd.

53. De eerste Vlaamse omzendbrief. De eerste Vlaamse omzendbrief van 23 december 2014, week op enkele belangwekkende punten af van de federale circulaire die zij vervangt voor wat betreft het Vlaamse Gewest. Het meest in het oog springende verschil was de afwezigheid van de zogenaamde 'witte lijst', *i.e.* de niet-exhaustieve lijst van *per se* 'veilige' rechtshandelingen. Het gaat om een lijst van rechtshandelingen die op zichzelf niet als misbruik kunnen worden beschouwd.

De zogenaamde 'zwarte lijst' werd wel overgenomen, zij het met enige accentverschuivingen.²¹³ Deze zwarte lijst bevat rechtshandelingen die door de administratie als fiscaal misbruik worden beschouwd, tenzij de belastingplichtige bewijst dat zijn keuze voor die/dat (geheel van) rechtshandeling(en) verantwoord is door andere dan fiscale motieven.

De afwezigheid van een witte lijst bleef niet zonder kritiek²¹⁴ en al snel volgde een nieuwe omzendbrief, die deze van 23 december 2014 verving en die wel opnieuw dergelijke lijst van *in principe* 'veilige' rechtshandelingen bevat. Deze omzendbrief wordt hieronder besproken.

54. Omzendbrief nr. 2015/1. Hoewel pas op 23 maart 2015 gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad, is deze omzendbrief retroactief van toepassing met ingang van 1 januari 2015, met betrekking tot de antimisbruikbepalingen in de registratie- en erfbelasting in het Vlaamse Gewest.

Volledig in lijn met wat ook in de federale circulaires te lezen staat, moet steeds geval per geval en rekening houdend met de concrete context en modaliteiten, worden beoordeeld of er sprake is van fiscaal misbruik of niet. Zowel de witte als de zwarte lijst zijn dus i) geen exhaustieve lijsten van ii) *ipso facto* veilige, respectievelijk verdachte rechtshandelingen.

Vooraf wordt nogmaals verduidelijkt dat artikel 3.17.0.0.2. VCF enkel door de belastingplichtige zelf gestelde rechtshandelingen viseert. De testator is in het kader van de erfbelasting en testamenten niet de belastingplichtige, zodat testamentaire bepalingen niet onder de toepassing van deze algemene antimisbruikbepaling kunnen vallen.

55. In de witte lijst worden tien rechtshandelingen opgesomd die, voor zover ze geen deel uitmaken van een gecombineerde constructie, op zich niet als fiscaal misbruik worden beschouwd. Het gaat om de volgende rechtshandelingen:

- schenking door middel van een hand- of bankgift;
- schenking bij een akte verleden voor een notaris in het buitenland;
- gefaseerde schenking van onroerende goederen met tussenperiode van meer dan drie jaar;
- schenking onder last;
- schenking onder ontbindende voorwaarde;
- schenking door grootouders aan kind(eren) en/of kleinkind(eren);
- schenking met voorbehoud van vruchtgebruik of ander levenslang recht;
- schenking waarop het verlaagd tarief van de schenkbelasting van toepassing is;
- schenking die een in de VCF voorziene vrijstelling van schenkbelasting geniet;
- tontine en aanwasclausules.

Het gaat om dezelfde rechtshandelingen die de federale administratie ook in haar eigen witte lijst heeft opgenomen.²¹⁵

56. De zwarte lijst bevat, zoals vermeld, vijf rechtshandelingen²¹⁶ die door VLABEL als fiscaal misbruik worden beschouwd, tenzij de belastingplichtige be-

211. BS 23 maart 2015.

212. Voor een bondige vergelijking van de verschillende federale en Vlaamse circulaires, zie V. DEHALLEUX, "Anti-abus et planification successorale: le point sur les circulaires fédérales et flamandes", *Rec.gén.enr.not.* 2015, afl. 7, nr. 26.742, 424-428.

213. Voor een bespreking van deze omzendbrief, zie o.m. N. GEELHAND DE MERXEM, "Fiscaal misbruik in het Vlaams Gewest: geen 'witte lijst' meer", *Fiscoloog* 2015, afl. 1417, 9-11; F. HELLEMANS, "Fiscaal misbruik in de Vlaamse Codex Fiscaliteit en de nieuwe Omzendbrief – Commentaar", *Registratierechten* 2015, afl. 1, 26-32; E. SPRUYT, "Eigen(zinnige) omzendbrief inzake fiscaal misbruik", *Fisc.Act.* 2015, afl. 5, 1-5.

214. Zie bv. N. GEELHAND DE MERXEM, "Vlaamse registratie- en erfbelasting – Over de witte lijst die plots verdween en daarna opnieuw opdook", *TvRF* 2015, afl. 1, 15-19; G. DE FOY, "La Région flamande a revu sa circulaire en matière d'abus fiscal", *Rec.gén.enr.not.* 2015, afl. 4, nr. 26.728, 249.

215. Circ. nr. 5/2013, 10 april 2013.

216. Enigszins verrassend werd in de eerste circulaire inzake de nieuwe algemene antimisbruikbepaling nr. 8/2012 van 19 juli 2012 ook de gesplitste aankoop van vruchtgebruik en blote eigendom met voorafgaande schenking, waarbij de ouders het vruchtgebruik van een onroerend goed kopen en de kinderen de blote eigendom, initieel op de zwarte lijst vermeld. De situatie werd beoogd waarbij de ouders voorafgaand aan de gesplitste aankoop, de nodige gelden ter financiering van de blote eigendom aan de kinderen schonken. Sinds de vervanging van dit document door circulaire nr. 5/2013 van 10 april 2013, staat deze planningstechniek niet langer op de zwarte lijst. De federale fiscus gaat er, net als VLABEL, echter van uit dat dergelijke gesplitste aankoop met voorafgaande schenking, art. 9 W.Succ. resp. 2.7.1.0.7. VCF, frustreert en dat de voorafgaande schenking van gelden niet volstaat als tegenbewijs. Hierop bestaan, volgens beide administraties, echter twee uitzonderingen. Volstaan wel als tegenbewijs voor het vermoeden van art. 9 W.Succ. en 2.7.1.0.7. VCF: i) wanneer de voorafgaande schenking van gelden aan de betreffende schenkingsrechten is onderworpen en ii) wanneer kan worden aangetoond dat de begiftigde vrij over de gelden heeft kunnen beschikken en dus niet gehouden was om de geschenken geldsom te investeren in de blote eigendom van het onroerend goed waarvan de ouders het vruchtgebruik (zullen) verwerven. Zie Besliss. 18 juli 2013, nr. E.E/98.937. Bij dit standpunt van de fiscus worden in de rechtsleer de nodige vragen gesteld. Voor nadere toelichting bij deze gehele historiek en huidige stand van zaken inzake gesplitste aankoop met voorafgaande schenking, wordt onder meer verwezen

wijst dat de keuze voor die rechtshandeling/geheel van rechtshandelingen, verantwoord is door andere dan fiscale motieven.

VLABEL acht een aantal van deze rechtshandelingen op grond van specifieke antimisbruikbepalingen vervat in de VCF, reeds belastbaar. In dergelijke gevallen wordt erop gewezen dat de algemene antimisbruikbepaling slechts kan worden ingeroepen als een *ultimum remedium*, i.e. als de specifieke antimisbruikbepalingen niet van toepassing zouden blijken te zijn.

De volgende vijf rechtshandelingen komen voor op de zwarte lijst:

- de sterfhuisclausule;
- erfpachtconstructies;
- de inbreng van een goed in het gemeenschappelijk vermogen door één echtgenoot, onmiddellijk of binnen een korte tijdspanne gevolgd door de schenking van dit goed door beide echtgenoten;
- uitbreng uit de huwelijksgemeenschap van roerende goederen, voorafgegaan of gevolgd door een wederzijdse schenking tussen echtgenoten;
- verzaking aan vruchtgebruik op een onroerend goed, gevolgd door een schenking.

3.4.1. De sterfhuisclausule

De respectievelijke fiscale administraties hebben een jarenlange strijd gevoerd tegen de zogenaamde sterfhuisclausules. Dit zijn éénzijdige verblijvingsbedingen of bedingen van ongelijke verdelingen van de huwelijksgemeenschap, losgekoppeld van een overlevingsvoorwaarde. Veelal ging het om fiscale planning ‘in extremis’, wanneer een van de echtgenoten terminaal ziek was en waarbij de langstlevende echtgenoot met een aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid gekend was.

Dergelijke clausules zouden volgens VLABEL ingaan tegen artikel 2.7.1.0.4. VCF. Door de schrapping van de voorwaarde van overleving in dit fictieartikel met ingang van 1 juli 2015 (zie *infra*), is het ook van toepassing op sterfhuisclausules. Een sterfhuisclausule gaat er dus niet meer tegenin, zodat het van de zwarte lijst zou kunnen worden gehaald.

3.4.2. Erfpachtconstructies

In het bijzonder worden transacties bedoeld waarbij een erfpachtrecht wordt gevestigd ten aanzien van een partij A onmiddellijk gevolgd door de verkoop van het bezwaarde eigendomsrecht (de zgn. *tréfonds*) aan een andere partij B. De vestiging van een erfpachtrecht op een onroerend goed is onderworpen aan een laag registratierecht (tenzij btw van toepassing is) (aanvankelijk 0,2 %, sinds 1 juli 2013 2 % (art. 83, eerste lid, 3° W.Reg.)). In de regel werd dit recht geheven op de som van de periodieke vergoedingen (art. 84 W.Reg.) De verkoop van de *tréfonds* is onderworpen aan het verkooprecht (in Vlaanderen: 10 %).²¹⁷ Aangezien dit eigendomsrecht is bezwaard met een erfpachtrecht (van minimaal 27 jaar) wordt de waarde van dit bezwaarde eigendomsrecht doorgaans laag ingeschat. Het resultaat van deze verrichting is bijgevolg dat het verkooprecht op slechts een beperkt bedrag van de totale waarde van het onroerend goed wordt geheven, terwijl het overgrote deel van die waarde onderworpen wordt aan het lagere registratierecht van thans 2 %.²¹⁸ Dit wordt geheven op de fors gereduceerde waarde van de *tréfonds*.

VLABEL meent uit dergelijke context te kunnen afleiden dat deze opeenvolgende verrichtingen tot doel hebben de ontwijking van het verkooprecht op de waarde van het onroerend goed in volle eigendom. Vermoed wordt dat dit doel de enige of overwegende beweegreden is om over te gaan tot dergelijke erfpachtconstructie, die daardoor ingaat tegen de artikelen 1.1.0.0.2., eerste lid, 24° *juncto* 2.9.4.1.1. VCF. De belastingplichtige kan het ontbreken van fiscaal misbruik in zijn hoofd aantonen door te bewijzen dat zijn keuze voor dergelijke erfpachtconstructie is ingegeven door andere motieven dan het ontwijken van het verkooprecht.

Dat dergelijk bewijs mogelijk is, is gebleken uit de (federale) rullingpraktijk. Zo werd de erfpachtconstructie aanvaard waarbij een vzw volle eigenaar was van een gebouw waaraan dringende onderhoudswerken moesten worden uitgevoerd. De vzw beschikte over onvoldoende financiële middelen en kon geen bankfinanciering krijgen. De oplossing waarbij de *tréfonds* werd verkocht aan een derde partij en het recht van erfpacht gedurende 31 jaar aan de vzw toekwam, werd aanvaard. De prijs voor de residuele rechten was door een

naar: E. SPRUYT, *Antimisbruik in registratie- en successierechten. Een kritische analyse in Handboek Estate Planning*, bijzonder deel 8, Larcier, 2012, 41-66; Ph. DE PAGE en M. VAN MOLLE, “La programmation patrimoniale à l’heure de l’introduction d’une mesure générale anti-abus en matière fiscale – Etat de la question”, *Rev.not.b.* 2014, (523) 547-553, met verwijzingen; L. WEYTS, “Over wit en zwart en vele tinten grijs: de antimisbruikbepaling bij registratie- en successierechten”, *T.Not.* 2013, afl. 7, (384) 390-393; B. CARDOEN, “Gesplitste aankoop en voorafgaande schenking: fiscus neemt gas terug”, *Fiscalog* 2013, afl. 1348, 6-8; K. JANSSENS, “Gesplitste aankoop met schenking: fiscus versoepelt dan toch zijn standpunt”, *Fisc.Act.* 2013, afl. 28, 14-15; E. SPRUYT, “Antimisbruikbepaling in registratie- en successierecht: nieuwe ontwikkelingen”, *TEP* 2013, afl. 4, (6) 28-32; E. SPRUYT, “Gesplitste koop onder het gesternte van de Vlaamse erfbelasting: geen ommezwaai”, *Notariaat* 2015, 11-16; N. GEELHAND DE MERXEM, “De wijzigende circulaire inzake antimisbruik in de registratie- en successierechten”, *TEP* 2013, afl. 1, (33) 34-36; A. LEMMERLING, “De gesplitste aankoop in vruchtgebruik of erfpacht vanuit privaatrechtelijk en fiscaalrechtelijk oogpunt”, *Themis* nr. 86, (71) 95-102, www.jurisquare.be; Ph. DE PAGE, “L’abus fiscal à la lumière de la circulaire n° 5 du 10 avril 2013”, *Rec.gén.enr.not.* 2013, afl. 6, n° 26.517, (246) 248-250; A. CULOT, “Là où la mesure anti-abus entre en conflit direct avec le droit civil et risque de créer une discrimination loin d’être voulue par la loi fiscale”, *Rec.gén.enr.not.* 2013, afl. 6, nr. 26.523, (272) 275-277.

217. Art. 2.9.4.1.1. VCF.

218. Art. 83, 3° W.Reg.

deskundige op ongeveer 40 % gewaardeerd en partijen hadden zich verbonden om de volle eigendom niet voor het einde van de 31-jarige termijn weder samen te stellen. Het andere motief dan het vermijden van het verkooprecht bestond erin om de nodige financiering te verkrijgen om de renovatiewerken te kunnen uitvoeren.²¹⁹

De Vlaamse zwarte lijst wijkt betreffende de erfpachtconstructie enigszins af van de federale zwarte lijst. Eerst en vooral werd het toepassingsgebied uitgebreid tot erfpachtconstructies waarbij een *gelieerde natuurlijke persoon* betrokken is. Daar waar dit in de federale circulaire beperkt was tot constructies tussen verbonden ondernemingen in de zin van artikelen 11 en 12 W.Venn.

Een tweede verschilpunt met de federale circulaire betreft de verrekening van het op de vestiging van het recht van erfpacht geheven registratierecht op grond van artikel 83 W.Reg. Waar de federale circulaire voorzag in een vermindering van het verschuldigde verkooprecht op de waarde van het gehele goed, met het reeds betaalde registratierecht op de vestiging van het recht van erfpacht, is dit niet meer terug te vinden in de Vlaamse omzendbrief. Dit komt als merkwaardig over en sommige auteurs zien hierin een deloyaal gedrag van het Vlaamse Gewest, doordat reeds belaste rechtshandelingen (*i.c.* de vestiging van het recht van erfpacht), nogmaals worden belast.²²⁰ In ieder geval is het opvallend hoe de kwalificatie als al dan niet fiscaal misbruik van dezelfde rechtshandeling(en), door de verschillende administraties op zeer uiteenlopende wijzen wordt geïnterpreteerd.²²¹ Om de afwezigheid van fiscaal misbruik te kunnen bewijzen, is het voor de belastingplichtige dan ook van groot belang om te weten welke administratie zich over het dossier zal buigen en welk bewijs de betreffende administratie vereist.

Tot slot enkele terminologische verschillen tussen de Vlaamse en de federale omzendbrief, waarvan voornamelijk onduidelijk is in hoeverre deze inhoudelijk wezenlijk verschillen. Waar de eerste spreekt van een verwerving van het recht van erfpacht, *quasi onmiddellijk* gevolgd door de aankoop van de tréfonds, spreekt de tweede van een opvolgende verkoop *binnen een korte tijdspanne*. En waar de federale tekst verwijst naar het “verkooprecht op (de waarde van) het gehele goed”, verwijst de Vlaamse tekst naar het “verkooprecht op de waarde van de volle eigendom van het gehele goed”.

3.4.3. De inbreng van een goed in het gemeenschappelijk vermogen door één echtgenoot, onmiddellijk of binnen een korte tijdspanne gevolgd door de schenking van dit goed door beide echtgenoten

Inzake de schenking na inbreng in het gemeenschappelijk vermogen, heeft de Vlaamse omzendbrief minder wijzigingen aangebracht ten opzichte van het gekende federale standpunt. Dergelijke rechtshandeling wordt vermoed louter te gebeuren om de progressiviteit van de schenkbelasting te ontwijken en wordt vermoed in te gaan tegen de artikelen 2.8.3.0.1., § 1 en 2.8.4.1.1., § 1 en 2 VCF. Als de belastingplichtige het bewijs niet levert dat deze rechtshandeling is ingegeven door een andere doelstelling dan het ontwijken van hogere schenkbelastingen, wordt de verschuldigde schenkbelasting berekend alsof het goed in zijn geheel door de inbrengende echtgenoot werd geschonken.

Doordat wordt vermoed dat deze rechtshandeling(en) is (zijn) ingegeven door de doelstelling om *hogere* schenkbelastingen te ontwijken, zou kunnen worden vermoed dat enkel de inbreng gevolgd door schenking van onroerende goederen wordt geviseerd.²²²

Waar op grond van de tekst van de federale circulaire een eenheid van opzet werd vereist om van fiscaal misbruik gewag te kunnen maken, vereist de Vlaamse omzendbrief dergelijke eenheid van opzet niet. Het subjectieve element van fiscaal misbruik wordt hier dus buiten beschouwing gelaten, aangezien de loutere vaststelling dat de schenking binnen een korte tijdspanne volgt op de inbreng, volgens VLABEL, volstaat om, behoudens tegenbewijs, te besluiten tot schending van de algemene antimisbruikbepaling van artikel 3.17.0.0.2. VCF.

De belastingplichtige kan, zoals steeds, het tegenbewijs leveren door aan te tonen dat andere motieven tot deze openvolging van rechtshandelingen hebben geleid. Deze werkwijze kan er bv. voor zorgen dat het recht van terugkeer ten aanzien van beide ouders speelt, in plaats van slechts ten aanzien van een van de ouders. Een ander motief kan bestaan uit de wens om een niet-omzetbaar vruchtgebruik te creëren ter bescherming van de langstlevende echtgenoot, bv. omdat het betreffende onroerend goed door beide echtgenoten werd opgericht op een eigen stuk grond van een der echtgenoten, of dat substantiële verbouwingen aan een eigen onroerend goed werden gefinancierd met gemeenschappelijke gelden of eigen gelden van de an-

219. Voorafg.Besliss. nr. 2011.588, 31 juli 2012, randnr. 27; besproken in J. VAN DYCK, “Erfpachtconstructies: noodzakelijke financiering als geldig motief”, *Fiscoloog* 2013, afl. 1327, 7; R. WILLEMS, “Erfpacht om vzw fondsen te bezorgen voor renovatie: gunstige ruling”, *Fisc.Act.* 2013, afl. 3, 6-7.

220. F. HELLEMANS, “Fiscaal misbruik in de Vlaamse Codex Fiscaliteit en de nieuwe Omzendbrief – Commentaar”, *Registratierechten* 2015, afl. 1, 30, met verwijzing.

