

Omzendbrief van 20 juli 2012

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

(BS 23 augustus 2012)

Aan: de Vlaamse Belastingdienst

Inhoudstabel

1. Inleiding
2. Voorwaarden tot het bekomen van een vrijstelling of van het verminderd tarief
 - 2.1. Participatievoorwaarde
 - 2.1.1. Familiale ondernemingen
 - 2.1.2. Familiale vennootschappen
 - 2.2. Geen onroerende goederen hoofdzakelijk voor bewoning aangewend of bestemd of geen vennootschap zonder reële economische activiteit
 - 2.2.1. Geen onroerende goederen hoofdzakelijk voor bewoning aangewend of bestemd
 - 2.2.2. Geen vennootschap zonder reële economische activiteit
3. Holdingstructuren
 - 3.1. Toepassingsvoorwaarde: holding als familiale vennootschap
 - 3.2. Waardering: vrijstelling/verlaagd tarief beperkt tot waarden van de aandelen van de holding in de exploitatievennootschappen met werkelijke leiding binnen EER
4. Reorganisaties binnen een periode van drie jaar voor de schenking of het overlijden of binnen de periode van drie jaar na de schenking of het overlijden
5. Voorwaarden tot behoud van de vrijstelling of het verminderd tarief
 - 5.1. Familiale ondernemingen
 - 5.1.1. Behoud van de activiteit
 - 5.1.2. Onroerende goederen worden niet hoofdzakelijk tot bewoning aangewend of bestemd
 - 5.2. Familiale vennootschappen
 - 5.2.1. De vennootschap blijft een familiale vennootschap en behoudt een reële economische activiteit
 - 5.2.2. Behoud van de activiteit en neerlegging van de jaarrekening
 - 5.2.3. Behoud van kapitaal
 - 5.2.4. Behoud van zetel van werkelijke leiding binnen de EER
6. Schenking onder opschortende voorwaarde
7. Authentieke schenking vanaf 1 januari 2012
8. Verdachte periode

1 Inleiding

Deze omzendbrief geeft de interpretatie weer over de wetgeving betreffende de vrijstelling van schenkingsrechten en het verminderd tarief van successierechten bij vererving van familiale ondernemingen en familiale vennootschappen – van toepassing in het Vlaamse gewest – om tot een rechtlijnige toepassing van het decreet te komen.

De toepasselijke wetgeving kan geraadpleegd worden in de Vlaamse Fiscale Navigator

(<http://navigator.fenb.be/fiscdb-consult/>).

Artikel 140bis e.v. VI.W.Reg. en 60/1 e.v. VI.W.Succ. beogen een bevordering van de continuïteit van de familiale ondernemingen en familiale vennootschappen. Uit de studie die door het Steunpunt Fiscaliteit en Begroting (terug te vinden op: http://www.steunpuntfb.be/publicaties_01.html#PubPRB5) werd uitgevoerd blijkt evenwel dat deze continuïteit in het gedrang kan komen wanneer de bedrijfsleider zou wegvallen en hij niet voorzien heeft in zijn opvolging. Op deze wijze gaan immers belangrijke kennis, know how en contacten in hoofde van de bedrijfsleider verloren. Met de gewijzigde regelgeving wordt aan dit probleem tegemoet gekomen, door bedrijfsleiders te stimuleren reeds bij leven hun opvolging actief te plannen. Indien een bedrijfsleider niet in zijn opvolging heeft voorzien en onverwacht overlijdt, wordt de vennootschap of onderneming niet gehypothekeerd door hoge successierechten, daar wordt voorzien in een verminderd tarief.

De nieuwe regelgeving voorzien in artikel 140bis t.e.m. 140octies VI.W.Reg. en artikel 60/1 t.e.m. 60/7 VI.W.Succ. werd ingevoerd door artikel 73 t.e.m. artikel 84 van het decreet van 23 december 2011 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012.

Hierna volgt een bespreking van:

- de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de vrijstelling of het verminderd tarief;
- de behandeling van holdingstructuren en reorganisaties voor overlijden;
- de voorwaarden tot behoud van de vrijstelling of het verminderd tarief;
- de behandeling van bijzondere vormen van schenkingen; en tot slot,
- de verlenging van de verdachte periode.

2 Voorwaarden tot het bekomen van een vrijstelling of van het verminderd tarief

2.1 Participatievoorwaarde

2.1.1 Familiale ondernemingen

Artikel 140bis , § 1 en § 2 VI.W.Reg.:

In afwijking van artikel 131 wordt van het registratierecht vrijgesteld:

2° de schenking van de volle eigendom, de naakte eigendom of het vruchtgebruik van de activa die door de schenker, zijn echtgenoot of de met hem samenwonende beroepsmatig zijn geïnvesteerd in een familiale onderneming.

Deze vrijstelling is niet van toepassing op de overdrachten van onroerende goederen die hoofdzakelijk tot bewoning worden aangewend of zijn bestemd;

§ 2. Voor de toepassing van deze afdeling wordt verstaan onder:

1° familiale onderneming: een nijverheids-, handels-, ambachts-, of landbouwbedrijf of een vrij beroep, dat door de erflater en/of zijn echtgenoot of samenwonende, al dan niet samen met anderen, persoonlijk wordt geëxploiteerd en uitgeoefend;

(...)

Artikel 60/1 , § 1 en § 2 VI.W.Succ.:

In afwijking van artikel 48 wordt het successierecht en het recht van overgang bij overlijden verminderd tot 3 % voor een verkrijging in rechte lijn en tussen echtgenoten of samenwonenden en tot 7 % voor een verkrijging tussen andere personen voor:

1° de nettowaarde van de verkrijging van de volle eigendom, de naakte eigendom of het vruchtgebruik van de activa die door de erflater of zijn echtgenoot of samenwonende beroepsmatig zijn geïnvesteerd in een familiale onderneming.

Deze vermindering is niet van toepassing op de verkrijging van onroerende goederen die hoofdzakelijk tot bewoning worden aangewend of zijn bestemd;

§ 2. Voor de toepassing van deze afdeling wordt verstaan onder:

1° familiale onderneming: een nijverheids-, handels-, ambachts-, of landbouwbedrijf of een vrij beroep, dat door de erflater en/of zijn echtgenoot of samenwonende, al dan niet samen met anderen, persoonlijk wordt geëxploiteerd en uitgeoefend;

(...)

Gemaakt met

Activa kunnen worden geschonken onder de vrijstelling of vererfd worden aan het verminderd tarief indien zij door de schenker/erflater, zijn echtgenoot of de met hem samenwonende beroepsmatig werden geïnvesteerd in een familiale onderneming. Indien de toepassingsvoorwaarden vervuld zijn, kan de schenker/erflater zowel de volle eigendom, het vruchtgebruik, als de blote eigendom van de betreffende activa overdragen onder de gunstmaatregel.

Activa die beroepsmatig werden geïnvesteerd zijn alle onroerende en roerende goederen van de familiale onderneming, zoals daar onder andere zijn machines, het bedrijfsgebouw, het cliënteel,...

De vrijstelling of het verminderd tarief geldt enkel voor ondernemingen met een familiaal karakter.

Een *familiale onderneming* is een nijverheids-, handels-, ambachts-, of landbouwbedrijf of een vrij beroep, dat door de schenker/erflater of zijn echtgenoot of samenwonende, al dan niet samen met anderen, persoonlijk wordt geëxploiteerd en uitgeoefend.

Vb. Een bakker, advocaat, kruidenier,... die in persoonlijke naam of in naam van diens echtgenote zijn beroep uitoefent.

Zoals gesteld dient de onderneming voor beroepsdoeleinden te worden gevoerd in hoofde van de schenker/erflater, zijn echtgenoot of de met hem samenwonende. Dit veronderstelt dan ook een persoonlijke exploitatie door deze laatsten, al dan niet samen met anderen. Ook activa, gebruikt door beoefenaars van vrije beroepen voor hun beroep, komen in aanmerking voor de vrijstelling of het verminderd tarief.

De Vlaamse Belastingdienst beoordeelt de bewijsstukken die door de belastingplichtige worden mee gestuurd in functie van de aard van de betreffende onderneming.

Een onderneming die geen nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit heeft of een vrij beroep uitoefent, voldoet niet aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de vrijstelling of het verlaagd tarief. Het begrip "nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit, of een vrij beroep" is geen nieuw begrip. Uit de administratieve praktijk blijkt zo dat wanneer de activiteit uitsluitend het beheer van onroerende goederen betreft, het vroegere artikel 140bis W.Reg. niet van toepassing was (Besliss. 20 februari 2001, Rep. RJ, R 140/bis/01-01). In het arrest van het Hof van Cassatie van 15 oktober 1998 (Arr. Cass. 1998, 445) verduidelijkt het Hof:

"Overwegende dat met nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwbedrijven bedoeld worden, ondernemingen die een economische activiteit uitoefenen, zonder uitsluiting van de ondernemingen die andere ondernemingen controleren, behalve wanneer zij enkel tot doel hebben de eenvoudige verkrijging en het in bezit houden van deelbewijzen". Uit het voorgaande mag blijken dat het begrip "nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit", en een vrij beroep" enerzijds de uitoefening van een economische activiteit vertolkt, maar anderzijds zich niet uitstrekt tot een louter passief optreden (louter beheer van onroerende goederen; louter verkrijgen en aanhouden van deelbewijzen).

Er wordt door de decreetgever geen voorwaarde gesteld over de hoeveelheid activa die geschonken wordt per schenking. Verder staat uitdrukkelijk in het decreet dat zowel volle eigendom, vruchtgebruik als blote eigendom kan geschonken worden. Er wordt evenmin bepaald wie de begiftigden dienen te zijn van deze activa. Dit houdt in dat niet alle activa aan eenzelfde begiftigde dienen geschonken te worden. Wel zal een eventuele volgende schenking van activa slechts onder de vrijstelling kunnen gebeuren indien nog steeds aan de voorwaarden is voldaan en er derhalve nog sprake is van een familiale onderneming. Indien niet alle activa werden geschonken bij een eerdere schenking en de schenker nadien overlijdt, zal eveneens slechts van het verminderde tarief kunnen worden genoten voor zover er nog sprake is van een familiale onderneming die door de erflater, zijn echtgenoot of de met hem samenwonende persoonlijk, al dan niet samen met anderen, werd geëxploiteerd. Dit is niet het geval wanneer deze bestanddelen van de onderneming werden weggeschonken die essentieel zijn om de onderneming te exploiteren, bijvoorbeeld wanneer reeds het volledige cliënteel of het volledige machinepark werd overgedragen. Wanneer immers reeds de essentiële bestanddelen van een onderneming zijn weggeschonken, kan er geen sprake meer zijn van een onderneming. Deze is op dat ogenblik reeds in handen van de volgende generatie of zit verspreid over verschillende begunstigden. Indien de begiftigden of erfgenamen op hun beurt de onderneming willen overdragen zullen dezelfde voorwaarden gelden. De vrijstelling of het verlaagd tarief zal slechts van toepassing kunnen zijn indien er nog sprake kan zijn van een familiale onderneming en voor zover deze onderneming door de schenker of erflater (zijn echtgenoot of de persoon met wie hij samenwoont, al dan niet samen met anderen) persoonlijk wordt geëxploiteerd.

2.1.2 Familiale vennootschappen

Artikel 140bis, § 1 en § 2 VI.W.Reg.:

In afwijking van artikel 131 wordt van het registratierecht vrijgesteld:

(...)

2° de schenking van de volle eigendom, de naakte eigendom of het vruchtgebruik van aandelen van een familiale vennootschap met zetel van werkelijke leiding in een van de lidstaten van de Europese

Economische Ruimte, op voorwaarde dat de aandelen van de vennootschap op het ogenblik van de schenking voor ten minste 50 % in volle eigendom toebehoren aan de schenker en/of zijn familie.

In afwijking van het vorige lid, dienen de aandelen van de vennootschap op het ogenblik van de schenking minstens voor 30 % in volle eigendom toe te behoren aan de schenker en/of zijn familie indien hij:

– hetzij gezamenlijk met één andere aandeelhouder en zijn familie volle eigenaar is van minstens 70 % van de aandelen van de vennootschap;

– hetzij gezamenlijk met twee andere aandeelhouders en hun familie volle eigenaar is van minstens 90 % van de aandelen van de vennootschap.

*§ 2. Voor de toepassing van deze afdeling wordt verstaan onder:
(...)*

2° familiale vennootschap: een vennootschap die de uitoefening van een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit, of van een vrij beroep tot doel heeft.

Indien de vennootschap aan het voorgaande niet beantwoordt, maar minstens 30 % van de aandelen houdt van minstens één directe dochtervennootschap die aan deze voorwaarde beantwoordt en die haar zetel van werkelijke leiding heeft in een van de lidstaten van de Europese Economische Ruimte, wordt zij tevens beschouwd als een familiale vennootschap.

