

RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK

XIVe KAMER

A R R E S T

**nr. 241.761 van 12 juni 2018
in de zaak A. 219.405/XIV-37.059**

In zake : [...]
 bijgestaan en vertegenwoordigd
 door advocaat [...] kantoor houdend
 te [...]
 bij wie woonplaats wordt gekozen

tegen :

het VLAAMSE GEWEST
bijgestaan en vertegenwoordigd door
advocaat [...]
kantoor houdend te [...]
bij wie woonplaats wordt gekozen
eveneens bijgestaan en vertegenwoordigd door
advocaten [...] en [...] kantoor houdend te [...]

I. Voorwerp van het beroep

1. Het beroep, ingesteld op 3 juni 2016, strekt tot de nietigverklaring van “het standpunt nr. 15004 dd. 21 maart 2016 van de Vlaamse Belastingdienst (hierna: “Vlabel”) inzake “Gesplitste aankoop vruchtgebruik - blote eigendom/ Tegenbewijs voor gesplitste aankopen”, zoals gewijzigd door het standpunt van 25 april 2016 en zoals toegelicht in het nieuwsbericht “Standpunt over de gesplitste inschrijving van effecten en geldbeleggingen” van 25 april 2016”.

Met zijn laatste memorie, ingediend op 13 november 2017, breidt verzoeker het voorwerp van zijn verzoekschrift uit tot “het standpunt

15004 dd. 26 april 2017. Het “standpunt nr. 15004” (bevestigd op 26 april 2017) bevat een littera A en een littera B”.

II. Verloop van de rechtspleging

2. De verwerende partij heeft een memorie van antwoord ingediend en verzoeker heeft een memorie van wederantwoord ingediend.

Auditeur Alexander Van Steenberge heeft een verslag opgesteld.

De verwerende partij heeft een verzoek tot voortzetting van het geding en een laatste memorie ingediend. Verzoeker heeft een laatste memorie ingediend.

De partijen zijn opgeroepen voor de terechtzitting, die heeft plaatsgevonden op 21 februari 2018.

Staatsraad Kaat Leus heeft verslag uitgebracht.

Verzoeker, die verschijnt in persoon, advocaat [...] die verzoeker bijstaat, en advocaten [...], die *loco* advocaat [...] verschijnen voor de verwerende partij, zijn gehoord.

Auditeur Alexander Van Steenberge heeft een met dit arrest eensluidend advies gegeven.

Er is toepassing gemaakt van de bepalingen op het gebruik der talen, vervat in titel VI, hoofdstuk II, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973.

III. Feiten en regelgevend kader

3.1. Artikel 2.7.1.0.7 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 (hierna: de VCF) - onder hoofdstuk 7 “Erfbelasting, afdeling 1. Belastbaar voorwerp” -, regelt een fictief legaat voor gesplitste verkrijgingen en gesplitste afschrijvingen in vruchtgebruik - blote eigendom. Het genoemde artikel 2.7.1.0.7 luidt:

“De roerende en onroerende goederen die wat betreft het vruchtgebruik door de erflater en wat betreft de blote eigendom door een derde onder bezwarende titel zijn verkregen, worden, voor de heffing van de erfbelasting, geacht in volle eigendom in zijn nalatenschap aanwezig te zijn en als legaat door die derde te zijn verkregen. Hetzelfde geldt voor effecten aan toonder of op naam en voor geldbeleggingen die voor het vruchtgebruik ingeschreven zijn op naam van de erflater en voor de blote eigendom op naam van een derde.

Het eerste lid is niet van toepassing:

1° als wordt bewezen dat de verkrijging geen bedekte bevoordeling van de derde is;

2° als de erflater langer heeft geleefd dan de derde of als de derde niet behoort tot de personen, vermeld in artikel 2.7.3.4.4, eerste, tweede en derde lid.”

Krachtens het eerste lid van die bepaling worden de roerende en onroerende goederen die wat het vruchtgebruik betreft door de erflater en, wat de blote eigendom betreft, door een derde onder bezwarende titel zijn verkregen, voor de heffing van de erfbelasting, geacht in volle eigendom in zijn nalatenschap aanwezig te zijn en als legaat door die derde te zijn verkregen (dit zijn de “gesplitste verkrijgingen”). Hetzelfde geldt voor effecten aan toonder of op naam en voor geldbeleggingen die voor het vruchtgebruik ingeschreven zijn op naam van de erflater en voor de blote eigendom op naam van een derde (dit zijn de “gesplitste inschrijvingen”). Voor deze laatste is het niet noodzakelijk dat het gaat om een verkrijging onder bezwarende titel.

Artikel 2.7.1.0.7 eerste lid, VCF negeert de gesplitste verkrijging en inschrijving en doet alsof de gesplitste goederen *cq.* de gesplitste effecten of geldbeleggingen in volle eigendom tot de nalatenschap behoren en

worden belast in hoofde van de blote eigenaar. Het betreft een bijzondere antimisbruikbepaling.

Wel laat het tweede lid van datzelfde artikel 2.7.1.0.7 VCF toe om een tegenbewijs te leveren. De fictiebepaling bedoeld in het eerste lid is niet van toepassing als wordt bewezen: (1°) dat de verkrijging geen “bedekte bevoordeling” is van de derde of (2°) als de erflater langer heeft geleefd dan de derde of als de derde niet behoort tot de personen, vermeld in artikel 2.7.3.4.4, eerste, tweede en derde lid, VCF.

Het decreet verduidelijkt niet wat onder “bedekte bevoordeling” moet worden verstaan.

Wat het in artikel 2.7.1.0.7 VCF, punt 1° bedoelde tegenbewijs betreft, kan worden verwezen naar artikel 3.17.0.0.11 VCF waarin wordt bepaald dat “[h]et bewijs dat te leveren is krachtens artikel [...] artikel 2.7.1.0.7, tweede lid, 1°, [...], [...] door alle gewone rechtsmiddelen, ook door getuigen en vermoedens, [kan] bijgebracht worden”. Daaruit volgt dat het in artikel 2.7.1.0.7, eerste lid, VCF bedoelde vermoeden *juris tantum* door de ruimste bewijsmiddelen kan worden weerlegd.

3.2. Aldus herneemt artikel 2.7.1.0.7 VCF in belangrijke mate artikel 9 van het Wetboek der Successierechten (hierna: W.Succ.), dat op zijn beurt in belangrijke mate een herneming was van artikel 5 van de wet van 11 oktober 1919 ‘brengende wijzigingen in de wetten op de successie-, registratie- en overschrijvingsrechten, en wijzigende de artikelen 742, 753 en 755 van het Burgerlijk Wetboek’ (hierna: de Wet van 11 oktober 1919).

3.3. In recente tijden (dit is vanaf 2012-2013: zie hierna), hebben zowel de federale als de Vlaamse belastingadministratie moeite om een eenduidig antwoord te geven op de vraag of een gesplitste aankoop of inschrijving met voorafgaande schenking, het fictief legaat van artikel 9 W.Succ. (oud) of

artikel 2.7.1.0.7 VCF kan weerleggen, waardoor er sprake is van tegenstrijdige standpunten.

De federale standpunten worden hierna achtereenvolgens samengevat.

In de periode tussen 1936 en 2002 wordt de voorafgaande schenking niet als problematisch aanzien. Zo wordt in de administratieve beslissing van 1 augustus 1962 gesteld dat de fictiebepaling enkel van toepassing is wanneer de verarming van de overledene en de verrijking van de derde het gevolg zijn van de inschrijving. In de administratieve beslissing van 10 juli 2002 aanvaardde de fiscus de aan de inschrijving voorafgaande schenking. De voorafgaande schenking diende niet noodzakelijk bij authentieke akte te gebeuren, zo kan een voorafgaande hand- of bankgift volstaan. In geval van gelijktijdigheid van een handgift en de verkrijging blijft het vermoeden van artikel 9 W.Succ. wel toepasselijk. Ook in de beslissing van 13 december 2007 wordt de voorafgaande schenking als aanvaardbaar geacht. In zijn administratieve circulaire van 19 juli 2012 (nr. 8/2012), vrij kort na de inwerkingtreding van de nieuwe algemene antimisbruikbepaling op 1 juni 2012 (*cfr.* artikel 18, § 2, W.Reg. en artikel 106 W. Succ., zoals gewijzigd door de Programmawet van 29 maart 2012), neemt de federale fiscus evenwel het standpunt in dat de gesplitste aankoop van goederen voorafgegaan door een al dat niet geregistreerde schenking, voortaan wordt gekwalificeerd als een fiscaal misbruik en op de zogenaamde “zwarte lijst” geplaatst. In de latere circulaire nr. 5/2013 van 10 april 2013 wordt de gesplitste aankoop met voorafgaande schenking evenwel niet langer als misbruik beschouwd en wordt het van de zwarte lijst gehaald. Aldus wordt het terug mogelijk om een gesplitste aankoop met voorafgaande schenking te realiseren. Kort nadien, bij beslissing van 18 juli 2013, wordt een nieuw standpunt ingenomen, toepasselijk op alle rechtshandelingen gesteld vanaf 1 september 2013. Een voorafgaande schenking wordt aanvaard als tegenbewijs voor de toepassing van art. 9 W.Succ. wanneer (1) de voorafgaande schenking aan de heffing van het registratierecht voor schenking werd onderworpen of (2)

wordt aangetoond dat de begunstigde van de schenking vrij over de gelden heeft kunnen beschikken, wat bijvoorbeeld het geval kan zijn als wordt aangetoond dat de schenking door de verkrijger van het vruchtgebruik niet specifiek bestemd was voor de financiering van de aankoop van de blote eigendom in het kader van de gesplitste aankoop. Bij beslissing van 28 april 2014 wordt door de federale overheid verduidelijkt dat het standpunt van 18 juli 2013 niet bij analogie wordt toegepast op de gesplitste inschrijvingen.