221. Voor een nadere toelichting van deze standpunten, zie I. MASSIN, “Opdoeken ‘erfpachtconstructie’: ‘Babylonische’ spraakverwarring”, *Fiscoloog* 2015, afl. 1450, 7-10.

222. E. SPRUYT, *Anti-misbruik in registratie- en successierechten: een kritische analyse in Handboek Estate Planning*, bijzonder deel nr. 8, Brussel, Larcier, 2012, 70-71, randnrs. 116-117.

dere echtgenoot.²²³ Dergelijke motieven zullen steeds *in concreto* moeten worden beoordeeld. Hierbij mag niet uit het oog worden verloren dat de afwezigheid van een eenheid van opzet onvoldoende zal zijn in het licht van de Vlaamse omzendbrief, in tegenstelling tot de federale circulaire.

3.4.4. Uitbreng uit de huwelijksgemeenschap van roerende goederen, voorafgegaan of gevolgd door een wederzijdse schenking tussen echtgenoten

Door de opeenvolging van uitbreng en wederzijdse schenkingen, zouden partijen de gemeenschap 'ledigen' en de overgang van gemeenschapsgoederen bij het overlijden, vermijden. De uitbreng kan gebeuren door eenvoudige wijziging van het huwelijksvermogensstelsel. Vervolgens worden de uitgebrachte goederen wederzijds geschonken, waarbij het schenkingsrecht mogelijk enkel verschuldigd zal zijn op de hoogste van beide schenkingen.²²⁴ Hiervoor zal wel moeten worden aangetoond dat beide schenkingen van elkaar afhankelijk zijn of noodzakelijk uit elkaar voortvloeien.²²⁵ Doorgaans zal in elk van de schenkingen een beding van conventionele terugkeer zijn opgenomen.

Dit gaat volgens VLABEL in tegen artikel 2.7.1.0.4. VCF (oud art. 5 W.Succ.). Dit fictieartikel bepaalt dat "de langstlevende echtgenoot die ingevolge een huwelijksovereenkomst die niet aan de regels voor de schenkingen is onderworpen, meer dan de helft van de gemeenschap toegekend krijgt", erfbelasting verschuldigd is op het gedeelte dat de helft van het huwermogen overstijgt.

Het herstel dat VLABEL hieraan verbindt, is dat de erfbelasting wordt geheven "net alsof de uitbreng en de schenkingen niet hebben plaatsgevonden en de langstlevende de goederen, die hij door de werking van de conventionele terugkeer verkrijgt, als huwelijksvoordeel in de zin van artikel 2.7.1.0.4. VCF heeft verkregen".

Uit deze bewoordingen moet worden begrepen dat de uitbreng in combinatie met de wederzijdse schenkingen, slechts fiscaal misbruik zal uitmaken als er inderdaad een beding van conventionele terugkeer werd opgenomen. Zo niet komt het ons voor dat het in de omzendbrief vermelde herstel niet kan worden doorgevoerd.

Zowel de uitbreng, *voorafgegaan* of gevolgd door wederzijdse schenkingen, worden beoogd. De vraag rijst hoe de uitbreng zou kunnen worden voorafgegaan door een wederzijdse schenking, daar er door de meeste auteurs van uitgegaan wordt dat goederen die (nog) tot de huwelijksgemeenschap behoren, niet vatbaar zijn voor schenkingen tussen echtgenoten.²²⁶

Het herstel houdt in dat de erfbelasting zal worden geheven op wat de langstlevende echtgenoot door de werking van de conventionele terugkeer verkrijgt. Artikel 2.7.1.0.4. VCF, waartegen volgens VLABEL wordt ingegaan, bepaalt echter dat de helft van het gemeenschappelijk vermogen moet worden belast. In geval van een perfect symmetrische uitbreng, wordt de ontwijking van artikel 2.7.1.0.4. VCF inderdaad geredieerd. In geval van een asymmetrische uitbreng, wordt deze ontwijking echter niet geredieerd, zoals blijkt uit het door GEELHAND gegeven voorbeeld²²⁷:

Twee echtgenoten doen een asymmetrische uitbreng (60 naar echtgenoot A en 40 naar echtgenoot B), gevolgd door een wederzijdse schenking. De in de omzendbrief voorziene sanctie leidt ertoe dat na het overlijden van echtgenoot A, de erfbelasting zal worden geheven op de 40 die naar echtgenoot B terugkeert ingevolge de ontbindende voorwaarde.

Een logischer herstel ware geweest dat de helft van het gemeenschappelijk vermogen aan erfbelasting zou worden onderworpen.²²⁸

Ook voor de uitbreng, gevolgd door wederzijdse schenkingen, geldt dat de belastingplichtige andere motieven kan aantonen. Voor de overige in de zwarte lijst opgenomen rechtshandelingen wordt telkens vereist dat de gestelde rechtshandeling(en) zijn ingege-

223. T. MELIS, "Fiscaal misbruik inzake registratie- en successierechten", *Registratierechten* 2012, afl. 3, 12; V.-A. DE BRAUWERE en G. DE FOY, "Planification patrimoniale et abus fiscal" in E. CECL, V. DECKERS, C. HELLEPUTTE, O. HERMAND, E. NAVEZ, A. PIRLOT, E. TRAVERSA, K. VAN DE VELDEN en B. VINTRAS, *Les dialogues de la fiscalité Anno 2013: nouveautés fiscales – abus fiscal – fiscalité environnementale: actes des séminaires*, Brussel, Larcier, 2013, 237; E. SPRUYT, *Anti-misbruik in registratie- en successierechten: een kritische analyse*, in *Handboek Estate Planning*, bijzonder deel nr. 8, Brussel, Larcier, 2012, 70, nr. 115.

224. De federale DVB heeft meermaals geoordeeld dat een wederzijdse schenking slechts aanleiding geeft tot één (het hoogste) schenkingsrecht in toepassing van art. 14 W.Reg. Zie B. CARDOEN, "Wederzijdse schenking: overschrijving binnen dezelfde bank", *Fiscoloog* 2010, afl. 1205, 10-11, met verwijzingen naar Besliss. nr. 900.097, 23 juni 2009 en Besliss. nr. 900.469, 20 april 2010.

225. Art. 2.8.4.1.2. VCF vereist daarenboven dat beide schenkingen voorkomen in één en hetzelfde geschrift, zie ADMINISTRATIEF STANDPUNT VLAAMSE BELASTINGDIENST, "Wederkerige schenkingen tussen echtgenoten", 29 oktober 2015, nr. 15137, www.belastingen.vlaanderen.be. Wordt elk van de schenkingen in een afzonderlijke akte of geschrift opgenomen, zal het schenkingsrecht op elk van de schenkingen worden geheven. Voor een kritiek op deze vereiste van één en dezelfde akte, zie E. SPRUYT, "Wederzijdse schenking tussen echtgenoten: VLABEL eist één en hetzelfde geschrift", *Fisc.Act.* 2015, afl. 38, 3-8, met verwijzingen. Hij wijst erop dat een wederzijdse schenking tussen echtgenoten in één en dezelfde notariële akte verboden is op grond van art. 1097 BW. Door haar letterlijke interpretatie van de tekst van art. 2.8.4.1.2. VCF (oud art. 14 VI.W.Reg.), zou VLABEL de belastingvrije techniek van de bankgift promoten, wat ook de Schatkist niet ten goede komt.

226. E. SPRUYT, "Interpretatieve vragen i.p.v. rulings – Eigen(zinnige) omzendbrief inzake fiscaal misbruik", *Notariaat* 2015, afl. 5, 4; A. VAN DOORSLAER DE TEN RYEN, "Successieplanning door (kinderloze) echtgenoten: wederzijdse schenkingen – twee vliegen in één klap?", *NFM* 2011, afl. 2, 47-48; J. VERSTRAETE, "Wederzijdse giften met bedongen terugkeer als instrument van vermogensplanning" in F. BUYSENS, K. GEENS, H. LAGA, e.a. (eds.), *Over naar familie: Liber Amicorum Luc Weyts*, Brugge, die Keure, 2011, 11.

227. N. GEELHAND DE MERXEM, "Fiscaal misbruik in het Vlaams Gewest: geen 'witte lijst' meer", *Fiscoloog* 2015, afl. 1417, 9.

228. N. GEELHAND DE MERXEM, "Fiscaal misbruik in het Vlaams Gewest: geen 'witte lijst' meer", *Fiscoloog* 2015, afl. 1417, 9; E. SPRUYT, "Interpretatieve vragen i.p.v. rulings – Eigen(zinnige) omzendbrief inzake fiscaal misbruik", *Notariaat* 2015, afl. 5, 5.

ven door motieven andere dan het ontwijken van i) de erfbelasting (voor de sterfhuisclausule); ii) het verkooprecht (voor erfpachtconstructies); iii) hogere schenkbelastingen (voor de inbreng gevolgd door schenking); of iv) schenkbelastingen (voor de verzaking aan het vruchtgebruik, gevolgd door een schenking – zie *infra*). Betreffende de uitbreng, gevolgd door wederzijdse schenkingen, moet de belastingplichtige echter bewijzen dat de uitbreng wordt verantwoord door “*andere motieven dan fiscale*”. Deze bewijslast strekt verder dan de bewijslast voor de andere vier in de zwarte lijst opgesomde rechtshandelingen. De belastingplichtige zal voor deze laatste vier handelingen immers de afwezigheid van fiscaal misbruik kunnen aantonen door het bewijs van het gerechtvaardigd ontwijken van andere belastingen (bv. btw of inkomstenbelastingen).

Door voor de uitbreng het bewijs te vereisen van andere dan fiscale (*s.l.*) motieven, wordt de bewijslevering voor de belastingplichtige moeilijker. De vraag rijst ook of deze beperking strookt met de wettelijke bepaling die deze omzendbrief wil verduidelijken. Artikel 3.17.0.0.2., tweede lid VCF definieert ‘fiscaal misbruik’ als een verrichting die in strijd is met de doelstelling(en) van een bepaling van deze codex of ter uitvoering ervan genomen besluiten. Ontwijking van bijvoorbeeld btw valt hier bijvoorbeeld niet onder. Merk ook op: waar artikel 3.17.0.0.2., derde lid VCF de belastingplichtige toelaat te bewijzen dat zijn keuze voor de betreffende rechtshandeling(en), “door andere motieven verantwoord is dan het ontwijken van *de* belasting” (eigen cursivering), lijkt VLABEL deze bepaling voor wat betreft deze specifieke vorm van fiscaal misbruik, uit te breiden tot ‘*een* belasting’.

3.4.5. Verzaking aan vruchtgebruik op een onroerend goed, gevolgd door een schenking

Deze opeenvolging van rechtshandelingen gaat volgens VLABEL in tegen de artikelen 2.8.3.0.1., § 1 en 2.8.4.1.1., § 1 en 2 VCF. Bedoeld is de situatie waarbij een persoon op een onroerend goed een deel in vruchtgebruik en een deel in volle eigendom bezit, en waarbij die persoon eerst verzaakt aan het vruchtgebruik om vervolgens een deel in volle eigendom te schenken aan dezelfde perso(o)n(en) aan wie de verzaking van het vruchtgebruik ten goede is gekomen.²²⁹ De Vlaamse omzendbrief wijkt op drie punten af van het federale standpunt.

Waar de federale circulaire enkel de situatie beoogde van de langstlevende echtgenoot die een eigen aandeel in volle eigendom heeft van een onroerend goed en ingevolge het overlijden van zijn echtgenoot over

een wettelijk vruchtgebruik beschikt op het andere aandeel, is het toepassingsgebied voor wat betreft de Vlaamse schenkbelasting uitgebreid tot ‘iedere persoon’ die deze handelingen stelt. Hoe men gekomen is tot de situatie waarbij de belastingplichtige een onroerend goed deels in volle eigendom en deels in vruchtgebruik heeft, is irrelevant.

De Vlaamse omzendbrief vereist evenmin dat de verzaking aan het vruchtgebruik plaatsvindt voor de schenking van het aandeel in volle eigendom. Ook de omgekeerde situatie waarbij het aandeel in volle eigendom eerst wordt geschonken en pas daarna wordt verzaakt aan het vruchtgebruik, wordt nu door VLABEL beoogd. Ook de vereiste dat beide operaties elkaar binnen een korte tijdspanne opvolgen of in dezelfde notariële akte zijn opgenomen, is verlaten.

Opnieuw heeft de belastingplichtige de mogelijkheid om aan te tonen dat de verzaking van het vruchtgebruik is ingegeven door andere motieven dan het ontwijken van schenkbelastingen.

57. De algemene antimisbruikbepaling en de planbatenheffing.

Of artikel 3.17.0.0.2. VCF van toepassing is op de planbatenheffing, is onduidelijk. De planbatenheffing is blijvend opgenomen in de Vlaamse Codex Ruimtelijke Ordening²³⁰, gelet op de inhoudelijke samenhang met de planschade. Onverminderd afwijkende bepalingen in de VCRO, zijn de bepalingen van titel 3 van de VCF van toepassing op de planbatenheffing.²³¹ Het betreft de bepalingen inzake de inning en invordering, waaronder ook de algemene antimisbruikbepaling opgenomen in artikel 3.17.0.0.2. VCF. *Pro memorie* beoogt dit artikel fiscaal misbruik te bestrijden, wat wordt gedefinieerd als het tot stand brengen van een van twee verrichtingen, met name:

- hetzij een verrichting waarbij de belastingplichtige zichzelf in strijd met de doelstellingen van een bepaling van deze codex of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten buiten het toepassingsgebied van die bepaling plaatst; of
- hetzij een verrichting waarbij aanspraak wordt gemaakt op een belastingvoordeel, voorzien door een bepaling van deze codex of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten, en de toekenning van dit voordeel in strijd zou zijn met de doelstellingen van die bepaling en die in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel heeft.

De antimisbruikbepaling luidt aldus dat zij van toepassing is indien een bepaling opgenomen in de VCF of in een uitvoeringsbesluit ervan, wordt gefrustreerd. Artikel 2.6.18. VCRO bepaalt daarentegen dat dit artikel van toepassing zou zijn voor wat betreft de niet in

229. Merk op dat VLABEL enkel deze specifieke opeenvolging van rechtshandelingen bedoelt. De loutere verzaking aan een vruchtgebruik om eender welke reden, wordt niet bedoeld en wordt dus niet zonder meer als ‘verdacht’ beschouwd.

230. Art. 2.6.4.-2.6.19. B.VI.Reg. houdende coördinatie van de decreetgeving op de ruimtelijke ordening, 85 20 augustus 2009, ed. 2 (hierna ‘VCRO’).

231. Art. 2.6.18. VCRO.

de VCF of een uitvoeringsbesluit ervan opgenomen planbatenheffing. Beide bepalingen conflicteren omtrent het toepassingsgebied van deze algemene antimisbruikbepaling, zodat de vraag rijst of deze wel kan worden ingeroepen ingeval de gefrustreerde bepaling niet in de VCF, maar zoals in het geval van de planbatenheffing wel in de VCRO is opgenomen. Het lijkt aangewezen dat de decreetgever deze ongerijmdheid rechtzet.

3.5. De (nieuwe) Vlaamse *una via*-regeling

58. Inbreuken op fiscale wetsbepalingen kunnen niet enkel tot fiscale, maar ook tot strafrechtelijke procedures aanleiding geven. De fiscale procedure kan leiden tot het opleggen van administratieve sancties, die gebeurlijk een strafkarakter kunnen hebben.

De parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fraudedossiers²³² heeft ruim 100 aanbevelingen geformuleerd om de grote fiscale fraude in België aan te pakken. Een van deze aanbevelingen betrof het instellen van een zogenaamde *una via*-regel.²³³ Dit houdt in dat de inbreuken op de fiscale wetgeving ofwel administratief, ofwel gerechtelijk worden beteugeld. De federale wetgever heeft deze aanbeveling omgezet middels de *una via*-wet van 20 september 2012.²³⁴⁻²³⁵ Bij de invoering van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, werd ook deze *una via*-regeling mee opgenomen voor wat betreft inbreuken op bepalingen van deze codex.²³⁶

Het Grondwettelijk Hof heeft de federale *una via*-wetgeving gedeeltelijk vernietigd in zijn arrest van 3 april 2014²³⁷, omdat de betreffende wettekst zelf het beginsel schond dat het beoogde te beschermen. Het *ne bis in idem*-beginsel dat middels de betreffende wetsbepalingen werd nagestreefd, werd niet volwaardig ingevuld. Deze bepalingen werden dan ook om die reden vernietigd. Andere aspecten van de *una via*-wet werden niet vernietigd, zoals bv. de overlegprocedure tussen de fiscus en het Openbaar Ministerie. Het vernietigingsberoep strekte zich enkel uit tot de federale wetsbepalingen, zodat de gewestelijke *una via*-bepalingen niet op hun grondwetsconformiteit werden getoetst.

59. Met de invoering van artikel 3.18.0.0.17. VCF heeft de Vlaamse decreetgever tegemoet willen komen

aan de vereisten van het *ne bis in idem*-beginsel, zoals het in voormeld arrest werd geïnterpreteerd door het Grondwettelijk Hof. Aanvankelijk bevatte de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 immers aan de federale bepalingen gelijklopende bepalingen. In een poging om hierop te anticiperen heeft de Vlaamse decreetgever artikelen 3.18.0.0.1., § 5, tweede lid en 3.18.0.0.2., tweede lid VCF, opgeheven²³⁸ en vervangen door een nieuwe bepaling.²³⁹

Waar de uitsluiting van dubbele sanctionering voorheen slechts in één richting werkte, namelijk wanneer de belastingplichtige tijdens het fiscaal onderzoek werd geconfronteerd met een gerechtelijk onderzoek, beoogt het nieuw ingevoegde artikel 3.18.0.0.17. VCF in beide richtingen te werken. Ook wanneer de belastingplichtige een definitieve fiscaal-administratieve sanctie met strafrechtelijk karakter zou betalen, zou hij niet langer geconfronteerd mogen worden met een bijkomende strafvervolging.²⁴⁰

Het nieuwe artikel 3.18.0.0.17. VCF luidt als volgt: “Zonder afbreuk te doen aan de geldigheid van de bestuurs- of gerechtelijke handelingen, verricht met het oog op de vestiging of de invordering van de belastingschuld, wordt de mogelijkheid om een administratieve geldboete of een belastingverhoging als vermeld in dit hoofdstuk, op te leggen of in te vorderen en het verloop van de verjaring van de vordering tot voldoening ervan geschorst als het Openbaar Ministerie de strafvordering overeenkomstig artikel 3.15.1.0.1 uitoefent. De aanhangigmaking bij de correctionele rechtbank maakt het opleggen of het invorderen van een administratieve geldboete of een belastingverhoging definitief onmogelijk. Daarentegen maakt de beschikking van buitenvervolginstelling een einde aan de schorsing.

Zodra een administratieve geldboete of een belastingverhoging, opgelegd met toepassing van de bepalingen van dit hoofdstuk, definitief is geworden, vervalt de strafvordering.”

Deze nieuwe bepaling is echter ook vatbaar voor kritiek. Hierna zullen enkele aandachtspunten kort worden aangeraakt.

232. Opgericht op 10 april 2008, integraal verslag plenumvergadering 10 april 2008, *Parl.St.* Kamer, CRIV PLEN 32, 89.

233. *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 34/4, 223.

234. Wet 20 september 2012 tot instelling van het ‘*una via*’-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boeten, *BS* 22 oktober 2012.