Artikel 60/1 , § 1 Vl.W.Succ.:

In afwijking van artikel 48 wordt het successierecht en het recht van overgang bij overlijden verminderd tot 3 % voor een verkrijging in rechte lijn en tussen echtgenoten of samenwonenden en tot 7 % voor een verkrijging tussen andere personen voor:

(...)

2° de nettowaarde van de verkrijging van de volle eigendom, het vruchtgebruik of de naakte eigendom van aandelen van een familiale vennootschap met zetel van werkelijke leiding in een van de lidstaten van de Europese Economische Ruimte, op voorwaarde dat de aandelen van de vennootschap op het ogenblik van het overlijden voor ten minste 50 % in volle eigendom toebehoren aan de erflater en/of zijn familie.

In afwijking van het vorige lid, dienen de aandelen van de vennootschap op het ogenblik van overlijden minstens voor 30 % in volle eigendom toe te behoren aan de erflater en/of zijn familie indien hij:

– hetzij gezamenlijk met één andere aandeelhouder en zijn familie volle eigenaar is van minstens 70 % van de aandelen van de vennootschap;

– hetzij gezamenlijk met twee andere aandeelhouders en hun familie volle eigenaar is van minstens 90 % van de aandelen van de vennootschap.

*§ 2. Voor de toepassing van deze afdeling wordt verstaan onder:
(...)*

2° familiale vennootschap: een vennootschap die de uitoefening van een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit, of van een vrij beroep tot doel heeft.

Indien de vennootschap aan het voorgaande niet beantwoordt, maar minstens 30 % van de aandelen houdt van minstens één directe dochtervennootschap die aan deze voorwaarde beantwoordt en die haar zetel van werkelijke leiding heeft in een van de lidstaten van de Europese Economische Ruimte, wordt zij tevens beschouwd als een familiale vennootschap.

Opdat de aandelen van een vennootschap aan de vrijstelling of het verminderd tarief kunnen worden overgedragen, is het essentieel dat de vennootschap een familiaal karakter heeft. Een vennootschap heeft een dergelijk familiaal karakter, wanneer de schenker of erflater 50 % in volle eigendom heeft. Daarnaast heeft de decreetgever ook voorzien dat een familiale vennootschap geleid kan worden door maximaal drie families. In dat geval volstaat het dat de schenker/erflater 30 % van de aandelen in

volle eigendom heeft, indien hij samen met 1 andere aandeelhouder minstens 70 % van de aandelen van de vennootschap heeft, of indien hij samen met 2 andere aandeelhouders minstens 90 % van de aandelen in volle eigendom heeft.

Bij het berekenen van de verschillende participaties (30 %, 50 %, 70 % en 90 %) wordt tevens rekening gehouden met aandelen die in het bezit zijn van de familie:

- de echtgenoot of samenwonende van de erflater of aandeelhouder;
- de verwanten in rechte lijn van de erflater of aandeelhouder alsook hun echtgenoten of samenwonenden;
- zijverwanten van de erflater of aandeelhouder tot en met de tweede graad en hun echtgenoten of samenwonenden;
- kinderen van vooroverleden broers en zusters van de erflater of aandeelhouder.

Hierbij wordt, gelet op de ratio legis van de regelgeving, aanvaard dat indien de blote eigendom en het vruchtgebruik verspreid zitten bij de schenker of erflater enerzijds en hun als "familie" gekwalificeerde familieleden anderzijds, zij samen over de volle eigendom van de aandelen beschikken. Dezelfde redenering kan worden gemaakt voor de aandelen die verspreid zitten tussen de andere vennoten en hun als "familie" aangemerkte familieleden.

Indien de erflater samen met zijn familie niet de volle eigendom van 50 % van de aandelen van een vennootschap aanhoudt, volstaat 30 % volle eigendom van de aandelen van een vennootschap, onder de voorwaarde dat de schenker of erflater en/of zijn familie samen met 1 andere venoot en/of diens familie 70 % van de volle eigendom van de aandelen aanhoudt of samen met 2 andere vennoten en/of diens familie 90 % van de aandelen van de vennootschap in volle eigendom aanhouden. Er wordt ook bij deze berekening van de participatievoorwaarde rekening gehouden met de aandelen die in het bezit zijn van de schenker of erflater en diens familie.

Uit de in de regelgeving gebruikte terminologie blijkt dat als andere venoot enkel natuurlijke personen worden aangemerkt en geen rechtspersonen.

Een aantal voorbeelden:

- Vier broers hebben elk 25 % participatie in volle eigendom in een vennootschap. Een van de broers wenst al zijn aandelen onder voorbehoud van vruchtgebruik te schenken aan zijn 3 kinderen.
- Drie broers hadden samen 100 % van de aandelen in een vennootschap (ieder een derde). Twee van hen zijn reeds overleden. De blote eigendom van die aandelen is nu in het bezit van de kinderen, het vruchtgebruik is in het bezit van de langstlevende echtgenoot. De derde broer heeft in totaal een derde van de aandelen of 33,33 % in volle eigendom in zijn bezit. Om tot de 50 % - participatie te komen, mogen hierbij de aandelen geteld worden die in het bezit zijn van de kinderen van de vooroverleden broers, die evenwel enkel blote eigendom bezitten. Ook de aandelen in het bezit van echtgenoten van zijverwanten tot en met de tweede graad worden in aanmerking genomen. De participatievoorwaarde is dus voldaan.
- Een vader heeft aan zijn zoon alle aandelen van een vennootschap geschonken met voorbehoud van vruchtgebruik. De zoon, die louter de blote eigendom aanhoudt van de aandelen, wenst deze op zijn beurt aan zijn kinderen te schenken. Daar de zoon samen met zijn vader over de volle eigendom van de vennootschap beschikt, is aan de participatievoorwaarde voldaan. De zoon heeft dan wel in principe geen zeggenschap in de vennootschap (in de veronderstelling dat dit samen met het vruchtgebruik bij zijn vader is gebleven), maar de vennootschap heeft niettemin een familiaal karakter, daar zijn vader deze zeggenschap wel heeft.
- Een bedrijfsleider beschikt over 38 % van de aandelen in volle eigendom. Zijn echtgenote heeft het vruchtgebruik over 20 % van de aandelen en zijn twee kinderen hebben elk de blote eigendom van 10 % van deze aandelen. Samen beschikken zij over de volle eigendom van 58 % van de aandelen, waardoor aan de participatievoorwaarde is voldaan.
- Een bedrijfsleider beschikte aanvankelijk over de volle eigendom van 80 % van de aandelen van een vennootschap. Hij heeft reeds 40 % onder voorbehoud van vruchtgebruik geschonken aan zijn 4 kinderen. Hij beschikt derhalve nog over 40 % van de aandelen in volle eigendom en 40 % in vruchtgebruik. Samen met zijn 4 kinderen heeft hij 80 % volle eigendom van de aandelen, zodat aan de participatievoorwaarde is voldaan.
- Een bedrijfsleider is samen met 2 medevennoten hoofdaandeelhouder van een beursgenoteerde vennootschap. Hij beschikt over de volle eigendom van 30 % van de aandelen, medevenoot A beschikt over de volle eigendom van 25 % van de aandelen, medevenoot B over de volle eigendom van 15 % van de aandelen. Hoewel de bedrijfsleider een voldoende grote participatie heeft (zijnde de volle eigendom van 30 % van de aandelen van de vennootschap), is de participatie met zijn medevennoten te klein (slechts 70 %, daar waar minstens 90 % vereist is). Er is derhalve niet voldaan aan de participatievoorwaarde.

Teneinde aan te tonen dat aan de participatievoorwaarde is voldaan, dient een kopie van het aandeelhoudersregister te worden bezorgd. Bij gebreke hieraan zal een kopie van de ondertekende notulen van de laatste algemene vergadering voor de schenking/overlijden waaruit de participaties blijken dienen overgemaakt te worden.

In geval van gedematerialiseerde aandelen dient een attest bijgebracht te worden van de centrale

rekeninghouder (zoals bepaald in het Wetboek van Vennootschappen en de Wet van 14 december 2005 houdende afschaffing van de effecten aan toonder) waaruit de diverse participaties blijken. In geval van een schenking mag dit attest, op datum dat het attest van vrijstelling van schenkingsrechten wordt aangevraagd, niet ouder zijn dan 1 maand. In geval van een overlijden dient het attest een overzicht te geven van de diverse participaties op het ogenblik van overlijden van de erflater.

De voorgelegde bewijsstukken worden telkens door de administratie beoordeeld op hun afdoende bewijswaarde.

Op het attest tot vrijstelling of tot het verminderd tarief dat door de Vlaamse Belastingdienst wordt verstrekt, wordt de precieze aard – vruchtgebruik (VG), naakte eigendom (NE) of volle eigendom (VE) – en het aantal aandelen vermeld.

Tot slot kan nog worden gemeld dat de wettekst niet voorziet in een (minimum) aantal aandelen dat dient geschonken te worden. Er kan derhalve meermaals geschonken worden onder de vrijstelling. Hierbij dient opgemerkt te worden dat voor elke nieuwe schenking telkens voldaan dient te zijn aan alle voorwaarden. Indien bij een eerdere schenking een aantal aandelen werden weggeschonken en de rest van de aandelen ingevolge een overlijden van de schenker overgaan, zal het verminderd tarief tevens enkel van toepassing zijn indien aan alle toepassingsvoorwaarden is voldaan.

Bijvoorbeeld:

Een bedrijfsleider beschikt over de volle eigendom van 50 % van de aandelen van een vennootschap. De overige 50 % is verdeeld over 5 medevennoten. Zij zijn geen familie en hebben elk 10 % in volle eigendom. Hij wenst 20 % van deze aandelen in volle eigendom te schenken aan zijn beste vriend. Een vijftal jaar later wenst hij de resterende 30 % in volle eigendom te schenken aan zijn kinderen. Gelet op het feit dat niet aan de participatievoorwaarde voldaan is, zal niet kunnen genoten worden van de vrijstelling. Op het ogenblik van de tweede schenking heeft de bedrijfsleider immers niet langer 50 % van de aandelen in volle eigendom. Hij beschikt weliswaar over 30 % van de volle eigendom van de aandelen, maar geraakt samen met één andere medevenoot niet aan 70 % of met twee medevennoten niet aan 90 % volle eigendom van de aandelen van de vennootschap.

De vrijstelling of het verminderd tarief geldt enkel voor familiale vennootschappen.

Een *familiale vennootschap* is een vennootschap die de uitoefening van een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit, of van een vrij beroep tot doel heeft.

Vb. Een bakkerij, advocatenkantoor, kruidenierswinkel dewelke door een vennootschap (zoals een bvba, nv,...) wordt uitgebaat.

Een vennootschap die geen nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit heeft of een vrij beroep uitoefent voldoet niet aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de vrijstelling of het verlaagd tarief. Een vennootschap heeft een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit, of oefent een vrij beroep uit, wanneer in eerste instantie uit de statuten van de vennootschap een dergelijk doel blijkt. Het begrip "nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit, of een vrij beroep" is geen nieuw begrip. Zoals reeds hoger vermeld (zie punt 2.1.1.), bestaan hierover reeds de nodige administratieve beslissingen alsook rechtspraak. Zo zal het louter verkrijgen en aanhouden van aandelen of deelbewijzen niet aanvaard worden als een voormelde activiteit. Intragroepsdiensten kunnen echter wel voldoende zijn opdat er sprake zou zijn van een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit, of een vrij beroep. Voorbeeld: het louter verstrekken van waarborgen of zekerheden aan verbonden vennootschappen geldt niet als een voormelde activiteit.

Het is niet voldoende dat louter het maatschappelijk doel in de statuten een dergelijke activiteit bevat. De vennootschap moet de activiteit ook werkelijk uitoefenen, hetgeen zal dienen aangetoond te worden. Dit kan met alle middelen van recht, met uitzondering van de eed. Veelal zal uit de jaarrekening kunnen afgeleid worden of de vennootschap een dergelijke activiteit uitoefent (o.a. uit de posten 34, 40, 44, 60 en 70 van de jaarrekening). Indien dit niet zo is, zullen voor deze vennootschap bijkomende stukken dienen te worden bijgebracht (vb. facturen, cliëntenlijsting, gegevens in de KBO...).

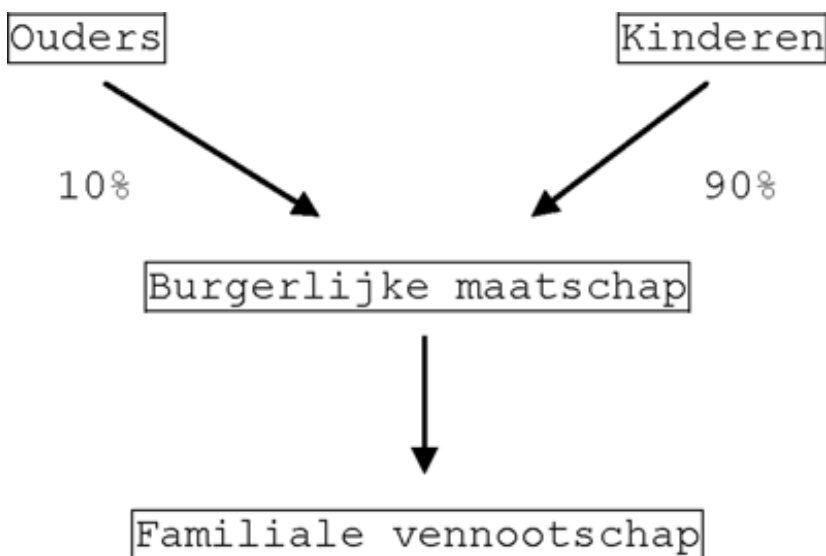
Bijzonder toepassingsgeval: de maatschap en de stichting (administratiekantoor)

Onder de voorwaarden van artikel 140bis, § 2, 3^o W.Reg. en artikel 60/1, § 2, 3^o W.Succ. zullen de certificaten van een stichting (administratiekantoor) als fiscaal transparant worden beschouwd.