3.4. Vanaf 1 januari 2015 verzorgt, wat het Vlaamse Gewest betreft, het intern verzelfstandigd agentschap "Vlaamse Belastingdienst" (hierna: Vlabel) de dienst van de registratie-, schenkings- en successierechten.

Vlabel heeft sedertdien zoals uit het hiernavolgende overzicht blijkt, op verschillende ogenblikken zijn standpunt nr. 15004 op de website van de Vlaamse overheid kenbaar gemaakt over hoe het tegenbewijs kan worden geleverd.

In een oorspronkelijk standpunt van 19 januari 2015 stelt Vlabel het volgende:

“1. VLABEL aanvaardt dat een voorafgaande schenking als tegenbewijs voor de toepassing van oud artikel 9 Wb. Succ. / 2.7.1.0.7 VCF kan gelden wanneer de voorafgaande schenking aan de heffing van het registratierecht voor schenkingen werd onderworpen. 2. De datum van registratie is bepalend.”

Dit initiële standpunt wordt gewijzigd op 6 juli 2015. Het luidt:

“Het tegenbewijs van artikel 2.7.1.0.7 VCF kan volgens VLABEL als volgt worden geleverd:

1) voor alle gesplitste aankopen door een voorafgaande schenking wanneer wordt aangetoond dat de begunstigde van de schenking vrij over de gelden heeft kunnen beschikken, wat bijvoorbeeld het geval is als wordt aangetoond dat de schenking door de verkrijger van het vruchtgebruik niet specifiek bestemd was voor de financiering van de aankoop van de blote eigendom in het kader van de gesplitste aankoop. Er mag dus geen causaal verband zijn tussen de schenking en de aankoop [of]

2) a) voor aankoopakten vanaf 1/9/2013 door een voorafgaande schenking die aan de heffing van het registratierecht voor schenkingen (periode van 1/9/2013 tot 31/12/2014) of aan de schenkbelasting werd onderworpen (alle aankoopakten

vanaf 1/1/2015). De datum van registratie van de schenking is bepalend indien het gaat om aanbidding van onderhandse documenten of van een in het buitenland verleden schenking (en niet de datum van betaling van de Vlaamse schenkbelasting). Die aanbidding ter registratie moet gebeurd zijn vóór het verlijden van de aankoopakte.

b) voor aankoopakten die dateren van vóór 1/9/2013, overeenkomstig de destijds geldende regels, door een voorafgaande schenking ongeacht of die schenking aan de heffing van het registratierecht voor schenkingen werd onderworpen.

Het federale standpunt in RJ S 9.06.07 wordt gevolgd.”

Dit standpunt wordt vervolgens op 16 maart 2016 aangevuld met een paragraaf die luidt:

“Artikel 2.7.1.0.7 VCF is eveneens van toepassing op gesplitste inschrijvingen van effecten of geldbeleggingen. Het tegenbewijs tegen het vermoeden van bevoordeling kan hier worden geleverd op dezelfde wijze als hierboven werd beschreven voor een gesplitste aankoop.”

Dit standpunt wordt op 25 april 2016 nog verder aangevuld:

“Het standpunt inzake de gesplitste inschrijvingen is geldig voor alle inschrijvingen vanaf 1 juni 2016.”

3.5. Het standpunt over de gesplitste inschrijving van effecten of geldbeleggingen wordt op de website van de Vlaamse overheid toegelicht:

“Een zogenaamde gesplitste inschrijving van effecten of van geldbeleggingen is een verrichting waarbij deze effecten of beleggingen worden ingeschreven op een rekening, voor het vruchtgebruik op naam van een persoon en voor de blote eigendom op naam van een andere persoon.

Als de persoon op wiens naam het vruchtgebruik was ingeschreven, komt te overlijden en de persoon op wiens naam de blote eigendom was ingeschreven een erfopvolger (of tussenpersoon) van de overleden vruchtgebruiker blijkt te zijn, is er door de erfopvolger erfbelasting verschuldigd op de waarde van de volle eigendom van de effecten of van de geldbelegging, omdat er in de fiscale regelgeving een vermoeden geldt dat de gesplitste inschrijving een bevoordeling was door de erflater aan zijn erfopvolger. Het belastbaar bedrag wordt wel verminderd in verhouding tot de periode waarin de overledene effectief het vruchtgebruik heeft genoten.

Hetzelfde vermoeden geldt trouwens voor zogenaamde gesplitste aankopen, waarbij de erflater en zijn erfopvolger (of een tussenpersoon) samen een goed hebben aangekocht, de erflater voor het vruchtgebruik en de erfopvolger voor de blote eigendom.

Bij het invoeren in 1919 van dit fiscaal wettelijk vermoeden voor dergelijke gesplitste aankopen of inschrijvingen had de wetgever immers de bedoeling te

beletten dat de overledene reeds tijdens zijn leven zijn goederen zou overdragen aan zijn erfgenamen zonder dat er enige belasting verschuldigd zou zijn.

Het is echter mogelijk het tegenbewijs te leveren tegen dit vermoeden door aan te tonen dat er geen bedekte bevoordeling achter de verrichting zit.

Voor gesplitste aankopen had Vlabel reeds op 19/06/2015 een standpunt gepubliceerd over de wijze waarop dit tegenbewijs kan worden geleverd. Op 04/04/2016 werd dit standpunt aangevuld met de vermelding dat dezelfde redenering geldt voor gesplitste inschrijvingen. Gesplitste aankopen en gesplitste inschrijvingen vallen immers onder de toepassing van hetzelfde artikel uit de Vlaamse Codex Fiscaliteit (art. 2.7.1.0.7 VCF), zodat het niet logisch zou zijn twee verschillende redeneringen te volgen. Zowel bij de gesplitste aankoop van goederen als bij de gesplitste inschrijving op effecten is er sprake van een verarming van het vermogen van de overledene en een kosteloze verkrijging door een erfopvolger.

Als er met het oog op de gesplitste verrichting een schenking is gebeurd, aanvaardt Vlabel dit als tegenbewijs, op voorwaarde dat de schenking in België ter registratie is aangeboden en er bijgevolg schenkbelasting of schenkingsrechten zijn betaald. In dat geval is er dus bij het overlijden van de vruchtgebruiker geen erfbelasting meer verschuldigd op hetgeen de erfopvolger via de gesplitste verrichting heeft verkregen.

Vlabel heeft met het standpunt van 04/04/2016 niet de bedoeling gehad verrichtingen uit het verleden aan te pakken. Het aangevulde standpunt zal, wat de gesplitste inschrijvingen betreft, slechts van toepassing zijn voor gesplitste inschrijvingen die zullen gebeuren vanaf 01/06/2016. Zo krijgt iedereen, die van plan is een dergelijke verrichting te doen, de kans tijdig zijn voorzorgen te nemen.”

Het standpunt nr. 15004 van 21 maart 2016 van Vlabel “inzake “Gesplitste aankoop vruchtgebruik - blote eigendom/Tegenbewijs voor gesplitste aankopen”, zoals gewijzigd door het standpunt van 25 april 2016”, dit is het standpunt omtrent de gesplitste inschrijvingen, en zoals toegelicht in het nieuwsbericht vormt het eerste bestreden besluit.

3.6. Na het indienen van de memorie van wederantwoord op 28 oktober 2016, heeft Vlabel op 26 april 2017 het standpunt nr. 15004 opnieuw aangepast (publicatie op de website van Vlabel op 27 april 2017). Het standpunt nr. 15004 “Gesplitste aankoop of inschrijvingen vruchtgebruik - blote eigendom/Tegenbewijs) bevat nu een *littera A* en een *littera B* en luidt:

“Standpunt nr. 15004 dd. 26.04.2017

Art. 2.7.1.0.7. VCF

A. Het tegenbewijs van artikel 2.7.1.0.7 VCF kan volgens Vlabel als volgt worden geleverd:

1) voor alle gesplitste aankopen door een voorafgaande schenking wanneer wordt aangetoond dat de begunstigde van de schenking vrij over de gelden heeft

kunnen beschikken, wat bijvoorbeeld het geval is als wordt aangetoond dat de schenking door de verkrijger van het vruchtgebruik niet specifiek bestemd was voor de financiering van de aankoop van de blote eigendom in het kader van de gesplitste aankoop. Er mag dus geen causaal verband zijn tussen de schenking en de aankoop.

OF

2) a) voor aankoopakten vanaf 1/9/2013 tot en met 18/06/2015: door een voorafgaande schenking die aan de heffing van het registratierecht voor schenkingen of aan de schenkbelasting werd onderworpen. Het voorafgaand karakter van de schenking moet worden aangetoond door één of meerdere documenten waaruit ondubbelzinnig blijkt dat de schenking dateert van vóór de aankoopakte. Voor schenkingen verleden voor een buitenlandse notaris geldt de datum van de notariële akte.

b) voor aankoopakten vanaf 19/06/2015: door een voorafgaande schenking die voorafgaand aan de gesplitste aankoop aan de heffing van het registratierecht voor schenkingen of aan de schenkbelasting werd onderworpen. De datum van aanbidding ter registratie van de schenking is bepalend indien het gaat om aanbidding van onderhandse documenten of van een in het buitenland verleden schenking (en niet de datum van betaling van de Vlaamse schenkbelasting of het registratierecht voor schenkingen). In dit geval moet de schenking dus zijn geregistreerd vóór het verlijden van de aankoopakte.

In het geval van een openbare verkoop moet de schenking niet geregistreerd zijn vóór het verlijden van de aankoopakte (= het pv van toewijzing) maar volstaat het dat de schenking is geregistreerd uiterlijk vóór het betalen van de prijs (= de akte kwijting).

c) voor aankoopakten die dateren van vóór 1/9/2013, overeenkomstig de destijds geldende regels, door een voorafgaande schenking ongeacht of die schenking aan de heffing van het registratierecht voor schenkingen werd onderworpen. Het federale standpunt in RJ S 9.06.07 wordt gevolgd.

