

TETRALERT – FISCAAL RECHT

DE MAATSCHAP NIET WEG MET HET BADWATER WEGGOOIEN

I. SAGA VAN DE GESPLITSTE INSCHRIJVING: STANDPUNT N° 15004

De saga van de gesplitste inschrijving blijft opschudding veroorzaken in het Vlaamse Gewest. Oorzaak hiervan is de publicatie op 26 april 2017 op de internetsite van VLABEL van [de laatste update van beslissing nr. 15004](#) met ditmaal als mikpunt de schenking van de blote eigendom van de aandelen van een maatschap.

Ter herinnering omvat [artikel 2.7.1.0.7 van de Vlaamse Codex fiscaliteit](#), hierna « VCF » genoemd (tegenhanger van [artikel 9 van het Wetboek der successierechten](#)) een fictiebepaling volgens dewelke roerende of onroerende goederen, verkregen in vruchtgebruik door de toekomstige overledene en in blote eigendom door diens erfgenamen, geacht worden deel uit te maken van de nalatenschap van de vruchtgebruiker, tenzij het bewezen wordt dat de verkrijging niet een bedekte bevoordeling is ten behoeve van de begunstigde. Op basis van cassatierechtspraak aanvaardde de fiscus lange tijd dat het tegenbewijs was geleverd indien de partijen aantoonde dat een schenking (zelfs van ouder aan kind) deze gesplitste aankoop had toegelaten.

Dit mechanisme stond evenwel op de zwarte lijst die werd uitgegeven door de federale belastingadministratie in haar omzendbrief van 19 juli 2012, om met een latere omzendbrief van 10 april 2013 weer van die lijst te worden geschrapt.

Dit uitstel was geen lang leven beschoren, nu de fiscus met een beslissing van 19 april 2013 meende dat het in artikel 9 van het Wetboek der successierechten vereiste tegenbewijs niet zou kunnen bestaan uit een voorafgaande schenking.

Nadat zij door de Minister van Financiën werd teruggefloten, heeft de administratie op 18 juli 2013 [beslissing \(RJ S9/06-07\) gepubliceerd](#), volgens dewelke een voorafgaande schenking zal kunnen gelden als tegenbewijs in twee hypothesen:

- (i) wanneer de voorafgaande schenking aan de heffing van het registratierecht voor schenkingen werd onderworpen, of,
- (ii) wanneer wordt aangetoond dat de begunstigde van de schenking vrij over de gelden heeft kunnen beschikken, wat bijvoorbeeld het geval kan zijn als wordt aangetoond dat de schenking door de verkrijger van het vruchtgebruik niet specifiek bestemd was voor de financiering

van de aankoop van de blote eigendom in het kader van de gesplitste aankoop.

Door een beslissing van 21 maart 2016 (nr. 15004) heeft VLABEL standpunt ingenomen m.b.t. de toepassing van artikel 2.7.1.0.7 van de VCF: voor wat betreft de gesplitste aankoop van roerende of onroerende goederen volgt VLABEL het bovenvermeld federaal standpunt. Niettemin werd een bijkomende vermelding toegevoegd die diametraal staat tegenover het federaal standpunt m.b.t. de gesplitste inschrijving.

VLABEL preciseert dat artikel 2.7.1.0.7 VCF ook van toepassing is op gesplitste inschrijvingen van effecten en geldbeleggingen. Het tegenbewijs van het vermoeden kan op dezelfde wijze worden geleverd als voor deze beschreven voor de gesplitste aankoop van goederen.

Met andere woorden gaat VLABEL precies in tegen het federaal standpunt aangezien in haar beslissing opgenomen in het repertorium van de administratie uitdrukkelijk wordt vermeld dat de beslissing op het vlak van gesplitste aankoop niet wordt toegepast naar analogie met de gesplitste inschrijvingen.

II. TOEPASSING OP DE MAATSCHAP

1. De effecten van de maatschap en de achterliggende activa

In haar nieuwe versie valt VLABEL de maatschappen aan. Aangezien zij geen rechtspersoonlijkheid hebben, zijn zij – herinnert VLABEL eraan – fiscaal transparant. Bijgevolg, vanuit de optiek van registratie- of erfbelasting, dient volgens VLABEL rekening te worden gehouden met de onderliggende activa. Wanneer de activa ingebracht in de maatschap uit effecten of geldbeleggingen bestaan, zal het vermoeden van artikel 2.7.0.1.7 van de VCF van toepassing zijn. Bijgevolg, indien het bewijs van een voorafgaandelijk geregistreerde schenking (om het vermoeden van de bevoordeling te weerleggen) niet wordt aangebracht, zal de gesplitste inschrijving van onderliggende effecten of geldbeleggingen als een legaat worden beschouwd.

Deze gesplitste inschrijving zal hetzij (i) materieel zijn (zoals volgt uit het aandelenregister of bankdocumenten) of (ii) juridisch (resultierend uit handelingen in die zin, zoals bijvoorbeeld een schenking met voorbehoud van vruchtgebruik).

2. Het “resultaat” van de burgerlijke maatschap

Voor wat de maatschap betreft, gaat de VLABEL een stap verder in haar redenering.

Het vermoeden van bevoordeling zal aldus ook van toepassing kunnen zijn op de vruchten van deze effecten en geldbeleggingen.

Inderdaad, indien de opbrengst van deze activa zelf in blote eigendom en vruchtgebruik moest worden ingeschreven (voor de erfgenamen enerzijds en de *decujus*, anderzijds), dan zou artikel 2.7.1.0.7 van de VCF ook op deze vruchten van toepassing zijn.

