

Vrij Gesteld

136.

In “Vrij Gesteld” geeft een lid van de redactie of een gastauteur zijn eigen mening, kritiek of commentaar op een fiscaal item dat hem of haar is opgevallen. Er is ook ruimte voor kritiek hierop.

Gelijk hebben maar geen gelijk (meer) kunnen krijgen is niet rechtvaardig

Elke advocaat of jurist die actief is in estate planning kent het standpunt nr. 15004 van de Vlaamse belastingdienst (hierna “Vlabel”) over de gesplitste aankoop en de gesplitste inschrijving van effecten (art. 2.7.1.0.7 Vlaamse Codex Fiscaleiteit, hierna “VCF”). Dat standpunt evolueerde de afgelopen jaren en de controverse werd almaar sterker.

Tot de Raad van State dit standpunt vernietigde, bij arrest van 12 juni 2018.

Waarover gaat het?

Erfbelasting is enkel verschuldigd op de activa die in de nalatenschap zitten wanneer deze openvalt. Om andere activa te belasten moet de fiscus zich kunnen beroepen op een fictiebepaling. Een fictiebepaling heeft tot gevolg dat een vermogensbestanddeel dat geen deel meer uitmaakt van de nalatenschap, en zelfs misschien nooit deel uitmaakte van het vermogen van de erflater, voor de heffing van erfbelasting toch in aanmerking komt. Men doet alsof, maar men doet dat enkel voor fiscale doeleinden. De fictie werkt niet door in de civiele afwikkeling van de nalatenschap.

De meest gekende fictiebepaling is in artikel 2.7.1.0.5 VCF (oud art. 7 W.Succ.) vervat. Deze fictiebepaling belast de roerende tegoeden die de erflater in de 3 jaren voorafgaand aan zijn overlijden heeft geschonken, tenzij de schenking voorafgaand aan het overlijden in België ter registratie werd aangeboden. Deze fictiebepaling heeft bank- en handgiften, evenals schenkingen verleden voor buitenlandse notarissen in het vizier, en is alom gekend.

Iets technischer in zijn lezing en toepassing is het artikel 2.7.1.0.7 VCF (oud art. 9 W.Succ.), de fictiebepaling die ‘de gesplitste aankoop en de gesplitste inschrijving van effecten’ belast. Reeds bij de invoering van het Wetboek der Successierechten werden gesplitste verhoudingen als frauduleus omschreven¹. Een roerend of onroerend goed wordt

aangekocht door de erfgenaam voor de blote eigendom en door de erflater voor het vruchtgebruik. Bij overlijden van de erflater dooft het vruchtgebruik uit en wordt de erfgenaam volle eigenaar (toepassing van art. 617 van BW). De erfgenaam erft dat vruchtgebruik niet want het zit niet in de nalatenschap van de erflater. Hij zou er dus geen erfbelasting op moeten betalen.

Net om te verhinderen dat de erfgenaam de volle eigendom verwerft zonder erfbelasting te betalen, is de fictiebepaling vervat in huidig artikel 2.7.1.0.7 VCF ingevoerd. De fictiebepaling gaat uit van het vermoeden van “bedekte bevoordeling”. De bepaling gaat uit van het vermoeden dat de erflater zowel de aankoop van het vruchtgebruik (voor zichzelf) als de aankoop van de blote eigendom (voor zijn erfgenaam) heeft gefinancierd² en hij heeft hiermee de erfgenaam willen bevoordelen. Het gevolg van de toepassing van de fictiebepaling is dat de erfgenaam wordt belast op de volle eigendom van het goed alsof hij het bij wege van legaat heeft verkregen van de erflater.

Het wettelijk vermoeden is evenwel weerlegbaar. Het steunt op de veronderstelling dat de erflater de volledige prijs heeft betaald. De erfgenaam moet dus kunnen aantonen dat hij de prijs voor de verkrijging van de blote eigendom zelf, met eigen geld heeft betaald. Maar wat als hij kan aantonen dat hij de prijs heeft betaald met gelden die de erflater hem net voordien geschonken heeft? Heeft hij dan het tegenbewijs van de “bedekte bevoordeling” geleverd?

Hierover is de afgelopen jaren veel inkt gevloeid.

