

# Omzendbrief 2015/1

Omzendbrief betreffende art. 3.17.0.0.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, zoals gewijzigd door het decreet van 19 december 2014 – antimisbruikbepaling – Fiscaal misbruik – Registratiebelasting en erfbelasting.

Kabinet van de Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie  
Koning Albert II-laan 19, 11e v., 1210 Brussel  
T 02 552 67 00  
kabinet.turtelboom@vlaanderen.be

Aan de personeelsleden van de Vlaamse Belastingdienst

16 februari 2015

Betreft.: Art. 3.17.0.0.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, zoals gewijzigd door het decreet van 19 december 2014 – antimisbruikbepaling – Fiscaal misbruik – Registratiebelasting en erfbelasting.

Deze omzendbrief vervangt vanaf 1 januari 2015 de omzendbrief 2014/2.

## Inhoudstabel

<b>1. Bepalingen van de Vlaamse Codex Fiscaliteit.</b>	2
<b>2. Inleiding</b>	3
<b>3. Rechtshandelingen die, voor zover ze geen deel uitmaken van een gecombineerde constructie, op zich niet als fiscaal misbruik worden beschouwd</b>	4
<b>4. Rechtshandelingen die als fiscaal misbruik beschouwd worden, tenzij de belastingplichtige bewijst dat de keuze voor de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen verantwoord is door andere dan fiscale motieven</b>	5
<b>5. Subsidiariteit van de antimisbruikbepaling</b>	8

## 1. Bepalingen van de Vlaamse Codex Fiscaliteit

Artikel 3.17.0.0.2 en 3.17.0.0.9 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit luiden als volgt:

**Art. 3.17.0.0.2.** 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 aantoont dat er sprake 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.

**Art. 3.17.0.0.9.** Tegenbrieven zijn niet tegenstelbaar aan het Vlaamse Gewest als ze een vermindering van het actief of een vermeerdering van het passief van de nalatenschap tot gevolg hebben.

## 2. Inleiding

Deze omzendbrief heeft betrekking op de toepassing van de antimisbruikbepaling in het kader van de registratie- en erfbelasting in het Vlaamse Gewest, met ingang van 1 januari 2015.

Het artikel 3.17.0.0.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit (hierna VCF), zoals gewijzigd door het decreet van 19 december 2014 tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit (Belgisch Staatsblad van 29 januari 2015) voorziet in een antimisbruikbepaling voor alle Vlaamse belastingen opgenomen in de VCF, met ingang van 1 januari 2015.

Of een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen gesteld door een belastingplichtige een fiscaal misbruik vormt inzake de erf- en/of registratiebelasting zal – in principe- van geval tot geval dienen te worden beoordeeld rekening houdend met de concrete context en de modaliteiten. Er wordt dus geen exhaustieve lijst van “veilige” of “verdachte” rechtshandelingen opgesteld.

Teneinde toch enige duidelijkheid en houvast te verschaffen en een eenvormige toepassing van art. 3.17.0.0.2 van de VCF te bekomen, worden hierna, zonder exhaustief te zijn, een aantal rechtshandelingen opgesomd die hetzij duidelijk niet, hetzij duidelijk wel (behoudens tegenbewijs), als fiscaal misbruik inzake de erf- of registratiebelasting kunnen worden beschouwd.

Artikel 3.17.0.0.2 van de VCF stelt dat fiscaal misbruik handelt om door de belastingplichtige zelf gestelde rechtshandelingen. In het kader van de erfbelasting en testamenten is de testator niet de belastingplichtige. Bijgevolg kunnen testamentaire bepalingen alvast niet onder de toepassing vallen van de in artikel 3.17.0.0.2 van de VCF voorziene antimisbruikbepaling.

De hierna opgenomen lijsten zijn geenszins limitatief, noch in de ene, noch in de andere zin. Rechtshandelingen of een geheel van rechtshandelingen die niet opgenomen zijn in deze beide lijsten zijn noch ipso facto veilig, noch ipso facto verdacht.