235. Voor duiding van deze wet, zie S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgisch una-via model in fiscale zaken*, Mechelen, Kluwer, 2012, 77-88; J. SPEECKE, “*Una via*: de oplossing voor alle problemen?”, *TFR* 2013, afl. 452, 945-956; F. SMET, “*Una via*: ontdubbeling fiscale vervolging en sanctionering?”, *Fiscoloog* 2012, afl. 1282, 8-10; F. SMET, “‘*Una via*’ en minnelijke schikking: een onmogelijk huwelijk?”, *Fiscoloog* 2012, afl. 1317, 8-10; M. MAUS, “*Una via* in fiscale zaken: een weg vol putten en bulten”, *Fisc.Act.* 2012, afl. 19, 5-9.

236. Art. 3.18.0.0.1., § 5, tweede lid VCF, zoals vervangen en hernummerd bij art. 305 Decr.VI. 19 december 2014, *BS* januari 2015 en 3.18.0.0.2., tweede lid VCF.

237. GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, *TFR* 2014, afl. 467, 732-744, noot J. SPEECKE, *Rev.dr.pén.* 2015, afl. 4, 347-369, noten F. DESTERBECK en A. RISOPOULOS.

238. Art. 30 en 31 reparatiedecr. 17 juli 2015.

239. Art. 3.18.0.0.17. VCF, zoals ingevoegd door art. 35 reparatiedecr. 17 juli 2015.

240. MvT, *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 369/1, 14.

3.5.1. Is de Vlaamse decreetgever bevoegd?

60. De bijzondere wet heeft aan de decreetgever een strafrechtelijke bevoegdheid toegekend, in de hem toegewezen aangelegenheden.²⁴¹ De Vlaamse decreetgever kan overtredingen van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 strafbaar stellen. Tot zolang de dienst van de belastingen echter door de federale fiscus werd verzorgd, bepaalde de federale overheid – en niet de gewestelijke overheid ten behoeve waarvan de federale overheid de betreffende belasting inde – de procedureregels en derhalve ook de sancties op de overtreding van die regels. Door de overname van de dienst voorbepaalde belastingen, kan de Vlaamse decreetgever haar strafrechtelijke bevoegdheid ook inzake de procedureregels voor wat betreft deze belastingen uitoefenen.²⁴²

De vraag rijst echter naar de bevoegdheid van de Vlaamse decreetgever in het licht van artikel 12, lid 2 Gw. (“Niemand kan worden vervolgd dan in de gevallen die de wet bepaalt en in de vorm die zij voorschrijft”). Deze laatste bevoegdheid is immers grondwettelijk voorbehouden aan de federale wetgever.²⁴³ De vraag rijst of de Vlaamse decreetgever zijn bevoegdheden ter zake te buiten is gegaan, door te bepalen dat de definitief geworden administratieve geldboete of belastingverhoging, het verval van de strafvordering met zich meebrengt. Kan de Vlaamse decreetgever zodoende het Openbaar Ministerie niet voor voldongen feiten plaatsen waardoor deze laatste niet langer de vorm van de vervolging kan bepalen? De ambtenaar van VLABEL, die fiscale fraude ontdekt en een fiscale sanctie oplegt, zonder vooraf overleg te plegen met het Openbaar Ministerie, onttrekt deze laatste de mogelijkheid om tot vervolging over te gaan. Desgevallend is het de fiscus die de vorm van de vervolging bepaalt, en niet het (federale) Openbaar Ministerie.²⁴⁴ Nochtans is de federale wetgever vooralsnog exclusief bevoegd om de vorm van de vervolging te bepalen (*supra*).²⁴⁵

3.5.2. De Vlaamse wetgever gaat verder dan wat het *ne bis in idem*-beginsel vereist

61. Het *ne bis in idem*-beginsel vereist volgens het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (‘EHRM’) dat men geen twee keer mag worden gestraft voor identieke feiten. Het EHRM is van oordeel dat men geen twee ‘strafsancties’ mag opleggen.²⁴⁶ Niet alle administratieve boetes of belastingverhogingen hebben echter het karakter van een strafsanctie.²⁴⁷ Conform de Europese rechtspraak, zou men met andere woorden het toepassingsgebied van het *ne bis in idem*-beginsel *in fiscalibus* kunnen beperken door de strafvervolging enkel te doen vervallen indien de definitief geworden geldboete of belastingverhoging ook daadwerkelijk een strafrechtelijk karakter heeft. Dit zou de regeling meer in lijn brengen met de invulling van het *ne bis in idem*-beginsel door het EHRM.

3.5.3. Verbod op dubbele vervolging, berechting én bestraffing

62. De *una via*-wetgeving beoogt een dubbele bestraffing van identieke feiten te voorkomen en is dan ook een toepassing van het *ne bis in idem*-beginsel.²⁴⁸ Het *ne bis in idem*-beginsel verzet zich echter niet enkel tegen een dubbele bestraffing van dezelfde feiten. Volgens vaststaande rechtspraak van het EHRM behelst hetzelfde beginsel ook een verbod op dubbele vervolging en op dubbele berechting.²⁴⁹ De Raad van State komt tot dezelfde conclusie.²⁵⁰

3.5.4. Conformiteit met het EHRM?

63. De aanhangigmaking bij de correctionele rechtbank maakt het opleggen of het invorderen van een administratieve geldboete of een belastingverhoging definitief onmogelijk. De initiële schorsing wordt derhalve definitief door de aanhangigmaking, ongeacht of de betrokkene wordt veroordeeld of vrijgesproken. Een buitenvervolginstelling beëindigt de initiële schorsing van de mogelijkheid om een administratieve sanctie op te leggen of in te vorderen. Het ideale sce-

241. Art. 11 BWHI.

242. GwH 19 september 2014, nr. 130/2014, overweging B12.2. Zie ook M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, die Keure, 2015, 99-100.

243. GwH 27 november 2002, nr. 170/2002, overweging B.5.2, www.const-court.be: Het Hof schrijft: “Naar luid van artikel 11 van dezelfde bijzondere wet kunnen de decreten de niet-naleving van hun bepalingen strafbaar stellen en de straffen wegens die niet-naleving bepalen. De decreetgever is evenwel in beginsel niet bevoegd om de vorm van de vervolging te regelen, wat door artikel 12, tweede lid, van de Grondwet aan de federale wetgever is voorbehouden”.

244. B. VERSTRAETEN en P. HANNES, “Una via-koorts stijgt Vlaanderen naar het hoofd”, *Fisc.Act.* 2015, afl. 23, 3-4.

245. In het justitieplan verschenen op 18 maart 2015, pleit de huidige minister van Justitie voor een herdenking van het fiscaal strafrecht. Hierbij kan – zoals bij de deels vernietigde *Una Via*-wet – worden geopteerd voor een overleg tussen fiscus en gerecht. Anderzijds worden voorstellen geformuleerd om het fiscaal strafrecht te hervormen naar het voorbeeld van het sociaal strafrecht, in welke regeling de inspectiediensten hun dossier aan het arbeidsauditoraat overmaken. Dat beslist vervolgens om zich te gelasten of niet. Als het arbeidsauditoraat beslist de behandeling over te nemen, wordt het dossier strafrechtelijk afgehandeld. Als het beslist zich niet te gelasten – of geen beslissing neemt – hernemen de inspectiediensten hun bevoegdheid en wordt het dossier verder administratief afgehandeld. F. DESTERBECK, “Wordt het fiscaal strafrecht afgeschafte?”, *Fisc.Act.* 2015, afl. 11, 4-6; F. DESTERBECK, *Krachtlijnen van het fiscale strafrecht en fiscaal strafprocesrecht*, Gent, Larcier, 2015, 80-81.

246. Om uit te maken of een sanctie een ‘straf’ is, houdt het Hof rekening met de zgn. ‘Engel-criteria’, naar de criteria verwoord in het gelijknamig arrest van het EHRM van 8 juni 1976, nr. 5100/71. Deze zijn de interne kwalificatie van de sanctie, de aard van de inbreuk en de aard en zwaarte van de (maximale) sanctie.

247. B. VERSTRAETEN en P. HANNES, “Una via-koorts stijgt Vlaanderen naar het hoofd”, *Fisc.Act.* 2015, afl. 23, 4.

248. Voor een nadere toelichting van het *ne bis in idem*-beginsel in fiscale zaken, wordt verwezen naar de rechtsleer. Zie bv. A. VAN DE VIJVER, *Een verkenning van de grondslagen van het ne bis in idem beginsel in het Belgisch belastingrecht*, Brussel, Larcier, 544 p.; S. GNEDASJ en H. VAN HULLE, “Not even God judges twice for the same act... and tax offence – Draagwijdte en grenzen van het *ne bis in idem*-beginsel”, *TFR* 2014, afl. 466, 643-686.

249. S. GNEDASJ, “Strafsanctie vs. fiscale sanctie: wie eerst komt, eerst maakt? EHRM over *ne bis in idem* en *lis pendens* in fiscaal strafrecht”, *Fisc.Act.* 2014, afl. 20, 8.

250. Adv.RvS 7 mei 2015, nr. 57.408/3, *Parl. St. VI*. Parl. 2014-15, nr. 369/1, 48-49. De Raad beschikte echter over onvoldoende tijd om vervolgens te onderzoeken of de voorgestelde regeling op alle vlakken de Grondwet en de mensenrechtenverdragen kon doorstaan.

nario kan er voor de betrokkene dan ook in bestaan dat hij voor de correctionele rechtbank wordt gedagvaard door het Openbaar Ministerie, om vervolgens te worden vrijgesproken.

Zoals vermeld, verhindert het *ne bis in idem*-beginsel volgens het EHRM niet enkel een dubbele bestraffing, maar ook een dubbele vervolging en berechting.

De fiscus kan dus geen administratieve sancties meer opleggen als er een definitieve strafrechtelijke uitspraak is geweest, ongeacht of die uitspraak een vrijstelling of een veroordeling zou zijn. Reeds de loutere aanhangigmaking bij de correctionele rechtbank heeft de invordering van iedere administratieve sanctie immers definitief onmogelijk gemaakt, zonder te vereisen dat er werkelijk een straf werd opgelegd. Omgekeerd is dit niet het geval. Het definitief afsluiten van een fiscale procedure op zich, ontnemt het Openbaar Ministerie niet het recht om de strafrechtelijke procedure op te starten of voort te zetten. Opdat de strafvordering zal vervallen, is er in dit geval wél een vereiste van bestraffing. De 'vrijspraak' door VLABEL doet de strafvordering niet vervallen. De vraag rijst dus of dit uitblijven van een sanctie na een (diepgaand) onderzoek door de fiscus, moet leiden tot een verbod op strafrechtelijke vervolging. Moet met andere woorden de 'vrijspraak' in de fiscale procedure, leiden tot een stopzetting van iedere strafrechtelijke procedure? In bepaalde landen zou een definitief standpunt van de fiscus over de toe te passen sancties, ook al is dit een vrijspraak, leiden tot een staking van de strafvervolging.²⁵¹

3.5.5. Dubbele administratieve sancties blijven ongemoeid

64. Noteer dat een combinatie van administratieve strafsancities niet uitgesloten wordt. Eenzelfde feit kan leiden tot de ontduiking (of ongeoorloofde ontwijking) van meerdere belastingen. De huidige regeling voorziet niet in het voorkomen dat de achterstallige inning van deze ontdoken belastingen telkens gepaard gaat met een boete of belastingverhoging, die gebeurlijk samen beschouwd een strafrechtelijk karakter kunnen hebben.

3.6. Antigoon in fiscalibus

65. Op 22 mei 2015 heeft het Hof van Cassatie haar 'Fiscaal Antigoon-arrest' gewezen.²⁵² Het Hof besliste dat het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs door de fiscus niet noodzakelijk de nietigheid van de aanslag tot gevolg heeft, maar wel dat er daarentegen door de rechter een belangenafweging moet gebeuren. De fiscale Antigoon-toets en de strafrechtelijke Antigoon-toets²⁵³ zijn niet identiek, hoewel er weliswaar meer gelijkenissen dan verschillen te vinden zijn.²⁵⁴

Het Hof stelt dat er in het Belgisch fiscaal recht geen algemeen rechtsbeginsel bestaat dat het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs verbiedt voor het vaststellen van een fiscale schuld, belastingverhoging of boete. Het gebruik ervan moet worden getoetst aan de beginselen van behoorlijk bestuur en het recht op een eerlijk proces. Het Hof verwoordt dit als volgt: "Behoudens wanneer de wetgever ter zake in bijzondere sancties voorziet, kan het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken slechts worden geweerd indien de bewijsmiddelen verkregen zijn op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht, of indien dit gebruik het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces in het gevaar brengt."

Deze rechtspraak is ook van belang voor de registratie- en erfbelasting en met name voor dossiers waarbij *i.c.* VLABEL over onrechtmatig verkregen bewijs beschikt, dat het wil aanwenden in een procedure. VLABEL zal dergelijk bewijs kunnen gebruiken, voor zover het niet is verkregen op een wijze die dermate indruist tegen de beginselen van behoorlijk bestuur dat het sowieso als ontoelaatbaar moet worden beschouwd, dan wel het eerlijke proces van de belastingplichtige wordt gehypothekerd.

251. GNEDASJ verwijst naar Finland, waar het Hof van Cassatie zou hebben geoordeeld dat de strafvervolging moet worden gestaakt van zodra de fiscus een definitief standpunt over sancties heeft ingenomen, ook al zou dat de 'vrijspraak' zijn. Zie S. GNEDASJ, "Strafsanctie vs. fiscale sanctie: wie eerst komt, eerst maakt? EHRM over *ne bis in idem* en *lis pendens* in fiscaal strafrecht", *Fisc.Act.* 2014, afl. 20, 9-10.

252. Cass. 22 mei 2015, F.13.0077.N., *TFR* 2015, afl. 486, 682-691. Voor enkele besprekingen, zie C. BUYASSE, "Onwettig verkregen bewijs: Cassatie verplicht rechter tot belangenafweging", *Fiscoloog* 2015, afl. 1435, 5-9; T. JANSEN, "Cassatie omarmt fiscale Antigoon-toets bij beoordeling onrechtmatig verkregen bewijs", *Fisc.Act.* 2015, afl. 21, 1-5; S. SABLON, "Cassatie dd. 22.05.2015", *Fisc.Koer.* 2015, afl. 12, 701-704; H. VANDEBERGH, "De grenzen en evolutie van de toepassing van de Antigoon-doctrine in het fiscaal recht i.f.v. het openbare orde-karakter van de fiscale wet. Bedenkingen n.a.v. Cassatie 22 mei 2015", *TFR* 2015, afl. 486, 667-669; W. VETTERS en J. BONNE, "Wordt de soep zo heet gegeten als ze wordt opgediend? Antigoon in fiscalibus" (noot onder Cass. 22 mei 2015), *TFR* 2015, afl. 486, 691-703.

253. Wettelijk verankerd in art. 32 Voorafgaande Titel Wetboek van Strafvordering, ingevoegd bij art. 3 wet 24 oktober 2013, *BS* 12 november 2013.

254. Voor een grondige vergelijking tussen beide, zie W. VETTERS en J. BONNE, "Wordt de soep zo heet gegeten als ze wordt opgediend? Antigoon in fiscalibus" (noot onder Cass. 22 mei 2015), *TFR* 2015, afl. 486, (691) 697-700.

4. Materieelrechtelijke actualia – capita selecta

4.1. Registratierechten

4.1.1. Verdeelrecht

66. Definitie van en lokalisatiecriterium voor het verdeelrecht. Het verdeelrecht wordt door artikel 1.1.0.0.2., eerste lid, 22° VCF gedefinieerd als “de belasting die onder de benaming ‘registratierecht op de gedeeltelijke of gehele verdelingen van in België gelegen onroerende goederen, de afstanden onder bezwarende titel, onder mede-eigenaars, van onverdeelde delen in soortgelijke goederen, en de omzettingen overeenkomstig artikel 745*quater* en artikel 745*quinquies* van het Burgerlijk Wetboek, zelfs indien er geen onverdeeldheid is, geheven wordt overeenkomstig de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten en conform de bepalingen van titel 2, hoofdstuk 10, van deze codex.”

Zoals vermeld, wordt het verdeelrecht geheven in het gewest waar het betreffende onroerend goed is gelegen (*supra*).

67. Korte schets van de wetgeving vóór 1 januari 2015. Initieel bedroeg het tarief van toepassing op verdelingen van in België gelegen onroerende goederen 1 %. Dit werd met ingang van 1 augustus 2012 verhoogd tot 2,5 %.²⁵⁵ Deze verhoging werd door de wetgever voor sommige gevallen als ongewenst ervaren. Reden waarom een flankerende maatregel werd genomen door de grondslag van de belasting in welbepaalde gevallen te verminderen. Wanneer een verdeling of afstand het gevolg was van een echtscheiding²⁵⁶ of de beëindiging van wettelijke samenwoning²⁵⁷, werd een ‘abattement’ of vermindering van de belastbare grondslag toegekend van 50 000 EUR. Voor ieder kind van de partijen dat ten tijde van de verdeling recht gaf op kinderbijslag werd dit bedrag met 20 000 EUR verhoogd.

Het *abattement* is slechts van toepassing als de verdeling of afstand is overeengekomen uiterlijk op 31 december 2014.²⁵⁸ Deze regeling is dus aflopend.

68. Wijzigingen en aandachtspunten sinds 1 januari 2015. Ingevolge de overname van de dienst ter zake de Vlaamse registratierechten (zie *supra*), is het niet langer de federale administratie die de wetgeving moet toepassen en de belasting heffen. De administratieve standpunten die vroeger door de federale fiscus werden ingenomen, worden niet noodzakelijk gevolgd door VLABEL.

Naast mogelijk gewijzigde administratieve standpunten, vallen ook enkele wettelijke wijzigingen te noteren.

69. (Soms) verlaging van het tarief en afschaffing abattement. De verdeling van een woning is vaak een delicate en emotioneel geladen aangelegenheid voor mensen die zich in een echtscheidingssituatie bevinden of een samenwoning achter de rug hebben. Vaak veroorzaakt deze situatie ook een financiële kater. De wetgever was van oordeel dat het *abattement* de tariefverhoging naar 2,5 % niet voldoende kon verzachten.²⁵⁹

Het tarief werd met ingang van 1 januari 2015 opnieuw verlaagd in welbepaalde gevallen en het *abattement* werd afgeschaft. Het standaardtarief bedraagt nog steeds 2,5 % en het verlaagde tarief bedraagt 1 %. Het toepassingsgebied van het verlaagde tarief komt echter niet volledig overeen met het toepassingsgebied van het vroegere *abattement*.

Het verlaagde tarief is van toepassing wanneer de verdeling of de afstand plaatsvindt in een van de volgende omstandigheden²⁶⁰:

“1° bij de akte, vermeld in artikel 1287 van het Gerechtelijk Wetboek of ingevolge de wijziging, vermeld in artikel 1293 van het Gerechtelijk Wetboek;
2° bij de vereffening-verdeling na echtscheiding op grond van onherstelbare ontwrichting, vermeld in het vierde deel, boek IV, hoofdstuk VI, van het Gerechtelijk Wetboek;
3° binnen een termijn van een jaar, die volgt op de beëindiging van de wettelijke samenwoning conform artikel 1476, § 2, van het Burgerlijk Wetboek, op voorwaarde dat de personen op de dag van de beëindiging van de wettelijke samenwoning ten minste een jaar ononderbroken met elkaar wettelijk samenwoonden.”