Gaandeweg verstrenge eisen tegenbewijs bedekte bevoordeling

De fiscus heeft lange tijd aanvaard dat als de erfgenaam kon bewijzen dat de erflater hem nog voor de aankoop van de blote eigendom het geld had geschonken, er geen sprake was

1. “(...) *Les articles 5 à 9, qui sont inspirés de la législation hollandaise, constituent des dispositions préventives de la fraude. Elles tendent à empêcher que, de son vivant, le défunt ne dispose de ses biens au profit des personnes auxquelles il entend laisser sa succession, et ce à l’abri de tout impôt ou en payant un droit d’enregistrement inférieur au droit de succession qui aurait été normalement exigible. Les fraudes qui se commettent le plus fréquemment dans cet ordre d’idées sont les suivantes: un père effectue des placements d’argent en son nom pour l’usufruit et au nom de son enfant pour la nue propriété, soit en inscriptions nominatives, soit en créances hypothécaires ou autres, soit en acquisitions d’immeubles. Les fonds sont fournis par le père; à la mort de celui-ci, l’enfant devient plein propriétaire sans payer un centime d’impôt (...)*”, *Memorie van toelichting* bij het ontwerp van de wet brengende wijzigingen in de wetten op de successie-, registratie- en overschrijvingsrechten, *Parl.St.* Kamer, 20 maart 1919, nr. 109, p. 6.

2. N. GEELHAND, *Successierechten – Fictiebepalingen*, Syllabus Postgraduaat Estate Planning, academiejaar 2010-11, p. 63.

van een “bedekte bevoordeling”. Ten minste, voor zover het geld tijdig was geschonken. Maar wat was dan tijdig? Voor de ondertekening van de onderhandse overeenkomst (de “*compromis*”)? Of volstond het dat de schenking had plaats gevonden vooraleer de notariële akte werd verleden? Bij administratieve beslissing nr. S-9/06-05 werd op 13 december 2007 beslist dat het tegenbewijs geleverd was indien de schenking had plaats gevonden *vooraleer de prijs werd betaald*.

Sedert de invoering van de antimisbruikbepalingen inzake registratie- en successierechten werd aan oud artikel 9 van het Wetboek der Successierechten een “nieuwe betekenis gegeven”.

Na enige aarzeling, waarbij de ene beslissing de andere beslissing vrij snel ophief, luidde het dat voortaan een voorafgaande schenking niet meer als tegenbewijs zou worden aanvaard. “*De bevoordeling via een gesplitste aankoop kan dus niet ontkracht worden door een andere bevoordeling*”, zo stond te lezen in de beslissing van 18 juli 2013³.

Hierop bestonden twee uitzonderingen.

Eerste uitzondering: men kan aantonen dat de erfgenaam het geld eerder had gekregen, maar dan moest ook aangetoond worden dat hij er “vrij over kon beschikken”, met andere woorden dat hij het niet had gekregen om vervolgens het goed gesplitst aan te kopen. Dit tegenbewijs vereiste dat de erfgenaam dus de afwezigheid van enig “causaal verband” tussen de schenking en de gesplitste aankoop of gesplitste inschrijving zou kunnen bewijzen. Een onmogelijk bewijs. Die piste werd in de praktijk dan ook meteen verlaten.

Tweede uitzondering: het document tot bewijs van de schenking van het geld is vooraf ter registratie aangeboden. Dan kan er inderdaad geen sprake zijn van een “bedekte bevoordeling” zo oordeelde de fiscus, want dan was de schenking bij hem bekend.

Sinds Vlabel de dienst van de erfbelasting verzorgt is dit federaal standpunt hernomen in standpunt 15004. Ook Vlabel oordeelde dus dat er van een “bedekte bevoordeling” sprake was indien de schenking die de gesplitste aankoop voorafging, niet aan schenkbelasting onderworpen was geweest.

Vlabel ging nog een stap verder

Vlabel heeft het standpunt 15004 verschillende keren bijgewerkt.

Het bleef overigens niet bij de gesplitste aankoop. Artikel 2.7.1.0.7 VCF heeft het immers niet enkel over roerende en onroerende goederen die gesplitst (vruchtgebruik-blothe eigendom) worden aangekocht. Het vermeldt ook “effecten aan toonder of op naam en geldbeleggingen” die gesplitst worden ingeschreven op naam van de erfflater voor het vruchtgebruik en op naam van de erfgenaam voor de blothe eigendom. In dat onderdeel van de wettelijke bepaling is er louter sprake van “inschrijving”, zonder onderscheid tussen een verkrijging onder bezwarende of onder kosteloze titel.

Dus ook voor de inschrijving in een register of op een effectenrekening die het gevolg zou zijn van een schenking, zou het vermoeden van een “bedekte bevoordeling” van toepassing zijn.

Het standpunt 15004 gold vanaf 1 juni 2016 voor nalatenschappen die onder de Vlaamse regelgeving vallen. Vanaf 1 juni 2017 kwamen daar ook nog de gesplitst aangehouden deelbewijzen van burgerlijke maatschappen bij en werden in het standpunt ook vereisten gesteld betreffende de bestemming van de vruchten binnen een burgerlijke maatschap. Hoewel sterk bekritiseerd op zijn merites werd het standpunt 15004 in de praktijk weliswaar schoorvoetend, doch overwegend gevolgd onder het mom “*better safe than sorry*”.