**3. Rechtshandelingen die, voor zover ze geen deel uitmaken van een gecombineerde constructie, op zich niet als fiscaal misbruik worden beschouwd**

- 1) schenking door middel van een handgift of een bankgift;
- 2) schenking bij een akte verleden voor een notaris in het buitenland;
- 3) gefaseerde schenking van onroerende goederen met tussenperiode van meer dan drie jaar;
- 4) schenking onder last;
- 5) schenking onder ontbindende voorwaarde;
- 6) schenking door grootouders aan kind(eren) en/of kleinkind(eren);
- 7) schenking met voorbehoud van vruchtgebruik of ander levenslang recht;
- 8) schenking waarop het verlaagd tarief van de schenkbelasting van toepassing is;
- 9) schenking die een in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 voorziene vrijstelling van schenkbelasting geniet;
- 10) tontine- en aanwasclausules.

#### **4. Rechtshandelingen die als fiscaal misbruik beschouwd worden, tenzij de belastingplichtige bewijst dat de keuze voor de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen verantwoord is door andere dan fiscale motieven**

1) éézijdige verblijvingsbedingen of bedingen van ongelijke verdelingen van de huwelijksgemeenschap, losgekoppeld van een overlevingsvoorwaarde (beter bekend als de zgn. sterfhuisclausule (gaat in tegen art. 2.7.1.0.4 VCF)).

Het betreft bijvoorbeeld de notariële akte houdende wijziging van het huwelijkscontract waarbij de echtgenoten, gehuwd onder een stelsel van gemeenschap, bedingen dat de gehele gemeenschap toekomt aan één welbepaalde, bij naam genoemde echtgenoot ongeacht de oorzaak van de ontbinding van de gemeenschap.

De akte wordt gelet op het nakend en onoverkomelijk overlijden enkel verleden met het doel de toepassing van artikel 2.7.1.0.4 VCF, dat elke toebedeling van het gemeenschappelijk vermogen op voorwaarde van overleving viseert, te vermijden.

Het behoort aan de belastingplichtige te bewijzen dat het sterfhuisbeding door andere motieven gerechtvaardigd wordt dan het ontwijken van de erfbelasting.

Als de belastingplichtige dit bewijs niet kan leveren zal de erfbelasting worden geheven op basis van artikel 2.7.1.0.4 VCF op het gedeelte dat de helft van het gemeenschappelijk vermogen overtreft en dat aan de overlevende echtgenoot toekomt.

2) erfpachtconstructies: een gesplitste aankoop van onroerend goed door een vennootschap samen met een gelieerde partij (vennootschap of natuurlijke persoon) (gaat in tegen art. 1.1.0.0.2, eerste lid, 24° en art. 2.9.4.1.1 VCF).

De verwerving van een recht van erfpacht op een onroerend goed door een vennootschap of door een met een vennootschap gelieerde natuurlijke persoon, quasi onmiddellijk gevolgd door de aankoop van het met erfpacht bezwaarde onroerend goed door een verbonden vennootschap, in de zin van de artikelen 11 en 12 W.Venn., of door een met de vennootschap gelieerde natuurlijke persoon waarbij de vergoeding voor het recht van erfpacht de waarde van de volle eigendom van het onroerend goed benadert, de zgn. erfpachtconstructie, beantwoordt aan de definitie van fiscaal misbruik.

Uit de context van de feiten kan worden afgeleid dat deze opeenvolgende verrichtingen tot doel hebben het verkooprecht op de waarde van de volle eigendom van het gehele goed te ontwijken; dat het ontwijken van het verkooprecht de enige/overwegende beweegreden is voor de keuze van de betrokken rechtshandelingen. Dergelijke constructie gaat bijgevolg in tegen artikel 1.1.0.0.2, eerste lid, 24° en artikel 2.9.4.1.1 VCF.

De belastingplichtige dient te bewijzen dat de keuze voor de vestiging van een recht van erfpacht en de verkoop van het met erfpacht bezwaarde onroerend goed verantwoord is door andere motieven dan het ontwijken van het verkooprecht.

Indien de belastingplichtige dit bewijs niet levert, dient het verkooprecht te worden geheven op de waarde van de volle eigendom van het onroerend goed.

3) 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 (gaat in tegen de heffingsgrondslag en de progressiviteit van de artikelen 2.8.3.0.1, §1 en 2.8.4.1.1, §1 en §2 VCF).