Wanneer de participatievoorwaarde voor wat betreft de certificaten vervuld is, zal bij de beoordeling van de overige voorwaarden door de stichting administratiekantoor gekeken worden.

Wanneer gewerkt wordt via een maatschap, kunnen de aandelen in een familiale vennootschap tevens in aanmerking komen voor de vrijstelling of vermindering. Een maatschap wordt immers als fiscaal transparant beschouwd, zodat rechtstreeks wordt gekeken naar de participaties die door de natuurlijke personen achter de maatschap worden aangehouden.

Bijvoorbeeld:



Ouders zijn 100 % aandeelhouder van een familiale vennootschap en wensen hun kinderen de aandelen te schenken, maar zij wensen de controle voorlopig nog te behouden.

Zij gaan als volgt te werk:

Aan de kinderen wordt 90 % van de aandelen geschonken (onder 140bis W.Reg.), 10 % houden zij zelf. De kinderen en de ouders brengen de aandelen in in een burgerlijke maatschap en de ouders worden aangeduid als zaakvoerder, zodat zij over de zeggenschap van de vennootschap blijven beschikken (zij zijn immers als zaakvoerder gemachtigd om een stem uit te brengen in de algemene vergadering van de onderliggende familiale vennootschap). Dit betekent dan ook dat zij, hoewel zij niet meer over de meerderheid van de deelbewijzen beschikken, toch de controle zullen behouden.

Indien de ouders nadien beslissen om de resterende 10 % van de aandelen te schenken of indien zij overlijden, zal door de burgerlijke maatschap gekeken worden. Er wordt dus geacht dat de ouders en kinderen aandeelhouder gebleven zijn van de onderliggende familiale vennootschap. Dit impliceert dat de ouders 10 % van deze vennootschap hebben en de kinderen 90 % van de familiale vennootschap.

De schenking/erfenis kan derhalve gebeuren (indien de andere voorwaarden voldaan zijn) onder de vrijstelling/vermindering.

2.2 Geen onroerende goederen hoofdzakelijk voor bewoning aangewend of bestemd of geen vennootschap zonder reële economische activiteit

2.2.1 Geen onroerende goederen hoofdzakelijk voor bewoning aangewend of bestemd

Artikel 140bis , § 1, 1°, 2e lid Vl.W.Reg.:

Deze vrijstelling is niet van toepassing op de overdrachten van onroerende goederen die hoofdzakelijk tot bewoning worden aangewend of zijn bestemd;

Artikel 60/1 , § 1, 1°, 2e lid Vl.W.Succ.:

Deze vermindering is niet van toepassing op de verkrijging van onroerende goederen die hoofdzakelijk tot bewoning worden aangewend of zijn bestemd;

De vrijstelling of het verminderd tarief is niet van toepassing voor onroerende goederen die hoofdzakelijk tot bewoning worden aangewend of zijn bestemd. Het gebruik of de bestemming ervan tot bewoning mag met andere woorden enkel bijkomstig zijn aan het beroepsgebruik ervan. Op deze wijze wil de decreetgever voorkomen dat zuiver privaat patrimonium, zonder enig bedrijfsdoel, onder de vrijstelling of aan het verminderd tarief kan worden overgedragen. Overeenkomstig artikel 169bis W.Reg. worden de voorwaarden beoordeeld per kadastraal perceel of per gedeelte van kadastraal perceel.

Of een woning al dan niet hoofdzakelijk tot bewoning wordt aangewend of is bestemd, wordt per geval beoordeeld door de Vlaamse Belastingdienst.

2.2.2 Geen vennootschap zonder reële economische activiteit

Artikel 140bis , § 2, 2°, 3e lid Vl.W.Reg.:

Vennootschappen die geen reële economische activiteit hebben, worden uitgesloten van de vrijstelling, vermeld in paragraaf 1. Een

vennootschap wordt geacht geen reële economische activiteit te hebben indien uit de balansposten van ofwel de jaarrekening in geval van een vennootschap bedoeld onder paragraaf 2, punt 2°, eerste lid, ofwel de geconsolideerde jaarrekening in geval van een vennootschap bedoeld onder paragraaf 2, punt 2°, tweede lid, van minstens een van de drie boekjaren voorafgaand aan de datum van de authentieke akte van schenking cumulatief blijkt:

– dat de bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen een percentage gelijk of lager dan 1,50 % uitmaken van de totale activa;

– de terreinen en gebouwen meer dan 50 % uitmaken van het totaal actief.

Artikel 60/1 , § 2, 2°, 3e lid VI.W.Succ.:

Vennootschappen die geen reële economische activiteit hebben, worden uitgesloten van de vermindering vermeld in paragraaf 1.

Een vennootschap wordt geacht geen reële economische activiteit te hebben indien uit de balansposten van ofwel de jaarrekening in geval van een vennootschap bedoeld onder paragraaf 2, punt 2°, eerste lid, ofwel de geconsolideerde jaarrekening in geval van een vennootschap bedoeld onder paragraaf 2, punt 2°, tweede lid, van minstens een van de drie boekjaren voorafgaand aan de datum van overlijden van de erflater cumulatief blijkt:

– dat de bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen een percentage gelijk of lager dan 1,50 % uitmaken van de totale activa;

en

– de terreinen en gebouwen meer dan 50 % uitmaken van het totale actief.

De vennootschappen dewelke een nijverheids-, handels-, ambachts-, landbouwactiviteit hebben of een vrij beroep uitoefenen, kunnen volgens het decreet beschouwd worden als familiale vennootschappen (zie punt 2.1.2.). Familiale vennootschappen die echter geen reële economische activiteit hebben, zijnde de vennootschappen die cumulatief voldoen aan de twee in het decreet vermelde parameters, worden alsnog van het toepassingsgebied uitgesloten, ondanks het feit dat zij in eerste instantie wel een nijverheids-, handels-, ambachts-, landbouwactiviteit of een vrij beroep uitoefenden en er tevens voldaan was aan de participatievoorwaarde.

Concreet komt het er op neer dat patrimoniumvennootschappen, die door zich zo te organiseren toch een nijverheids-, handels-, ambachts-, landbouwactiviteit zouden hebben of een vrij beroep zouden uitoefenen, zullen worden uitgesloten van de gunstmaatregel. De parameters zullen gecontroleerd worden aan de hand van de jaarrekening van de vennootschap indien het een vennootschap betreft die gelegen is binnen de EER en zelf een nijverheids-, handels-, ambachts-, landbouwactiviteit heeft of een vrij beroep uitoefent. Wanneer een holding derhalve zelf een nijverheids-, handels-, ambachts-, landbouwactiviteit heeft of een vrij beroep uitoefent, zodat zij zelf voldoet aan de voorwaarden om beschouwd te worden als een familiale vennootschap, worden de parameters gecontroleerd aan de hand van haar jaarrekening en niet op geconsolideerde basis. Indien de holding evenwel enkel als familiale vennootschap kan aangemerkt worden omdat zij minstens 30 % van de eigendom van de aandelen aanhoudt in minstens één directe dochtervennootschap die gelegen is binnen de EER en die een nijverheids-, handels-, ambachts-, landbouwactiviteit of een vrij beroep uitoefent, worden de parameters gecontroleerd op niveau van de volledige groep en dus op basis van de geconsolideerde jaarrekening. Indien een vennootschap niet gehouden is tot consolidatie en niet vrijwillig een geconsolideerde jaarrekening opmaakt, kan door de Vlaamse Belastingdienst toch gevraagd worden om een geconsolideerde jaarrekening van de volledige groep op te maken.

In de eerste parameter worden de bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen vergeleken met het totaal actief van de vennootschap. De post bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen is de post 62 van de resultatenrekening van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening. De post bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen omvat enkel de kosten verbonden aan het personeel dat is ingeschreven in het personeelsregister. Er wordt derhalve geen rekening gehouden met uitkeringen en vergoedingen van bestuurders, zaakvoerders en werkende vennoten toegekend buiten enige arbeidsovereenkomst.

In de tweede parameter worden de terreinen en gebouwen vergeleken met het totaal actief van de vennootschap. Onder terreinen en gebouwen wordt de waarde opgenomen onder post 22 van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening bedoeld. Het betreft derhalve de terreinen en gebouwen geboekt als materiële vaste activa. Er wordt derhalve rekening gehouden met de boekwaarde van deze terreinen en gebouwen, hetgeen logisch is gelet op het feit dat bij de totale activa ook rekening gehouden wordt met de boekwaarde.

Ook voor het totaal actief wordt gekeken naar de (geconsolideerde) jaarrekening, meer bepaald naar de waarde, opgenomen onder balanspost 20/58.

Gemaakt met

 nitro PDF professional

download de gratis proefversie online op nitro.com

Bovenstaande geciteerde balansposten zijn maar van toepassing voor zover het standaardmodel van de jaarrekening werd gevolgd. Indien dit niet het geval is, wordt de waarde bedoeld vermeld onder gelijkaardige balansposten.

De familiale vennootschappen die cumulatief aan beide parameters voldoen, zullen derhalve uitgesloten worden van de gunstmaatregel, daar zij geacht worden geen reële activiteit te hebben.

Concreet zal de controle van deze voorwaarde gebeuren aan de hand van de (geconsolideerde) jaarrekeningen die gepubliceerd zijn op het ogenblik dat de schenking plaatsvindt of op het ogenblik van overlijden (zie verder voor vennootschappen die niet over gepubliceerde (geconsolideerde) jaarrekeningen beschikken).

Bijvoorbeeld:

Een schenking van een familiale vennootschap vindt plaats op 12 februari 2012. Het boekjaar van deze vennootschap loopt van 1 januari tot 31 december. De controle zal derhalve gebeuren op basis van de gepubliceerde (geconsolideerde) jaarrekeningen van de afgesloten boekjaren 2008, 2009 en 2010 (de jaarrekening van boekjaar 2011 zal op dat ogenblik in principe nog niet gepubliceerd zijn).

De Memorie van Toelichting bepaalt hierover het volgende:
"Het is zo onder meer niet de bedoeling om vennootschappen waarin private personen hun privaat patrimonium onderbrengen (de zogenaamde patrimoniumvennootschappen) en die derhalve geen reële economische activiteit hebben, van de gunstmaatregelen te laten meegenieten. De oorspronkelijke formulering die de uitsluiting van dit soort van vennootschappen moest behelzen, bleek niet transparant genoeg. Dit amendement wil verduidelijken dat indien bepaalde parameters vervuld zijn, deze vennootschappen geacht worden geen reële economische activiteit te hebben."

Indien blijkt dat aan bovenstaande parameters werd voldaan, weerhoudt niets de begiftigde/erfgenaam ervan om het tegenbewijs te leveren. Concreet zal derhalve dienen aangetoond te worden dat alle onroerende goederen die aanwezig zijn in de vennootschap worden aangewend voor de economische activiteit van de vennootschap, en derhalve geen privaat patrimonium betreffen. De decreetgever heeft nooit de bedoeling gehad onroerend goed dat voor privaat genot bestemd of gebruikt is, op te nemen in een gunstregime.

De administratie zal beoordelen of het tegenbewijs al dan niet geleverd is. Een goedgekeurde, maar nog niet gepubliceerde jaarrekening kan worden aangewend om dit tegenbewijs te ondersteunen.

Stel: Twee vennoten zijn gespecialiseerd in het uitdenken en concreet uitwerken van reclamecampagnes. Gelet op hun succes, richten zij een vennootschap op en kopen onmiddellijk een bedrijfsgebouw (het enige onroerend goed van de vennootschap) en nemen 1 werknemer deeltijds in dienst. Een jaar later overlijdt evenwel 1 van beide vennoten.

Hun jaarrekening bevat volgende posten:

Post	Bedrag
Totaal actief (post 20/58)	800.000
Bezoldigingen, sociale lasten, pensioenen (post 62 resultatenrekening (hierna resr))	12.000
Terreinen en gebouwen (post 22)	470.000

- *De bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen* maken een percentage gelijk of lager dan 1,50 % uit van de totale activa
 $12.000/800.000 = 1,50 \%$
 De vennootschap voldoet aan de eerste voorwaarde.
- *De terreinen en gebouwen* maken meer dan 50 % uit van het totale actief
 $470.000/800.000 = 58,75 \%$
 De vennootschap voldoet aan de tweede voorwaarde.