Artikel 2.7.1.0.7 VCF is eveneens van toepassing op gesplitste inschrijvingen van effecten of geldbeleggingen. Het tegenbewijs tegen het vermoeden van bevoordeling kan hier worden geleverd op dezelfde wijze als hierboven werd beschreven voor een gesplitste aankoop. Het standpunt inzake de gesplitste inschrijvingen is geldig voor alle inschrijvingen vanaf 1 juni 2016.

B. Een burgerlijke maatschap heeft geen rechtspersoonlijkheid en is fiscaal transparant. Wanneer er een overdracht van deelgerechtigdheden in een burgerlijke maatschap is, is er sprake van een overdracht van de achterliggende goederen die tot de maatschap behoren. De Vlaamse Belastingdienst beoordeelt de overdracht van deelgerechtigdheden in een burgerlijke maatschap in het kader van de registratie- en erfbelasting als een overdracht van de respectievelijke goederen die in de maatschap werden ingebracht waarbij de aard van die goederen de belastbaarheid bepaalt.

Er kan slechts toepassing zijn van artikel 2.7.1.0.7 VCF als de achterliggende activa van de burgerlijke maatschap effecten of geldbeleggingen zijn.

Het moet bovendien gaan om effecten en geldbeleggingen die gesplitst zijn ingeschreven, voor het vruchtgebruik op naam van de erflater en voor de blote eigendom op naam van een derde.

De Vlaamse Belastingdienst kijkt voor de toepassing van artikel 2.7.1.0.7 VCF:

- ofwel naar de materiële gesplitste inschrijving van de effecten of geldbeleggingen
- ofwel naar de juridische gesplitste inschrijving van de effecten of geldbeleggingen.

Voor de toepassing van art. 2.7.1.0.7 VCF blijkt de gesplitste inschrijving van

een effectenportefeuille of geldbelegging die door een burgerlijke maatschap wordt aangehouden dus uit:

- ofwel de vermeldingen in het matenregister (materiële gesplitste inschrijving);
- ofwel de vermeldingen in de documenten zoals door de financiële instellingen bijgehouden (materiële gesplitste inschrijving);
- ofwel de zakenrechtelijke situatie van de effectenportefeuille of geldbeleggingen (juridische gesplitste inschrijving). Bijvoorbeeld: een schenking met voorbehoud van vruchtgebruik hetzij van de effectenportefeuille, hetzij van de deelgerechtigdheden in de maatschap.

Indien de zakenrechtelijke situatie uit een schenking is ontstaan, moet er bewezen worden dat deze schenking onderworpen werd aan de schenkbelasting of het registratierecht op de schenking onder levenden, zoals onder punt A vermeld, opdat artikel 2.7.1.0.7 VCF niet van toepassing zou zijn.

Indien de vruchtgebruiker met de aan hem uitgekeerde opbrengsten (in de zin van burgerlijke vruchten) van de effecten nieuwe effecten koopt, die eveneens gesplitst worden ingeschreven, dan is er sprake van een nieuwe gesplitste inschrijving die eveneens onder de toepassing valt van artikel 2.7.1.0.7 VCF. Hetzelfde geldt indien de opbrengsten van de effectenportefeuille niet worden uitgekeerd ingevolge een beslissing van de algemene vergadering, in die zin dat elke niet uitgekeerde opbrengst wordt beschouwd als een nieuwe gesplitste inschrijving.

De vervanging van de initiële effecten door andere met dezelfde waarde wordt niet als een nieuwe gesplitste inschrijving beschouwd. Het bewijs dat artikel 2.7.1.0.7 VCF niet van toepassing is, moet dus geleverd worden voor de initiële gesplitste inschrijving.

Het standpunt onder punt B geldt voor alle gesplitste inschrijvingen die gebeuren vanaf 1 juni 2017.

Een verduidelijking met voorbeelden van het standpunt vindt u op volgende pagina: Voorbeelden bij standpunt nr. 15004.

- aangevuld met punt B op 26.04.2017, publicatie op 27.04.2017
- punt 2) a) gewijzigd op 10.03.2017, publicatie op 13.03.2017
- punt 2) gewijzigd op 20.02.2017, publicatie op 13.03.2017
- punt 2) a) aangevuld door SPO 17009 op 06.02.2017, publicatie op 23.02.2017
- punt 2) a) gewijzigd op 03.10.2016, publicatie op 20.10.2016
- aangevuld met een laatste alinea op 21.03.2016 en 25.04.2016, publicatie op 04.04.2016 en 25.04.2016
- gewijzigd op 06.07.2015, publicatie op 11.08.2015
- oorspronkelijk standpunt dd. 19.01.2015, publicatie op 19.06.2015”

Het standpunt nr. 15004 van 26 april 2017 vormt het tweede bestreden besluit.

IV. Voorwerp en draagwijdte van het beroep

Betreffende het verzoek tot uitbreiding van het vernietigingsberoep naar het tweede bestreden besluit

4. In haar laatste memorie stelt de verwerende partij dat verzoeker de Raad van State met een aangetekende brief van 28 september 2017 heeft ingelicht over het feit dat hij tevens de vernietiging vordert van het standpunt nr. 15004 van 26 april 2017 dat (onder *littera B*) gevoegd werd aan het standpunt met nummer 15004. De verwerende partij stelt dat het voor zich spreekt dat verzoeker zijn vordering tijdens de procedure niet op die wijze kan uitbreiden. Middelen die voor het eerst na het inleidend verzoekschrift worden ingeroepen, worden normaliter onontvankelijk verklaard. Verzoeker verwijst ook nergens naar rechtspraak die een soortgelijk middel als middel van openbare orde zou hebben gekwalificeerd. Die zal ook moeilijk te vinden zijn aangezien de Raad van State in zijn rechtmatigheidstoets het *privilège du préalable* respecteert. Deze vorm van uitbreiding van het verzoekschrift is bovendien niet voorzien in het procedurereglement. Het staat verzoeker “vrij om een verzoekschrift in te dienen tegen dit nieuw standpunt. Het betreft hier immers geen bevestigende beslissing noch een wijzigende beslissing met dezelfde inhoud. Het betreft een bijkomende verduidelijking op basis van het *privilège du préalable*.” Er dient een afzonderlijk verzoekschrift te worden ingesteld tegen dit nieuwe standpunt van 26 april 2016 omdat het voorwerp van het oorspronkelijk verzoekschrift niet het gehele standpunt omvatte. Verzoeker kan zich evenmin het recht voorbehouden om nog andere argumenten op te werpen dan het feit dat er geen advies zou zijn gevraagd aan de afdeling Wetgeving van de Raad van State. Die werkwijze houdt een schending in van artikel 6 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: het EVRM) omdat de verwerende partij zich in haar laatste memorie niet met volledige kennis van zaken kan verweren. Verzoeker had tot slot “onmiddellijk, aansluitend op de publicatie van 27 april 2017” moeten ageren toen hij kennis nam van dit standpunt van 26 april 2017.

Beoordeling

5. Met zijn aangetekende brief van 28 september 2017 die hij terzelfdertijd ook heeft bezorgd aan de verwerende partij die er in haar laatste memorie op ingaat (zie punt 4), meldt verzoeker de Raad van State dat de verwerende partij het eerste bestreden standpunt nr. 15004 op 26 april 2017 heeft bevestigd. Hij voegt eraan toe dat hij omwille van de rechtszekerheid in het eerstvolgende door hem in te dienen procedurestuk het voorwerp van zijn verzoekschrift zal uitbreiden tot het genoemde standpunt nr. 15004 van 26 april 2017.

In zijn eerstvolgende procedurestuk, dit is zijn laatste memorie, vraagt verzoeker het voorwerp van zijn vernietigingsberoep uit te breiden tot het door Vlabel ingenomen standpunt nr. 15004 van 26 april 2017 dat hij bij zijn laatste memorie voegt en waarvan de inhoud onder punt 3.6. is weergegeven.

6. Wanneer de verwerende partij ervoor kiest haar standpunt(en) te dezen een standpunt met een algemeen, abstract en onpersoonlijk karakter enkel via haar website bekend te maken, kan zij bezwaarlijk worden bijgetreden wanneer zij voorhoudt dat de beoogde uitbreiding van het verzoekschrift laattijdig zou zijn gevraagd. Verzoeker heeft overigens reeds op 28 september 2017 met een met redenen omkleed aangetekend schrijven te kennen gegeven dat hij met zijn eerstvolgende procedurestuk om de beoogde uitbreiding zal vragen.

7. Het tweede bestreden besluit van 26 april 2017 handhaaft de nummering (namelijk 15004) van het eerste bestreden besluit en bevat een *littera A* en een *littera B*. *Littera A* herneemt het eerdere standpunt betreffende de gesplitste aankopen en de gesplitste inschrijvingen. *Littera B* “verduidelijkt” het ingenomen standpunt ten aanzien van de burgerlijke maatschap (die geen rechtspersoonlijkheid heeft en fiscaal transparant is). In *littera B* kan worden gelezen dat “[i]ndien de zakenrechtelijke situatie uit een schenking is ontstaan, er moet worden bewezen dat deze schenking onderworpen werd aan de

schenkbelasting of het registratierecht op de schenking onder levenden, zoals onder punt A vermeld, opdat artikel 2.7.1.0.7 VCF niet van toepassing zou zijn”. Het eerste bestreden besluit wordt aldus door het tweede besluit van 26 april 2017 bevestigd waarbij de voorgestane “interpretatie” omtrent de gesplitste inschrijving wordt doorgetrokken naar de (fiscaal transparante) burgerlijke maatschap die geen rechtspersoonlijkheid heeft.

Het blijkt aldus dat *litterae* A en B onlosmakelijk zijn verbonden en dat het eerder ingenomen standpunt nr. 15004 van 21 maart 2016, zoals gewijzigd op 25 april 2016 alzo met het standpunt nr. 15004 van 26 april 2017 in een “definitieve” vorm werd gegoten met het oog op de toepassing ervan en “verduidelijkt” naar de (fiscaal transparante) burgerlijke maatschap toe. De verwerende partij geeft trouwens zelf in haar laatste memorie aan dat het standpunt nr. 15004 een geheel vormt. Zij stelt daarin dat het enige wat Vlabel heeft gedaan, is de bestaande interpretatie consequent doorgetrokken ten aanzien van gesplitste inschrijvingen (en de burgerlijke maatschap) en, nog, dat “het onderzoek naar de draagwijdte van de “bedekte bevoordeling” [...] niet kan worden losgekoppeld van de gesplitste verkrijging”.

