

Omzendbrief 2014/2

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 – Toepassingsgevallen – 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

23 december 2014

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 – Toepassingsgevallen – Registratiebelasting en erfbelasting.

Deze omzendbrief vervangt vanaf 1 januari 2015 de Circulaire nr. 5/2013 van 10 april 2013 van de FOD Financiën voor wat het Vlaamse Gewest betreft.

Inhoudstabel

1.	Inleiding	3
2.	Bepalingen van de VCF.	3
3.	Toelichting: de aanwezigheid van fiscaal misbruik - toepassingsgevallen.	4
	A) Algemeen	4
	B) 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:	4
	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).	4
	2) erfpachtconstructies: een gesplitste aankoop van onroerend goed door gelieerde vennootschappen (gaat in tegen art. 2.9.4.1.1 VCF).	4

- 3) Inbreng van een goed in het gemeenschappelijk vermogen door één echtgenoot onmiddellijk of binnen een korte tijdsperiode gevolgd door de schenking van dit goed door beide echtgenoten (gaat in tegen de heffingsgrondslag en de progressiviteit artt. 2.8.3.0.1, §1 en 2.8.4.1.1, §1 en §2 VCF). 5
- 4) uitbreng uit de huwelijksgemeenschap van roerende goederen, gevolgd door een wederzijdse schenking tussen echtgenoten (gaat in tegen art. 2.7.1.0.4 VCF). 5
- 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). 6
- 4. Subsidiariteit van de antimisbruikbepaling. 7

1. Inleiding

Deze omzendbrief heeft betrekking op de toepassing van de antimisbruikbepaling in het kader van de registratie- en erfbelasting in het Vlaamse Gewest.

Het artikel 3.17.0.0.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit (hierna VCF), zoals gewijzigd door het decreet van 19 december 2014 voorziet in een antimisbruikbepaling voor alle Vlaamse belastingen opgenomen in de VCF.

Deze circulaire verschaft toelichting bij de aanwezigheid van fiscaal misbruik in het kader van de registratiebelasting en de erfbelasting en geeft aan op welke wijze de belastingberekening wordt hersteld als de belastingplichtige niet kan aantonen dat de gestelde rechtshandeling(en) ingegeven is (zijn) door andere motieven dan het ontwijken van de registratiebelasting en/of de erfbelasting. Tegenbrieven kunnen niet gebruikt worden om dit tegenbewijs te leveren (art. 3.17.0.0.9 VCF).

2. Bepalingen van de VCF.

Artikel 3.17.0.0.2 en 3.17.0.0.9 VCF luiden:

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 aantoonbaar is 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.

3. Toelichting: de aanwezigheid van fiscaal misbruik - toepassingsgevallen.

A) Algemeen

Of een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen gesteld door de belastingplichtige een fiscaal misbruik vormt in het kader van de registratiebelasting en/of de erfbelasting, en dus in aanmerking komt voor de toepassing van art. 3.17.0.0.2 VCF (antimisbruikbepaling) zal – in principe – geval per geval dienen te worden beoordeeld rekening houdend met de concrete context en de modaliteiten. Er kan m.a.w. geen exhaustieve lijst van “verdachte” rechtshandelingen worden opgesteld.

Teneinde toch enige duiding inzake fiscaal misbruik te verschaffen en een eenvormige toepassing van art. 3.17.0.0.2 VCF te bekomen, worden hierna, zonder exhaustief te zijn, een aantal rechtshandelingen opgesomd die duidelijk wel als fiscaal misbruik kunnen worden beschouwd.

B) 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. Dergelijke 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.

4. 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