Een synthetische tabel zou als volgt kunnen worden opgesteld:

Geregistreerde voorafgaande schenking	Uitgekeerde burgerlijke vruchten	Gebruik van de burgerlijke vruchten door de vruchtgebruiker	Artikel 2.7.0.1.7
Ja	Ja	Volle eigendom	Niet van toepassing (let echter op bij schenking door de vruchtgebruiker binnen de drie jaar voorafgaand aan het overlijden: toepassing van artikel 2.7.1.0.5)
Ja	Ja	Vruchtgebruik- Blote eigendom	Van toepassing op de nieuwe gesplitste inschrijving
Nee	Nee	-	Ja, op het geheel (voorafgaande schenking – burgerlijke vruchten en andere opbrengsten).
Nee	Ja	Volle eigendom	Toepassing op het geheel, met inbegrip van de burgerlijke vruchten, maar mogelijkheid van herleiding
Ja	Nee	-	Toepassing op de burgerlijke vruchten maar niet op voorafgaande schenking noch op de meerwaarden

3. Vervanging van de initiële effecten en geldbeleggingen

Het standpunt nr. 15004 preciseert echter dat *de vervanging* van initieel gesplitst ingeschreven effecten en geldbeleggingen door andere effecten en geldbeleggingen die ook gesplitst zijn ingeschreven niet als een nieuwe gesplitste inschrijving wordt beschouwd. Om dus het vermoeden van artikel 2.7.1.0.7 van de VCF te weerleggen, zal de blote eigenaar een afwezigheid van bedekte bevoordeling enkel dienen aan te tonen voor de initiële inschrijving.

4. Inwerkingtreding

De belasting zal plaatsvinden indien de vruchtgebruiker een Vlaamse inwoner is op het ogenblik van het overlijden, welke ook de verblijfplaats was op het ogenblik van de gesplitste inschrijving van de effecten tussengekomen vanaf 1 juni 2017.

De vruchten die sinds deze datum zijn ontvangen worden bijgevolg eveneens geïncasseerd, zelfs indien de schenking van “aandelen” van de maatschap vooraf plaatsvond.

III. BESLUIT

In alle redelijkheid kan men toch niet anders dan zich ongerust maken over dit standpunt van VLABEL, en dit om verschillende redenen.

A priori stelt deze beslissing (i) de tegenstelbaarheid van het contract van vennootschappen ter discussie en (ii) zal zij vele

vragen opwekken m.b.t. het begrip “burgerlijke vruchten” zelf.

Aldus, zoals de VLABEL het bevestigt in een voorbeeld opgenomen in het standpunt nr. 15004, zullen meerwaarden in principe niet als burgerlijke vruchten worden beschouwd in de strikte zin van de term, en zijn deze per definitie niet uitkeerbaar. Bovendien bestaat nog controverse over de toekenning aan de vruchtgebruiker van bepaalde dividenden. Quid in de praktijk met de individualisering van deze niet uitkeerbare inkomsten met betrekking tot andere soorten inkomsten van de vennootschap in de loop der jaren? Men kan vrezen dat de erfbelasting voor het geheel wordt gevorderd.

Bij wijze van besluit, welke oplossing kan men overwegen voor Vlaamse inwoners die hun roerende effecten wensen over te dragen aan hun erfgenamen zonder af te zien van het effectief beheer van deze goederen?

In eerste instantie, door erop toe te zien dat voor de schenkingen die reeds voor het verleden zijn tussengekomen, de burgerlijke vruchten, in hun geheel, in volle eigendom aan de vruchtgebruiker worden gestort, en dit vanaf 1 juni 2017.

Vervolgens, door zich in de toekomst zeker buiten een gesplitste inschrijving te plaatsen. Men moet inderdaad niet noodzakelijkerwijze “de maatschap met het badwater weggooien”. Indien de gesplitste inschrijving terzijde moet worden geschoven, is het nochtans mogelijk deze goederen te beheren door tussenkomst van

deze vennootschap. In dit geval zal de overdracht van effecten en speciën moeten toegekend worden voorafgaandelijk, in volle eigendom en bijvoorbeeld met een last van een rente, om aldus te ontsnappen aan de toepassing van artikel 2.7.1.0.7 VCF, die, zoals we hierboven hebben uiteengezet, enkel situaties van gesplitste inschrijving in blote eigendom en vruchtgebruik van effecten en geldbeleggingen viseert.

Contact : departement fiscaal recht
tax@tetralaw.com

Disclaimer : De juridische informatie verschaft in de « TETRALERTS » is algemene commentaar met een puur informatief karakter en kan dus in geen geval worden beschouwd als juridisch advies. Deze informatie houdt immers geen rekening met de omstandigheden eigen aan en toepasselijk op een persoon of een entiteit in het bijzonder. Tetra Law doet al het mogelijke opdat de verschafte informatie zo precies en actueel mogelijk is. Zij kan echter niet garanderen dat deze informatie exact is op de datum waarop de TETRALERT gelezen wordt of waarop zij in de toekomst gelezen zal worden. Elkeen zal er dus op toezien zich te informeren bij een professioneel en gekwalificeerd raadgever voor zijn persoonlijke situatie. Tetra Law ontkent elke aansprakelijkheid voor elke schade die zou voortvloeien uit de informatie vermeld in de « TETRALERTS ». Tetra Law is niet verantwoordelijk voor de inhoud van externe internetsites die vermeld zouden zijn in de TETRALERTS.