Verzoeker vordert dan ook niet alleen de vernietiging van het standpunt van 21 maart 2016, zoals het nadien is bevestigd en verduidelijkt (onder meer) op 25 april 2016 doch ook de "bevestiging" en "verduidelijking" van het standpunt nr. 15004 op 26 april 2017 omwille van de onverenigbaarheid ervan met artikel 2.7.1.0.7 VCF.

Het tweede (bestreden) standpunt is volgens verzoeker door dezelfde onwettigheden zoals die in het enige middel zijn uiteengezet, aangetast. Verzoeker voert in zijn laatste memorie dan ook geen nieuwe middelen aan. Hij beperkt er zich toe een repliek te geven op de door de verwerende partij ingediende laatste memorie zodat er ook vanuit dat oogpunt geen reden is om het verzoek tot uitbreiding niet in te willigen.

8. Het verzoek tot uitbreiding van het vernietigingsberoep tot het standpunt nr. 15004 van 26 april 2017 kan in die omstandigheden worden aanvaard. Het rechtszekerheidsbeginsel verantwoordt immers de uitbreiding van het voorwerp wanneer bij gebrek aan expliciete vernietiging van de bevestigende handeling het formeel behoud ervan onverenigbaar is met de vernietiging van de initieel bestreden “bevestigde” handeling.

9. De exceptie wordt verworpen.

Betreffende de draagwijdte van het beroep

10. De verwerende partij voert in haar memorie van antwoord aan dat het (eerste bestreden) standpunt nr. 15004 van 21 maart 2016 “slechts wordt aangevochten in zoverre het gewijzigd is door het standpunt van 25 april 2016”. Zij stelt dat de omvang van het verzoekschrift aldus is beperkt tot die bepalingen van het standpunt nr. 15004 van 21 maart 2016 die gewijzigd zijn door het standpunt van 25 april 2016. Dit heeft tot gevolg dat enkel de wijziging van het standpunt op 25 april 2016 wordt aangevochten.

In haar laatste memorie voegt zij nog toe dat de hiervoor omschreven beperkte draagwijdte van het beroep blijkt uit de bewoordingen van het verzoekschrift “zoals gewijzigd door het standpunt dd. 25 april 2016 en zoals toegelicht in het nieuwsbericht [...] van 25 april 2016”.

Wat de tweede bestreden beslissing betreft, beperkt de verwerende partij haar argumentatie ertoe te stellen dat het verzoek tot uitbreiding niet kan worden ingewilligd omwille van de redenen uiteengezet hiervoor onder punt 4.

Beoordeling

11. De verwerende partij kan niet worden bijgetreden waar zij meent dat de nietigverklaring van het bestreden standpunt nr. 15004 slechts wordt beoogd in de mate er op 25 april 2016 aan werd toegevoegd dat “[h]et standpunt inzake de gesplitste inschrijvingen geldig [is] voor alle inschrijvingen vanaf 1 juni 2016.”

In zijn inleidend verzoekschrift omschrijft verzoeker het voorwerp van zijn vernietigingsberoep als volgt: “[v]erzoeker vordert de vernietiging van het standpunt nr. 15004 dd. 21 maart 2016 van de Vlaamse Belastingdienst (hierna: “Vlabel”) inzake “Gesplitste aankoop vruchtgebruik - blote eigendom - Tegenbewijs voor gesplitste aankopen”, zoals gewijzigd door het standpunt van 25 april 2016 (stuk 1 en 2) en zoals toegelicht in het nieuwsbericht “Standpunt over de gesplitste inschrijving van effecten of geldbeleggingen” van 25 april 2016 (stuk 3).”

Zowel uit de omschrijving van het voorwerp in zijn verzoekschrift als uit de uiteenzetting van het enig middel blijkt dat het initiële beroep betrekking heeft op het gehele standpunt van 21 maart 2016 en niet louter op de bepaling dat het standpunt nr. 15004 van 21 maart 2016 geldig is voor alle gesplitste inschrijvingen vanaf 1 juni 2016. Verzoeker heeft nergens aangegeven dat hij uitsluitend het standpunt van 25 april 2016 betwist, wel integendeel.

In zijn memorie van wederantwoord benadrukt verzoeker dat hij in zijn verzoekschrift niet heeft aangegeven dat hij uitsluitend het standpunt van 25 april 2016 betwistte. Hij stelt dat hij integendeel het standpunt nr. 15004 van 21 maart 2016 als een cruciaal onderdeel van het voorwerp van het annulatieberoep heeft opgegeven, met verduidelijking dat dit standpunt gewijzigd werd - leze “aangevuld” - door een aanvullend standpunt van 25 april 2016. Hij stelt dat hij “wel degelijk al deze beslissingen” bestrijdt, wat ook blijkt uit zijn enig middel. Bovendien, anders dan de verwerende partij het ziet, blijkt dit niet

alleen uit verweerders verzoekschrift doch ook uit het verzoek om uitbreiding dat betrekking heeft op het gehele standpunt nr. 15004 zoals het is “verduidelijkt” op 26 april 2017, dat een *littera* A (gesplitste verkrijging en gesplitste inschrijving) en een *littera* B (toepassing op de burgerlijke maatschap) omvat en waarover in verzoekers laatste memorie kan worden gelezen dat hij “wel degelijk het gehele standpunt 15004” betwist.

De verwerende partij geeft overigens zelf in haar laatste memorie aan dat “het enige wat Vlabel heeft gedaan is - zoals gezegd - de bestaande interpretatie consequent doorgetrokken t.a.v. gesplitste inschrijvingen” en dat “het onderzoek naar de draagwijdte van de “bedekte bevoordeling” overigens niet kan worden losgekoppeld van de gesplitste verkrijging” zodat het bestreden standpunt moet worden aanzien als een onlosmakelijk geheel.

Het bestreden standpunt nr. 15004 dat zoals hierna blijkt een aanvechtbare (verbindende) bestuurshandeling met algemene strekking is, kan in beginsel niet gedeeltelijk met een annulatieberoep worden bestreden. Van dit beginsel zou slechts kunnen worden afgeweken wanneer de gedeeltelijke vernietiging aan verzoeker volledige genoegdoening geeft in het licht van het door hem aangevoerde belang, wat te dezen niet blijkt. Hij beroept zich immers (onder meer) op zijn hoedanigheid van vader van drie kinderen die vermogensplanning bij nalatenschap overweegt (zie punt 13). Vervolgens moet komen vast te staan dat het vernietigde gedeelte zou kunnen worden afgesplitst van de rest van het bestreden besluit en dat de overheid ook afgezien van het vernietigde gedeelte voor het overige dezelfde beslissing zou hebben genomen, wat zij te dezen niet aanvoert noch aantoon. De verwerende partij geeft immers zelf aan dat het tegenbewijs van de bedekte bevoordeling bij gesplitste inschrijvingen (al dan niet in het kader van een burgerlijke maatschap) niet kan worden losgekoppeld van het tegenbewijs bij gesplitste verkrijgingen. Het gegeven dat Vlabel deze “interpretaties” stapsgewijs “consequent doortrekt” over een periode van ongeveer twee jaar, doet daaraan geen afbreuk.

12. Het voorwerp betreft aldus het besluit nr. 15004 - dat een onlosmakelijk geheel vormt -, zoals uitgebreid in de hiervoor aangegeven zin.

De exceptie wordt verworpen.

V. Ontvankelijkheid van het beroep

Betreffende het belang van verzoeker

13. In haar memorie van antwoord betwist de verwerende partij verzoekers belang bij het vernietigingsberoep. Zij stelt, wat zij in haar laatste memorie herhaalt, dat het een plicht is voor een verzoeker om elk document waaruit zijn belang blijkt bij zijn verzoekschrift over te maken teneinde het belang bij de instelling van het verzoekschrift te kunnen beoordelen. Het huidige verzoekschrift volstaat niet om van enig “persoonlijk, rechtstreeks griefhoudend, actueel en geoorloofd belang” te spreken. Een persoonlijk belang is nodig om te vermijden dat er een *actio popularis* wordt ingesteld. Dit betekent dat er een geïndividualiseerd verband moet bestaan tussen de aangevochten rechtshandeling en verzoeker. Dit kan niet bestaan in het feit dat betrokkene als advocaat bepaalde cliënten in zulke zaken moet adviseren. In die hoedanigheid heeft hij in elk geval geen persoonlijk belang. Evenmin geeft hij als vader aan dat hij gebruik heeft gemaakt van deze techniek in zijn relatie met zijn kinderen en daardoor getroffen is door de maatregel. Misschien is hij dat in toekomst van plan, maar dan is zijn belang louter hypothetisch. Op dit ogenblik is er geen enkele indicatie in het verzoekschrift dat deze reglementering op hem zal worden toegepast.

Voorts wijst zij er nog op dat de gebeurlijke vernietiging van het standpunt nr. 15004 in de mate dit werd aangevuld met de laatste alinea (laatste zin), op geen enkele wijze raakt aan het voortbestaan van het standpunt nr. 15004. In ondergeschikte orde dient hieraan te worden toegevoegd dat verzoeker in ieder geval geen belang heeft bij de totale vernietiging van het

standpunt nr. 15004. Zijn kritiek beperkt zich inderdaad enkel tot het gedeelte van het standpunt nr. 15004 dat betrekking heeft op de gesplitste inschrijvingen.

Beoordeling

14. Luidens artikel 19, eerste lid, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State kan een annulatieberoep zoals bedoeld in artikel 14, § 1, van de genoemde wetten voor de afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State worden gebracht door elke partij die doet blijken van een benadeling of een belang.