De vennootschap voldoet derhalve cumulatief aan beide voorwaarden, zodat zij geacht wordt geen reële activiteit te hebben. Er zal derhalve dienen aangetoond te worden dat het onroerend goed dat zich in de vennootschap bevindt wordt aangewend voor de economische activiteit van de vennootschap, en derhalve geen privaat patrimonium betreft.

Indien een bedrijfsleider pas een vennootschap heeft opgericht en kort nadien overlijdt, zodat de vennootschap niet beschikt over de jaarrekeningen van drie boekjaren voorafgaand aan de datum van overlijden van de bedrijfsleider, zullen de parameters getoetst worden op basis van de beschikbare jaarrekening(en). Eenzelfde redenering wordt gehanteerd voor schenkingen van familiale vennootschappen. Wel zal op een andere wijze dienen aangetoond te worden dat de vennootschap een reële economische activiteit heeft (bijvoorbeeld aan de hand van de oprichtingsstukken van de vennootschap). Zo zal ook hier vereist zijn dat alle onroerende goederen die zich in de opgerichte

vennootschap bevinden voor de economische activiteit worden aangewend. Tevens zal bij de a posteriori controle door de Vlaamse Belastingdienst worden nagegaan of de vennootschap wel degelijk een reële economische activiteit had.

Een aantal voorbeelden met betrekking tot de parameters:

1. Een vennootschap heeft volgende posten in haar jaarrekening:

Post	Bedrag
Totaal actief (post 20/58)	780.000
Bezoldigingen, sociale lasten, pensioenen (post 62 resr)	250.000
Terreinen en gebouwen (post 22)	42.000

- De bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen maken een percentage gelijk of lager dan 1,50 % uit van de totale activa
 $250.000/780.000 = 32,05 \%$
 De vennootschap voldoet niet aan de eerste voorwaarde.
- De terreinen en gebouwen maken meer dan 50 % uit van het totale actief
 $42.000/780.000 = 5,38 \%$
 De vennootschap voldoet niet aan de tweede voorwaarde.
 De vennootschap wordt geacht een reële economische activiteit te hebben.

2. Een vennootschap heeft volgende posten in haar jaarrekening:

Post	Bedrag
Totaal actief (post 20/58)	540.000
Bezoldigingen, sociale lasten, pensioenen (post 62 resr)	23.000
Terreinen en gebouwen (post 22)	117.000

- De bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen maken een percentage gelijk of lager dan 1,50 % uit van de totale activa
 $23.000/540.000 = 4,26 \%$
 De vennootschap voldoet niet aan de eerste voorwaarde.
- De terreinen en gebouwen maken meer dan 50 % uit van het totale actief
 $117.000/540.000 = 21,67 \%$
 De vennootschap voldoet niet aan de tweede voorwaarde.

Gelet op het feit dat geen van beide voorwaarden vervuld zijn, wordt deze vennootschap geacht een reële economische activiteit te hebben.

3 Holdingstructuren

3.1 Toepassingsvoorwaarde: holding als familiale vennootschap

Artikel 140bis , § 2, 2° 2e lid VI.W.Reg.:

Indien de vennootschap aan het voorgaande niet beantwoordt, maar minstens 30 % van de aandelen houdt van minstens één directe dochtervennootschap die aan deze voorwaarde beantwoordt en die haar zetel van werkelijke leiding heeft in een van de lidstaten van de Europese Economische Ruimte, wordt zij tevens beschouwd als een familiale vennootschap.

Artikel 60/1 , § 2, 2°, 2e lid VI.W.Succ.:

Indien de vennootschap aan het voorgaande niet beantwoordt, maar minstens 30 % van de aandelen houdt van minstens één directe dochtervennootschap die aan deze voorwaarde beantwoordt en die haar zetel van werkelijke leiding heeft in een van de lidstaten van de Europese Economische Ruimte, wordt zij tevens beschouwd als een familiale vennootschap.

Wanneer een holding zelf een nijverheids-, handels-, ambachts- landbouwactiviteit heeft of vrij beroep uitoefent, wordt zij zelf beschouwd als een familiale vennootschap (zie punt 2.1.2.).

Holdings die zelf geen nijverheids-, handels-, ambachts- landbouwactiviteit hebben of vrij beroep uitoefenen, kunnen onder bepaalde voorwaarden beschouwd worden als een familiale vennootschap, zodat zij, wanneer de participatievoorwaarde is vervuld en wanneer de groep een reële economische activiteit heeft, tevens in aanmerking komen voor de vrijstelling of het verminderd tarief. Hiertoe dient de holdingvennootschap minstens 30 % van de aandelen aan te houden in minstens 1 directe dochtervennootschap die wel een nijverheids-, handels-, ambachts- landbouwactiviteit heeft of vrij beroep uitoefent en die haar zetel van werkelijke leiding binnen de EER heeft. Hoger (punt 2.1.1.)

werd reeds toegelicht wat dient verstaan te worden onder een nijverheids-, handels-, ambachts- landbouwactiviteit of een vrij beroep.

Er is geen keuzemogelijkheid om de holding vrij te stellen als vennootschap op zich, dan wel als holdingvennootschap met een onderliggende groep. Indien op basis van de parameters komt vast te staan dat een holding die een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit heeft of een vrij beroep uitoefent, geen reële economische activiteit heeft, wordt zij van de gunstmaatregel uitgesloten, ongeacht het feit dat zij tevens minstens 30 % van de aandelen houdt van 1 directe dochter met tevens een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit of met een vrij beroep.

Een holding die zelf geen nijverheids-, handels-, ambachts- landbouwactiviteit heeft of vrij beroep uitoefent en evenmin een participatie van minstens 30 % heeft in minstens één directe dochter met een dergelijke activiteit binnen de EER, doordat er zich tussen de holding en de dochtervennootschap nog een tussenholding (die zelf geen nijverheids-, handels-, ambachts- landbouwactiviteit heeft of vrij beroep uitoefent) bevindt, wordt niet beschouwd als een familiale vennootschap.

Een holding die zelf geen nijverheids-, handels-, ambachts- landbouwactiviteit of vrij beroep beoefent, die wel een participatie van minstens 30 % heeft in minstens één directe dochter met een dergelijke activiteit binnen de EER, maar waarvan blijkt dat er op geconsolideerde basis geen reële economische activiteit is (zie punt 2.2.2.), wordt tevens uitgesloten van de gunstmaatregel.

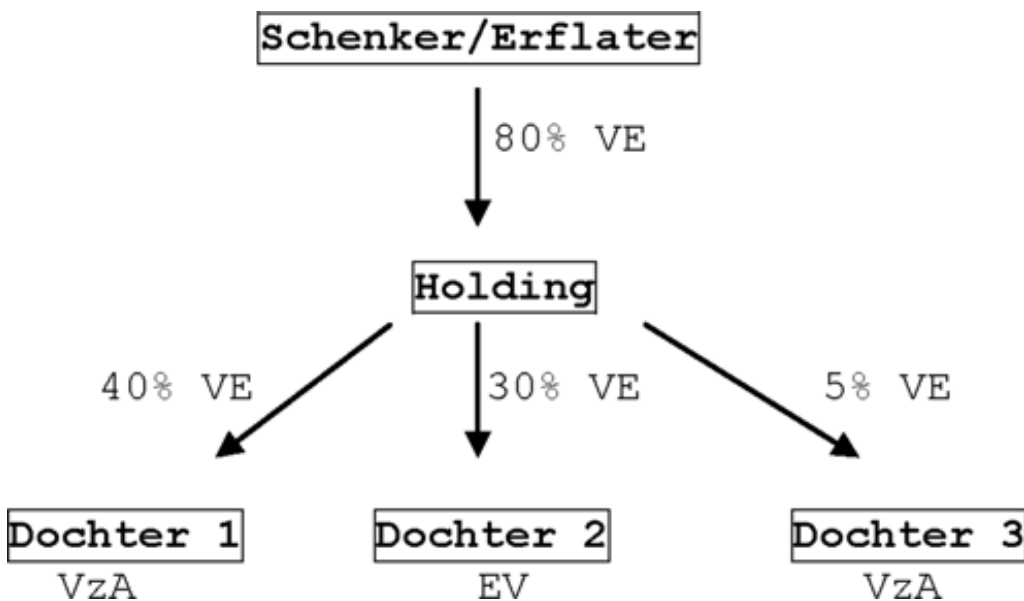
Een aantal voorbeelden:

EV = exploitatievennootschap (zijnde een vennootschap met een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit, of met een vrij beroep met zetel van werkelijke leiding binnen de EER)

VzA = vennootschap zonder nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit of een vrij beroep

VbEER = vennootschap met werkelijke leiding buiten de EER

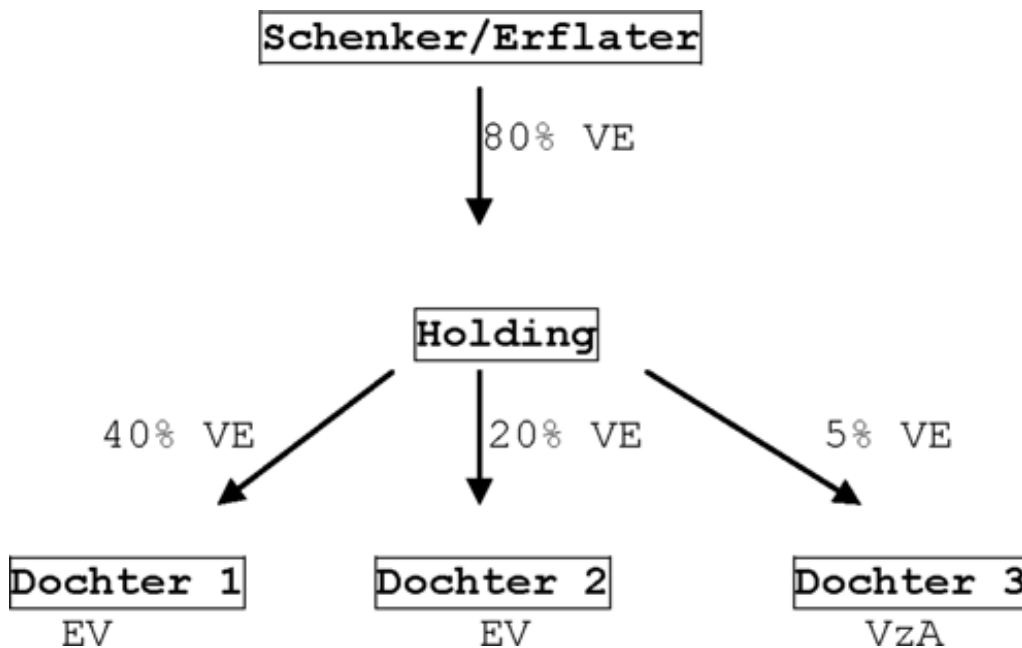
Hypothese 1: In onderstaand voorbeeld is de holding gelegen binnen de EER en oefent zij zelf een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit of een vrij beroep uit.



De participatievoorwaarde op niveau van de holding zelf is voldaan, daar de schenker/erflater zelf tenminste 50 % aandelen in volle eigendom houdt op de holding.

Gelet op het feit dat de holding zelf een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit of een vrij beroep uitoefent, kan zij kwalificeren als een familiale vennootschap. Het is hierbij irrelevant of zij een voldoende participatie heeft in minstens één van haar dochters gelegen binnen de EER en met nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit of een vrij beroep. Uiteraard dient de holding daarnaast nog een reële economische activiteit te hebben. Dit zal worden gecontroleerd op basis van de jaarrekening van de betreffende holding. Indien de holding geen reële economische activiteit zou blijken te hebben, kan zij niet meer in aanmerking komen via de participatie van 30 % die zij heeft in dochter 2.

Hypothese 2: In onderstaande voorbeelden is de holding gelegen binnen de EER, maar oefent zij zelf geen nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit of een vrij beroep uit.



De participatievoorwaarde op niveau van de holding zelf is voldaan, daar de schenker/erflater zelf tenminste 50 % aandelen in volle eigendom houdt op de holding.