Het verdeelrecht wordt vastgesteld op basis van de

255. Art. 109 W.Reg. zoals gewijzigd bij art. 2 Decr.VI. 13 juli 2012 houdende wijziging van het recht op verdelingen en gelijkstaande overdrachten (1), BS 23 juli 2012.

256. Dit gold zowel voor echtscheidingen op grond van onderlinge toestemming als op grond van onherstelbare ontwrichting. (Oud) art. 111*bis* W.Reg. zoals gewijzigd bij art. 3 Decr.VI. 13 juli 2012, BS 23 juli 2012.

257. Op voorwaarde dat de personen op de dag van de beëindiging van de wettelijke samenwoning ten minste een jaar ononderbroken met elkaar wettelijk samenwoonden en nog geen verdeling onder elkaar waren overeengekomen waarbij zij reeds dergelijk abattement of een verhoging ervan wegens kinderlast hadden genoten, (Oud) art. 111*bis* W.Reg. zoals gewijzigd bij art. 3 Decr.VI. 13 juli 2012, BS 23 juli 2012.

258. Art. 2.10.3.0.2., vierde lid VCF, zoals ingevoegd bij art. 22 Decr.VI. 17 juli 2015 tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, BS 14 augustus 2015.

259. Voor de verdeling van een woning met een waarde van bv. 250 000 EUR bedroeg het verschuldigde registratierecht vóór 1 augustus 2012 2 500 EUR. Sedertdien bedraagt het verschuldigde recht, zelfs met toepassing van het abattement, 5 000 EUR. Een verdubbeling dus van de verschuldigde rechten. MvT, *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 132/1, 21.

260. Art. 2.10.4.0.1., tweede lid VCF.

overeengekomen waarde van de goederen, zoals deze waarde blijkt uit de bepalingen van de akte, zonder dat de belastbare grondslag lager dan de verkoopwaarde mag zijn.²⁶¹ De primaire belastbare grondslag is de overeengekomen waarde. Die zou echter niet altijd duidelijk uit de akte blijken, wat in het bijzonder het geval zou zijn bij regelingsakten tussen ex-partners. Daarom heeft VLABEL beslist om in die gevallen de verkoopwaarde als belastbare grondslag te hantieren. Hiertoe moet een *pro fisco*-verklaring worden opgenomen in de akte.²⁶²

De akte vermeld in artikel 1287 Ger.W. is de akte tot voorafgaande regeling bij een echtscheiding door onderlinge toestemming. De akte vermeld in artikel 1293 Ger.W. is de overeenkomst die beide partners in het kader van een echtscheiding met onderlinge toestemming aan de rechter voorleggen tot wijziging van de oorspronkelijke overeenkomst. Deze wijzigingsakte wordt pas sinds de opname van de registratierechten in de VCF uitdrukkelijk vermeld als basis voor het *abattement*/verlaagde tarief.²⁶³

VLABEL heeft reeds meegedeeld dat onderhandse regelingsakten niet worden aanvaard voor de toepassing van het verlaagde tarief van 1 %. Dat standpunt wordt verantwoord door te verwijzen naar artikel 1287 Ger.W. dat de verplichting oplegt tot overschrijving op het hypotheekkantoor van een letterlijk uittreksel van de regelingsakte.²⁶⁴ Deze voorwaarde is evenwel niet opgenomen in artikel 1293 Ger.W., zodat de vraag rijst of VLABEL van mening is dat de vereiste van authentieke akte ook voor de wijzigingsakten moet worden toegepast.

Een verdeling of afstand die op grond van een andere, latere overeenkomst tot stand komt, voldoet niet aan voormelde voorwaarde en geeft geen aanleiding tot het verlaagde tarief. Het feit dat de verdeling niet onmiddellijk na de echtscheiding werd uitgevoerd, belet niet dat het verlaagde tarief kan worden genoten. Voor zover de regelingsakte stipuleert dat de onverdeeldheid voorlopig blijft bestaan, maar een uit onverdeeldheid treden binnen een welbepaalde termijn in het vooruitzicht stelt, kan het lagere tarief o.i. worden genoten. De verdeling vindt immers plaats 'bij' deze akte. Er wordt niet vereist dat de verdeling onmiddellijk plaatsvindt.

De tweede categorie omstandigheden die aanleiding geven tot het verlaagde tarief, betreft de vereffening-verdeling na echtscheiding op grond van onherstelbare ontwrichting. Het tarief zal van toepassing zijn

zowel in geval van minnelijke als van gerechtelijke verdeling van onroerende goederen.

Het derde en laatste geval waarin het verlaagde tarief van toepassing is, betreft de verdelingen van onroerende goederen die binnen het jaar plaatsvinden nadat de wettelijke samenwoning tussen de ex-partners is beëindigd. De wettelijke samenwoning moet dan wel minstens een jaar ononderbroken hebben geduurd. Het verlaagde tarief is niet van toepassing op verdelingen na stopzetting van feitelijke samenwoning. Op heden is bij het Grondwettelijk Hof een verzoek tot schorsing en vernietiging ingesteld van de tariefverlaging naar 1 %, wegens vermeende schending van het gelijkheidsbeginsel omdat het verlaagde tarief niet van toepassing is bij de beëindiging van de feitelijke samenwoning, in tegenstelling tot de wettelijke samenwoning. Het Hof moet zich nog uitspreken ten gronde, maar heeft het verzoek tot schorsing wel reeds afgewezen wegens gebrek aan een moeilijk te herstellen ernstig nadeel.²⁶⁵

Tot slot is het verlaagd tarief ook van toepassing als de verdeling of de afstand wordt gedaan volgens de wetgeving van een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte als de verdeling of de afstand plaatsvindt onder omstandigheden en voorwaarden die vergelijkbaar zijn met de omstandigheden en voorwaarden zoals hiervoor vermeld.²⁶⁶ Deze uitdrukkelijke toevoeging in de wet heeft de twijfel die hieromtrent was gerezen, weggenomen.

Ingevolge de verwijzing in (oud) artikel 111*bis* W.Reg. naar artikel 110, eerste lid W.Reg. werd het vroegere *abattement* enkel verleend wanneer de beoogde verrichting een volledig einde maakte aan de onverdeeldheid. Deze vereiste hield in dat indien er meer dan twee mede-eigenaars waren, het *abattement* steeds verloren ging. Voor de tariefverlaging is die vereiste niet langer ingeschreven, zodat verdelingen en afstanden van zakelijke rechten die niet het einde van de onverdeeldheid met zich meebrengen, ook onder het verlaagde tarief vallen.²⁶⁷

De voorwaarden om het verlaagde tarief te kunnen genieten, zijn met andere woorden grotendeels dezelfde als die voor het oude *abattement*. De wijzigingen zitten vooral in i) de uitbreiding van het toepassingsgebied tot de verdelingen en afstanden ingevolge i) een zgn. wijzigingsakte en ii) op grond van een buitenlandse wetgeving, alsook iii) het verdwijnen van de vereiste dat de onverdeeldheid ingevolge de verdeling

261. Art. 2.10.3.0.1., § 1, eerste lid VCF.

262. ADMINISTRATIEF STANDPUNT VLAAMSE BELASTINGDIENST, "Belastbare grondslag bij verdeling", 7 september 2015, www.belastingen.vlaanderen.be.

263. Ingevolge een administratieve beslissing werd reeds aanvaard dat deze wijzigende regelingsakte voldeed aan de voorwaarden van (oud) art. 111*bis* Vl.W.Reg. zie *Rep.RJ R 111bis - VL/01-01*. Zie ook E. SPRUYT, "Vlaams verdeelrecht: tariefreductie voor de 'miserietaks' bij relatiebreuk", *TvRF* 2015/1, 21.

264. ADMINISTRATIEF STANDPUNT VLAAMSE BELASTINGDIENST, "Verdeelrecht 1 % - EOT - Authentieke akte", 19 juni 2015, www.belastingen.vlaanderen.be.

265. GwH 28 mei 2015, nr. 72/2015. Zie ook *Fiscoloog* 2015, afl. 1433, 14.

266. Art. 2.10.4.0.1., derde lid VCF.

267. E. SPRUYT, "Vlaams verdeelrecht: tariefreductie voor de 'miserietaks' bij relatiebreuk", *TvRF* 2015, afl. 1, 22.

of afstand volledig ophoudt te bestaan.²⁶⁸

Het vroegere *abattement* kon maar één keer worden toegekend op de totale heffingsgrondslag waarvoor de onverdeeldheid ophield te bestaan. Dit om misbruiken te vermijden door de verdeling te spreiden over verschillende akten. Dergelijk risico is niet aanwezig bij een tariefverlaging, zodat deze beperking niet werd overgenomen in het nieuwe artikel 2.10.4.0.1. VCF.²⁶⁹

70. Het *abattement* werd nog behouden als voorlopige overgangsmaatregel. Als reden voor het behoud als overgangsmaatregel had de decreetgever de situatie van overeenkomsten onder opschortende voorwaarde voor ogen. Indien de regelingsakte in het kader van een echtscheiding door onderlinge toestemming uiterlijk op 31 december 2014 werd gesloten en de echtscheiding definitief wordt vanaf 1 januari 2015 zou door de werking van de opschortende voorwaarde niet aan de formele voorwaarden voor de tariefverlaging zijn voldaan en zou het tarief van 2,5 % verschuldigd zijn geweest. Om dit te verzachten, werd voor die gevallen het *abattement* (tijdelijk) in de VCF behouden.²⁷⁰ Om alle twijfel hieromtrent weg te nemen, werd in het wetsartikel uitdrukkelijk bepaald dat het *abattement* alleen van toepassing is “als de verdeling of afstand is overeengekomen uiterlijk op 31 december 2014”.²⁷¹

71. De terugname van in de huwgemeenschap ingebrachte goederen. Een opmerkelijk standpunt van VLABEL betreft de terugname van in de huwgemeenschap ingebrachte goederen.²⁷² De echtgenoot die bepaalde goederen heeft ingebracht in het gemeenschappelijk vermogen, kan bij de verdeling de nog *in natura* aanwezige goederen terugnemen, mits hij ze op zijn aandeel toerekent naar hun waarde ten tijde van de verdeling.²⁷³ VLABEL maakt ter zake van het verdeelrecht een onderscheid tussen de situatie waarbij in het huwelijkscontract is voorzien dat de inbrengende echtgenoot de ingebrachte goederen *zal*, dan wel *kan* terugnemen.

VLABEL stelt dat als het huwelijkscontract bepaalt dat de goederen *zullen* worden teruggenomen, er sprake is van de vervulling van een ontbindende voorwaarde waar geen registratiebelasting op verschuldigd is. Dat de echtgenoot een betaling aan de andere echtgenoot moet doen, verandert daar niets aan.

Als in het huwelijkscontract echter is voorzien dat de

inbrengende echtgenoot de ingebrachte goederen *kan* terugnemen (m.a.w. de betrokken echtgenoot heeft wel een keuze), gaat het – volgens VLABEL – om een verdeling waar het verdeelrecht wel op van toepassing is.²⁷⁴

72. De uitoonverdeeldheidstreding tussen de vennootschap en haar vennoot. Artikelen 2.9.1.0.4. (voor de VOF, LV, Comm.V. en BVBA) en 2.9.1.0.5. VCF (voor de NV, Comm.VA en CV) onderwerpen de onttrekking aan de vennootschap van in Vlaanderen gelegen onroerende goederen, op welke wijze ook, maar anders dan door inbreng in een vennootschap in principe aan het verkooprecht.²⁷⁵ In afwijking op dit principe bepaalt art. 2.9.1.0.4.2., tweede lid VCF (voorheen art. 129, derde lid W.Reg) specifiek voor de VOF, LV, Comm.V. en BVBA, dat het verdeelrecht van toepassing is als de vennoot bij het uit onverdeeldheidstreden zich kan beroepen op één van de in voormelde bepaling genoemde uitzonderingsgevallen. Deze uitzonderingen gelden evenwel niet voor andere vennootschapsvormen zoals de NV, Comm.VA en CV.

In de praktijk vermeed men evenwel ook voor die vennootschapsvormen, het verkooprecht door van in het begin, bij verwerving van het onroerend goed, een echte onverdeeldheid te creëren. Een latere onttrekking zou dan neerkomen op een uitoonverdeeldheidstreding, met heffing van het lagere verdeelrecht in plaats van het hogere verkooprecht, tot gevolg. Deze werkwijze werd lange tijd aanvaard, tot de federale fiscale administratie in 2014 een ander standpunt innam.²⁷⁶ De federale administratie baseerde zich op de letterlijke tekst van de artikelen 129 en 130 W.Reg.²⁷⁷ om te concluderen dat iedere verkrijging anders dan door inbreng in een vennootschap door een vennoot, ook buiten zijn hoedanigheid als vennoot, in principe aan het verkooprecht wordt onderworpen. Duidelijke wetteksten behoeven geen interpretatie, luidt het, en de artikelen 129 en 130 W.Reg. hebben volgens de administratie als *lex specialis* voorrang op algemene wetteksten, zoals artikel 109 W.Reg. inzake het verdeelrecht er volgens haar één is. Tot slot stelt de administratie dat de verschillende behandeling van vennoten en niet-vennoten eigen is aan antifraudeartikelen zoals artikelen 129 en 130 W.Reg.

Dit standpunt heeft als gevolg dat de gesplitste aankoop door vennootschap en vennoot, bij een latere uitoonverdeeldheidstreding niet langer aanleiding zal

268. Zie ook T. DUMONT, “Het hobbelige parcours van de Vlaamse miserietaks: nieuwe aanpassing van het Vlaams verdeelrecht vanaf 1 januari 2015”, *Registratierechten* 2014, afl. 4, 14-20.

269. E. AERTS, “Tariefverlaging bij echtscheiding of einde wettelijk samenwonen”, *Fisc.Act.* 2014, afl. 42, 3.

270. MvT, *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 369/1, 11.

271. Art. 2.10.3.0.2., zevende lid VCF, zoals ingevoegd bij art. 22 reparatiedecr.17 juli 2015, *BS* 14 augustus 2015.

272. ADMINISTRATIEF STANDPUNT VLAAMSE BELASTINGDIENST, “Terugname van ingebrachte onroerende goederen”, 19 juni 2015, www.belastingen.vlaanderen.be.

273. Art. 1455 BW.

274. ADMINISTRATIEF STANDPUNT VLAAMSE BELASTINGDIENST, “Terugname van ingebrachte onroerende goederen”, 19 juni 2015, www.belastingen.vlaanderen.be.

275. Mits enkele uitzonderingen voor sommige vennootschapsvormen, zie art. 2.9.1.0.4., tweede en derde lid VCF.

276. Besliss. 22 september 2014, nr. E.E./106.218, *Rep.RJ R* 129/27-01 en *R.* 130/06-01.

277. Voor Vlaanderen vervangen door art. 2.9.1.0.4. en 2.9.1.0.5. VCF.

geven tot heffing van het verdeelrecht, maar wel tot heffing van het verkooprecht.

Deze visie werd in de rechtsleer bekritiseerd op drie verschillende gronden²⁷⁸:

- de letterlijke tekst zou niet zo duidelijk en ondubbelzinnig zijn als de federale administratie laat uitschijnen²⁷⁹;
- het argument dat artikelen 129 en 130 als *lex specialis* zouden gelden ten opzichte van artikelen 109-114 W. Reg. (*lex generalis*), kan hen niet overtuigen;
- deze zienswijze zou niet stroken met de *ratio legis* van de betreffende bepalingen.

Deze rechtsleer besluit dat deze zienswijze van de federale administratie niet strookt met de bedoeling van de wetgever.

Ingevolge de overname van de dienst van de belastingen, is de vraag gerezen of VLABEL deze visie van de federale administratie zal overnemen, of dat zij de kritiek vanuit de rechtsleer ter harte zou nemen en een ander standpunt innemen.

Bij het ter perse gaan van deze bijdrage was er nog geen standpunt van VLABEL gepubliceerd. Wel heeft VLABEL inmiddels de visie van de federale fiscus overgenomen in een recent gepubliceerde voorafgaande beslissing.²⁸⁰

4.1.2. Schenkbelasting

A. De schenking van onroerende goederen

73. Met ingang vanaf 1 juli 2015²⁸¹ is de Vlaamse schenkbelasting op schenkingen van onroerende goederen grondig hervormd. De schenkbelasting blijft voor wat betreft schenkingen van roerende goederen ongewijzigd, inclusief de vlakke belastingtarieven van 3 % en 7 %. In deze bijdrage wordt louter ingegaan op

de schenkbelasting voor onroerende goederen.

Zoals vermeld, is de Vlaamse schenkbelasting op onroerende goederen pas verschuldigd als de fiscale woonplaats van de schenker, op het ogenblik van de schenking, in Vlaanderen is gelegen. 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, telt de plaats in België waar zijn fiscale woonplaats tijdens die periode het langst gevestigd was.²⁸² De Vlaamse schenkbelasting kan bijgevolg verschuldigd zijn voor schenkingen van onroerende goederen die in een ander gewest gelegen zijn. Schenkingen van in het buitenland gelegen onroerende goederen zijn niet aan registratie onderworpen²⁸³ en zijn daarenboven uitdrukkelijk van Vlaamse schenkbelasting vrijgesteld.²⁸⁴ Anderzijds leidt de schenking van een in Vlaanderen gelegen onroerend goed niet noodzakelijk tot de heffing van het Vlaamse registratierecht.

De begiftigde is de belastingplichtige en is ten aanzien van VLABEL tot betaling gehouden. Het aanslagbiljet zal dan ook op zijn naam worden opgemaakt, ongeacht of hij ook daadwerkelijk de schenkbelasting zal betalen.²⁸⁵ Het is de schenker immers niet verboden om de schenkbelasting en eventuele andere kosten te zijnen laste te nemen. Desgevallend wordt deze tenlasteneming door de schenker niet beschouwd als een bijkomende schenking. Er wordt geen bijkomende schenkbelasting op geheven.²⁸⁶

74. Belastbare grondslag – *abattement*. Sinds 1 juli 2015 wordt op de schenking van onroerende goederen aan een ‘gehandicapt persoon’²⁸⁷ of een ‘gehandicapt kind’²⁸⁸, een *abattement* toegepast.²⁸⁹

De mate waarin de belastbare grondslag door het *abattement* wordt verminderd, is afhankelijk van onder meer de relatie tussen de schenker en de begiftigde en de leeftijd van deze laatste. Bij schenkingen in rechte

278. B. CARDOEN, “Afstand onverdeelde delen aan venoot: verkooprecht?”, *Fiscoloog* 2014, afl. 1400, 1-3; A. CULOT, “Acquisition en indivision d’un immeuble par un associé et sa société. Fin de l’indivision”, *Rec.gén.enr.not.* 2015, afl. 1, nr. 26.696, 42-46; E. SPRUYT, “Help! Mijn villa zit in mijn vennootschap: recente ontwikkelingen omtrent onttrekking van onroerend goed uit de vennootschap”, *Notariaat* 2015, afl. 9, 1-9; E. SPRUYT, “Uitonverdeeldeheidtrekking tussen vennootschap en venoot: Vlabel is het – ten onrechte – eens met federale fiscus”, *Fisc.Act.* 2015, afl. 26, 3-5; T. DUMONT, “Afstand van onverdeelde rechten aan een venoot voortaan onderworpen aan het verkooprecht (volgens de fiscus)”, *Registratierechten* 2015, afl. 1, 2-5.

279. Een auteur laat zich het volgende ontvallen: “quand le texte devient prétexte”. E. SPRUYT, “Help! Mijn villa zit in mijn vennootschap: recente ontwikkelingen omtrent onttrekking van onroerend goed uit de vennootschap”, *Notariaat* 2015, afl. 9, 6.

