

**UITTREKSEL ARREST 241.761 VAN DE RAAD VAN STATE
VAN 12 JUNI 2018 IN DE ZAAK A. 219.405/XIV-37.059**

Uittreksel arrest

...

Te dezen moet worden vastgesteld dat het bestreden standpunt nr. 15004 een wijziging van interpretatie door de administratie bevat die nadelig is voor de rechtsonderhorige-belastingplichtige en die zoals hierna wordt uiteengezet, niet spoort met strikte interpretatie van de belastingwet. Dat geldt des te meer nu blijkt dat de administratie pas na bijna honderd jaar (sedert de wet van 11 oktober 1919) zegt met de “werkelijke” doelstelling van de wetgever rekening te houden. Dat de wijziging of ommezwaai van interpretatie, wat de gesplitste verkrijging betreft, reeds plaats vond in 2013 door de FOD Financiën doet daaraan geen afbreuk. De gewijzigde interpretatie wordt vanaf 2015, wat de gesplitste verkrijging betreft, in het standpunt nr. 15004 door Vlabel overgenomen en, daarbovenop (op 21 maart 2016) “consequent” uitgebreid eerst tot de gesplitste inschrijving en vervolgens (op 26 april 2017) naar de burgerlijke maatschap.

...

Samengevat, blijkt dat in het oorspronkelijke ontwerp dat leidde tot de wet van 11 oktober 1919 het niet mogelijk was om een tegenbewijs te leveren. De Middenafdeling was het hier niet mee eens en stelt dat “het tegenbewijs, door de ruimste middelen, zou moeten toegelaten worden”, zonder zelf te zeggen wat onder “bedekte bevoordeling” moet worden verstaan. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt echter niet dat het tegenbewijs enkel kan worden geleverd door registratie van de (voorafgaande) bevoordeling, noch dat het vooraf ter beschikking stellen van geldmiddelen via schenking, niet geoorloofd zou zijn.

Ook het huidige artikel 2.7.1.0.7, tweede lid, 1^o, VCF aanvaardt de weerlegging van het fictief legaat als wordt bewezen (met de ruimste bewijsmiddelen (artikel 3.17.0.0.11 VCF) dat de verkrijging geen bedekte bevoordeling is. Het blijkt niet dat de wet- *cq.* decreetgever sedert de wet van 11 oktober 1919 tot andere inzichten heeft willen komen of anders geoordeeld heeft omtrent de draagwijdte van het betrokken fictief legaat en de weerlegging ervan.

...

Wat de wetgever heeft willen bestrijden is een “bedekte” bevoordeling waarbij de vruchtgebruiker achter de schermen zelf alles heeft betaald.

De onwettige “bedekte” bevoordeling staat tegenover de openlijke of transparante bevoordeling. Er kan geen bedekte bevoordeling zijn wanneer er een openlijke voorafgaande schenking is, ongeacht de registratie in België. Volgens een strikte, woordelijke lezing van de tekst van de wet *cq.* het decreet is het dan ook weinig aannemelijk dat een bevoordeling of begiftiging bedekt is wanneer de vruchtgebruiker voorafgaand, openlijk, (al dan niet via een buitenlandse notaris) de nodige geldmiddelen schenkt aan de blote eigenaar om de blote eigendom te verkrijgen. Een verkrijging door voorafgaande schenking houdt in dat de bevoordeling niet tot stand komt door de gesplitste aankoop of inschrijving zelf, wat nochtans een essentiële voorwaarde is voor de toepasselijkheid van artikel 9 W.Succ *cq.* artikel 2.7.1.0.7 VCF.

...

Het standpunt van de verwerende partij dat (bij schenking) de bedekte bevoordeling slaat op de “bevoordeling [...] op het moment van het overlijden (met name het fiscaal vrij “aanwassen” van het vruchtgebruik)” spoort niet met de bewoordingen van artikel 2.7.1.0.7 VCF. Volgens de tekst van het decreet slaat de bevoordeling op de roerende en onroerende goederen die gesplitst worden verkregen en op de effecten aan toonder of op naam en op de geldbeleggingen die gesplitst worden ingeschreven. Om van een “bedekte bevoordeling” te spreken is vereist dat de verarming van de erflater en de verrijking van de begiftigde (blote eigenaar) gelijktijdig met de verkrijging of de inschrijving gebeurt. De verarming respectievelijk de verrijking vinden hun oorzaak en voltrekking in de verkrijging of inschrijving. Een voorafgaande schenking houdt evenwel in dat de bevoordeling niet tot stand komt door de gesplitste aankoop of inschrijving zelf.