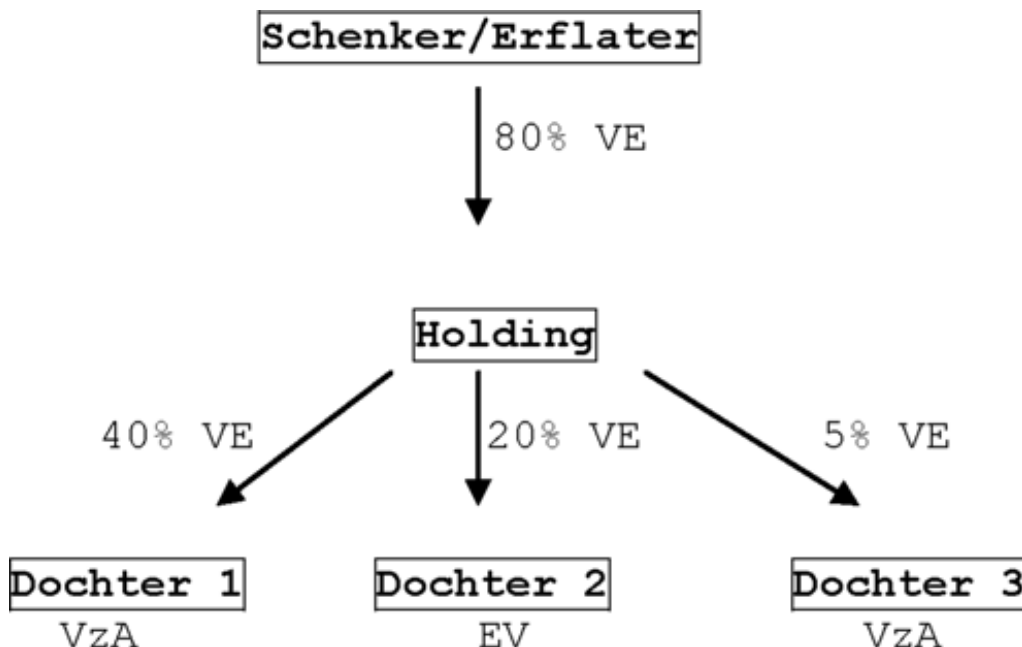
De vraag stelt zich nu of de holding kan gekwalificeerd worden als een familiale vennootschap, daar zij zelf geen exploitatie heeft:

Dochter 1: holding heeft > 30 % in dochter

Dochter 2: holding heeft < 30 % in dochter

Dochter 3: holding heeft < 30 % in dochter

De holding heeft enkel voor wat betreft dochter 1 een participatie van minstens 30 %. Gelet op het feit dat dit een exploitatievennootschap betreft, wordt de holdingvennootschap beschouwd als een familiale vennootschap. Uiteraard dient de groep daarnaast nog een reële economische activiteit te hebben. Dit zal worden gecontroleerd op basis van de geconsolideerde jaarrekening van de holding. Die controle gebeurt op groepsniveau, zodat in de consolidatie alle dochters (dus ook kleindochters) opgenomen zijn.



De participatievoorwaarde op niveau van de holding zelf is voldaan, daar de schenker/erflater zelf tenminste 50 % aandelen in volle eigendom houdt op de holding.

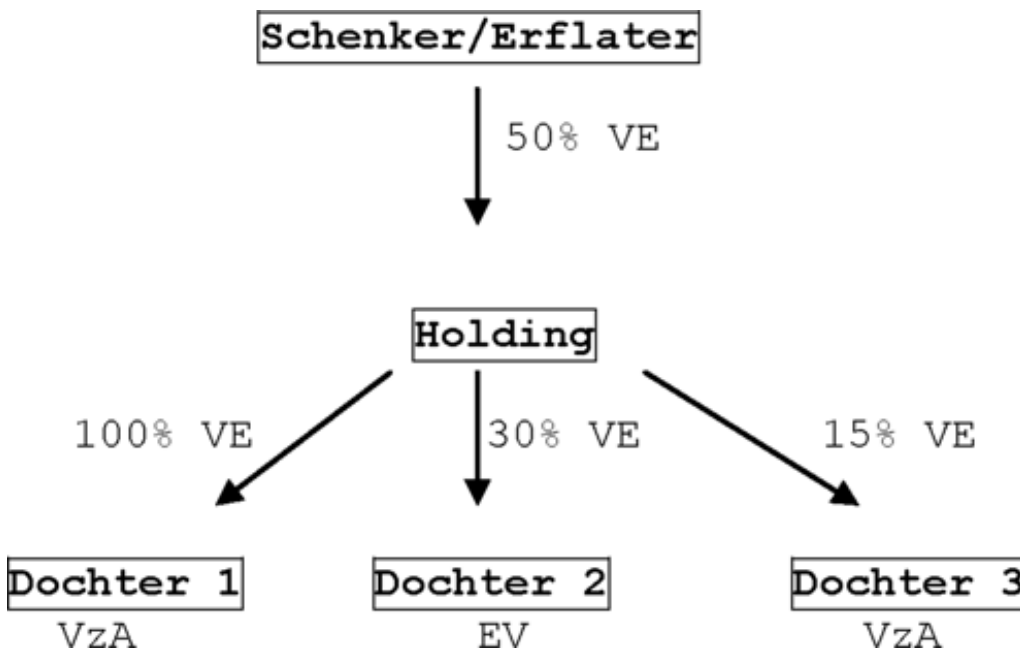
De vraag stelt zich nu of de holding kan gekwalificeerd worden als een familiale vennootschap, daar zij zelf geen exploitatie heeft:

Dochter 1: holding heeft > 30 % in dochter

Dochter 2: holding heeft < 30 % in dochter

Dochter 3: holding heeft < 30 % in dochter

De holding heeft enkel voor wat betreft dochter 1 een participatie van minstens 30 %. Dochter 1 is echter een vennootschap zonder nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit of een vrij beroep, zodat de holdingvennootschap niet voldoet aan de voorwaarden om gekwalificeerd te worden als een familiale vennootschap.



De participatievoorwaarde op niveau van de holding zelf is voldaan, daar de schenker/erflater zelf tenminste 50 % aandelen in volle eigendom houdt op de holding.

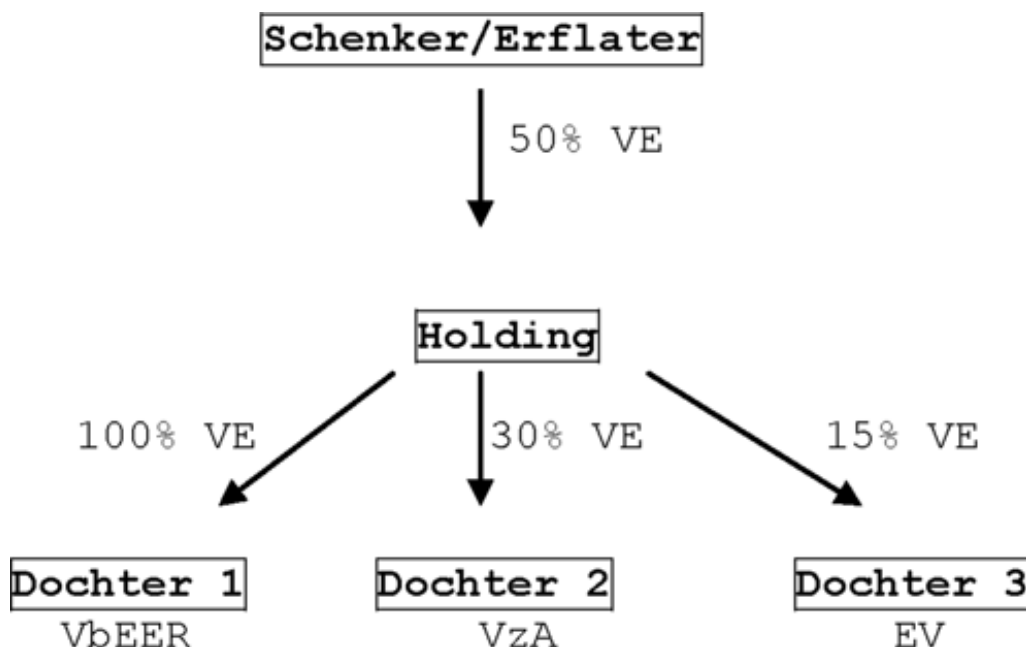
De vraag stelt zich nu of de holding kan gekwalificeerd worden als een familiale vennootschap, daar zij zelf geen exploitatie heeft:

Dochter 1: holding heeft > 30 % in dochter

Dochter 2: holding heeft => 30 % in dochter

Dochter 3: holding heeft < 30 % in dochter

De holding heeft 2 dochters met een participatie van minstens 30 % zijnde dochter 1 en dochter 2. Hoewel de holding 100 % aandeelhouder is in dochter 1, mag met deze participatie geen rekening worden gehouden, vermits dit een vennootschap is zonder nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit of een vrij beroep. De holding heeft daarnaast evenwel een participatie van 30 % in dochter 2, die wel een exploitatievennootschap is, zodat de holdingvennootschap toch voldoet aan de voorwaarden om gekwalificeerd te worden als een familiale vennootschap. Uiteraard dient de groep daarnaast nog een reële economische activiteit te hebben. Dit zal worden gecontroleerd op basis van de geconsolideerde jaarrekening van de holding. Die controle gebeurt op groepsniveau, zodat in de consolidatie alle dochters (dus ook kleindochters) opgenomen zijn.



De participatievoorwaarde op niveau van de holding zelf is voldaan, daar de schenker/erflater zelf tenminste 50 % aandelen in volle eigendom houdt op de holding.

De vraag stelt zich nu of de holding kan gekwalificeerd worden als een familiale vennootschap:

Dochter 1: holding heeft > 30 % in dochter

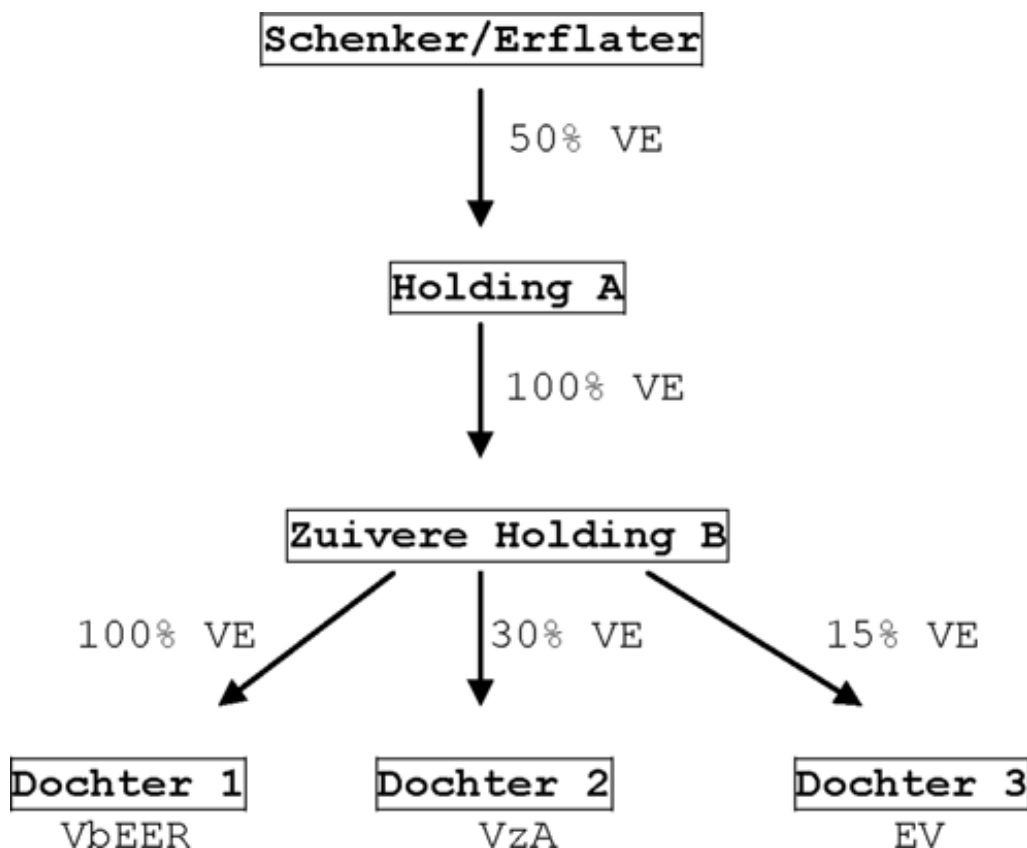
Dochter 2: holding heeft => 30 % in dochter

Dochter 3: holding heeft < 30 % in dochter

De holding heeft 2 dochters met een participatie van minstens 30 % zijnde dochter 1 en dochter 2. Hoewel de holding 100 % aandeelhouder is in dochter 1, mag met deze participatie geen rekening worden gehouden, vermits dit een vennootschap is met zetel van werkelijke leiding buiten de EER. De holding heeft tevens een participatie van 30 % in dochter 2, die een vennootschap zonder een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit of een vrij beroep is, zodat de holdingvennootschap niet voldoet aan de voorwaarden om gekwalificeerd te worden als een familiale vennootschap.

Opgelet: een holdingvennootschap zonder nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit of een vrij beroep als activiteit wordt enkel beschouwd als een familiale vennootschap indien er minstens 1 directe dochter voldoet aan de voorwaarden. Er wordt derhalve geen rekening gehouden met klein- of achterkleindochters.

Voorbeeld:



Behoudens wanneer holding A zelf een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit of een vrij beroep uitoefent, zodat ze op zich kwalificeert als familiale vennootschap, komen de aandelen van holding A niet in aanmerking voor de vrijstelling of het verminderd tarief. Holding B is immers enkel een tussenholding en geen exploitatievennootschap, zodat deze niet aan de voorwaarden voldoet.