280. Vooraf. Besliss. nr. 15001, 26 oktober 2015, www.belastingen.vlaanderen.be.

281. Art. 61, 4° Decr.VI. 3 juli 2015 houdende bepalingen tot begeleiding van de aanpassing van de begroting 2015, *BS* 15 juli 2015.

282. Art. 5, § 2, 8°, eerste gedachtestreepje BFW.

283. Art. 2.8.1.0.1., *in fine* VCF.

284. Art. 2.8.6.0.1., eerste lid, 2° VCF.

285. G. VANDEN ABEELE, “Hand- of bankgift na 1 januari 2015 – de invloed van de Vlaamse Codex Fiscaliteit”, *Notariaat* 2015, afl. 9, 11; M. GIJBELS en A. VAN GEEL, “Enkele fictiebepalingen in de Vlaamse erfbelasting: een tussentijdse balans van de (on)bedoelde wijzigingen”, *Notariaat* 2015, afl. 4, 4; M. PETIT, “Décret flamand du 3 juillet 2015 – Réductions et simplification du tarif concernant les donations immobilières – A quand une réforme dans les deux autres régions?”, *Rec.gén.enr.not.* 2015, afl. 8, 477.

286. ADMINISTRATIEF STANDPUNT VLAAMSE BELASTINGDIENST, “Tenlasteneming schenkbelasting”, 19 juni 2015, www.belastingen.vlaanderen.be. X. ULRICI, “Prise en charge des frais d’acte de donation par le donateur: donation complémentaire au regard du Vlaamse Codex Fiscaliteit?”, *Rec.gén.enr.not.* 2015, afl. 5, n° 26.736, 277-278. VANDEN ABEELE schrijft dat dergelijk standpunt *contra legem* uiteraard toe te juichen valt vanuit het oogpunt van de belastingplichtige, hoewel het juridisch ‘niet ernstig’ is. Zie G. VANDEN ABEELE, “Hand- of bankgift na 1 januari 2015 – de invloed van de Vlaamse Codex Fiscaliteit”, *Notariaat* 2015, afl. 9, 11.

287. Dit begrip wordt gedefinieerd als “de als gehandicapt aangemerkte personen, vermeld in art. 135, eerste lid, 1°, van het federale WIB 92”, art. 1.1.0.0.2., tweede lid, 1° VCF.

288. Dit begrip wordt gedefinieerd als “het kind dat voldoet aan de voorwaarden, vermeld in artikel 47, artikel 56septies of artikel 63 van de Algemene Kinderbijslagwet, en de koninklijke besluiten, genomen ter uitvoering van die bepalingen”, art. 1.1.0.0.2., tweede lid, 2° VCF.

289. Art. 2.8.3.0.4 VCF.

lijn, tussen partners en tussen daarmee gelijkgestelde gevallen²⁹⁰, wordt het basisbedrag van 3 000 EUR vermenigvuldigd met een coëfficiënt die varieert in functie van de leeftijd van de begiftigde.²⁹¹ Voor schenkingen onderworpen aan het tarief voor verkrijgingen tussen alle andere personen, wordt het basisbedrag beperkt tot 1 000 EUR.²⁹²

De leeftijdscoëfficiënt fluctueert tussen 2 (als de begiftigde ouder is dan 80 jaar) en 18 (als de begiftigde niet ouder dan 20 jaar is).²⁹³ Het *abattement* zal dus maximaal 54 000 EUR bedragen, bijvoorbeeld bij de schenking in rechte lijn aan een gehandicapte minderjarige.

Opgemerkt wordt dat het *abattement* niet wordt toegekend per onroerend goed of per schenking. Tussen dezelfde schenker en de begiftigde kan het *abattement* slechts één keer worden toegepast, ongeacht hoeveel onroerende goederen er worden geschonken of over hoeveel schenking(s) die worden gespreid.²⁹⁴

75. Vereenvoudigde en verlaagde algemene tarieven.

Het aantal tarieftabellen is teruggebracht tot twee en het aantal tariefschijven is gereduceerd tot vier. Dit is inderdaad een opmerkelijke vereenvoudiging ten opzichte van de vroegere regeling gekenmerkt door vier tabellen en negen tariefschijven per tabel.

In de nieuwe regeling geldt tabel I voor schenkingen in de rechte lijn en tussen partners en tabel II voor schenkingen tussen alle andere personen. De tariefstructuur ziet eruit als volgt:

Schijven	Tarief rechte lijn en tussen partners	Tarief andere personen
0 – 150 000 EUR	3 %	10 %
150 000 – 250 000 EUR	9 %	20 %
250 000 – 450 000 EUR	18 %	30 %
Vanaf 450 000 EUR	27 %	40 %

Waar vroeger de tarieven tussen andere personen konden oplopen tot 65 %, 70 % of zelfs 80 %, valt het nieuwe toptarief duidelijk lager uit. Ook voor de lagere tariefschijven valt een duidelijke verlaging van de schenkbelasting op.

Ook het nieuwe tarief voor schenkingen in rechte lijn en tussen partners is duidelijk lager, waarbij nog meer dan de algemene tariefverlaging vooral de oprekking van de eerste tariefschijf opvalt.

76. Verlenging van de ‘tijdelijke’ maatregel voor de schenking van bouwgronden.

De ‘tijdelijke’ maatregel voor de schenking van bouwgronden werd recent nog verlengd tot aktes die uiterlijk op 31 december 2019 worden verleden.²⁹⁵ Deze maatregel beoogt de vrijmaking van ‘slapende’ bouwgronden door de schenking ervan te stimuleren van schenkers die de grond braak laten liggen, aan begiftigden die er een of meerdere woningen op zullen oprichten. Noch de materiële, noch de formele voorwaarden werden gewijzigd. Er werd enkel in een verlenging van de maatregel voorzien.²⁹⁶

Het nut van deze verlenging werd door de nog meer recente algemene verlaging van de standaardtarieven evenwel beperkt.²⁹⁷ Daarenboven zijn aan het bijzonder verlaagd tarief voor bouwgronden nog bijkomende bouw- en bewoningsverplichtingen verbonden²⁹⁸, wat niet het geval is voor de standaardtarieven.

Het staat de schenker en de begiftigde dan ook vrij te opteren hetzij voor het bijzonder verlaagd tarief voor schenkingen van bouwgronden, hetzij voor de nieuwe standaardtarieven die gelden voor schenkingen van onroerende goederen in het algemeen.²⁹⁹ In de rechte lijn en tussen partners zal het standaardtarief voordeliger worden voor bouwgronden met een belastbare grondslag vanaf 68 750 EUR. Voor schenkingen tussen andere personen zal het standaardtarief voordeliger worden voor bouwgronden vanaf een belastbare grondslag van 150 000 EUR.³⁰⁰

77. Invoering van nieuwe gunstregimes.

De Vlaamse decreetgever heeft twee nieuwe gunstregimes ingevoerd, met name voor schenkingen van gebouwen die nadien energetische renovatie ondergaan en schenkingen van gebouwen met conformiteitsattest die verhuurd worden.³⁰¹ Het toepassingsgebied wordt niet beperkt tot woningen, maar strekt zich uit tot alle gebouwen. Voor beide categorieën werd eenzelfde tariefstructuur voorzien. Deze tariefstructuur is de volgende:

290. Zie definitie van ‘in rechte lijn’, art. 1.1.0.0.2., zesde lid, 5° VCF.

291. Art. 2.8.3.0.4., 1° VCF.

292. Art. 2.8.3.0.4., 2° VCF.

293. Art. 2.7.3.3.2., eerste lid, 5° VCF.

294. Art. 2.8.3.0.4., tweede lid VCF.

295. Art. 2.8.4.2.1. VCF, zoals gewijzigd bij art. 92 Decr.VI. 19 december 2014 tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, BS 29 januari 2015.

296. Voor een toelichting van het toepassingsgebied en gevolgen van deze maatregel, zie F. HELLEMANS, “De blijvende ‘tijdelijke’ gunsttarieven voor schenkingen van bouwgronden – commentaar”, *Registratierechten* 2015, afl. 1, 33-36; J.J. COUTURIER, B. PEETERS en N. PLETS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, ed. 21, Antwerpen, Maklu, 2015, 974-976, nr. 1016, met verwijzingen.

297. N. LABEEUW en R. ELSERMANS, “Verlaging van de Vlaamse onroerende schenkbelasting”, *T.Not.* 2015, afl. 9, (471) 482-483.

298. Art. 2.8.4.2.3. VCF.

299. MvT, *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 333/1, 12.

300. E. AERTS, “De nieuwe schenkbelasting: vereenvoudigd, verlaagd en vergroend”, *Fisc.Act.* 2015, afl. 18, 5.

301. Art. 2.8.4.3.1. VCF zoals ingevoegd bij art. 28 van het decreet van 3 juli 2015 houdende bepalingen tot begeleiding van de aanpassing van de begroting 2015, BS 15 juli 2015.

<i>Schijven</i>	<i>Tarief rechte lijn en tussen partners</i>	<i>Tarief andere personen</i>
0 – 150 000 EUR	3 %	9 %
150 000 – 250 000 EUR	6 %	17 %
250 000 – 450 000 EUR	12 %	24 %
Vanaf 450 000 EUR	18 %	31 %

Schenken van onroerende goederen die nadien worden gerenoveerd, komen voor het specifieke verlaagde tarief in aanmerking wanneer de begiftigden of een van hen, binnen de vijf jaar na de schenking³⁰² voor minstens 10 000 EUR (excl. btw) energetische renovatiewerken laat uitvoeren. Dit moet blijken uit facturen uitgereikt door aannemers van werken. De aannemer moet attesteren dat de renovatiewerken betrekking hebben op in aanmerking komende werken.³⁰³ Het gaat bv. om warmtepompen, thermische zonnecollectoren, nieuw geplaatste dak- of zoldervloerisolatie, spouwmuurisolatie of vloerisolatie met een bepaalde minimale warmteweerstand of de vervanging van enkel glas door hoogrendementsglas.

De tweede categorie van schenkingen die aanleiding geven tot het nieuwe specifieke verlaagde tarief, is ingegeven door de doelstelling om het aanbod van kwaliteitsvolle woningen op de private huurmarkt te verhogen.³⁰⁴ Voor zover de begiftigde binnen de drie jaar na de schenking een geregistreerde huurovereenkomst van minstens negen jaar afsluit, en voor zover het onroerend goed voldoet aan de vereisten van de Vlaamse Wooncode.³⁰⁵ Dit kan worden aangetoond door het vereiste conformiteitsattest voor te leggen. Het is niet vereist om het conformiteitsattest te hebben voordat de huurovereenkomst in werking treedt. Het is voldoende dat zowel de geregistreerde huurovereenkomst als het conformiteitsattest binnen een periode van drie jaar na de schenking worden verkregen.

De verhuring moet ook effectief negen jaar duren. Een louter formele huurovereenkomst van die duur is onvoldoende om het voordeeltarief te kunnen krijgen of te behouden.

De huurovereenkomst dient niet noodzakelijk te zijn ondertekend door de begiftigde. Wanneer de schenker zich het vruchtgebruik heeft voorbehouden, voldoet een huurovereenkomst afgesloten door de schenker

eveneens aan de voorwaarden gesteld voor de teruggave.³⁰⁶

Het betreffende artikel van de VCF verwijst naar de schenking van 'onroerende goederen', terwijl de onderafdeling waartoe dit artikel behoort het over 'gebouwen' heeft. Het specifieke tarief zal echter slechts van toepassing kunnen zijn op woningen, aangezien het vereiste conformiteitsattest in principe enkel wordt afgeleverd indien de woning wordt verhuurd of te huur of ter beschikking gesteld wordt om als hoofdverblijfplaats te dienen van de huurder, dan wel als huisvesting voor een of meer studenten.³⁰⁷ Het conformiteitsattest wordt afgeleverd voor een periode van maximaal tien jaar en vervalt niet van rechtswege indien de woning wordt verhuurd aan een huurder die het niet als woning of als studentenhuisvesting zal aanwenden. Als de begiftigde/verhuurder dus een woning die over een conformiteitsattest beschikt, verhuurt aan een huurder die het voor professionele doeleinden in plaats van huisvesting gebruikt, kan hem de toepassing van het voordelige tarief om die reden alleen niet worden ontzegd.

Aangezien de toepassing van deze nieuwe gunstregimes onderworpen is aan voorwaarden die doorgaans pas enige tijd na de schenking zullen worden vervuld, wordt eerst het standaard (verlaagde) tarief toegepast. Wanneer nadien blijkt dat aan de voorwaarden is voldaan, kan de teveel betaalde schenkbelasting worden teruggevorderd.

In geval van een teruggave wegens energie-efficiënte renovatie kan het teveel betaalde worden teruggevraagd mits het voorleggen van de nodige bewijsstukken, uiterlijk zes maanden na het verstrijken van het vijfde jaar na de datum van de akte van schenking.³⁰⁸ In geval van een teruggave wegens kwalificerende verhuur kan het teveel betaalde worden teruggevraagd mits indiening van de nodige bewijsstukken uiterlijk zes maanden na het verstrijken van het derde jaar na de datum van de akte van schenking.³⁰⁹

Opgemerkt wordt dat de nodige bewijsstukken in dit laatste geval moeten worden ingediend, voordat de negenjarige termijn van het vereiste huurcontract daadwerkelijk is verlopen. Als nadien zou blijken dat de begiftigden geen *effectieve* negenjarige verhuring kunnen aantonen, kan het teruggegeven bedrag alsnog door de Vlaamse belastingdienst worden teruggevorderd. Daarbovenop zal een belastingverhoging van

302. Indien werd geschonken onder een opschortende voorwaarde, begint de termijn van vijf jaar te lopen vanaf de vervulling van deze voorwaarde. Art. 2.8.4.3.1., § 5 VCF.

303. Art. 2.8.4.3.1., § 1 VCF. Het gaat om energiebesparende werken in de zin van art. 6.4.1/1, 6.4.1/1/1, 6.4.1/1/2 of 6.4.1/5, § 1 Energiebesluit 19 november 2010.

304. MvT, *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 333/1, 11.

305. Indien werd geschonken onder een opschortende voorwaarde, begint de termijn van drie jaar te lopen vanaf de vervulling van deze voorwaarde. Art. 2.8.4.3.1., § 5 VCF.

306. MvT, *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 333/1, 13.

307. Art. 7 Decr.VI. 15 juli 1997 houdende de Vlaamse Wooncode.

308. Art. 3.6.0.0.6., § 1/1 VCF.

309. Art. 3.6.0.0.6., § 1/2 VCF.

20 % worden toegepast.³¹⁰ Deze terugvordering en belastingverhoging kunnen slechts worden vermeden door i) overmacht aan te tonen, of ii) door de spontane melding van de voortijdige beëindiging van de geregistreeerde huurovereenkomst, gevolgd door de voorlegging van een nieuwe geregistreeerde huurovereenkomst binnen de zes maanden en waardoor de vereiste periode van negen jaar alsnog wordt bereikt. Voor zover het oude conformiteitsattest niet langer geldig is, moet tevens een nieuw conformiteitsattest worden voorgelegd.

Het feit dat een conformiteitsattest slechts wordt afgeleverd wanneer de woning wordt verhuurd of te huur of ter beschikking wordt gesteld om als hoofdverblijfplaats, dan wel als huisvesting voor studenten te dienen, geeft geen garantie dat het betreffende pand gedurende de vereiste negen jaar de private *woninghuurmarkt* ten goede komt. De vereisten zijn immers i) dat er een conformiteitsattest voorhanden is en ii) dat er een effectieve verhuring van negen jaar is. De hypothese waarbij de eerste huurovereenkomst wordt verbroken, waarna de negenjarige termijn vervolmaakt wordt door een handelshuur, kan eveneens voldoen aan de wettelijke vereiste tot verkrijging/behoud van het verlaagde tarief. Dat is het geval wanneer de geldigheidstermijn van het conformiteitsattest niet is verstreken of het attest anderszins is komen te vervallen voordat de negenjarige termijn is verstreken. Het conformiteitsattest wordt immers afgeleverd voor een periode van doorgaans (en maximaal) tien jaar en vervalt niet door het loutere feit dat het pand in handelshuur wordt gegeven.³¹¹ Deze hypothese is niet uitgesloten, hoewel de decreetgever vermoedelijk wel is uitgegaan van de opvatting dat deze maatregel louter de private *woninghuurmarkt* ten goede zou komen.

Opgemerkt moet worden dat voormelde nieuwe gunstregimes enkel worden toegepast op onroerende goederen die in Vlaanderen gelegen zijn.³¹² Onroerende goederen die in andere gewesten zijn gelegen, komen niet voor de specifieke verlaagde tarieven in aanmerking. De vraag rijst of dergelijke territoriale beperking een inbreuk is op de Europese vrijheden. Immers, zo is geoordeeld dat de beperking van een belastingvoordeel door verrekening van voorheen betaalde Vlaamse registratierechten tot aankopen van onroerende goederen die ook in Vlaanderen gelegen zijn, een gerecht-

vaardigde belemmering van het vrij verkeer van personen uitmaakt.³¹³

78. De teveel geheven schenkbelasting wordt aan de begiftigde teruggegeven. Als aan de voorwaarden voor een van voorgaande gunsttarieven wordt voldaan, wordt het teveel betaalde schenkingsrecht teruggegeven aan de belastingplichtige. De belastingplichtige is de begiftigde, ook al zou de schenker de schenkingsrechten voor zijn rekening hebben genomen (*supra*). Dit betekent dat, ook al heeft de begiftigde de schenkingsrechten niet betaald, hij toch de teruggave zal krijgen. Het standpunt inzake tenlasteneming van de schenkbelasting indachtig, kan worden vermoed dat ook deze terugbetaling door VLABEL niet zal worden beschouwd als een schenking vanwege de schenker.³¹⁴

79. Voormelde fiscale gunstregimes beogen (ook) niet-fiscale doelstellingen, respectievelijk een rationeler energieverbruik en huisvestingsbeleid. Beide bevoegdheden zijn gewestelijke bevoegdheden.³¹⁵ Het Vlaams gewest vermag op deze domeinen slechts beleid te voeren voor wat betreft haar eigen grondgebied. Door deze maatregelen ook te laten gelden voor onroerende goederen gelegen in een van de andere twee gewesten, zou het Vlaams gewest haar bevoegdheden kunnen overschrijden. Bij de uitoefening van fiscale bevoegdheden, moeten de bevoegdheden van andere overheden immers worden geëerbiedigd.³¹⁶

Iedere belasting of belastingmaatregel kan een invloed hebben op het gedrag van een belastingplichtige. De vaststelling op zich dat de overheid die de belastingmaatregel invoert (*i.c.* tariefverlaging Vlaams schenkingsrecht) op grond van haar materiële bevoegdheden niet bevoegd zou zijn om dergelijke gedragswijziging na te streven, is onvoldoende om te besluiten tot een overschrijding van de eigen bevoegdheid door de invoering van de belastingmaatregel.³¹⁷

Een onderscheid moet worden gemaakt op grond van de doelstelling die door de belastingmaatregel wordt nagestreefd. Als de doelstelling van de – *i.c.* gewestelijke – belastingmaatregel erin zou bestaan om een beleid te voeren dat buiten de bevoegdheidssfeer van het gewest ligt, is er sprake van ongeoorloofde bevoegdheidsoverschrijding.³¹⁸ Als daarentegen de doelstelling van *i.c.* het gewest louter fiscaal is en de gedrags-

310. Art. 3.18.0.0.11., 4^o/1 VCF, zoals ingevoegd bij art. 32 Decr.VI. 3 juli 2015 houdende bepalingen tot begeleiding van de aanpassing van de begroting 2015, BS 15 juli 2015.