Raad van state maakt brandhout van het standpunt 15004

De Raad van State heeft geoordeeld dat de interpretatie die Vlabel geeft aan de term “bedekte bevoordeling”, en de beperkingen die deze dienst stelt aan de mogelijkheden voor de belastingplichtige om het tegenbewijs te leveren, niet in overeenstemming zijn met de wettekst, noch met de *ratio legis* van de wettekst zoals die blijkt uit de parlementaire voorbereiding. De Raad van State bevestigt ook dat een fictiebepaling strikt moet worden uitgelegd. Men kan niet zeggen dat de woorden “bedekte bevoordeling” gelijk staan aan “bevoordeling die niet aan schenkbelasting is onderworpen”.

Het standpunt 15004 is dus *contra legem* ingenomen en toegepast. Het wordt door het arrest van 12 juni 2018 over de hele lijn vernietigd. Terecht.

Wat nu?

Vlabel heeft op 15 juni 2018 het volgende bericht gepubliceerd op haar webstek: “Dit arrest heeft als onmiddellijk gevolg dat de Vlaamse belastingdienst bij toekomstig te behandelen dossiers het vernietigde standpunt niet langer zal toepassen”. Nogal logisch, het standpunt is immers vernietigd. Dat betekent dat wanneer een nalatenschap nu opent, Vlabel zich zal houden aan de strikte interpretatie van artikel 2.7.1.0.7 VCF, en toelaten dat het vermoeden van “bedekte bevoordeling” door alle middelen wordt geleverd, dus niet enkel een in België geregistreerde schenking. Wat Vlabel bedoelt met “onmiddellijk” is niet duidelijk. Zijn dit de nalatenschappen die openvallen vanaf 12 juni 2018? Of zijn dit de aangiftes die worden ingediend vanaf 12 juni 2018? De communicatie dient op dit punt verduidelijkt te worden.

En wat voor “oude nalatenschappen” dan, die behandeld werden vooraleer het standpunt vernietigd was? De auteurs die het vernietigingsarrest of de recente mededeling van Vlabel besproken, verlenen geen of weinig aandacht aan de situatie van de “oude” nalatenschappen⁴. Het gaat om dossiers die afgehandeld zijn, en waar Vlabel haar standpunt heeft toegepast, terwijl nu blijkt dat dit *contra legem* was.

3. Die op haar beurt de beslissing van 19 april 2013 vervangt, E.E./98.937, *Rep. RJ S-9/06*.

4. C. MAES, “Gesplitste aankoop vruchtgebruik-blothe eigendom”, www.monkey.be; A. AYDOGAN, “Gesplitste aankoop en inschrijving: standpunt Vlabel vernietigd”, *Fiscoloog* 2018, afl. 1571, p. 3. Wel besproken door D. DEGROOT in “Raad van State vernietigt Vlabel-standpunt over gesplitste aankoop”, *Fisc.Act.* 2018/23, p. 1-4.

Wat zegt Vlabel zelf over “oude” nalatenschappen?

In dezelfde mededeling van 15 juni 2018 stelt Vlabel: “Belastingplichtigen die wel belast werden in toepassing van dit standpunt kunnen nog een bezwaarschrift indienen binnen de wettelijke bezwaartermijn van 3 maanden na de verzenddatum van het aanslagbiljet. Dit arrest zal verder grondig worden onderzocht op zijn mogelijke consequenties en beleidsopties”.

Een bezwaarschrift moet ingediend worden binnen een termijn van 3 maanden vanaf de derde werkdag volgend op de datum van de verzending van het aanslagbiljet. Deze termijn is een vervaltermijn: als ze voorbij is, kan er geen geldig bezwaar meer worden ingediend. Nochtans is het indienen van een geldig (en dus tijdig) bezwaarschrift een noodzakelijke voorwaarde om vervolgens de betwisting van een aanslag aan de rechtbank te kunnen voorleggen.

Veel belastingplichtigen zullen nu dus vernemen dat ze ten onrechte belast werden, omdat de wet in hun geval verkeerd is toegepast. Tegelijk moet men hen melden dat ze ten onrechte geïnde belastingen niet meer zullen kunnen terugvorderen, omdat de termijnen verstreken zijn, hoewel het arrest zelf nog maar net 3 maanden oud is. Ze kunnen de “oude” aanslagen niet meer laten rechtzetten, aldus de mededeling van Vlabel.

Ze hebben dus het recht aan hun kant om de onterechte aanslag te betwisten. Maar ze kunnen hun gelijk niet meer halen. Gelijk hebben is immers niet voldoende. Men moet ook nog gelijk kunnen krijgen. Voor “oude” aanslagen lijkt het erop dat Vlabel geen mogelijkheden aanreikt.

Is er nog een oplossing?