In de hypothese dat holding A zelf geen nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit heeft of een vrij beroep uitoefent, maar holding B wel (en deze laatste dus geen zuivere holding is), kan holding A beschouwd worden als een familiale vennootschap. Zij houdt in die hypothese immers minstens 30 % van de aandelen aan in minstens 1 directe dochtervennootschap binnen de EER met een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit of een vrij beroep. De holding kan evenwel nog uitgesloten worden van de gunstmaatregel indien de groep geen reële economische activiteit blijkt te hebben. Dit gebeurt op basis van de geconsolideerde jaarrekening waarin alle onderliggende vennootschappen opgenomen zijn (Zowel Holding B als dochters 1, 2 en 3).

3.2 Waardering: vrijstelling/verlaagd tarief beperkt tot waarden van de aandelen van de holding in de exploitatievennootschappen met werkelijke leiding binnen EER

Artikel 140bis , § 3 VI.W.Reg.:

§ 3. Ingeval een vennootschap overeenkomstig paragraaf 2, punt 2°, tweede lid, als een familiale vennootschap wordt beschouwd, wordt de vrijstelling beperkt tot de waarden van de aandelen van de vennootschap in de dochtervennootschappen die de uitoefening van een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit, of van een vrij beroep tot doel en die hun zetel van werkelijke leiding in een van de lidstaten van de Europese Economische Ruimte hebben.

Artikel 60/1 , § 3, 2e lid VI.W.Succ.:

§ 3. (...) Ingeval een vennootschap overeenkomstig paragraaf 2, punt 2°, tweede lid, als een familiale vennootschap wordt beschouwd, wordt de toepassing van het verlaagd tarief beperkt tot de waarden van de aandelen van de vennootschap in de dochtervennootschappen die de uitoefening van een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit, of van een vrij beroep tot doel en die hun zetel van werkelijke leiding in een van de lidstaten van de Europese Economische Ruimte hebben.

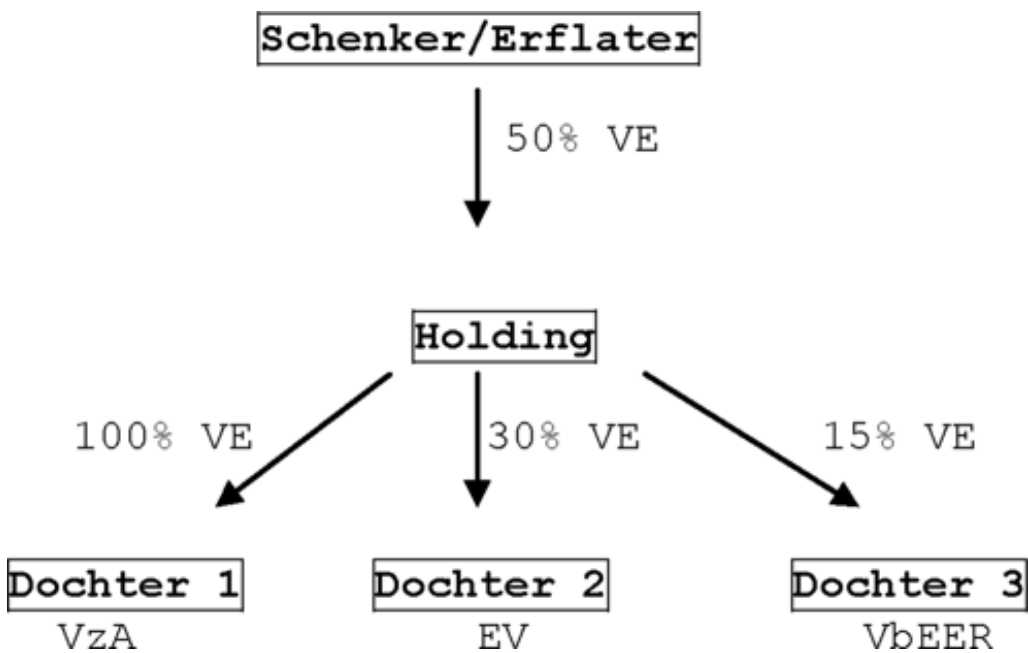
Wanneer een holdingvennootschap zelf geen familiale vennootschap is, maar wel een participatie van minstens 30 % heeft in minstens 1 directe dochter die wel aan de voorwaarden voldoet en de groep tevens een reële economische activiteit heeft, komen de aandelen van de holding voor de vrijstelling

of het verlaagd tarief in aanmerking. Enkel deze aandelen bevinden zich in de eigendom van de schenker of in de nalatenschap van de erflater. De vrijstelling of het verlaagd tarief kan in dit geval maar proportioneel worden toegekend.

De vrijstelling of het verlaagd tarief wordt beperkt tot de waarde van de aandelen van de holding in de onderliggende dochtervennootschappen die een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit hebben, of van een vrij beroep uitoefenen en die hun zetel van werkelijke leiding hebben in een van de lidstaten van de Europese Economische Ruimte. Deze waarde kan uiteraard de waarde van de aandelen van de holding niet overstijgen. De decreetgever heeft de waardering derhalve niet beperkt tot enkel die directe exploitatiedochtervennootschappen waarin de holding een participatie van minstens 30 % heeft.

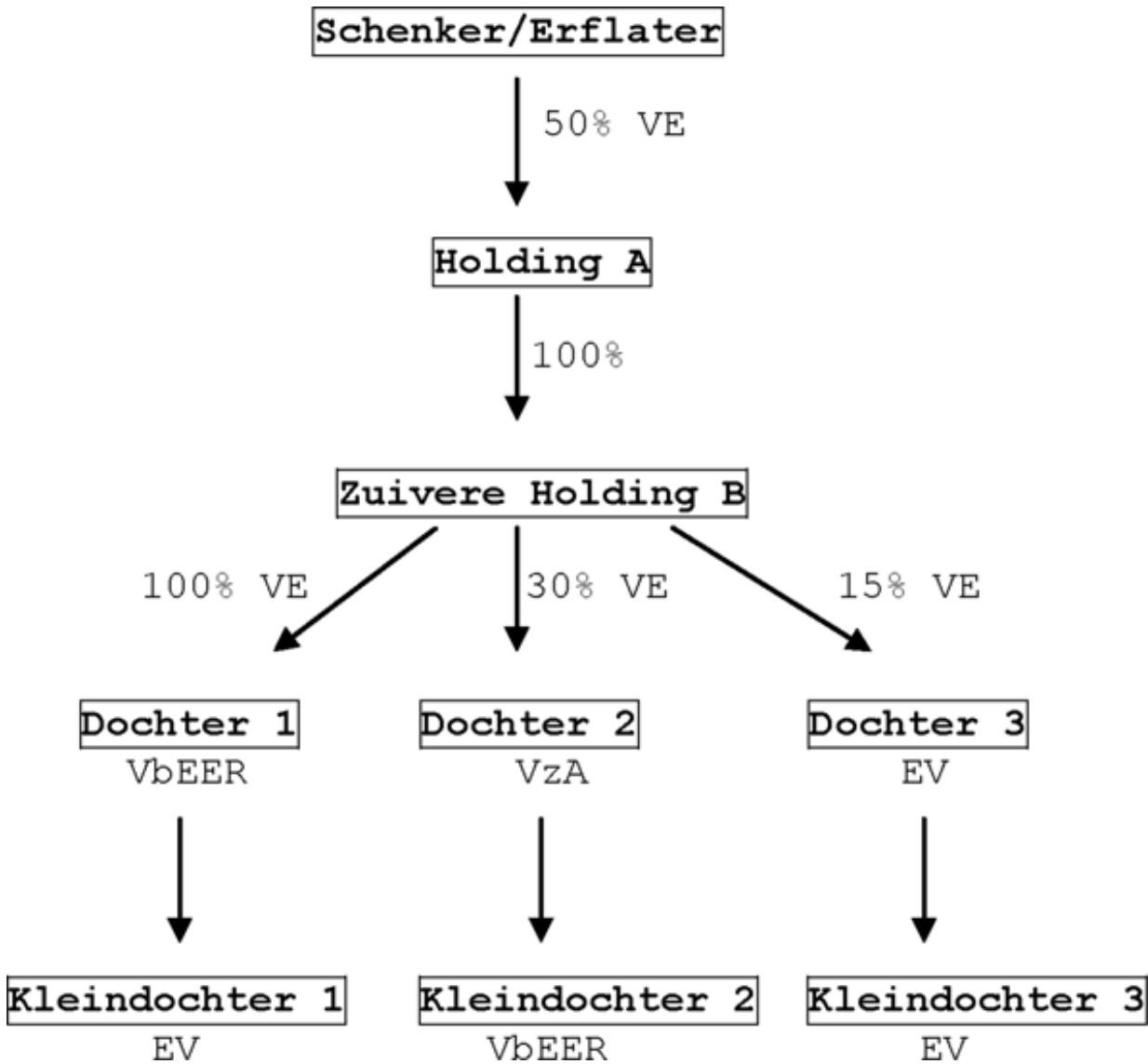
Concreet zal het de overheid die instaat voor de dienst van de belasting zijn die de controle op de waardering van de aandelen van de holding zal doen. Het zijn in principe immers de betrokken partijen die de aandelen in eerste instantie dienen te waarderen in de schenkingsakte of de aangifte.

Voorbeeld 1:



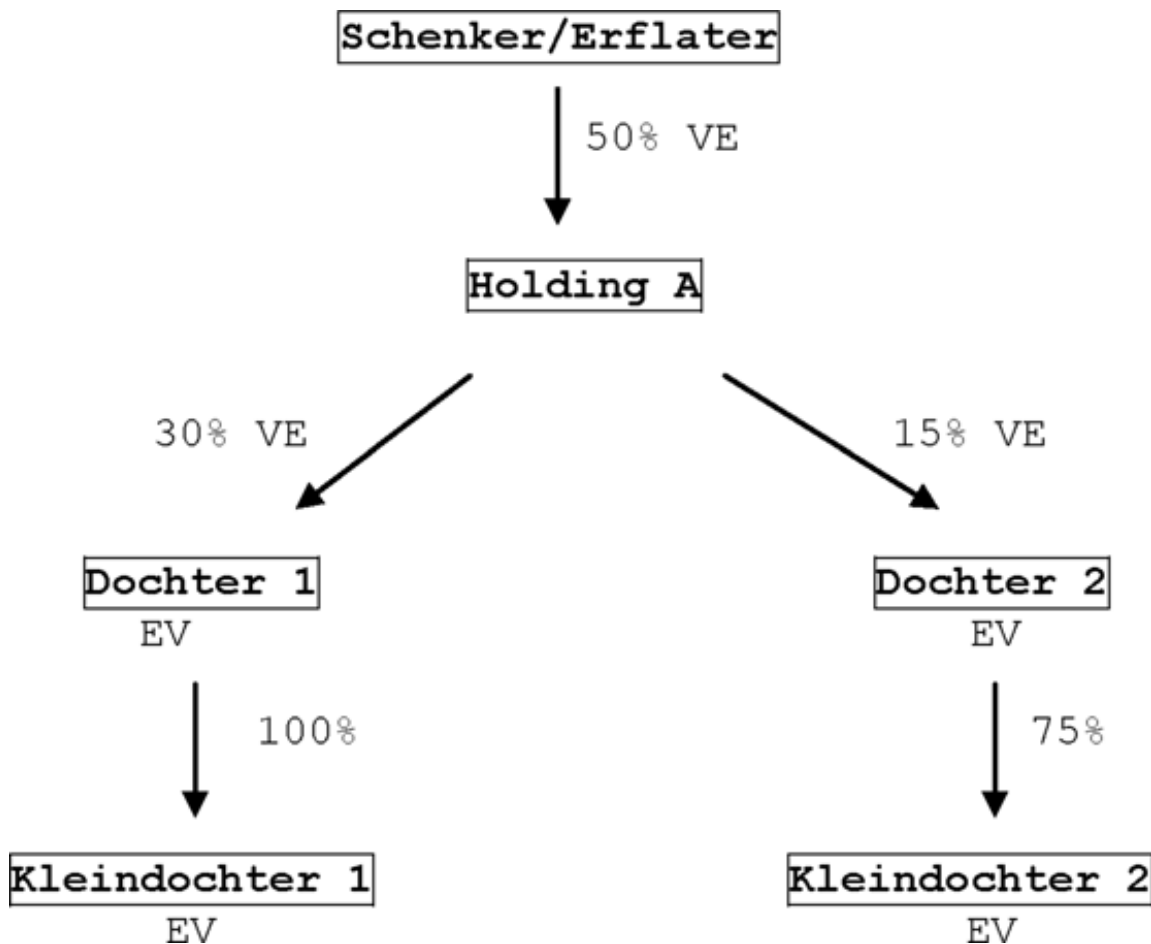
- Hypothese 1: de holding beoefent zelf geen nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit of een vrij beroep en is gelegen binnen de EER:
 De aandeelhouder heeft een voldoende participatie in de holding. De holding kwalificeert als een familiale vennootschap, vermits zij minstens 30 % van de aandelen aanhoudt in dochter 2, die een exploitatievennootschap is gelegen binnen de EER. We gaan er van uit dat de groep een reële economische activiteit heeft.
 De waarde van de vrijstelling zal evenwel beperkt zijn tot de waarde van de aandelen van de holding in de onderliggende exploitatievennootschappen gelegen binnen de EER, zijnde de waarde van de aandelen van de holding in dochter 2. Dochter 1 heeft immers geen nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit of een vrij beroep tot doel en dochter 3 is gelegen buiten de EER.
- Hypothese 2: de holding beoefent zelf een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit of een vrij beroep en is gelegen binnen de EER:
 De aandeelhouder heeft een voldoende participatie in de holding. Vermits de holding zelf een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit of van een vrij beroep uitoefent, kwalificeert zij als een familiale vennootschap. We gaan er van uit dat de holding tevens een reële economische activiteit heeft. In dit geval zal de waardering gebeuren op basis van de waarde van de holding zelf en zal de vrijstelling niet beperkt worden tot de waarde van de aandelen van de holding in haar onderliggende exploitatiedochters.