Een verzoeker beschikt over dit rechtens vereiste belang indien twee voorwaarden vervuld zijn: hij dient door de bestreden administratieve rechtshandeling een persoonlijk, rechtstreeks, zeker, actueel en wettig nadeel te lijden en de eventueel tussen te komen nietigverklaring van die rechtshandeling moet hem een direct en persoonlijk voordeel verschaffen, hoe miniem ook. Dit geldt evenzeer bij het aanvechten van reglementaire akten.

Het staat aan de Raad van State te oordelen of verzoeker die een zaak voor de Raad brengt, doet blijken van een belang bij zijn beroep. De Raad van State dient er evenwel over te waken dat de belangvereiste niet op een buitensporig restrictieve of formalistische wijze wordt toegepast (GwH 30 september 2010, nr. 109/2010, punt B.4.3).

15. Voorshands mag er aan worden herinnerd dat artikel 19 van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, noch enige andere wets- of reglementsbevestiging voorschrijven dat het belang van verzoeker in zijn verzoekschrift moet worden uiteengezet. De verwerende partij kan dan ook geen gevolgen halen uit het gebrek aan uiteenzetting van het belang in het verzoekschrift, noch uit het gebrek aan documenten waaruit het belang zou moeten blijken.

16. Het belang van een verzoeker bij het bestrijden van een reglementair besluit moet in die zin worden beoordeeld dat voor de eventuele nietigverklaring ervan niet is vereist dat dit verzoeker een onmiddellijk tastbaar voordeel zou opleveren. Een verzoeker heeft belang bij een eventuele vernietiging ervan indien het bestreden besluit op hem kan worden toegepast, én dit besluit zijn situatie in ongunstige zin zou kunnen wijzigen of beïnvloeden. De omstandigheid dat hij als gevolg van de vernietiging ervan opnieuw een kans zou krijgen dat zijn situatie in een gunstigere zin wordt geregeld, volstaat om zijn belang te verantwoorden.

Te dezen betwist de verwerende partij niet dat het fictief legaat van artikel 2.7.1.0.7 VCF kan worden toegepast op verzoeker die vader van drie kinderen is. Zo kan bijvoorbeeld een schenking aan hen van de blote eigendom van aandelen onder de uitwerking vallen van het fictief legaat. Door de “interpretatie” van Vlabel die zoals hierna zal blijken dit kwalificeert als een aanvechtbare bestuurshandeling (*cfr.* punt 19 tot 21), valt de voorafgaande schenking bij een buitenlandse notaris zonder registratie in België onder toepassing van het fictief legaat, wat een nadeel (te dezen voor de belastingplichtige) is in de zin van artikel 19, eerste lid, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State.

17. De exceptie wordt verworpen.

Betreffende het aanvechtbaar karakter van de bestreden besluiten

18. De verwerende partij stelt dat de uitvoerende macht niet over de bevoegdheid beschikt om via algemene en onpersoonlijke regels een belasting op te leggen. Wat de fiscale administratie vaak doet, is de wijze van toepassing van de wetgeving verduidelijken zonder daaraan evenwel iets toe te voegen. Fiscale administraties - zowel op federaal, regionaal als lokaal niveau - publiceren tal van standpunten, commentaren, circulaires, vakcursussen, nota's.

Deze documenten strekken ertoe de wettelijke bepalingen te verduidelijken, zonder de wet uit te breiden.

Bij haar repliek op het enig middel zet de verwerende partij uiteen hoe volgens haar niet is voldaan aan de voorwaarden om van een verordenende omzendbrief te spreken. Vlabel heeft geen nieuwe regels aan de bestaande toegevoegd. Zij heeft enkel het reeds bestaande standpunt overgenomen van de FOD Financiën en expliciet van toepassing geacht op de gesplitste inschrijvingen. Het standpunt betreft een intern document waarin geen nieuwe, abstracte en algemeen verbindende regels zijn opgenomen. Vlabel heeft niet de intentie om het standpunt verplichtend te stellen. Vlabel beschikt niet over enige discretionaire bevoegdheid. Het standpunt werd door publicatie ontsloten voor de rechtsonderhorigen.

In haar laatste memorie benadrukt de verwerende partij dat het standpunt nr. 15004 niet te kwalificeren is als een reglementair besluit maar als een “informatief” of “declaratief” standpunt. Het interpretatief karakter van het bestreden standpunt zou worden ontkend wanneer geoordeeld wordt dat de verleende interpretatie in strijd zou zijn met een wetskrachtige regel. Aangezien geen onwettigheid blijkt, blijft de exceptie overeind.

Beoordeling

19. Een beroep tot nietigverklaring moet krachtens artikel 14, § 1, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State een administratieve rechtshandeling tot voorwerp hebben. Onder rechtshandeling in de zin van de voormelde bepaling dient te worden verstaan een handeling waarbij wordt beoogd rechtsgevolgen te doen ontstaan of te beletten dat zij tot stand komen, met andere woorden waarbij wordt beoogd wijzigingen aan te brengen in een bestaande rechtsregel of rechtstoestand, dan wel zodanige wijziging te beletten.

Een om- of rondzendbrief is interpretatief van aard wanneer de steller ervan niets meer beoogt dan de vigerende wetgeving in herinnering te brengen en, zo nodig, uit te leggen of te verduidelijken in welk geval hij in beginsel geen voor vernietiging vatbare rechtshandeling is. De redenering hierachter is dat een door de overheid gegeven interpretatie geen regels toevoegt aan de rechtsorde. Het is de wettekst zelf die rechtsgevolgen heeft en niet de interpretatie die aan de tekst wordt gegeven. Indien de overheid een interpretatie geeft aan de betrokken wettelijke bepalingen, dan beoogt zij enkel de juiste draagwijdte van de wettekst achterhalen. De Raad van State of een rechter is niet gebonden door een interpretatie die het bestuur aan de toepasselijke regels geeft. De administratie kan immers geen algemeen dwingende of de rechter verbindende, laat staan authentieke, interpretatie geven van een wettekst. Daaruit volgt dan ook dat de door het bestuur verleende interpretatie niet imperatief doch louter indicatief kan zijn waaruit logischerwijze voortvloeit dat een dergelijke interpretatieve rondzendbrief ook op zodanige wijze dient te worden geformuleerd. Zelfs een verkeerde interpretatie van de betrokken wet door de uitvoerende macht heeft in die omstandigheden niet tot gevolg dat een dergelijke rondzendbrief rechtsgevolgen creëert. Het komt de rechter toe te onderzoeken of in een voorliggend geval aan een welbepaald wetsbegrip zijn juiste draagwijdte wordt gegeven. Een interpretatieve rondzendbrief is dan ook in beginsel geen voor vernietiging vatbare administratieve rechtshandeling.

Het voorgaande staat er niet aan in de weg dat het onderzoek van de bestreden akte de Raad van State ertoe kan brengen te oordelen dat de beweerdelijk “interpretatieve” rondzendbrief toch een dwingend en bijgevolg aanvechtbaar karakter heeft. Dit doet zich voor in die gevallen waarin de rondzendbrief slechts één geldende “interpretatie” van de wet dwingend vooropstelt en waarbij de personen die belast zijn met de toepassing van de wet en die toezien op de naleving ervan, gelet op de mogelijke maatregelen van de hiërarchische of toezichthoudende overheid, moeilijk omheen kunnen. In die gevallen wordt immers beoogd gevolgen in het rechtsleven te creëren, te dezen het doen naleven door de betrokken hiërarchisch ondergeschikte en met de

toepassing van de wet belaste ambtenaren van de door de verwerende partij voorgestane interpretatie als de éniġ geldige. Dientengevolge mag een dergelijke rondzendbrief door de algemene draagwijdte en het dwingend karakter ervan niet meteen worden uitgesloten van de categorie van de vernietigbare handelingen, zelfs al wordt de rondzendbrief door de verwerende partij “interpretatief” genoemd omdat die van het standpunt uitgaat dat slechts hetgeen reeds in de wet is vervat, wordt verduidelijkt.

Ook wanneer geruime tijd een andere interpretatie van de betrokken wetsbepaling voorhanden was en een daarop steunende praktijk, kan een wijziging in interpretatie zulkdanige radicale ommekeer inhouden dat die wijziging kan overkomen als een wijziging van de betrokken regel zelf en, dus, als een nieuwe (dwingende) regel waar de met de toepassing van de wet belaste ambtenaren moeilijk omheen kunnen. Dat geldt des te meer nu precies op dit punt de verwerende partij en verzoeker fundamenteel van mening verschillen en waarbij die laatste ook uiteenzet waarom het bij het bestreden standpunt naar zijn oordeel niet gaat om een verduidelijking maar om een met de wet strijdige interpretatie.

Kortom, het gegeven dat het bestreden besluit door de verwerende partij wordt aangeduid als “standpunt”, wat in Van Daele's woordenboek wordt gedefinieerd als “zienswijze, mening, opvatting” noch het feit dat Vlabel de gewoonte heeft om in de trend van een toenemende transparantie haar standpunt over de fiscale regelgeving weer te geven en deze op zijn website te plaatsen, mag de Raad van State ervan afhouden zo nodig vast te stellen dat er afdoende redenen zijn om het bestreden standpunt nr. 15004 niet als louter interpretatief te aanzien doch integendeel kadert in een doelstelling om de ingenomen zienswijze verplichtend te stellen.

De repliek van de verwerende partij dat zij niet bevoegd is om te dezen normatief op te treden omdat dat enkel de wetgever toekomt, is niet

relevant. Het antwoord op de vraag of de verwerende partij al dan niet bevoegd is om de bestreden besluiten te nemen, is niet bepalend voor de aard ervan.

20. Te dezen zijn er redenen om het bestreden standpunt nr. 15004 niet als louter interpretatief te aanzien. Artikel 2.7.1.0.7, tweede lid, 1^o, VCF stelt dat het in het eerste lid van die bepaling bedoelde fictief legaat voor gesplitste verkrijgingen en gesplitste inschrijvingen in vruchtgebruik - blote eigendom niet geldt “als wordt bewezen dat de verkrijging geen bedekte bevoordeling van de derde is”. Met het bestreden standpunt nr. 15004 lijkt Vlabel af hoe het tegenbewijs inzake “bedekte bevoordeling” moet worden geleverd.