311. De loutere verhuring van het betreffende pand middels handelshuurovereenkomst, doet het conformiteitsattest niet vervallen. Het conformiteitsattest vervalt van rechtswege vanaf het ogenblik dat: 1^o aan de woning bepaalde werkzaamheden zijn uitgevoerd; 2^o de woning ongeschikt of onbewoonbaar verklaard wordt; 3^o er voor de woning een proces-verbaal wordt opgesteld wegens niet-naleving van elementaire veiligheids-, gezondheids- en woonkwaliteitsvereisten; en 4^o de geldigheidstermijn van het conformiteitsattest is verstreken. Art. 10 Decr.VI. 15 juli 1997 houdende de Vlaamse Wooncode.

312. Art. 2.8.4.3.1., § 1 VCF.

313. HvJ 1 december 2011, C-250/08, Commissie/België, www.curia.europa.eu. *In casu* werd de belemmering evenwel toelaatbaar geacht omwille van redenen van algemeen belang, zijnde de rechtvaardigingsgrond van de samenhang van het belastingstelsel.

314. M. GIJBELS en A. VAN GEEL, "Verlaagde Vlaamse onroerende schenkingstarieven beogen dynamiek in de onroerende schenkingen op gang te brengen: zou dit lukken?", *Notariaat* 2015, afl. 14, (1) 5-6.

315. Art. 6, § 1, IV en VII, h) BWHI.

316. Zie o.m. Arbitragehof 25 maart 1997, nr. 18/97, B.6.3.

317. Zie o.m. Arbitragehof 19 mei 2004, nr. 88/2004, B.3.3.

318. Zie o.m. Arbitragehof 25 maart 1997, nr. 18/97, B.6.3.

wijziging van de belastingplichtige een louter nevengevolg is van de belastingmaatregel, dan is er geen sprake van bevoegdheidsverschrijding. Zo heeft het Grondwettelijk Hof reeds meermaals geoordeeld dat bv. een ontradend effect van een belasting een mogelijk neveneffect is van elke belasting en dit geldt *mutatis mutandis* ook voor aanmoedigingseffecten.³¹⁹ Tot slot moet rekening worden gehouden met het evenredigheidsprincipe, dat erin bestaat dat *i.c.* het gewest door haar fiscale regelgeving het de andere overheden (bv. de andere gewesten) niet onmogelijk of buitengewoon moeilijk mag maken om hun bevoegdheden behoorlijk uit te oefenen.³²⁰

Toegepast op deze gunstregimes voor energievriendelijke renovaties en gebouwen die met conformiteitsattest worden verhuurd, moet worden vastgesteld dat de niet-fiscale doelstelling duidelijk blijkt uit de parlementaire voorbereiding.³²¹ De niet-fiscale gevolgen van deze maatregelen, zijn o.i. dus geen nevengevolg van een zuiver fiscale maatregel, maar zijn bedoeld om een huisvestings-, respectievelijk energiebeleid te voeren. Dit beleid kan enkel worden gevoerd binnen de eigen territoriale bevoegdheidsfeer.

Dat schenkingen van in andere gewesten gelegen onroerende goederen uitgesloten zijn van deze gunstregimes, is in lijn met de Belgische bevoegdheidsverdelende regels.

80. Mogelijk neveneffect als gevolg van de lokalisatiecriteria inzake schenkingen van onroerende goederen. Als een rijksinwoner een onroerend goed schenkt, wordt de schenkbelasting gelokaliseerd in het gewest van de fiscale woonplaats van de schenker. 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, telt de plaats in België waar zijn fiscale woonplaats tijdens die periode het langst gevestigd was. De ligging van het onroerend goed is slechts relevant indien een niet-rijksinwoner overgaat tot schenking (zie *supra*).

De verschillen tussen de schenkingsrechten lopen hoog op in de verschillende gewesten. Dit is zeker het geval indien men buiten de rechte lijn of tussen niet-partners gaat schenken en de verschillen nemen enkel toe naarmate de geschonken bedragen groter worden.³²² Deze vaststelling zou sommigen mogelijk ertoe kunnen bewegen om van Brussel en Wallonië richting

Vlaanderen te verhuizen, om vervolgens na minstens 2,5 jaar over te gaan tot schenking van hun onroerend patrimonium. Deze verplaatsing van fiscale domicilies zal vervolgens ook haar invloed hebben op onder meer de gewestelijke personenbelasting, die mee verschuift naar Vlaanderen. Het is mede door deze vaststellingen dat volgens PETIT de overige regio's ertoe genoodzaakt zijn om zelf ook de nodige hervormingen (lees: verlaging van de tarieven) door te voeren.³²³

B. Bijkomende tariefverlaging voor schenkingen aan sommige rechtspersonen

81. Schenkingen van goederen aan limitatief opgesomde rechtspersonen, worden in principe belast aan een lineair tarief van 5,5 %. Momenteel geldt dit tarief voor alle schenkingen gedaan aan:

1° het Vlaamse Gewest en de Vlaamse Gemeenschap; 2° de Vlaamse, de Franse en de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie; 3° de Franse en de Duitstalige Gemeenschap en aan het Waalse en het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest; 4° een staat van de Europese Economische Ruimte; 5° provincies en gemeenten in het Vlaamse Gewest; 6° de openbare instellingen van de publiekrechtelijke rechtspersonen, vermeld in de punten 1° tot en met 5°; 7° erkende sociale huisvestingsmaatschappijen als vermeld in artikel 40 van de Vlaamse Wooncode; 8° de coöperatieve vennootschap Vlaams Woningfonds van de grote gezinnen; 9° dienstverlenende en opdrachthoudende verenigingen als vermeld in artikel 12, § 2, 2° en 3° van het decreet van 6 juli 2001 houdende de intergemeentelijke samenwerking³²⁴; 10° verenigingen zonder winstoogmerk, ziekenfondsen en landsbonden van ziekenfondsen, beroepsverenigingen, internationale verenigingen zonder winstoogmerk, private stichtingen en stichtingen van openbaar nut en 11° openbare centra voor maatschappelijk welzijn.³²⁵ De schenkbelasting wordt gebracht op 100 EUR voor de schenkingen, inclusief inbrengen om niet, gedaan aan rechtspersonen als hiervoor vermeld *sub* 10°, als de schenker zelf een rechtspersoon als vermeld *sub* 10° is.

Noteer verder dat indien voor de hiervoor besproken schenking die in de regel wordt onderworpen aan het tarief van 5,5 %, voldaan is aan de voorwaarden voor het bijzonder tarief voor energie-efficiënte renovaties of voor verhuurde gebouwen met conformiteitsattest (zie *supra*), genoemd tarief wordt gebracht op 3 %.³²⁶

319. Zie o.m. Arbitragehof 7 maart 1991, nr. 3/91, B.5.3; Arbitragehof 23 april 1992, nr. 31/91; Arbitragehof 13 januari 1994, nr. 2/94; Arbitragehof 25 maart 1997, nr. 18/97; GwH 17 juli 2008, nr. 106/2008, B.19.2.

320. Zie o.m. Arbitragehof 13 januari 1994, nr. 2/94; Arbitragehof 17 juli 2003, nr. 100/2003, B.6.2.

321. MvT, *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 333/1, 11.

322. M. PETIT illustreert dit treffend aan de hand van enkele uitgewerkte voorbeelden. Zie M. PETIT, "Décret flamand du 3 juillet 2015 – Réductions et simplification du tarif concernant les donations immobilières – A quand une réforme dans les deux autres régions?", *Rec.gén.enr.not.* 2015, afl. 8, 485-486.

323. M. PETIT, "Décret flamand du 3 juillet 2015 – Réductions et simplification du tarif concernant les donations immobilières – A quand une réforme dans les deux autres régions?", *Rec.gén.enr.not.* 2015, afl. 8, 486-488.

324. Projectverenigingen worden niet genoemd omdat zij krachtens het Vlaamse decreet geen giften kunnen ontvangen. Ook interlokale verenigingen kunnen geen begiftigde zijn in een schenkingsakte omdat ze geen rechtspersoonlijkheid bezitten.

325. Art. 2.8.4.1.1., § 3, eerste lid VCF.

326. Art. 2.8.4.3.1., § 3 VCF.

Genoemde tarieven zijn onder druk van Europa ook van toepassing op gelijksoortige rechtspersonen die opgericht zijn volgens en onderworpen zijn aan de wetgeving van *een andere staat* van de Europese Economische Ruimte, en die bovendien hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Europese Economische Ruimte hebben. Aan deze bepaling in artikel 2.8.4.1.1., § 3, derde lid VCF is een gehele wetsgeschiedenis voorafgegaan.

Aanvankelijk had het Vlaamse Gewest daartoe het oud artikel 140 *in fine* (oud) Vl.W.Reg. aangepast en het toepassingsgebied uitgebreid naar soortgelijke rechtspersonen die opgericht zijn volgens en onderworpen zijn aan de wetgeving van een EER-lidstaat. Deze aanpassing had als logisch gevolg dat ook gelijkaardige instellingen die gelegen zijn in het Waalse en het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest van de voordeeltarieven konden genieten, zoals van toepassing in het Vlaamse Gewest. Nadien heeft de Vlaamse decreetgever (oud) artikel 140 Vl.W.Reg. expliciet uitgebreid tot schenkingen aan het Vlaamse Gewest, de Vlaamse Gemeenschap, de Vlaamse, de Franse en de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie, de Franse en de Duitstalige Gemeenschap, het Waalse en het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, een staat van de EER en hun openbare instellingen.³²⁷ Ook in de nieuwe Vlaamse Codex Fiscaliteit is de uitbreiding naar soortgelijke Europese rechtspersonen behouden, maar is het door een gewijzigde bewoording niet vanzelfsprekend of Belgische gemeenten en provincies die niet in het Vlaamse Gewest gelegen zijn, nog van de verlaagde tarieven kunnen genieten. De zinssnede “van een andere staat van de Europese Economische Ruimte” in artikel 2.8.4.1.1, § 3, derde lid VCF sluit immers de gemeenten en provincies in het Waalse of Brussels Hoofdstedelijk Gewest uit. Deze uitsluiting is o.i. niet verenigbaar met het algemeen normatief kader van de economische en monetaire unie waarmee de gewesten rekening moeten houden bij de uitoefening van de fiscale bevoegdheden als bedoeld in de Bijzondere Financieringswet (art. 1^{ter}, lid BFW).

82. Louter budgettaire maatregel of niet? Voormelde nieuwe gunstregimes beogen, zoals vermeld, ook niet-fiscale doelstellingen, met name het stimuleren van energie-efficiënte renovaties en het vergroten van het aanbod van kwaliteitsvolle woningen op de private huurmarkt. De verlaging van de standaardtarieven be-

oogt dan weer het aantal schenkingen van onroerende goederen op te drijven, met hogere inkomsten voor het Vlaamse Gewest tot gevolg. Terecht werd de vraag gesteld of de positieve budgettaire effecten op korte termijn, niet negatief kunnen uitdraaien op langere termijn.³²⁸ Onroerende goederen die worden weggeschonken, kunnen immers niet meer worden vererfd, met een verlies aan inkomsten uit successierechten tot gevolg.

In de memorie van toelichting wordt verwezen naar de positieve effecten die de algemene verlaging van de schenkingsrechten op roerende goederen heeft gehad. De decreetgever gaat ervan uit dat eenzelfde effect zich zal voordoen voor wat betreft de onroerende goederen. Dat er een effect zal zijn, is evident. Welke de impact ervan zal zijn, is nog onduidelijk. De juiste impact van deze verlaging op de latere ontvangsten uit successierechten is ook onduidelijk.

C. De schenking (en vererving) van familiale ondernemingen en vennootschappen

83. De Vlaamse decreetgever heeft met ingang van 1 januari 2012 de gunstregeling ter zake de schenking en vererving van familiale ondernemingen en vennootschappen, grondig gewijzigd (hierna ook ‘Vlaamse gunstregeling voor familiebedrijven’ genoemd). Sindsdien geldt een volledige vrijstelling van schenkbelasting voor de schenking en een lineair tarief van 3 % of 7 % in geval van vererving van familiale ondernemingen of aandelen van een familiale vennootschap.

Sinds 1 januari 2015 heeft Vlaanderen de dienst voor deze gewestbelastingen overgenomen en werden beide regelingen ingepast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013. De Vlaamse decreetgever heeft van die gelegenheid gebruikgemaakt om ook enkele inhoudelijke wijzigingen door te voeren. In deze bijdrage wordt louter ingegaan op deze laatste wijzigingen. Voor een meer algemene bespreking van beide gunstregimes, wordt verwezen naar de literatuur.³²⁹

84. De Vlaamse gunstregeling voor familiebedrijven is slechts van toepassing als aan verschillende voorwaarden is voldaan. Deze betreffen i) een activiteitsvoorwaarde ii) een participatievoorwaarde, iii) een continuïteitsvoorwaarde en iv) formele voorwaarden.

327. Art. 4 Decr.Vl. 6 december 2013 houdende wijziging van het Wetboek der Successierechten en het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten, wat het tarief inzake successie- en schenkingsrechten voor goede doelen betreft, 14 januari 2014.

328. Adv. nr. 2015/03 Vlaamse Woonraad, *Parl.St.* Vl.Parl. 2014-15, nr. 333/1, 131-132.

329. Zie o.m. T. DE GREEF, “De activiteitsvoorwaarde onder de Vlaamse gunstregimes voor de schenking en vererving van familiale ondernemingen en vennootschappen”, *TFR* 2015, afl. 473, 6-24; F. HERTEN en W. COPPENS, “De overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams gewest. De langverwachte omzendbrief brengt geen totale duidelijkheid en laat nog ruimte voor discussie en subjectieve beoordeling door de Vlaamse Belastingdienst”, *AFT* 2012, afl. 11, 24-42; B. DE GROOTE, E. VERKEST en S. VAN BREE, “Vlaamse decreetgever hertekeent het fiscaal kader voor de overdracht van familiebedrijven – eerste verkenning van de nieuwe regeling en evaluatie vanuit de beleidsdoelstellingen”, *TEP* 2012, afl. 2-3, 65-93; N. GEELHAND DE MERKEM, “Het toepassingsgebied van de nieuwe Vlaamse regeling inzake schenking of vererving van familiale ondernemingen en aandelen in familiale vennootschappen”, *TEP* 2012, afl. 2/3, 94-162; N. GEELHAND DE MERKEM, “Het toepassingsgebied van de nieuwe Vlaamse regeling inzake schenking of vererving van familiale ondernemingen en aandelen in familiale vennootschappen – Stand van zaken per 1 april 2013”, *TFR* 2013, afl. 447, 693-735; F. WERDEFROY, *Registratierechten 2014-2015*, III, nr. III/349 tot III/373, 2615-2715. Zie ook de omzendbrief FB/2012/1 van 20 juli 2012 – Interpretatie van de regeling met betrekking tot overdrachten van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingevoegd bij hoofdstuk 17 van het decreet van 23 december 2011, www.belastingen.vlaanderen.be.

85. De activiteitsvoorwaarde vindt haar oorsprong in de wens van de decreetgever om enkel de overdracht te faciliteren van vennootschappen met een economische ondernemingswaarde en een maatschappelijke meerwaarde. De overdracht van zuivere patrimoniumvennootschappen of managementvennootschappen wenste men uitdrukkelijk niet te faciliteren.³³⁰

Onder familiale onderneming wordt verstaan een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwbedrijf of een vrij beroep, dat door de schenker of partner, al dan niet samen met anderen, persoonlijk wordt geëxploiteerd en uitgeoefend.³³¹ Een familiale vennootschap is dan een vennootschap die de uitoefening van dergelijke activiteit tot doel heeft en uitoefent. Ook andere vennootschappen komen in aanmerking, voor zover ze minstens 30 % van de aandelen houden van minstens één directe dochtervennootschap die aan die voorwaarde beantwoordt en die haar zetel van werkelijke leiding heeft in een van de staten van de Europese Economische Ruimte.³³² Desgevallend wordt de vrijstelling of toepassing van het verlaagde tarief beperkt tot de waarde van de aandelen van de vennootschap in de dochtervennootschap(en) die aan de activiteitsvoorwaarde voldoen.³³³ Vennootschappen zonder reële economische activiteit kunnen niet van de vrijstelling genieten. De VCF vermeldt een aantal parameters om te bepalen of de vennootschap al dan niet over een reële economische activiteit beschikt.³³⁴

Deze parameters zijn niet gewijzigd ten opzichte van de vroegere regeling. Wel zijn ter verduidelijking van enkele van deze parameters definities ingevoerd, met name voor de begrippen 'bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen', 'terreinen en gebouwen' en 'totaal actief' met verwijzingen naar de corresponderende balanspost van de (geconsolideerde) jaarrekening. Deze definities waren voordien terug te vinden in een omzendbrief³³⁵, maar nu zijn ze ook decretaal verankerd. Daarenboven werd gepreciseerd dat het wel degelijk moet gaan om een *goedgekeurde* jaarrekening.³³⁶ Voor een meer grondige analyse van de activiteitsvoorwaarde wordt verwezen naar de literatuur.³³⁷

86. De participatievoorwaarde is louter van toepassing voor het gunstregime voor familiale vennootschappen en houdt in dat minstens 50 % van de aandelen in volle eigendom toebehoren aan de schenker/erflater en zijn familie. Deze drempel wordt verlaagd

tot 30 % indien de schenker hetzij gezamenlijk met één andere aandeelhouder en zijn familie volle eigenaar is van minstens 70 % van de aandelen van de familie, hetzij samen met twee andere aandeelhouders en hun familie volle eigenaar is van minstens 90 % van de aandelen van de vennootschap.

Tot de 'familie' van de schenker/erflater behoren:

- 1) de partner (zoals gedefinieerd in art. 1.1.0.0.2., zesde lid, 4° VCF);
- 2) de verwanten in rechte lijn, alsook hun partners;
- 3) de zijverwanten tot en met de tweede graad en hun partners;
- 4) de kinderen van broers en zussen.

Tot vóór 1 januari 2015 kwamen enkel de kinderen van vooroverleden broers en zussen in aanmerking, wat tot gevolg had dat in grotere families niet altijd aan het gunsttarief kon worden geschonken of vererfd. Een voorbeeld kan dit verduidelijken³³⁸.

Voorbeeld

De aandelen van een familiale vennootschap behoren elk voor een derde toe aan twee broers en een zus. De broers schenken hun aandelen aan hun kinderen. Nadien sterft de zus. Het verlaagde tarief in de erfbelasting kon niet worden toegepast, omdat de kinderen van de broers niet als 'familie' konden worden beschouwd, zodat de participatievoorwaarde van 50 % niet werd bereikt. Dat zou wel het geval zijn geweest als minstens een van de beide broers reeds waren overleden. Dit werd door de decreetgever als onbillijk ervaren. Het familiebegrip voor wat betreft de toepassing van voormelde gunstregimes is dan ook uitgebreid met de kinderen van niet-vooroverleden broers en zussen.