Voorbeeld 2:



- Hypothese 1: holding A oefent zelf geen nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit of een vrij beroep uit en is gelegen binnen de EER:
Hoewel binnen de groep een aantal vennootschappen exploitatievennootschappen zijn die gelegen zijn binnen de EER, betreffen dit kleindochter- en achterkleindochtervennootschappen van holding A, omwille van de zuivere tussenholding B. Holding A kan derhalve niet kwalificeren als familiale vennootschap en er kan geen vrijstelling of verminderd tarief worden verleend.
- Hypothese 2: de holding oefent zelf een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit of een vrij beroep uit en is gelegen binnen de EER:
De aandelen van de schenker/erflater in holding A kunnen worden vrijgesteld omdat holding A zelf een exploitatievennootschap is en uiteraard voor zover holding A een reële economische activiteit heeft. De waardering van de aandelen van holding A gebeurt aan de hand van de waarde van holding A als vennootschap op zich (en niet op groepsniveau). De vrijstelling zal derhalve niet beperkt worden tot de waarde van de aandelen van de holding in de onderliggende exploitatiedochners gelegen binnen de EER (zijnde dochter 3 en kleindochters 1 en 3).

Voorbeeld 3:



- Hypothese 1: holding A oefent zelf geen nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit of een vrij beroep uit en is gelegen binnen de EER:
De aandeelhouder heeft een voldoende participatie in de holding. De holding kwalificeert als een familiale vennootschap, vermits zij 30 % van de aandelen aanhoudt in dochter 1, die een exploitatievennootschap is gelegen binnen de EER. We gaan er van uit dat de groep een reële economische activiteit heeft.
De vrijstelling zal evenwel beperkt zijn tot de waarde van de aandelen van de holding in de onderliggende exploitatievennootschappen gelegen binnen de EER, zijnde dochters 1 en 2.
- Hypothese 2: de holding oefent zelf een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit of een vrij beroep uit en is gelegen binnen de EER:
De aandelen van de schenker/erflater in holding A kunnen worden vrijgesteld omdat holding A zelf een exploitatievennootschap is en uiteraard indien holding A een reële economische activiteit heeft. De waardering van de aandelen van holding A gebeurt aan de hand van de waarde van holding A als vennootschap op zich (en niet op groepsniveau).

4 Reorganisaties binnen een periode van drie jaar voor de schenking of het overlijden of binnen de periode van drie jaar na de schenking of het overlijden

In de regeling wordt de situatie van de onderneming of de vennootschap beoordeeld op het ogenblik van de schenking of het overlijden. Er geldt derhalve geen verdachte periode" voorafgaand aan de schenking of het overlijden.

Er zal enkel worden nagegaan of de familiale vennootschap gedurende een periode van drie boekjaren vóór de schenking of het overlijden geen vennootschap zonder reële activiteit betrof. Gedurende deze periode zullen de parameters derhalve toegepast worden op de (geconsolideerde) jaarrekening van de drie boekjaren voorafgaand aan de schenking of het overlijden. Indien uit de toepassing van de parameters blijkt dat de vennootschap gedurende één van deze drie boekjaren geen reële economische activiteit had, zal zij – behoudens tegenbewijs – uitgesloten worden van de gunstmaatregel (zie punt 2.2.2.). Uiteraard blijven de anti-misbruikbepalingen uit artikel 18, § 2, VI.W.Reg. en artikel 106, tweede lid, VI. W. Succ. van belang.

In geval van een splitsing of fusie in de drie jaren voorafgaand aan de schenking of het overlijden, zodat geen (geconsolideerde) jaarrekening voorhanden is, gebeurt de controle van de parameters op basis van de afzonderlijke gepubliceerde jaarrekeningen van de bij de reorganisatie betrokken vennootschappen.

In geval van splitsing of fusie in de drie jaren na de schenking of het overlijden zal de a posteriori controle op gelijkaardige wijze gebeuren. Dit heeft derhalve tot gevolg dat indien voor een

vennootschap de gunstmaatregel werd genoten en deze vennootschap nadien gesplitst wordt in 2 vennootschappen, elk van deze vennootschappen aan de voorwaarden zal dienen te blijven voldoen opdat de gunstmaatregel zou worden behouden.

5 Voorwaarden tot behoud van de vrijstelling of het verminderd tarief

5.1 Familiale ondernemingen

5.1.1 Behoud van de activiteit

Artikel 140quater , 1e lid, 1° VI.W.Reg.:
De bij artikel 140bis, § 1, 1°, bepaalde vrijstelling wordt behouden, mits aan volgende cumulatief te vervullen voorwaarden is voldaan:
1° indien de activiteit van de familiale onderneming zonder onderbreking wordt voortgezet gedurende drie jaar te rekenen van de datum van de authentieke akte van schenking;
Artikel 60/3 , 1e lid, 1° VI.W.Succ.:
De bij artikel 60/1, § 1, 1°, bepaalde vermindering wordt alleen behouden, mits aan volgende cumulatief te vervullen voorwaarden is voldaan:
1° indien de activiteit van de familiale onderneming zonder onderbreking wordt voortgezet gedurende drie jaar te rekenen van de datum van het overlijden van de erflater;

De onderneming waarvan de activa werden overgedragen dient gedurende een termijn van drie jaar na de authentieke akte van schenking of na het overlijden een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit of een vrij beroep uit te oefenen (zie punt 2.1.1.). De aanvankelijke activiteit dient niet behouden te blijven, wel wordt vereist dat er een ononderbroken activiteit binnen de onderneming is.

De regelgeving bepaalt niet door wie de activiteit ononderbroken dient verder gezet te worden. Dit hoeft derhalve niet noodzakelijk te gebeuren door de begunstigden/erfgenamen van de activa. Indien de begunstigden/erfgenamen ervoor opteren om de onderneming niet persoonlijk te exploiteren, heeft dit uiteraard wel gevolgen voor een eventuele verdere schenking van de betreffende activa, daar er op dat ogenblik geen sprake meer kan zijn van een familiale onderneming.

Het is niet noodzakelijk zo dat de exploitatie door een derde altijd tot gevolg zal hebben dat de eventuele verdere schenking buiten het toepassingsgebied zou vallen. Dat is bijvoorbeeld niet het geval indien de exploitatie gebeurt door de echtgenoot of samenwonende van de begiftigde.

5.1.2 Onroerende goederen worden niet hoofdzakelijk tot bewoning aangewend of bestemd

Artikel 140quater , 1e lid, 2° VI.W.Reg.:
De bij artikel 140bis, § 1, 1°, bepaalde vrijstelling wordt behouden, mits aan volgende cumulatief te vervullen voorwaarden is voldaan:
(...)
2° indien en in de mate dat de onroerende goederen die met toepassing van de vrijstelling werden overgedragen, niet hoofdzakelijk tot bewoning aangewend of bestemd worden gedurende een periode van drie jaar te rekenen van de datum van de authentieke akte van schenking;
Artikel 60/3 , 1e lid, 2° VI.W.Succ.:
De bij artikel 60/1, § 1, 1°, bepaalde vermindering wordt alleen behouden, mits aan volgende cumulatief te vervullen voorwaarden is voldaan:
(...)
2° indien en in de mate dat de onroerende goederen die met toepassing van de vermindering werden overgedragen, niet hoofdzakelijk tot bewoning aangewend of bestemd worden gedurende een periode van drie jaar te rekenen van de datum van het overlijden van de erflater.

Onroerende goederen die met toepassing van de vrijstelling of het verminderd tarief worden overgedragen, mogen gedurende een termijn van 3 jaar vanaf de schenking of het overlijden van de erflater niet hoofdzakelijk tot bewoning worden aangewend of bestemd.

De decreetgever heeft hiermee willen vermijden dat exclusief privaatspatrimonium enige tijd voor de schenking of het overlijden een (hoofdzakelijk) beroepsbestemming heeft gekregen met het oog op de overdracht onder de gunstmaatregel, maar met de bedoeling om dit onroerend goed na de overdracht opnieuw privaatspatrimonium aan te wenden.

Hoe de woorden hoofdzakelijk tot bewoning aangewend of bestemd" dienen geïnterpreteerd te worden, werd reeds uiteengezet onder punt 2.2.1.

Indien een onroerend goed binnen de drie jaar na de schenking of het overlijden toch hoofdzakelijk tot bewoning wordt aangewend of bestemd, zal dit goed volledig onderworpen worden aan de normale tarieven in schenkings- of successierechten. De onroerende goederen die wel blijven voldoen aan de voorwaarden, kunnen blijvend genieten van de vrijstelling of het verminderd tarief.

5.2 Familiale vennootschappen

5.2.1 De vennootschap blijft een familiale vennootschap en behoudt een reële economische activiteit

Artikel 140quater, 2e lid, 1° VI.W.Reg.:
De bij artikel 140bis, § 1, 2°, bepaalde vrijstelling wordt alleen behouden, mits aan volgende cumulatief te vervullen voorwaarden is voldaan:
1° indien de familiale vennootschap gedurende drie jaar te rekenen van de datum van de authentieke akte van schenking blijft voldoen aan de voorwaarden gesteld in artikel 140bis, § 2, 2°;
Artikel 60/3, 2e lid, 1° VI.W.Succ.:
De bij artikel 60/1, § 1, 2°, bepaalde vermindering wordt alleen behouden, mits aan volgende cumulatief te vervullen voorwaarden is voldaan:
1° indien de familiale vennootschap gedurende drie jaar te rekenen van de datum van het overlijden van de erflater blijft voldoen aan de voorwaarden gesteld in artikel 60/1, § 2, 2°;

Om te blijven genieten van de gunstmaatregel, dient de vennootschap een familiale vennootschap te blijven.

Dit betekent dat een holding die enkel als een familiale vennootschap kon gekwalificeerd worden daar zij minstens 30 % van de aandelen van een directe dochter met een nijverheids-, handels-, ambachts-, of landbouwbedrijf of een vrij beroep, met zetel van werkelijke leiding binnen de EER aanhoudt, ook gedurende 3 jaar na de datum van de authentieke schenkingsakte 30 % van de aandelen dient aan te houden in minstens 1 dochtervennootschap die aan voormelde voorwaarden voldoet. Er wordt derhalve niet vereist dat de betreffende holding minstens 30 % van de aandelen van dezelfde dochter blijft aanhouden gedurende deze periode.

Daarnaast heeft de decreetgever bewust enkel die vennootschappen willen bevoordelen, dewelke een reële economische activiteit hebben en derhalve een relevante bijdrage kunnen leveren aan de markteconomie.

Vennootschappen zonder reële activiteit worden derhalve uitgesloten van de gunstmaatregel (zie punt 2.2.2.). Het is dan ook logisch dat de vennootschappen waarvan de aandelen onder de gunstmaatregel werden overgedragen deze reële economische activiteit ook nadien dienen te blijven behouden.

Concreet heeft dit tot gevolg dat de parameters vermeld in artikel 140bis, § 2, 2°, 3e lid VI.W.Reg. en artikel 60/1, § 2, 2°, 3e lid VI.W.Succ. zowel gedurende de drie boekjaren voorafgaand aan de schenking of het overlijden, als gedurende de drie boekjaren volgend op de schenking of het overlijden niet cumulatief vervuld mogen zijn.

Ook in de periode van drie jaar volgend op de schenking of het overlijden, kan evenwel het tegenbewijs worden geleverd dat toch een reële economische activiteit wordt uitgeoefend.

Concreet zullen de parameters voor het behoud van de vrijstelling gecontroleerd worden aan de hand van de (geconsolideerde) jaarrekening van het boekjaar waarin de schenking gebeurde en de twee navolgende boekjaren. Dit heeft tot gevolg dat het laatste boekjaar volledig dient afgesloten te zijn alvorens deze voorwaarde kan gecontroleerd worden.