Vlabel, dat zoals hiervoor is aangegeven sedert 1 januari 2015 de dienst van de (gewestelijke) erfbelasting verzorgt, herneemt de (in de rechtsleer fel bekritiseerde) interpretatie dat de voorafgaande schenking bij gesplitste verkrijging nog slechts als tegenbewijs van bedekte bevoordeling wordt aanvaard wanneer de voorafgaande schenking aan de heffing van het registratierecht voor schenking werd onderworpen. Die interpretatie werd door de federale administratie - na een jarenlange andersluidende toepassing in de fiscale praktijk en rechtspraak - gehuldigd vanaf 2013 (zie punt 3.3), met dien verstande dat de federale belastingadministratie bij beslissing van 28 april 2014 nog te kennen gaf dat het ingenomen standpunt niet bij analogie wordt toegepast op de gesplitste inschrijvingen. Vlabel breidt die (bekritiseerde) gewijzigde interpretatie nog uit tot de gesplitste inschrijving (zie punt 3.4.), wat wordt ondersteund doordat er in een overgangsmaatregel wordt voorzien, namelijk dat “[h]et standpunt inzake de gesplitste inschrijvingen geldig [is] voor alle inschrijvingen vanaf 1 juni 2016”.

Uit de memorie van antwoord van de verwerende partij blijkt voorts dat de bedoeling voorligt om met het bestreden standpunt op dwingende wijze de praktijk van een voorafgaande schenking voor een buitenlandse notaris zonder dat deze schenking in België werd geregistreerd onmogelijk te maken. In die memorie van antwoord kan immers worden gelezen dat “[h]et standpunt

inderdaad positief [is] geformuleerd. Maar wat de hypothese van een (aan de gesplitste inschrijving of verkrijging) voorafgaande schenking betreft, is het wel juist dat de belastingplichtige het tegenbewijs niet zal kunnen leveren door aan te voeren dat hij de naakte eigendom van bv. een effectenportefeuille heeft verkregen n.a.v. een schenking van de blote eigendom voor een Nederlandse notaris, zonder dat deze schenking geregistreerd werd in België.”

Hieruit blijkt dat de door de verwerende partij in het bestreden standpunt nr. 15004 voorgestane “interpretatie” van een normatieve tekst op algemene wijze is verwoord en ook imperatief is gesteld. Aangezien de met de toepassing van artikel 2.7.1.0.7 VCF belaste uitvoeringsambtenaren krachtens hun statuut hun functie op een loyale en correcte wijze dienen uit te oefenen, onder het gezag van de hiërarchische meerdere en er in de rechtspraak grote waarde wordt gehecht aan de door Vlabel ingenomen standpunten, te dezen dwingend geformuleerd, brengt het bestreden standpunt wel rechtsgevolgen teweeg indien blijkt dat de voorgestane interpretatie niet in de regelgeving lag vervat in welk geval dat standpunt met een annulatieberoep moet kunnen worden bestreden.

De beoordeling van de ontvankelijkheid valt bijgevolg samen met de beoordeling van de grond van de zaak, doch enkel in de mate de verenigbaarheid van het bestreden standpunt met artikel 2.7.1.0.7 VCF wordt betwist.

21. De exceptie wordt verworpen nu hierna bij de bespreking van het enig middel zal blijken dat de voorgestane interpretatie niet verenigbaar blijkt met het genoemde artikel 2.7.1.0.7 VCF.

VI. Onderzoek van enig middel

Standpunt van de partijen

22. Verzoeker roept in zijn enig middel “[m]achtsoverschrijding, onbevoegdheid en onwettige en tegenstrijdige motieven” in, evenals een “schending van de artikelen 3 en 84 van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, de artikelen 38, 39, 121, 122, 123, 134, 160, 170 en 172 van de Grondwet, artikel 78 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 op de hervorming van de instellingen, de artikelen 2.7.1.0.7 en 3.17.0.02 VCF en het beginsel van scheiding van de machten”.

Verzoeker zet in wat hij het eerste middelonderdeel noemt, uiteen dat de bestreden akte de fiscale wetgeving wijzigt en dus in strijd is met het legaliteitsbeginsel in fiscale zaken. Ten gevolge van het bestreden standpunt kan men enkel zekerheid hebben dat men geen erfbelasting meer betaalt op een schenking met voorbehoud van vruchtgebruik indien de schenking (voortaan) wordt geregistreerd in België en indien er dus schenkbelasting wordt betaald. Dit is volgens verzoeker strijdig met de VCF. Het tegenbewijs in het kader van een gesplitste inschrijving van effecten of geldbeleggingen kan - volgens de letter van het decreet - immers worden geleverd “als er wordt bewezen dat de verkrijging geen bedekte bevoordeling van de derde is”. Als er een schenking is die de gesplitste inschrijving voorafgaat, dan is er geen bedekte bevoordeling en kan er geen erfbelasting worden geheven. Volgens het decreet is niet vereist noch moet men kunnen aantonen dat er schenkbelasting is betaald. Men moet ook geen afwezigheid van causaal verband aantonen. Men moet alleen aantonen dat er geen bedekte bevoordeling is geweest. En enkel dat. Men kan bezwaarlijk gaan beweren dat er een bedekte bevoordeling is wanneer de voorafgaande schenking openlijk is gedaan voor een Nederlandse notaris en het juist die openlijke schenking is die aan de bank wordt aangeboden om een gesplitste inschrijving te openen. De regeling die het bestreden standpunt wat de gesplitste inschrijving betreft, voorschrijft en die de bestaande wetgeving wijzigt en aanvult, is

voorbehouden aan het decreet. Aldus is er sprake van onwettige motieven en onbevoegdheid, evenals sprake van de schending van de artikelen 38, 39, 121, 122, 123, 134, 160, 170, 171 en 172 van de Grondwet en artikel 78 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 'op de hervorming van de instellingen'. Uit de bekendmaking van Vlabel blijkt niet dat het advies van de Raad van State werd ingewonnen waardoor de artikelen 3 en 84 van de gecoördineerde wetten op de Raad van State zijn geschonden.

In het tweede ondermiddel van zijn enig middel verleent verzoeker, wat de grond van de zaak betreft, nog een uitgebreidere toelichting van het middel.

In zijn memorie van wederantwoord herhaalt verzoeker dat Vlabel aan artikel 2.7.1.0.7 VCF een interpretatie geeft die niet aansluit op het decreet, noch op de letter (“bedekte bevoordeling”, in het Frans “*ne déguise pas une libéralité au profit du tiers*”) noch op de geest ervan. Hoewel het legaliteitsbeginsel in fiscale zaken noopt tot een strikte interpretatie, wordt de genoemde bepaling door Vlabel niet strikt geïnterpreteerd. De bevoordeling moet openlijk zijn. Er mag geen vermomming of verberging zijn. Er is enkel verberging en vermomming van de bevoordeling wanneer de bevoordeling louter door de inschrijving gebeurt. Wanneer daarentegen de bevoordeling door een schenking wordt voorafgegaan (bijvoorbeeld een schenking met voorbehoud van vruchtgebruik bij buitenlandse notariële akte), dan is de bevoordeling niet vermomd, maar openlijk. De inschrijving is dan enkel het gevolg van de schenking, namelijk de uitvoering van een voorafgaande openlijke (en dus niet-bedekte bevoordeling). Het voordeel zit niet in de inschrijving, maar in de eraan voorafgaande schenking.

Een strikte interpretatie verlenen aan de fiscale wet betekent niet dat niet naar de werkelijke bedoeling van de wetgever mag worden gezocht. De verwerende partij geeft evenwel niet aan wat de werkelijke bedoeling van de wetgever is. Zij blijft bij een vage stelling dat de wetgever met het initiële

ontwerp de bedoeling had om “paal en perk te stellen aan allerhande verrichtingen waarbij bevoordelingen op het moment van het overlijden werden “bedekt” en die als doel en gevolg hadden het normaal verschuldigde successierecht te ontwijken (o.m. de “gespliste” verkrijging of inschrijving).” Dat zegt niets. Want wat was de werkelijke bedoeling van de wetgever, en meer bepaald die van de Middenafdeling die het regeringsontwerp drastisch bijstuurde? Het is alleszins niet zo dat de wetgever heeft gewild dat “elke” gesplitste aankoop en “elke” gesplitste inschrijving zou worden belast, zoals blijkt uit de eerste alinea van de memorie van toelichting bij het (initiële) regeringsontwerp. Integendeel, de wetgever heeft in 1919 twee verschillende hypothesen onderscheiden: eensdeels de “openlijke” rechttoe rechtaan schenkingen beheerst door artikel 7 W.Succ. (oud), thans artikel 2.7.1.0.4 VCF (lees: 2.7.1.0.5), en anderdeels de bedekte bevoordeling door (loutere materiële) inschrijving op naam van de erflater voor het vruchtgebruik en op naam van de erfgenaam voor de blote eigendom beheerst door artikel 9 W.Succ. (oud), thans art. 2.7.1.0.7 VCF. Trouwens, zelfs in het regeringsontwerp was het niet de bedoeling om alle gesplitste aankopen en inschrijvingen te viseren: de wetgever viseerde de *in extremis* verrichtingen en de verrichtingen waarbij er werd geveinst, dat wil zeggen waar niet met zekerheid uit te maken viel dat er een bevoordeling was. Er werd dus, zeker wat de gesplitste inschrijving betreft, een duidelijk onderscheid gemaakt tussen eensdeels de “openlijke schenking” en anderdeels een vermoede of bedekte schenking. De bespreking in de Middenafdeling (die heeft geleid tot aanpassing van het initiële ontwerp), maakte van het onweerlegbaar vermoeden een weerlegbaar vermoeden. De Middenafdeling schrapte de enige uitzondering (namelijk dat de partijen de gelden of effecten uit een nalatenschap hadden verkregen) en liet toe dat men andere verkrijgingen kon inroepen om het vermoeden te weerleggen, zoals de verkrijging uit een voorafgaande schenking. De Middenafdeling wijzigde zeer bewust de oorspronkelijke strenge tekst (die geen tegenbewijs duldde) door een algemene uitzondering toe te voegen, namelijk wanneer “is bewezen dat de verkrijging of de inschrijving niet een bedekte begiftiging ten behoeve van een derde is”. Is de begiftiging “open” (zoals bij een voorafgaande openlijke schenking), dan is artikel 9 W.Succ. (oud), thans

artikel 2.7.1.0.7 VCF niet van toepassing. Bij een openlijke schenking geldt artikel 7 W. Succ (oud), thans artikel 2.7.1.0.5 VCF (lees: 2.7.1.0.5).