Er kan worden vermoed dat 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 aan bv. hun enig kind enkel gebeurt om de progressiviteit van de schenkbelasting te ontwijken; dat het bekomen van een aanzienlijke belastingbesparing de enige beweegreden is voor de keuze van de betrokken rechtshandeling. Degelijke constructie gaat in tegen de artikelen 2.8.3.0.1, §1 en 2.8.4.1.1, §1 en §2 VCF. Er is bijgevolg sprake van fiscaal misbruik in de zin van art. 3.17.0.0.2 VCF.

De belastingplichtige dient te bewijzen dat de keuze voor de inbreng in het gemeenschappelijk vermogen voorafgaand aan de schenking, verantwoord is door andere motieven dan het ontwijken van hogere schenkbelastingen.

Indien de belastingplichtige dit bewijs niet levert, dient de schenkbelasting te worden geheven alsof de inbreng niet had plaatsgevonden, m.a.w. berekening van de schenkbelasting op de schenking door de inbrengende echtgenoot aan het kind voor de geheelheid van het goed.

4) uitbreng uit de huwelijksgemeenschap van roerende goederen, voorafgegaan of gevolgd door een wederzijdse schenking tussen echtgenoten (gaat in tegen art. 2.7.1.0.4 VCF).

Echtgenoten gehuwd onder een stelsel van gemeenschap gaan in een eerste stap over tot de "uitbreng" van roerende goederen. Vervolgens gebruiken ze dezelfde roerende goederen die tot hun eigen vermogen behoren ingevolge de eerste stap, om wederzijdse schenkingen te doen, doorgaans gepaard met een beding van conventionele terugkeer opgenomen in iedere schenking.

De partijen "ledigen" op deze wijze de gemeenschap en vermijden de overgang van gemeenschapsgoederen bij het overlijden. Er wordt ingegaan tegen artikel 2.7.1.0.4 VCF. De overgang uit de gemeenschap heeft plaats in het vooruitzicht van het overlijden. De belastingplichtige brengt zichzelf in een toestand waar zijn nagestreefd fiscaal voordeel het ontwijken van artikel 2.7.1.0.4 VCF is, terwijl hij de facto zijn echtgenoot, die zal overleven, bevoordeelt op korte termijn.

De belastingplichtigen moeten dan het bewijs leveren dat de uitbreng een overgang is van het gemeenschapsvermogen naar het eigen vermogen die verantwoord wordt door andere motieven dan fiscale. Inzake de registratiebelasting wordt het gemeenschapsvermogen behandeld als een onverdeeldheid. De Vlaamse Belastingdienst is van oordeel dat de uitbreng niets wijzigt aan de persoonlijke rechten die iedere echtgenoot in de voormelde gemeenschap heeft.

Bij overlijden van de eerststervende echtgenoot wordt de erfbelasting 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.

5) Verzaking aan vruchtgebruik op een onroerend goed, gevolgd door een schenking (gaat in tegen de artikelen 2.8.3.0.1, §1 en 2.8.4.1.1, §1 en §2 VCF).

Situaties 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, of in omgekeerde volgorde, worden beschouwd als fiscaal misbruik in de zin van artikel 3.17.0.0.2 VCF.

Wanneer de Vlaamse Belastingdienst in dergelijk geval inroept dat er sprake is van fiscaal misbruik dient de belastingplichtige te bewijzen dat de verzaking aan het vruchtgebruik verantwoord is door andere motieven dan het ontwijken van schenkbelastingen.

Indien de belastingplichtige dit bewijs niet levert, dient op de verzaking aan het vruchtgebruik de schenkbelasting te worden geheven op de waarde van het vruchtgebruik.

## **5. Subsidiariteit van de antimisbruikbepaling**

Er wordt opgemerkt dat de Vlaamse Belastingdienst een aantal rechtshandelingen of constructies belastbaar acht op basis van de reeds bestaande wettelijke bepalingen vervat in de VCF zonder zich te hoeven beroepen op de antimisbruikbepaling. In dergelijke gevallen dient in hoofdorde de toepasselijkheid van de reeds bestaande wettelijke bepaling te worden verdedigd. De antimisbruikbepaling zal in dergelijke gevallen in ondergeschikte orde worden ingeroepen, voor het geval de door de Vlaamse Belastingdienst in hoofdorde verdedigde thesis niet zou worden aanvaard.

Annemie Turtelboom  
Vlaams minister van Begroting, Financiën en Energie