Een tweede wijziging betreft de uitdrukkelijke bepaling dat aandelen die toebehoren aan rechtspersonen, niet mogen worden samengeteld met de aandelen die rechtstreeks toebehoren aan de schenker/erflater, om de participatiedrempel te beoordelen.³³⁹ Als in voormeld voorbeeld de twee broers hun participatie hadden ingebracht in een holdingvennootschap, is de toepassing van het gunstregime sowieso uitgesloten. Het betreft een loutere verduidelijking van de reeds bestaande *praxis* en is dus geen voor de praktijk nieuwe bepaling.³⁴⁰ Nochtans plaatsen verschillende auteurs vraagtekens bij deze beperking, met verwijzing naar

330. MvT, *Parl.St.* VI.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 25.

331. Art. 2.7.4.2.2., § 2, 1° VCF voor de regeling in de erfbelasting en art. 2.8.6.0.3., § 2, 1° VCF voor de regeling in de schenkbelasting.

332. Art. 2.7.4.2.20., § 2, 2° VCF voor wat betreft de regeling in de erfbelasting en art. 2.8.6.0.3., § 2, 2° VCF voor wat betreft de regeling in de schenkbelasting.

333. Art. 2.7.4.2.2., § 3 VCF voor wat betreft de regeling in de erfbelasting en art. 2.8.6.0.3., § 3 VCF voor wat betreft de regeling in de schenkbelasting.

334. Art. 2.7.4.2.2., § 2, derde lid VCF voor wat betreft de regeling in de erfbelasting en art. 2.8.6.0.3., § 2, derde lid VCF voor wat betreft de regeling in de schenkbelasting.

335. Omzendbrief FB/2012/1 van 20 juli 2012 – Interpretatie van de regeling met betrekking tot overdrachten van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingevoegd bij hoofdstuk 17 van het decreet van 23 december 2011, www.belastingen.vlaanderen.be.

336. N. LABEEUW, "Vererven van familiebedrijven in het Vlaams Gewest sinds de VCF", *Fisc.Act.* 2015, afl. 15, 8.

337. Zie o.m. T. DE GREEF, "De activiteitsvoorwaarde onder de Vlaamse gunstregimes voor de schenking en vererving van familiale ondernemingen en vennootschappen", *TFR* 2015, afl. 473, 6-24.

338. Voorbeeld overgenomen van N. LABEEUW, "Vererven van familiebedrijven in het Vlaams Gewest sinds de VCF", *Fisc.Act.* 2015, afl. 15, 7. Zie ook P. HINNEKENS en S. GOMMERS, "Wijzigingen ten gronde aan Vlaamse gunstregeling voor familiebedrijven", *Fiscoloog* 2015, afl. 1420, 10.

339. Art. 2.7.4.2.2., § 1, laatste lid VCF (erfbelasting) en art. 2.8.6.0.3., § 1, laatste lid VCF (schenkelasting).

340. MvT, *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 114/1, 14.

de *ratio legis* van het gunstregime.³⁴¹ Destijds was door sommigen al opgemerkt dat de omzendbrief die deze voorwaarde ook al stelde, niet enkel een voorwaarde toevoegde aan de (oude) tekst van het decreet, maar bovendien ook zonder redelijke verantwoording³⁴², een ongelijke behandeling inhield van gelijkaardige situaties.³⁴³ Ook aandelen die toebehoren aan rechtspersonen zouden volgens hen in sommige gevallen moeten kunnen meetellen om de participatievoorwaarde te beoordelen.

Voorbeeld

Een natuurlijke persoon Z heeft 20 % van de aandelen van de exploitatievennootschap A. Z bezit daarnaast ook nog 99 % van de aandelen van de holding B die de resterende 80 % van de aandelen van de exploitatievennootschap Z aanhoudt. In deze hypothese mogen de aandelen die toebehoren aan holding B niet worden samengeteld met de aandelen die toebehoren aan Z (art. 2.7.4.2.2., § 1, laatste lid VCF) en kwalificeert de vennootschap niet als 'familiaal'.

87. De continuïteitsvoorwaarde. De gunstregeling voor zowel schenking als vererving van een familiale onderneming kan slechts behouden blijven indien cumulatief voldaan wordt aan de volgende twee voorwaarden:

- 1) 'een' activiteit van de familiale onderneming wordt zonder onderbreking voortgezet gedurende drie jaar vanaf de datum van de authentieke schenkingsakte (in geval van schenking), dan wel vanaf het tijdstip van overlijden (in geval van vererving);
- 2) de onroerende goederen die onder toepassing van de vrijstelling werden overgedragen worden niet hoofdzakelijk tot bewoning aangewend of bestemd gedurende dezelfde periode van drie jaar.³⁴⁴

De gunstregeling voor zowel schenking als vererving van aandelen van een familiale vennootschap kan slechts behouden blijven indien cumulatief voldaan wordt aan de volgende vier voorwaarden:

- 1) de familiale vennootschap blijft voldoen aan de vrijstellingsvoorwaarden;
- 2) 'een' activiteit van de familiale vennootschap wordt zonder onderbreking voortgezet gedurende drie jaar vanaf de datum van de authentieke akte van schenking of van overlijden en voor elk van de drie jaar wordt een jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening opgemaakt...;
- 3) het kapitaal van de vennootschap mag niet dalen door uitkeringen of terugbetalingen;
- 4) de zetel van werkelijke leiding van de vennoot-

schap mag niet worden overgebracht naar een staat buiten de EER.³⁴⁵

Door niet langer te vereisen dat 'de' activiteit wordt voortgezet, heeft de decreetgever de soepele interpretatie door VLABEL³⁴⁶ van deze vereiste uitdrukkelijk bevestigd. De aard van de activiteit mag dus veranderen en er mag zelfs een nieuwe activiteit worden ontwikkeld, zolang deze maar voldoet aan de vereiste dat het een werkelijk uitgeoefende nijverheids-, ambachts- of landbouwactiviteit of de uitoefening van een vrij beroep betreft.³⁴⁷

88. Minder formele voorwaarden. Tot vóór 1 januari 2015 moest een origineel attest van de Vlaamse belastingdienst worden toegevoegd aan de authentieke schenkingsakte of de aangifte van nalatenschap, om het gunsttarief te kunnen genieten. In dit attest bevestigde VLABEL dat was voldaan aan de verschillende voorwaarden. Beschikte men niet over een dergelijk attest, kon dit binnen een periode van twee jaar alsnog worden aangeleverd, waarna een teruggave van teveel geheven rechten volgde. Door de voorafgaande attestering vanwege VLABEL was men op voorhand zeker dat het gunstregime kon worden genoten.

De verplichte voorafgaande attestering werd niet hernomen in de VCF, maar is vervangen door de verplichte vermelding van een aantal gegevens in de aangifte van nalatenschap, respectievelijk de indiening van de nodige stavingsdocumenten bij VLABEL. De toepassing van het verlaagde tarief moet wel worden gevraagd.

Om aanspraak te kunnen maken op het voordelige tarief in de erfbelasting, moet bij de aangifte de volgende informatie worden gevoegd³⁴⁸:

- 1) de benaming en het ondernemingsnummer van de familiale onderneming of familiale vennootschap waarvoor het voordeel gevraagd wordt;
- 2) de voornaam en de achternaam van de medeaandeelhouders van de erflater en hun graad van verwantschap met de erflater (als er medeaandeelhouders zijn);
- 3) hetzij de activa van de familiale onderneming met een duidelijke omschrijving en verwijzing naar de boekhouding en, als het onroerende goederen betreft, de vermelding of ze al dan niet hoofdzakelijk voor bewoning worden aangewend of zijn bestemd, hetzij het aantal aandelen en de precieze aard van alle aandelen van een familiale vennoot-

341. T. DUMONT, "Vlaams gunstregime voor de schenking of vererving van een familiebedrijf: de zienswijze van de fiscus", *Registratierechten* 2012, afl. 4, (11) 13.

342. SPRUYT verwijst daarentegen naar de letterlijke bewoordingen van art. 140bis (oud) VI.W.Reg. dat vereiste dat de aandelen moesten toebehoren aan "de schenker en/of zijn familie", om te besluiten dat de fiscus het wel degelijk bij het rechte eind had.

343. S. VAN WAEYENBERGHE en Ph. HINNEKENS, "Successiedecreet 2012 – langverwachte omzendbrief inzake overdracht van familiebedrijf in Vlaanderen", *Acc.& Fisc.* 2012, afl. 35, 4.

344. Art. 2.7.4.2.3., § 1 VCF voor wat betreft de erfbelasting en art. 2.8.6.0.6., § 1 VCF voor de schenkbelasting.

345. Art. 2.7.4.2.3., § 2 VCF voor wat betreft de erfbelasting en art. 2.8.6.0.6., § 2 VCF voor de schenkbelasting.

346. Omzendbrief FB/2012/1 van 20 juli 2012, randnr. 5.1.1., www.belastingen.vlaanderen.be.

347. P. HINNEKENS en S. GOMMERS, "Wijzigingen ten gronde aan Vlaamse gunstregeling voor familiebedrijven", *Fiscoloog* 2015, afl. 1420, 11.

348. Art. 3.3.1.0.8., § 1, 14° VCF.

schap met enerzijds de vermelding van het aantal aandelen dat in het bezit was van de erflater en van andere bij naam te noemen medeaandeelhouders, en anderzijds de aard van het zakelijk recht dat de erflater en andere bij naam te noemen personen bezitten;

- 4) kopieën van de goedgekeurde jaarrekeningen van de drie boekjaren die voorafgaan aan het overlijden van de erflater, opgemaakt overeenkomstig de vigerende boekhoudwetgeving van de plaats waar de maatschappelijke zetel gevestigd is als de maatschappelijke zetel van de onderneming of vennootschap niet in België ligt;
- 5) kopieën van het rechtsgeldige aandelenregister of, bij gebrek daaraan, de door alle aandeelhouders ondertekende notulen van de laatste algemene vergadering die voorafgaat aan het overlijden van de erflater, waaruit op ondubbelzinnige wijze de participaties blijken, vermeld in artikel 2.7.4.2.2, § 1, eerste lid, 2° of tweede lid;
- 6) een kopie van de laatste voor het overlijden door de erflater ingediende fiscale aangifte voor de personenbelasting wat familiale ondernemingen betreft;
- 7) een kopie van de gecoördineerde statuten, zoals van toepassing op de dag van het overlijden.

Om aanspraak te kunnen maken op de vrijstelling van schenkbelasting, moeten bepaalde gegevens en documenten worden bezorgd aan VLABEL.³⁴⁹ Eerst en vooral moeten duidelijk worden vermeld i) voor welke van de geschonken goederen de vrijstelling gevraagd wordt, ii) de benaming en het ondernemingsnummer van de onderneming of vennootschap waarvoor het voordeel wordt gevraagd, iii) de voor- en achternaam van de medeaandeelhouders van de schenker en hun verwantschap (als er medeaandeelhouders zijn) en iv) hetzij de activa van de familiale onderneming met een duidelijke omschrijving en verwijzing naar de boekhouding en, als het onroerende goederen betreft, de vermelding of ze al dan niet hoofdzakelijk voor bewoning worden aangewend of zijn bestemd, hetzij het aantal aandelen en de precieze aard van alle aandelen van een familiale vennootschap met enerzijds de vermelding van het aantal aandelen dat in het bezit was van de schenker en van andere bij naam te noemen medeaandeelhouders, en anderzijds de aard van het zakelijk recht dat de schenker en andere bij naam te noemen personen bezitten.

Daarenboven moet de schenker binnen de zeven dagen vanaf de werkdag die volgt op de datum van registratie van de authentieke schenkingsakte, de volgende documenten bezorgen aan de Vlaamse Belastingdienst:

- 1) kopieën van de goedgekeurde jaarrekeningen van

de drie boekjaren die voorafgaan aan de authentieke akte van de schenking, opgemaakt overeenkomstig de vigerende boekhoudwetgeving van de plaats waar de maatschappelijke zetel gevestigd is als de maatschappelijke zetel van de onderneming of vennootschap niet in België ligt;

- 2) kopieën van het rechtsgeldige aandelenregister of, bij gebrek daaraan, de door alle aandeelhouders ondertekende notulen van de laatste algemene vergadering die voorafgaat aan de authentieke akte van schenking, waaruit op ondubbelzinnige wijze de participaties blijken, vermeld in artikel 2.8.6.0.3., § 1 VCF;
- 3) een kopie van de laatste door de schenker ingediende fiscale aangifte voor de personenbelasting wat familiale ondernemingen betreft;
- 4) een kopie van de gecoördineerde statuten, zoals die van toepassing zijn op de datum van de authentieke akte van de schenking.

Dat de schenker deze documenten moet bezorgen aan VLABEL, heeft natuurlijk alles te maken met het feit dat de registratie van de authentieke akte nog steeds bij de federale registratiekantoren moet gebeuren, terwijl de inningsprocedure vervolgens door VLABEL zal worden gevoerd.

De verplichte voorafgaande attestering kwam de rechtszekerheid voor de schenker ten goede. Door het afgeleverde attest, was hij voorafgaand aan de schenking immers verzekerd van de al dan niet toepassing van het gunstregime. Met de afschaffing ervan heeft de decreetgever het kind echter niet met het badwater weggegoten. De mogelijkheid werd behouden om, zo de betrokkene het wenst, voorafgaandelijk aan de schenking, een attest aan te vragen bij VLABEL.³⁵⁰ Op deze manier kan voorafgaandelijk toch nog de nodige rechtszekerheid worden bekomen omtrent het al dan niet vervuld zijn van de toepassingsvoorwaarden van de gunstregeling. Dit kan enkel worden toegejuicht.³⁵¹ De mogelijkheid om voorafgaand een attest aan te vragen, werd niet weerhouden voor het gunstregime in geval van vererving van familiale ondernemingen of vennootschappen.

4.2. Successierechten

4.2.1. De sterfhuisclausule

89. Een sterfhuisclausule is een clausule waarbij het gehele gemeenschappelijke vermogen wordt toebedeeld aan een van de partners, ongeacht de oorzaak van ontbinding. Deze clausule is niet belastbaar op grond van artikel 2.7.1.0.2. VCF. De contractuele erfstelling kan immers alleen goederen tot voorwerp hebben die tot de nalatenschap van de insteller behoren.

349. Art. 3.12.3.0.1., § 5 VCF.

350. Art. 3.21.0.0.1. VCF.

351. Zie ook P. HINNEKENS en S. GOMMERS, "Wijzigingen ten gronde aan Vlaamse gunstregeling voor familiebedrijven", *Fiscoloog* 2015, afl. 1420, 11-12.

De nalatenschap kan maar worden samengesteld na de ontbinding van het gemeenschappelijk vermogen. Wat wordt verkregen door de verdeling van het maatschappelijk vermogen kan niet het voorwerp van een contractuele erfstelling zijn, waarvoor trouwens ook een *animus donandi* van de insteller vereist is die *in casu* ontbreekt, omdat het een huwelijksvoordeel betreft.³⁵²

90. Artikel 2.7.1.0.4. VCF (oud art. 5 W.Succ.) stelde tot vóór 1 juli 2015 dat met een legaat moest worden gelijkgesteld, het gedeelte van het huwelijksvermogen dat de helft overstijgt dat aan de langstlevende echtgenoot ingevolge een huwelijksvereenkomst wordt toebedeeld, op voorwaarde van overleving. Uit de duidelijke bewoordingen van dit fictieartikel volgde dat een overbedeling aan een met naam genoemde echtgenoot, niet met een legaat werd gelijkgesteld.

Koppels waarvan een der echtgenoten terminaal ziek is of waarbij met relatieve zekerheid kan worden voorzien dat een van hen als eerste zal komen te overlijden, speelden in op deze duidelijke bewoordingen. Door de naar alle waarschijnlijkheid overlevende echtgenoot het gehele gemeenschappelijk vermogen bij huwelijksvereenkomst toe te bedelen, zonder voorwaarde van overleving, werd het fictieartikel buiten spel gezet.

Artikel 2.7.1.0.5. VCF (oud art. 7 W.Succ.) bepaalt dat de erfbelasting wordt geheven op schenkingen die de erflater tijdens de laatste drie jaar voor zijn overlijden heeft gedaan en waarop geen schenkbelasting werd betaald. Aangezien de sterfhuisclausule een huwelijksvoordeel betreft, en dus geen schenking is, vormt de overbedeling van de *nominatim* in de huwelijksvereenkomst genoemde echtgenoot geen schenking.³⁵³ Ook deze fictiebepaling kon niet worden toegepast op de sterfhuisclausule.

De administratie legde zich echter niet neer bij de – door de rechtspraak en rechtsleer wel aanvaarde – niet-belastbaarheid van de sterfhuisclausule en publiceerde een andersluidende beslissing³⁵⁴ en interne instructie.³⁵⁵ Volgens de administratie was de sterfhuisclausule belastbaar op grond van zowel artikel 5 als 7 W.Succ. (huidige art. 2.7.1.0.4. en 2.7.1.0.5. VCF). Dit standpunt werd in de rechtspraak consequent niet gevolgd, maar voor zover de zaak niet werd voorgelegd

aan het oordeel van een rechter, bleef de administratie (proberen) de overbedeling van de langstlevende echtgenoot ingevolge een sterfhuisclausule als een legaat (te) belasten.³⁵⁶

De volgende slag in de strijd om de (niet-)belastbaarheid van de sterfhuisclausule, werd uitgevochten in het kader van de nieuwe antimisbruikbepalingen in de registratie- en successierechten. In verschillende circulaire³⁵⁷ werd de sterfhuisclausule op de zogenaamde ‘zwarte lijst’ geplaatst, waardoor deze sowieso wordt geacht fiscaal misbruik uit te maken. Het gefrustreerde artikel zou artikel 2.7.1.0.4. VCF zijn. De belastingplichtige heeft vervolgens wel de mogelijkheid om aan te tonen dat het sterfhuisbeding door andere motieven gerechtvaardigd wordt dan het ontwijken van de erfbelasting, waarna belasting alsnog achterwege kan blijven.

Deze demarche van VLABEL is sinds de wetwijziging met ingang van 1 juli 2015 niet meer nodig. De decreetgever heeft de voorwaarde van overleving geschrapt in artikel 2.7.1.0.4 VCF. Hierdoor wordt deze fictiebepaling ook van toepassing op sterfhuisclausules. Het is evenwel nog onduidelijk of deze wetwijziging van toepassing is op overlijdens vanaf 1 juli 2015, of op sterfhuisclausules die vanaf die datum zijn ingelast.³⁵⁸

91. Na deze wetwijziging die het lot van de sterfhuisclausule lijkt te bezegelen, dringt een vergelijking met het finaal verrekenbeding zich op. Beide komen tegemoet aan de wens om een zo ruim mogelijke bescherming tussen echtgenoten te verzekeren, met zo min mogelijk ‘bemoeienissen’ van eventuele kinderen. Tot voor de wetwijziging beantwoordden zij ook beide aan de successievrije toebedeling van het vermogen aan de langstlevende.³⁵⁹ Doordat deze laatste doelstelling niet langer kan worden bereikt door de sterfhuisclausule, rijst de vraag of dit tot een toenemende populariteit van het optioneel verrekenbeding zal leiden.

Wat betreft de antimisbruikbepaling, werd reeds geschreven dat het finaal verrekenbeding in hoofdzaak beantwoordt aan burgerrechtelijke doelstellingen, en dus niet aan (louter of hoofdzakelijk) fiscale motieven.³⁶⁰ Daarom zou het niet zonder meer kunnen worden aangemerkt als fiscaal misbruik, minstens zal de belastingplichtige doorgaans het vereiste tegenbewijs kunnen leveren. Voor het geval het finaal verrekenbe-

352. Antwerpen 24 juni 2008, *RW* 2008-09, 876; Zie ook B. INDEKEU, “De sterfhuisclausule gered?” (noot onder Antwerpen 24 juni 2008), *AFT* 2009, afl. 1, 30-33.