Verzoeker benadrukt dat het door hem betwiste standpunt van Vlabel de belastingplichtige *de facto* verplicht om de schenkingen met voorbehoud van vruchtgebruik te laten registreren om te kunnen ontsnappen aan de veel hogere erfbelasting. De andere ontsnappingsroute die bij de gesplitste aankoop kan worden gevolgd, is bij een gesplitste inschrijving immers niet bruikbaar. Er is immers steeds een causaal verband tussen eensdeels de (voorafgaande) schenking en anderdeels de inschrijving. Bij een aan de inschrijving voorafgaande schenking met voorbehoud van vruchtgebruik kan de blote eigenaar nooit vrij beschikken: alle auteurs zijn het daarover eens.

De kern van het betoog van verzoeker is dat de rechtspraak, de administratieve rechtsleer en de (gedurende bijna honderd jaar) fiscale administratie zelf het er roerend over eens waren dat het tegenbewijs op een afdoende wijze kan worden geleverd door aan te tonen dat de erfgenamen vóór het materiële feit van de inschrijving van de effecten op een rekening vruchtgebruik/blote eigendom, tevoren reeds eigenaar waren van de blote (of volle) eigendom van deze effecten, het weze door erfenis of door schenking. Registratie van deze schenking is niet verplicht. Een openlijke schenking is een schenking die haar ware aard niet verbergt, noch voor de partijen, noch voor de fiscale administratie: een handgift, een bankgift, een schenking voor een buitenlandse notaris, een schenking voor een Belgische notaris. Die schenkingen laten hun ware aard aan iedereen blijken. Door een openlijke schenking te doen, onderwerpen de partijen zich juist aan de toepassing van de erfbelastingwet, met name de toepassing van art. 7 oud W.Succ., thans art. 2.7.1.0.5 VCF. Dat men dan geen erfbelasting moet betalen als de schenker drie jaar in leven blijft, is een door de wet toegelaten achterpoort.

Volgens het bestreden standpunt van de verwerende partij kunnen de erfgenamen aan de toepassing van artikel 9 W.Succ. (oud) enkel

ontsnappen door aan te tonen dat de voorafgaande schenking (in België) werd geregistreerd. In dat geval worden de partijen geacht niet gehandeld te hebben “met als doel ten aanzien van de fiscus een bevoordeling te verbergen op het moment van het overlijden (met name het fiscaal vrij “aanwassen” van het vruchtgebruik)”. Dat is zeer merkwaardig omdat de reden waarom partijen hun voorafgaande schenking laten registreren er nagenoeg altijd in bestaat de erfbelasting op de dag van het overlijden te ontlopen. De niet-toepassing van artikel 9 W.Succ. (oud), thans artikel 2.7.1.0.7 VCF wordt voorgesteld als een “gunst” van de fiscale administratie. Nochtans mag Vlabel geen gunsten uitdelen (artikel 172 Grondwet). Vervolgens is het in dat geval niet duidelijk wat de juiste rechtsgrond is van die uitzondering wat de toepassing van artikel 9 W.Succ (oud), thans art. 2.7.1.0.7 VCF, betreft: het gebrek aan intentie om bij het overlijden geen erfbelasting te betalen of de “gunst” van Vlabel. Wat, tot slot, de ruimste bewijsmiddelen betreft waarnaar wordt verwezen in het verslag van de Middenafdeling, stellen de meeste auteurs dat daarmee ook wordt bedoeld dat het voldoende is dat wordt aangetoond dat de gesplitste inschrijving wordt voorafgegaan door een openlijke schenking. De aanvankelijke beperking van wat moet worden bewezen om het vermoeden van bedekte bevoordeling te kunnen weerleggen, is immers geschrappt door de Middenafdeling.

Zoals in het initiële verzoekschrift bevat ook in de memorie van wederantwoord het tweede middelonderdeel “geen concrete eis maar werpt [het] een bijkomend licht op de context en is het nuttig ter ondersteuning van de werkelijke argumentatie” zoals uiteengezet in het eerste middelonderdeel. Verzoeker beoogt daarmee enkel nog bijkomend te wijzen op de naar zijn oordeel onzorgvuldige wijze waarop het bestreden standpunt is opgesteld.

In zijn laatste memorie herhaalt verzoeker zijn enig middel en de eerder uiteengezette argumenten. Verzoeker wijst erop dat de verwerende partij verwarring zaait waar zij constant de initiële versie van de fictiebepaling zoals destijds ingediend door de regering verwacht met de uiteindelijke tekst van de fictiebepaling in de wet van 11 oktober 1919, die in belangrijke mate is

hernomen in artikel 2.7.1.0.7 VCF. De toevoeging tijdens de parlementaire voorbereiding van de woorden “bedekte bevoordeling” is fundamenteel en doorslaggevend. In de aanvankelijke tekst werd slechts één niet-bedekte bevoordeling in ogenschouw genomen, namelijk de gesplitste verkrijging uit een nalatenschap. In de finale versie worden alle niet-bedekte bevoordelingen in aanmerking genomen, zoals een voorafgaande schenking. Het standpunt van de verwerende partij dat de fictiebepaling inzake de gesplitste inschrijving speelt zodra “de vader of de erflater middelen heeft verschaft met het oog op de gesplitste inschrijving of verkrijging” is dan ook onjuist. De vader of erflater mag bevoordelen (en dus gelden verschaffen) maar moet dat openlijk doen.

23. In haar memorie van antwoord repliceert de verwerende partij dat het enig middel niet-ontvankelijk is omdat het niet overeenstemt met het voorwerp van het verzoekschrift. Het voorwerp van het verzoekschrift is beperkt tot de vernietiging van het standpunt nr. 15004 van 21 maart 2016, zoals gewijzigd door het standpunt van 25 april 2016. Het verzoekschrift is dus enkel gericht tegen de laatste zin van het eerste bestreden besluit. Verzoekers uiteenzetting van het middel kan dan ook enkel betrekking hebben op die laatste zin doch beoogt de ganse laatste alinea van dat besluit. Het middel is dan ook niet ontvankelijk “omdat het juridisch de vernietiging beoogt van een andere juridische handeling dan diegene die wordt aangevochten”.

De verwerende partij acht het middel evenmin ontvankelijk omdat het niet is gericht tegen een aanvechtbare administratieve rechtshandeling aangezien er geen nieuwe regels worden toegevoegd en het standpunt niet verplichtend wordt opgelegd. Vlabel heeft wel degelijk binnen de grenzen van haar (grond)wettelijke bevoegdheden gehandeld. De administratie geeft een strikte interpretatie van de belastingwet, zij heeft louter de wet gelezen en vastgesteld dat hetgeen geldt ten aanzien van gesplitste aankopen - blijkens de letter van de wet - evenzeer geldt ten aanzien van gesplitste inschrijvingen. Deze letterlijke en strikte interpretatie sluit aan bij de bedoeling van de historische wetgever.

Wat de beweerde strijdigheid met artikel 2.7.1.0.7 VCF betreft, acht de verwerende partij de decreetsbepaling niet geschonden. Verzoeker maakt geen onderscheid tussen (1) de openlijke handelingen enerzijds, en (2) het vermoeden dat deze handelingen ertoe strekken de toekomstige erfgenaam, legataris of begiftigde te bevoordelen op het moment van het overlijden van de erflater, anderzijds. De verzoekende partij gaat er zonder meer vanuit dat het ‘openlijk’ handelen tussen partijen automatisch zou impliceren dat er niet langer sprake zou kunnen zijn van een ‘bedekte’ bevoordeling (t.a.v. de fiscus). Elke handeling tussen de partijen is evenwel open. Centraal is de vraag met welke intentie deze ‘openlijke’ handeling werd gesteld. Het eigene aan de specifieke antimisbruikbepaling is net dat de bepaling handelingen beoogt te beteugelen waarvan blijkt dat deze, wat de intentie betreft, ertoe strekken de goederen (op het moment van het overlijden) belastingvrij te laten overgaan naar het vermogen van de toekomstige erfgenamen. In de parlementaire voorbereiding wordt vermoed dat de “openlijke handelingen” ten aanzien van de fiscus de werkelijke bedoeling “bedekken” of “verbergen”, met name het begiftigen of het bevoordelen van de verkrijger op het moment van het overlijden. Uiteraard kunnen de erfgenamen (de kinderen) aantonen dat van dergelijke bedekte bevoordeling geen sprake was (en dat, anders geformuleerd, het verschaffen van gelden (de voorafgaande schenking) geenszins ingegeven werd met als doel de erfbelasting te ontwijken). Het meest zuivere tegenbewijs bestaat er in voorkomend geval in dat de erfgenamen aantonen dat er geen verband bestaat tussen de schenking en de aankoop. Onverminderd dit “zuivere” tegenbewijs, kan de belastingplichtige erfgenaam ook aan de toepassing van de fictiebepaling ontsnappen indien hij kan aantonen dat de voorafgaande schenking werd geregistreerd. Hiermee verklaarde de FOD Financiën, daarin bijgetreden door Vlabel, zich (in een geest van openheid) bereid om te aanvaarden dat de fictiebepalingen op het vlak van de successierechten (erfbelasting) niet van toepassing zijn indien de verschuldigde schenkingsrechten (schenkelasting) werden betaald, zelfs indien hiermee een belangrijk belastingvoordeel werd gerealiseerd. De achterliggende idee is uiteraard dat (althans historisch gezien) de schenkingsrechten en successierechten een twee-eenheid vormen. Het standpunt

van Vlabel ten aanzien van de gesplitste aankoop vormt geen schending van artikel 2.7.1.0.7 VCF.