Bijvoorbeeld:

Een schenking van een familiale vennootschap wordt op 12 februari 2012 verleden bij authentieke akte. Het boekjaar van deze vennootschap loopt telkens van 1 januari tot 31 december. De controle zal derhalve gebeuren aan de hand van de gepubliceerde (geconsolideerde) jaarrekeningen van boekjaren 2012, 2013 en 2014.

5.2.2 Behoud van de activiteit en neerlegging van de jaarrekening

Artikel 140quater , 2e lid, 2° VI.W.Reg.:

De bij artikel 140bis, § 1, 2°, bepaalde vrijstelling wordt alleen behouden, mits aan volgende cumulatief te vervullen voorwaarden is voldaan:

(...)

2° indien de activiteit van de familiale vennootschap zonder onderbreking wordt voortgezet gedurende drie jaar te rekenen van de datum van de authentieke akte van schenking en er voor elk van de drie jaren een jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening wordt opgemaakt en in voorkomend geval wordt gepubliceerd overeenkomstig de vigerende boekhoudwetgeving van de lidstaat waar de maatschappelijke zetel gevestigd is op het ogenblik van de datum van de authentieke akte van schenking, welke tevens aangewend werd ter verantwoording van de aangifte in de inkomstenbelasting.

Ondernemingen of vennootschappen waarvan de maatschappelijke zetel gelegen is buiten het Vlaamse Gewest, maar binnen België moeten een jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening opmaken en in voorkomend geval publiceren overeenkomstig de vigerende boekhoudwetgeving in België op de datum van de authentieke akte van schenking;

Artikel 60/3 , 2e lid, 2° VI.W.Succ.:

De bij artikel 60/1, § 1, 2°, bepaalde vermindering wordt alleen behouden, mits aan volgende cumulatief te vervullen voorwaarden is voldaan:

(...)

2° indien de activiteit van de familiale vennootschap zonder onderbreking wordt voortgezet gedurende drie jaar te rekenen van de datum van overlijden van de erflater en er voor elk van de drie jaren een jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening wordt opgemaakt en in voorkomend geval wordt gepubliceerd overeenkomstig de vigerende boekhoudwetgeving van de lidstaat waar de maatschappelijke zetel gevestigd is op het ogenblik van het overlijden, welke tevens aangewend werd ter verantwoording van de aangifte in de inkomstenbelasting.

Ondernemingen of vennootschappen waarvan de maatschappelijke zetel gelegen is buiten het Vlaamse Gewest, maar binnen België moeten een jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening opmaken en in voorkomend geval publiceren overeenkomstig de vigerende boekhoudwetgeving in België op het ogenblik van het overlijden;

Familiale vennootschappen waarvan de aandelen onder de vrijstelling of het verminderd tarief werden overgedragen moeten de activiteit gedurende drie jaar behouden. Onder activiteit" wordt een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit of een vrij beroep begrepen te worden (zie hiervoor punt 2.1.). Er is vereist dat een activiteit ononderbroken wordt verder gezet (zie toelichting bij punt 5.1.1.).

Daarnaast dienen vennootschappen gedurende de drie jaren die volgen op de schenking of het overlijden een (geconsolideerde) jaarrekening op te maken en desgevallend te publiceren overeenkomstig de vigerende boekhoudwetgeving van de lidstaat waar de maatschappelijke zetel van de vennootschap is gelegen. Indien de vennootschap in België is gelegen, dient dit te gebeuren overeenkomstig de vigerende boekhoudwetgeving in België. Indien een vennootschap haar maatschappelijke zetel verplaatst naar een andere lidstaat, dient zij een jaarrekening op te maken en te publiceren overeenkomstig de lidstaat naar waar zij haar maatschappelijke zetel verplaatst.

5.2.3 Behoud van kapitaal

Artikel 140quater , 2e lid, 3° VI.W.Reg.:

De bij artikel 140bis, § 1, 2°, bepaalde vrijstelling wordt alleen behouden, mits aan volgende cumulatief te vervullen voorwaarden is voldaan:

(...)

3° indien het kapitaal gedurende de drie jaar te rekenen van de datum van de authentieke akte van schenking niet daalt door

uitkeringen of terugbetalingen.

Indien het kapitaal daalt door uitkeringen of terugbetalingen in de drie jaar na de datum van de authentieke akte van schenking wordt evenredig het normaal tarief verschuldigd;

Artikel 60/3 , 2e lid, 3° VI.W.Succ.:

De bij artikel 60/1, § 1, 2°, bepaalde vermindering wordt alleen behouden, mits aan volgende cumulatief te vervullen voorwaarden is voldaan:

(...)

3° indien het kapitaal gedurende de drie jaar te rekenen van de datum van het overlijden van de erflater niet daalt door uitkeringen of terugbetalingen;

Indien het kapitaal daalt door uitkeringen of terugbetalingen in de drie jaar na de datum van het overlijden van de erflater wordt evenredig het normaal tarief verschuldigd;

Het kapitaal in de familiale vennootschappen waarvan de aandelen onder de gunstmaatregel werden overgedragen dient behouden te blijven.

Voor deze situatie heeft de decreetgever de sanctie evenwel getemperd om te vermijden dat vennootschappen gedurende 3 jaar zouden vast zitten: indien het kapitaal toch zou dalen door uitkeringen of terugbetalingen, heeft dit niet het volledige verval van de vrijstelling of vermindering tot gevolg. In dit geval zal voor het bedrag van het kapitaal dat wordt uitgekeerd of terugbetaald het normaal tarief inzake schenkings- of successierechten van toepassing zijn.

5.2.4 Behoud van zetel van werkelijke leiding binnen de EER

Artikel 140quater , 2e lid, 4° VI.W.Reg.:

De bij artikel 140bis, § 1, 2°, bepaalde vrijstelling wordt alleen behouden, mits aan volgende cumulatief te vervullen voorwaarden is voldaan:

(...)

4° indien de zetel van werkelijke leiding van de vennootschap niet wordt overgebracht naar een staat die geen lid is van de Europees Economische Ruimte gedurende drie jaar te rekenen van de datum van de authentieke akte van schenking.

Artikel 60/3 , 2e lid, 4° VI.W.Succ.:

De bij artikel 60/1, § 1, 2°, bepaalde vermindering wordt alleen behouden, mits aan volgende cumulatief te vervullen voorwaarden is voldaan:

(...)

4° indien de zetel van werkelijke leiding van de vennootschap niet wordt overgebracht naar een staat die geen lid is van de Europese Economische Ruimte gedurende drie jaar te rekenen van de datum van het overlijden van de erflater.

De gunstmaatregelen zijn enkel van toepassing op vennootschappen met zetel van werkelijke leiding binnen de EER. Het is dan ook niet verwonderlijk dat van de vennootschappen die van deze maatregel genoten hebben verwacht wordt dat zij ook na de schenking of het overlijden hun zetel van werkelijke leiding binnen de EER behouden gedurende een termijn van 3 jaar vanaf de datum van de akte van schenking of het overlijden.

6 Schenking onder opschortende voorwaarde

Een schenking van een familiale onderneming of vennootschap kan gebeuren onder opschortende voorwaarde van een toekomstige onzekere gebeurtenis. Wanneer deze opschortende voorwaarde wordt vervuld, wordt de schenking met terugwerkende kracht definitief (Cass. 16 maart 1989, Arr. Cass. 1988-89, 823; Cass. 27 april 1992, Arr. Cass. 1991-92, 813). De vraag is in dit geval op welk ogenblik de voorwaarden om te kunnen genieten van de vrijstelling inzake schenkingsrechten voldaan dienen te zijn.

Het percentage van het tarief is gelijk aan dat wat van toepassing was op de datum waarop het recht door de Staat zou verworven geweest zijn indien de handeling een onvoorwaardelijke was geweest.

Het vervuld zijn van de voorwaarden die gesteld worden om te kunnen genieten van de vrijstelling inzake schenkingsrechten dient beoordeeld te worden op de datum waarop het recht door de Staat zou verworven geweest zijn indien de handeling een onvoorwaardelijke was geweest. Het is de wens van de decreetgever het moment van schenking hierbij centraal te plaatsen, zoals duidelijk blijkt uit

de parlementaire voorbereiding van het decreet. Zo beoordeelt de Vlaamse Belastingdienst de voorwaarden voor de vrijstelling op het ogenblik van het verlijden van de authentieke akte (zie Memorie van toelichting bij het ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, Parl. St. VI. Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 26). Of een vennootschap dus voldoet aan de voorwaarden van artikel 140bis VI.W.Reg. wordt bijgevolg steeds beoordeeld op het ogenblik van de authentieke schenking (zie Verantwoording voor Amendement nr. 17 bij het ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, Parl. St. VI. Parl. 2011-12, nr. 1326/6, 8).

7 Authentieke schenking vanaf 1 januari 2012

Art. 140ter, 1° VI.W.Reg. bepaalt dat de schenking moet worden "vastgesteld" bij authentieke akte. Hieruit zou men kunnen afleiden dat een handgift of een indirecte schenking (bijv. bankgift) toch van de vrijstelling kan genieten indien deze later wordt vastgesteld/bevestigd in een authentieke akte. Uit de samenlezing met alle andere bepalingen van het decreet blijkt duidelijk dat enkel de schenking bij authentieke akte wordt geïseerd en niet de latere vaststelling van een niet-authentieke schenking. Ook uit de Memorie van Toelichting blijkt duidelijk dat enkel de schenking verleden bij authentieke akte wordt bedoeld (zie Memorie van toelichting bij het ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, Parl. St. VI. Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 26). Ook het verslag van de Commissie Financiën en Begroting geeft dit duidelijk aan: "Dat betekent derhalve dat wanneer activa of aandelen van een familiale onderneming of vennootschap worden geschonken via een authentieke schenkingsakte en er een vrijstelling, zoals bepaald in artikel 140, wordt genoten, de schenking niet meer zal worden onderworpen aan successierechten." (Verslag namens de Commissie voor Algemeen Beleid, Financiën en Begroting bij het ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, Parl. St. VI. Parl. 2011-12, nr. 1326/8, 9).

Enkel de authentieke schenkingen (zowel voor Belgische als voor buitenlandse notaris) kunnen dus voldoen aan de voorwaarde van art. 140ter, 1° VI.W.Reg., en dit vanaf 1 januari 2012.

8 Verdachte periode

Artikel 7 VI.W.Succ. :

De goederen, waarover, naar het door het bestuur geleverd bewijs, de afgestorvene kosteloos beschikte gedurende de drie jaar vóór zijn overlijden, worden geacht deel uit te maken van zijn nalatenschap, indien de bevoordeling niet onderworpen werd aan het registratierecht gevestigd voor de schenkingen, behoudens verhaal van de erfgenamen of legatarissen op de begiftigde voor de wegens die goederen gekweten successierechten. De termijn van drie jaar wordt evenwel op zeven jaar gebracht indien het gaat om aandelen en activa bedoeld in artikel 140bis van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten.

Wanneer er door het bestuur of door de erfgenamen en legatarissen bewezen wordt dat de bevoordeling een bepaalde persoon gold, wordt deze voor legataris van de geschonken zaak gehouden.

Voor de toepassing van dit artikel wordt een bevoordeling waarvoor een vrijstelling van het registratierecht werd toegepast, gelijkgesteld met een bevoordeling die aan het registratierecht gevestigd voor de schenkingen werd onderworpen.

Artikel 7/1 VI.W.Succ. :

De termijn van zeven jaar bepaald in artikel 7 wordt teruggebracht tot drie jaar, indien de kosteloze beschikking dagtekent van voor 1 januari 2012.

De schenking van activa van familiale ondernemingen of aandelen van familiale vennootschappen, waarbij de voorwaarden van artikel 140bis, § 1 VI.W.Reg. voldaan zijn, kan geregistreerd worden. Bij deze registratie zal, indien aan de formaliteiten voldaan is, de vrijstelling van schenkingsrechten worden toegepast.

Indien deze schenkingen niet ter registratie worden aangeboden, wordt de verdachte periode van 3 jaar verlengd tot 7 jaar.

Het feit of de activa van een familiale onderneming of de aandelen van een familiale vennootschap activa of aandelen zijn bedoeld in artikel 140bis VI.W.Reg., wordt beoordeeld op het ogenblik van de schenking zelf.

Tot slot dient nog aangehaald te worden dat artikel 7 VI.W.Succ. enkel bepaalt dat indien voor een bepaalde schenking geen registratierechten werden betaald of geen vrijstelling werd verleend, deze

schenking in de nalatenschap zal vallen. Dit zorgt ervoor dat de schenking zal onderworpen worden aan successierechten. Indien een onderneming of vennootschap werd geschonken, zonder dat deze schenking werd geregistreerd en de schenker overlijdt, maar een onderneming of vennootschap op het ogenblik van overlijden voldoet aan de voorwaarden bepaald in artikel 60/1 e.v. Vl.W.Succ., weerhoudt niets de erfgenamen ervan om een attest aan te vragen bij de Vlaamse Belastingdienst met oog op de toepassing van het verminderd tarief bij overdrachten van familiale ondernemingen en vennootschappen.