Zijn er toch nog mogelijkheden voor de belastingplichtige om vooralsnog gelijk te krijgen? Ik overloop hierna vier mogelijkheden.

De ambtshalve ontheffing is de eerste mogelijkheid die moet overwogen worden (art. 3.6.0.0.1 VCF). Een ambtshalve ontheffing kan nog gevraagd worden binnen de 5 jaar vanaf 1 januari van het jaar waarin de belasting is gevestigd. De toepassingsvoorwaarden zijn strikt. Het verzoek tot ambtshalve ontheffing is immers – aldus Vlabel – niet het redmiddel voor de betwisting van aanslagen waarvan de bezwaartermijn verstreken is. Enkel wanneer er overmatige belastingen voortvloeien uit materiële vergissingen, uit dubbele belasting of nieuwe feiten of bescheiden die laattijdig door de belastingplichtige worden overgelegd of ingeroepen én waarvan de laattijdige overlegging of inroeping wordt verantwoord door een gewettigde redenen, kan het rechtsmiddel van de ambtshalve ontheffing soelaas bieden. Samen met D. Degroot ben ik van mening dat het vernietigingsarrest een nieuw feit is op grond waarvan een ambtshalve ontheffing mogelijk zou moeten zijn⁵. In “oude” nalatenschappen waarin bij gesplitste aankoop ten onrechte het standpunt 15004

is toegepast, moet de teruggave van onterecht geïnde belastingen verkregen worden.

Ontheffing wegens de vermindering van de actieve samenstelling van de nalatenschap (art. 3.6.0.0.4 VCF) is volgens sommigen een tweede mogelijkheid⁶. Het verzoek daartoe kan binnen een termijn van 5 jaar vanaf 1 januari van het jaar waarin het recht tot teruggave is ontstaan worden ingediend. Het recht tot teruggave zou dan in het jaar 2018, jaar van het vernietigingsarrest, zijn ontstaan. Maar ook hier zijn er strikte vereisten. Dit rechtsmiddel veronderstelt dat een actief bestanddeel verdwijnt uit de (belaste) nalatenschap. Dit zou dan moeten uitgebreid worden naar een bestanddeel dat initieel al niet tot de nalatenschap behoorde maar daar fictief aan werd toegevoegd, op grond van een te strenge interpretatie van artikel 2.7.1.0.7 VCF. De toepassing van artikel 3.6.0.0.4 VCF is misschien al wat minder evident dan een ambtshalve ontheffing op grond van artikel 3.6.0.0.1 VCF.

Een derde mogelijkheid steunt op een toepassing naar analogie van de regels inzake de vernietiging van wettelijke bepalingen op grond van hun discriminatoir karakter. Wanneer het Grondwettelijk Hof een wet vernietigt omdat deze discriminatoir is, bepaalt de wet⁷ dat er een nieuwe bezwaartermijn ontstaat voor de belastingplichtige op wie de ongrondwettelijk verklaarde wettelijke bepaling toegepast werd. Dezelfde regel zou moeten toegepast worden op een arrest van de Raad van State dat een standpunt vernietigt op basis waarvan *contra legem* erfbelasting is geheven. Dit stel ik louter vanuit mijn rechtvaardigheidsgevoel, op grond van redelijkheid en billijkheid.

Een vierde mogelijkheid is een beroep op artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek. De belastingplichtige kan een schadevergoeding vorderen. Volgens de rechtspraak is immers een fiscale administratie verantwoordelijk voor de schade die ontstaat omdat ze een belasting heeft geheven op basis van een wettelijke bepaling die ongrondwettig is verklaard. De Raad van State heeft uiteraard geen ongrondwettigheid uitgesproken – dat kan de Raad van State ook niet – en de norm die ze getoetst heeft is ook geen wet. Maar de situatie van de belastingplichtige is voldoende vergelijkbaar om deze rechtspraak naar analogie toe te passen ten voordele van belastingplichtigen die onterecht belast werden.

Wellicht alludeert Vlabel op de mogelijkheden die hier worden geschetst. Ze stelt immers dat ze het arrest grondig zal onderzoeken op zijn “mogelijke consequenties en beleidsopties”. Dat Vlabel zich tot hiertoe beperkt heeft tot een laconieke verwijzing naar de bezwaartermijn van 3 maanden is niet voldoende. Met deze houding toont Vlabel niet het respect dat ze de Raad van State zou moeten tonen. En ze misleidt de belastingplichtigen door hen de indruk te geven dat het hoe dan ook te laat is om hun gelijk te halen.

Patrizia MACALUSO⁸

5. D. DEGROOT, *o.c.*, 1-4.

6. *Ibid.*

7. Art. 18 Bijzondere wet op het Grondwettelijk Hof (BS 7 januari 1989).

8. Advocaat Greenille by Laga.