Volgens de meerderheidsopvatting in de rechtsleer, daarin bijgetreden door de rechtspraak, vormt de gesplitste verkrijging gecombineerd met een voorafgaande schenking, - zelfs zonder registratie in België - **geen fiscaal misbruik**. De wijze waarop de blote eigenaar de nodige middelen verzamelt, is immers niet relevant. Het bewijs dat geen “bedekte bevoordeling” voorligt is geleverd door aan te tonen dat er een schenking is geweest vóór de aankoop. Het tegenbewijs zal daarentegen niet kunnen worden geleverd indien de vruchtgebruiker de volledige aankoop financiert (dus zowel vruchtgebruik als de blote eigendom), en waarbij het (roerend of onroerend) goed gesplitst wordt aangekocht. In dat geval bevat de verkrijging wel een bedekte bevoordeling.

Ook de fiscale administratie was er gedurende decennia vanuit gegaan dat er geen sprake is van een bedekte bevoordeling indien de blote eigenaars konden aantonen dat zij eigenaars waren van het geld vóór de gesplitste aankoop.

....

Wat voorts de in deze procedure voorliggende gesplitste inschrijving betreft, is het belangrijk op te merken dat Vlabel overigens een afwijkend standpunt inneemt in vergelijking met de federale fiscale administratie. Bij beslissing van 28 april 2014 stelde de federale administratie nog uitdrukkelijk dat het (gewijzigde) standpunt omtrent de gesplitste verkrijgingen niet bij analogie wordt toegepast op de gesplitste inschrijvingen. Vlabel breidt met de bestreden besluiten het (gewijzigde) standpunt omtrent de gesplitste verkrijgingen (nog) uit tot de gesplitste inschrijvingen.

De analoge toepassing van het standpunt over de gesplitste verkrijging op de gesplitste inschrijving wordt betwist omdat volgens de bewoordingen van artikel 2.7.1.0.7 VCF het bij de gesplitste inschrijving - anders dan bij de gesplitste verkrijging - niet is vereist dat er een verkrijging "onder bezwarende titel" gebeurt. Het kan bijvoorbeeld gaan om een schenking met voorbehoud van vruchtgebruik van effecten die zich reeds in het vermogen van de erflater bevonden. In dit geval is er geen aankoop van effecten bij een derde zoals bij de gesplitste verkrijging. Bij schenkingen met voorbehoud van vruchtgebruik kan het tegenbewijs dat Vlabel vereist, specifiek wat gesplitste inschrijvingen betreft, enkel worden geleverd door aan te tonen dat aan het registratierecht of de schenkbelasting is voldaan (zie het standpunt nr. 15004 onder littera A, 2)). Bij een aan een gesplitste inschrijving voorafgaande schenking, zal het gebrek aan causaal verband (zie littera A, 1)) immers nooit kunnen worden geleverd omdat de gesplitste inschrijving juist het gevolg is van de schenking. Er is dus altijd een causaal verband tussen de schenking en de gesplitste inschrijving. In de praktijk komt het er dus op neer dat men enkel zekerheid heeft dat men geen erfbelasting meer betaalt op een schenking met voorbehoud van vruchtgebruik indien de schenking wordt geregistreerd in België - voor de inschrijving - en indien er dus schenkbelasting is betaald.

Nochtans werd traditioneel als algemene regel aangenomen dat het fictielegaat enkel van toepassing is op gesplitste inschrijvingen die de (bedekte) bevoordeling tot stand brengen door het materieel feit van de gesplitste inschrijving zelf in welk geval de verarming van de erflater en de daarmee samengaande verrijking van de begiftigde het gevolg zijn van de inschrijving zelf. De bevoordeling is in dat geval bedekt. Het tegenbewijs kan in dat geval niet worden geleverd en valt onder het vermoeden van artikel 2.7.1.0.7 VCF.

Wanneer echter de gesplitste verkrijging gecombineerd met een voorafgaande schenking geen bedekte bevoordeling of fiscaal misbruik uitmaakt, dan is een schenking met voorbehoud van vruchtgebruik (bijvoorbeeld bij een Nederlandse notaris) voorafgaand aan de inschrijving evenmin een bedekte doch een openlijke bevoordeling. De gesplitste inschrijving is dan slechts de uitvoering van de daaraan voorafgaande openlijke bevoordeling. Daarbij is niet vereist dat er in België registratierechten worden betaald, wat ook jarenlang de zienswijze van de (federale) fiscale administratie is geweest.

Aangezien noch de wettekst, noch de parlementaire voorbereiding, de registratie van de schenking in België oplegt en aangezien een fictiebepaling strikt moet worden uitgelegd, kan uit artikel 2.7.1.0.7 VCF niet worden afgeleid dat de schenking voorafgaand aan de gesplitste inschrijving maar als tegenbewijs kan worden aanvaard indien deze in België is geregistreerd.

Het standpunt in het bestreden besluit is dan ook strijdig met artikel 2.7.1.0.7 VCF.

- 1. De Raad van State vernietigt het standpunt nr. 15004 van de Vlaamse Belastingdienst inzake "Gesplitste aankoop vruchtgebruik - blote eigendom/ Tegenbewijs voor gesplitste aankopen".**
- 2. Dit arrest dient bij uittreksel te worden bekendgemaakt op dezelfde wijze als de vernietigde besluiten.**
- 3. ...**