353. Cass. 10 december 2010, *RW* 2010-11, 1436, *Fiscoloog*, afl. 1238, 8.

354. Besliss. 15 juli 2011.

355. Voor een bespreking, zie N. GEELHAND DE MERXEM, “De ‘sterfhuisclausule’, het Hof van Cassatie, de commentaren in de rechtsleer en de Fiscale administratie”, *TEP* 2011, afl. 4, 210, e.v.

356. Over de lange strijd van de fiscus tegen de sterfhuisclausule, zie G. DE FOY, “Clause de la ‘(maison) mortuaire’: pour mettre un terme à la rage fiscale du fisc, une réforme législative s’impose”, *Rec.gén.enr.not.* 2015/3, nr. 26.709, 98-106.

357. Omzendbrief 2015/1, 16 februari 2015, www.belastingen.vlaanderen.be. Deze omzendbrief vervangt enkele vroegere circulaire (zie *supra*).

358. Zie hierover N. GEELHAND DE MERXEM, “Vlaams Gewest: exit sterfhuisclausule”, *Fiscoloog* 2015, afl. 1430, 8. AERTS is van mening dat de nieuwe wetwijziging van toepassing is op overlijdens vanaf 1 juli 2015, zodat de nieuwe regeling ook van toepassing zou zijn op clausules die voor 1 juli opgesteld zijn, zie E. AERTS, “Sterfhuisclausule decretaal gekortwiek”, *Fisc.Act.* 2015, afl. 18, 7. Een duidelijke motivering van dit standpunt ontbreekt echter.

359. G. CEENAEME, “Het finaal verrekenbeding: het zaligmakend alternatief voor de sterfhuisclausule?” (noot onder Gent 17 juni 2014), *TFR* 2014, afl. 470, 909-910.

360. A. VERBEKE en R. BARBAIX, “Finaal verrekenbeding: civielrechtelijk en fiscaalrechtelijk performant bevonden!”, *NFM* 2012, afl. 6, 209-215, in het bijzonder randnr. 15.

ding *in extremis* wordt overeengekomen, is wel reeds de vraag gesteld of dit de toetsing aan de antimisbruikbepalingen zou kunnen doorstaan.³⁶¹

4.2.2. De fictiebepaling van artikel 2.7.1.0.5. VCF (oud art. 7 W.Succ.)

92. Artikel 2.7.1.0.5. VCF bepaalt dat de schenkingen door de overledene gedaan binnen de drie jaar voor zijn overlijden, en die niet onderworpen werden aan de schenkbelasting, bij wijze van fictie geacht worden deel uit te maken van de nalatenschap, met de onderwerping aan de erfbelasting tot gevolg. Het betreft doorgaans schenkingen van roerende goederen, die niet verplicht aan registratie onderworpen zijn. Om in het zicht van een nakend overlijden, of anderszins, deze fictiebepaling te ontlopen, kan spontaan tot registratie worden overgegaan. De vraag rijst dan wanneer aan de voorwaarde van artikel 2.7.1.0.5. VCF is voldaan opdat de fictie geen doorgang zou vinden. Met andere woorden: op welk ogenblik is dergelijke schenking aan schenkbelasting onderworpen?

De schenkbelasting wordt gevestigd door de loutere (spontane) aanbieding ter registratie.³⁶² Opdat een niet-verplicht te registreren schenking in het kader van voormeld fictieartikel 2.7.1.0.5. VCF buiten beschouwing wordt gelaten, is een effectieve betaling niet vereist.³⁶³

Een vroegere techniek van successieplanning *in extremis* om het fictieartikel (oud) artikel 7 W.Succ. te ontwijken bestond uit de neerlegging onder de minuten van de Belgische notaris. Deze techniek is echter niet langer mogelijk in Vlaanderen. Zij bestond erin dat de notaris een akte van neerlegging opmaakte, waardoor het registratierecht onmiddellijk verschuldigd werd. Zo zette men (oud) artikel 7 W.Succ. buitenspel. Dit was mogelijk omdat de gelijktijdige aanbieding ter registratie van het *pacte adjoint* met de akte van neerlegging, uitdrukkelijk werd aanvaard door artikel 26, tweede lid W.Reg.

Dit wetsartikel is, voor wat betreft de Vlaamse erfbelasting, vervangen door artikel 3.12.3.0.6. VCF, hetwelk voor een gelijktijdige aanbieding ter registratie van *pacte adjoint* en akte van neerlegging, vereist dat de registratiebelasting die erop verschuldigd is, daadwerkelijk is *betaald*.

Bijgevolg kan de techniek van de neerlegging onder de minuten van de Belgische notaris niet langer dienstig zijn om het fictieartikel 2.7.1.0.5. VCF te ontwijken.³⁶⁴ Naar verluidt zou VLABEL binnen afzienbare tijd een tolerantie publiceren die de neerlegging onder de minuten van de notaris opnieuw mogelijk moet maken.³⁶⁵

4.2.3. Het forfaitair passief

93. Als passief van de nalatenschap worden aanvaard i) de schulden van de erflater op het ogenblik van zijn overlijden en ii) de begrafenis kosten. Om de erfgenamen niet nodeloos op te zadelen met een te zware administratieve last en om de controle van de aangiften voor VLABEL zelf te vereenvoudigen, werd een forfait geïntroduceerd voor beide passiefposten.³⁶⁶ Initieel werd voorzien in een wettelijk forfait van 1 500 EUR voor de schulden van de erflater en 6 000 EUR voor de begrafenis kosten (bedragen te indexeren). Specifieke schulden aangegaan om onroerende goederen te behouden of te verwerven, worden niet gedekt door het forfait. Er wordt op gewezen dat schulden die specifiek werden aangegaan om een onroerend goed te verwerven of te behouden, aangerekend moeten worden op het onroerend erfdeel. De goederen waarvoor deze schulden werden aangegaan, moeten niet noodzakelijk nog in de nalatenschap aanwezig zijn.³⁶⁷

Het schuldenforfait van 1 500 EUR wordt op 3 000 EUR gebracht indien de erflater gehuwd was onder een stelsel van gemeenschap. Van die 3 000 EUR kan vervolgens de helft in het passief van de nalatenschap worden opgenomen.

Het forfait voor begrafenis kosten geldt niet als de erflater een uitvaartverzekering heeft afgesloten. Een strikte lezing van deze, duidelijke, wettekst, doet besluiten dat het forfait wel nog kan worden toegepast indien de uitvaartverzekering niet door de erflater werd afgesloten, maar wel door zijn echtgenoot, kinderen of eventuele andere erfgenamen of derden.³⁶⁸

Het staat de aangevers nog steeds vrij om de werkelijke schulden en kosten te bewijzen en dus geen beroep te doen op de voorziene forfaits.³⁶⁹

361. C. BUYSSE, "Optioneel finaal verrekenbeding: nieuwe redenering met zelfde resultaat", *Fiscoloog* 2015, afl. 1445, 3, met verwijzingen.

362. Art. 2.8.1.0.1. VCF.

363. G. VANDEN ABEELE, "Hand- of bankgift na 1 januari 2015 – de invloed van de Vlaamse Codex Fiscaliteit", *Notariaat* 2015, afl. 9, 9-10; E. SPRUYT, "Vlaamse erf- en registratiebelasting in de VCF komt op kruissnelheid", *Fisc.Act.* 2015, afl. 22, 10. Zie ook M. PETIT, "Décret flamand du 3 juillet 2015 – Réductions et simplification du tarif concernant les donations immobilières – A quand une réforme dans les deux autres régions?", *Rec.gén.enr.not.* 2015, afl. 8, 477.

364. M. GIJBELS en A. VAN GEEL, "Enkele fictiebepalingen in de Vlaamse erfbelasting: een tussentijdse balans van de (on)bedoelde wijzigingen", *Notariaat* 2015, afl. 4, 3-4; E. SPRUYT, "Vlaamse erf- en registratiebelasting in de VCF komt op kruissnelheid", *Fisc.Act.* 2015, afl. 22, 9.

365. A. GHYSENS, "Vlaamse erfbelasting en registratiebelasting: update", Verslagbundel studiedag, Practicali seminars, 1 december 2015, 49.

366. Art. 2.7.3.4.2. VCF.

367. ADMINISTRATIEF STANDPUNT VLAAMSE BELASTINGDIENST, "Onroerend passief – Schuld – Goederen niet in nalatenschap", 19 juni 2015, www.belastingen.vlaanderen.be.

368. H. CASIER, "Erfbelasting in de Vlaamse Codex Fiscaliteit: de decreetgever repareert een eerste keer", *Successierechten* 2015, afl. 7, 5.

369. Art. 2.7.3.4.2., derde lid VCF.

4.2.4. Aanrekening van het passief

94. Met ingang van 1 januari 2015 bepaalt artikel 2.7.3.5.2. VCF hoe schulden moeten worden aangerekend op het actief van de nalatenschap. Hoewel de decreetgever geen inhoudelijke wijzigingen beoogde, bracht de nieuwe tekst wel degelijk een belangrijke wijziging met zich mee, in het bijzonder wat betreft de niet-specifieke schulden. Artikel 2.7.3.5.2., eerste lid VCF bepaalde dat de niet-specifieke schulden en de begrafeniskosten eerst werden aangerekend op de familiale onderneming of vennootschap, en op de roerende goederen. Hierdoor werd de principiële voorrang voor de toerekening van de (niet-specifieke) roerende schulden verlaten. De roerende schulden en de begrafeniskosten moesten, luidens de tekst van voormeld artikel, proportioneel worden toegerekend op de familiale onderneming/vennootschap en de overige roerende goederen in de nalatenschap.

Bij de redactie van de wettekst was er nog een tweede inhoudelijke wijziging te bespeuren. Voorheen werden zogenaamd specifieke schulden die werden aangegaan om een onroerend of een specifiek roerend goed te verwerven of te behouden, bij voorrang toegerekend op de betreffende (on)roerende goederen. In de initiële tekst van artikel 2.7.3.5.2. VCF³⁷⁰ is deze nuance verdwenen voor wat betreft de roerende goederen. Enkel de specifieke onroerende schulden werden bij voorrang toegerekend aan het ermee gefinancierde onroerend goed.³⁷¹

Dat deze inhoudelijke wijzigingen ongewild in de pen van de decreetgever geslopen zijn, blijkt uit het feit dat de tekst van artikel 2.7.3.5.2. VCF integraal is gewijzigd door het reparatiedecreet van 17 juli 2015. Deze bepaling bepaalt sindsdien als volgt:

“Voor de toepassing van artikel 2.7.4.1.1. worden niet-specifieke schulden en begrafeniskosten eerst aangerekend op de goederen, vermeld in artikel 2.7.4.2.2., vervolgens op de roerende goederen en ten slotte op de onroerende goederen.

De schulden, waarvan wordt bewezen dat ze specifiek werden aangegaan om bepaalde goederen te verwerven of te behouden, worden aangerekend op de desbetreffende categorie van goederen, vermeld in artikel 2.7.4.1.1., § 2, en artikel 2.7.4.2.2., § 1. Wanneer een bepaalde categorie van goederen ontoereikend is voor de volledige aanrekening van een specifieke schuld, wordt het overblijvende gedeelte van de schuld aangerekend zoals een niet-specifieke schuld. Als de langstlevende partner een deel verkrijgt in de gezinswoning, wordt zijn aandeel in de schulden van

de nalatenschap, die specifiek zijn aangegaan om de gezinswoning te verwerven of te behouden, eerst aangerekend op de waarde van zijn deel in de gezinswoning. Wanneer zijn deel in de gezinswoning ontoereikend is voor de aanrekening van de volledige schuld, wordt het overblijvende gedeelte aangerekend zoals een specifiek onroerende schuld. Alle andere schulden van de langstlevende partner volgen, naargelang het geval, de toerekening voorzien in het eerste lid of het tweede lid, en worden pas in laatste instantie aangerekend op de waarde van zijn deel in de gezinswoning.”

De goederen, vermeld in artikel 2.7.4.2.2. VCF, betreffen voor de goede orde de familiale onderneming/vennootschap. Merk op dat waar vroeger enkel de aangever(s) het bewijs konden leveren dat een schuld ‘specifiek’ was aangegaan om onroerende goederen te verwerven³⁷², dit bewijs luidens de tekst van artikel 2.7.3.5.2. VCF nu ook open staat voor VLABEL en dat zowel voor specifieke roerende als onroerende schulden.

4.2.5. Moratoriuminteressen in geval van terugbetaling van belasting

95. Bij terugbetaling van in de VCF geregelde belastingen, nalatigheidsinteressen, belastingverhogingen of administratieve geldboeten, wordt moratoriuminterest toegekend tegen een rentevoet van 7 % op jaarbasis, berekend per kalendermaand.³⁷³

De oude artikelen 142/2 W.Succ. en 223 W.Reg.³⁷⁴ bepaalden dat de moratoire interesten op de in te vorderen of terug te geven sommen verschuldigd waren *naar de voet en de regelen in burgerlijke zaken vastgesteld*. Hieruit werd afgeleid dat de moratoire interesten niet van rechtswege begonnen te lopen, maar dat daarvoor de (federale) administratie in gebreke moest worden gesteld. Deze ingebrekestelling kon gebeuren middels een betekening bij gerechtsdeurwaardersexploot. Een ingebrekestelling per aangetekend schrijven werd niet altijd aanvaard.³⁷⁵

In de VCF werd de verwijzing naar “de voet en de regelen in burgerlijke zaken” niet overgenomen. In plaats daarvan bepaalt artikel 3.9.2.0.1., eerste lid VCF dat moratoire interesten worden toegekend, zonder meer. De vereiste van voorafgaande ingebrekestelling, al dan niet bij gerechtsdeurwaardersexploot, geldt niet langer opdat de moratoire interesten beginnen te lopen

370. Zoals ingevoegd bij art. 49 Decr.VI. 19 december 2014, BS 29 januari 2015, in werking getreden vanaf 1 januari 2015.

371. Voor een analyse van deze initiële tekst van art. 2.7.3.5.2. VCF, zie J. DECUYPER, “De erfbelasting in de Vlaamse Codex Fiscaliteit – Aanrekening van het passief – Nieuwe regels creëren verwarring”, *Successierechten* 2015, afl. 4-5, 18-19.

372. (Oud) art. 48, § 1, zesde lid VI.W.Succ.

373. Art. 3.9.2.0.1., eerste lid VCF.

374. Merk op: voor wat betreft het Waalse en het Brussels Hoofdstedelijke Gewest gelden deze bepalingen nog steeds.

375. S. PLAS en A. VERBIST, “Moratoire interesten bij teruggave van successierechten voor en na de VCF: een wereld van verschil”, *Successierechten* 2015, afl. 6, 3, met verwijzingen.

vanaf de maand die volgt op de betaling door de belastingplichtige.³⁷⁶

Bij gebrek aan overgangsbepalingen, menen PLAS en VERBIST dat ook belastingplichtigen die hun belasting hebben betaald voor 1 januari 2015 en die de federale administratie voor die datum (nog) niet in gebreke hadden gesteld, in principe recht hebben op moratoriuminteressen vanaf 1 januari 2015, indien later een recht op teruggave zou ontstaan.³⁷⁷

In de volgende gevallen wordt evenwel geen moratoriuminterest toegekend³⁷⁸:

- als de moratoriuminterest minder dan 5 EUR per maand bedraagt;
- als de terugbetaling voortvloeit uit de kwijtschelding of de vermindering die toegekend is als genademaatregel;
- in geval van terugbetaling van erfbelasting of registratiebelasting, tenzij de terugbetaling plaatsvindt ingevolge een vergissing vanwege de bevoegde entiteit van VLABEL.

Deze laatste uitsluiting is opvallend. De belastingplichtige zal dus enkel moratoire interesten kunnen eisen, als de terugbetaling het gevolg is van een vergissing vanwege VLABEL. Indien de terugbetaling het gevolg is van bv. een wijziging in de belastbare toestand, van een fout of vergissing van de belastingplichtige, of van een situatie waar noch VLABEL, noch de belastingplichtige zelf fout aan heeft, kunnen geen moratoriuminteressen worden geëist. De wetgever acht het niet billijk dat de Schatkist “moratoriuminteressen zou moeten betalen na rechtzetting van vergissingen begaan door de belastingplichtige zelf, ingevolge het stellen van een rechtshandeling buiten de wil van de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie om (snelle wederverkoop, meeneembaarheid, gerechtelijke ontbinding of vernietiging binnen het jaar enzovoort), of ingevolge andere rechtsfeiten buiten de wil van de administratie om”.³⁷⁹⁻³⁸⁰

5. Algemeen besluit

96. Na dit (niet-exhaustieve) overzicht kan het besluit kort zijn.

Meer dan de andere gewesten maakt het Vlaamse Gewest gebruik van de haar toegewezen fiscale bevoegdheden. De diverse wijzigingen aan de Vlaamse fiscale wetgeving, de totstandkoming van de Vlaamse Codex Fiscaliteit en de vloedgolf aan administratieve standpunten sedert de uitbreiding van het takenpakket van VLABEL nopen de Vlaamse overheid echter om bijzondere aandacht te hebben voor de rechtszekerheid. Al deze veranderingen verlopen immers niet rimpelloos. Verschillende discussiepunten staan nog open en vragen om verduidelijking.

Het is daarom een goede zaak dat het Vlaamse Gewest het belang heeft ingezien van een gedegen rullingpraktijk. De invoering van een eigen Vlaamse rullingdienst en de mogelijkheid om ook in gemengde dossiers rechtszekerheid te bekomen, zijn initiatieven die enkel kunnen worden toegejuicht. Zij kunnen de rechtszekerheid enkel maar dienen. De concrete uitwerking van de rullingdienst is echter niet zonder kritiek, minstens blijven nog een aantal vragen onbeantwoord (zie nrs. 40 e.v.).

Meer dan ooit wordt echter duidelijk dat het fiscale landschap in België het laatste jaar nogmaals grondig is gewijzigd. Steeds meer kleuren de gewesten fiscaal anders. Voor landgenoten die tijdens hun leven de verschillende hoeken van het land willen (blijven) ontdekken en (mogelijk) bewonen, blijft dit een belangrijk aandachtspunt. Het transregionaal veranderen van woonplaats en de verwerving van onroerende goederen in andere gewesten waren al geen fiscaalneutrale beslissingen. Sinds 1 januari 2015 is de fiscaal-regionale impact van dergelijke beslissingen nog vergroot.

376. Art. 3.9.2.0.1., tweede lid VCF.

377. S. PLAS en A. VERBIST, “Moratoire interesten bij teruggave van successierechten voor en na de VCF: een wereld van verschil”, *Successierechten* 2015, afl. 6, 4-5.

378. Art. 3.9.2.0.1., derde lid VCF.

379. *Parl.St. Vl.Parl.* 2014-15, nr. 114/1, 37-38.

380. Voor enkele kritische bedenkingen, zie S. PLAS en A. VERBIST, “Moratoire interesten bij teruggave van successierechten voor en na de VCF: een wereld van verschil”, *Successierechten* 2015, afl. 6, 5-6; A. VAN ZANTBEEK, “Vlaamse Codex Fiscaliteit. Horresco referens!”, *TFR* 2015, afl. 479, 281-282.