Ten aanzien van de gesplitste inschrijving geldt uiteraard eenzelfde redenering. Ten eerste, kan de gesplitste inschrijving het eenvoudige gevolg zijn van een gesplitste aankoop in de voormelde zin. Nadat de kinderen de nodige middelen hebben verkregen, kunnen zij inderdaad perfect - met deze middelen - de blote eigendom van een effectenportefeuille aankopen (terwijl de toekomstige erflater het vruchtgebruik aankoopt). Dergelijke gesplitste aankoop zal uiteraard aanleiding geven tot een gesplitste inschrijving. De verkrijging en de inschrijving zijn hier dus rechtstreeks aan elkaar gekoppeld. Ten tweede, kan de gesplitste inschrijving ook de onmiddellijke materiële veruitwendiging vormen van een schenking van een effectenportefeuille met voorbehoud van vruchtgebruik (d.i. de “zuivere” inschrijving). In deze hypothese valt de inschrijving dus eigenlijk samen met de schenking die daaraan onmiddellijk voorafgaat (zonder dat er nog van een tussengelegen aankoop sprake is). In dergelijke hypothese is het dan ook onmogelijk om een zuiver tegenbewijs te leveren. De verwerende partij stelt voorts dat het standpunt van de FOD Financiën ook niet altijd datgene is geweest wat door verzoeker wordt voorgesteld. Het is inderdaad juist dat het vermoeden door de ruimste bewijsmiddelen kan worden bestreden. De verwijzing naar de bewijsmiddelen is echter irrelevant. Niet de wijze waarop één en ander kan worden bewezen, maar wel wat bewezen moet worden is immers in het geding.

Ten aanzien van het tweede middelonderdeel roept de verwerende partij de niet-ontvankelijkheid van het middel in aangezien er geen enkele onwettigheid wordt opgeworpen. In ondergeschikte, in de veronderstelling dat dit middelonderdeel als een toelichting bij het eerste middelonderdeel moet worden beschouwd, repliceert de verwerende partij dat het bestreden standpunt louter positief is geformuleerd. De verwerende partij preciseert dat het wel “juist (is) dat de belastingplichtige het tegenbewijs niet zal kunnen leveren door aan te voeren dat hij de naakte eigendom van bv. een effectenportefeuille heeft

verkregen n.a.v. een schenking van de blote eigendom voor een Nederlandse notaris, zonder dat deze schenking geregistreerd werd in België”.

In haar laatste memorie herneemt de verwerende partij wat zij eerder heeft uiteengezet. Zij voegt daaraan nog toe, wat haar repliek tegen het eerste middelonderdeel betreft, dat ingeval van twijfel omtrent de notie “bedekte bevoordeling”, deze notie niet - zoals bij een belastbaarstelling - in het voordeel van de belastingplichtige mag worden uitgelegd. Wanneer de fiscale wet immers een uitzondering op een belastbaarstelling invoert, moet die uitzondering in het nadeel van de belastingplichtige worden uitgelegd volgens de regel *‘in dubio pro fisc’*. Voorts is het juist dat de federale administratie lange tijd effectief heeft aanvaard dat de geldmiddelen van de begiftigde mochten voortkomen uit een voorafgaande schenking die als een niet-bedekte bevoordeling werd beschouwd, daarin gevolgd door rechtspraak en rechtsleer maar dat neemt niet weg dat de federale overheid “stilaan tot het besef is gekomen dat een dergelijke praktijk onmogelijk kan aansluiten bij het doel en de strekking die de wetgever voor ogen had”. Met ingang van 2012 werd dan ook opgetreden tegen deze vormen van successieplanning waarbij de enige betrachting erin bestaat om (zonder enige fiscale kost) het vermogen te laten transiteren naar aanleiding van het overlijden van de erflater, terwijl de erflater wel tot op het tijdstip van zijn overlijden kan blijven genieten van de vruchten en van het genot van zijn goederen. Vlabel heeft die federale visie “overgenomen” en “consequent toegepast”. Het is bijgevolg niet juist om in dit verband te spreken van een wijziging van interpretatie. Het “enige wat Vlabel heeft gedaan is - zoals gezegd - de bestaande interpretatie consequent doorgetrokken t.a.v. gesplitste inschrijvingen”. De verwerende partij beaamt dat “het onderzoek naar de draagwijdte van de “bedekte bevoordeling” [...] niet kan worden losgekoppeld van de gesplitste verkrijging”.

Onder de wet van 11 oktober 1919 was de fictiebepaling niet van toepassing indien het is bewezen dat de verkrijging of de inschrijving is geschied als belegging of wederbelegging van sommen of waarden die in een nalatenschap geërfd werden voor het vruchtgebruik door de overledene en voor

de blote eigendom door de derde. In die specifieke situatie was er geen sprake van “bedekte bevoordeling” en kon geen toepassing worden gemaakt van het fictief legaat. Volgens de verwerende partij heeft de Middenafdeling de mogelijkheden om aan de fictiebepaling te ontsnappen willen verruimen “tot alle gevallen waarin kan aangetoond worden dat er geen sprake is van enig opzet de successiewetgeving te frustreren”. Gevolg was dat moest worden bewezen (onverminderd de drie jaar - vereiste) dat de goederen niet voortkwamen uit een “bedekte begiftiging”. De wetgever heeft dus gewild om van de fictiebepaling uit te sluiten alle gevallen waarbij er geen verband bestaat tussen de voorafgaande verkrijging van de sommen en de geviseerde verkrijging/inschrijving. Met andere woorden, indien er een belegging gebeurt (middels gesplitste inschrijving of verkrijging) van gelden die door de latere erflater worden “verschafft” zal de fictiebepaling van toepassing zijn; indien er een belegging gebeurt (middels gesplitste inschrijving of verkrijging) van gelden die reeds voorheen en omwille van een externe oorzaak (vererving) gesplitst werden aangehouden, zal de fictiebepaling niet van toepassing zijn. De Middenafdeling vond het klaarblijkelijk raadzaam om alle gevallen waarin het niet gaat om een “bedekte begiftiging” uit te sluiten, met dien verstande dat het de erfgenamen toekomt om te bewijzen dat zij aanspraak kunnen maken op deze belastingvrijstelling. Het onderscheid tussen een bedekte en een transparante bevoordeling is zinledig want zou er op neerkomen dat een bevoordeling “bedekt” is louter en alleen omwille van het feit dat het begiftigingsinzicht zou samenvallen met de inschrijving of verkrijging. Wat in artikel 2.7.1.0.7 VCF (art. 9 W. Succ. (oud)) met bedekte bevoordeling wordt bedoeld, zijn de gevallen waarin de bevoordeling de daadwerkelijke intentie bedekt, zijnde de overdracht van het vermogen op het moment van het overlijden waarbij het fiscaal vrij aanwassen van het vruchtgebruik evident het gevolg is van de eerdere bevoordeling. Het concept “bedekt” beoogt aan te geven dat elke gesplitste inschrijving/verkrijging waarvan niet aangetoond kan worden dat deze een ander doel diende dan het ontwijken van de erfbelasting, door de fictiebepaling wordt gevisieerd.

Beoordeling

24. Gelet op de hiervoor besproken exceptie *ratione materiae* wordt het enig middel enkel onderzocht in de mate de verenigbaarheid wordt betwist van de in het bestreden besluit nr. 15004 verleende “interpretatie” met artikel 2.7.1.0.7 VCF, in zoverre wordt vereist, samengevat, dat om als niet-bedekte bevoordeling in aanmerking te worden genomen, de aan de gesplitste verkrijging *cq.* gesplitste inschrijving (al dan niet in het kader van een burgerlijke maatschap) voorafgaande schenking aan de heffing van het registratierecht of aan de schenkingsbelasting werd onderworpen.

25. De VCF bevat onder hoofdstuk 7 “Erfbelasting, afdeling 1. Belastbaar voorwerp” artikel 2.7.1.0.7. Het betreft een fictiebepaling waarvan de inhoud en draagwijdte in punt 3.1. is weergegeven. Die bepaling herneemt in belangrijke mate artikel 9 W.Succ., dat op zijn beurt in belangrijke mate een herneming was van artikel 5 van de wet van 11 oktober 1919 (cfr. punt 3.2.). Met fictiebepalingen, te dezen inzake de erfbelasting, wil de wetgever overdrachten en beschikkingen gelijkstellen met overgangen die hun oorzaak uit de dood vinden, hoewel dit niet het geval is. Civielrechtelijk wordt uit de nalatenschap niets verkregen maar op fiscaal vlak gaat de fiscus ervan uit dat het om een legaat gaat, namelijk een fictief legaat.

26. De tussen de gedingvoerende partijen gerezen betwisting draait in wezen om de betekenis en draagwijdte van de in artikel 2.7.1.0.7, tweede lid, 1°, VCF gebezigde term “bedekte bevoordeling”. Het tegenbewijs ter weerlegging van het in artikel 2.7.1.0.7, eerste lid, VCF bedoelde fictief legaat hangt in belangrijke mate af van de betekenis en draagwijdte die aan het begrip “bedekte bevoordeling” moet worden verleend.

27. Zonder dat moet worden onderzocht of een fiscale uitzonderingsbepaling die leidt tot onbelastbaarheid bij twijfel of onduidelijkheid in het voordeel van de fiscus moet worden uitgelegd (*in dubio pro fisco*), stelt de Raad van State vast dat het fiscaal legaliteitsbeginsel noopt tot een strikte

uitlegging van de belastingwet. Die strikte uitlegging houdt niet in dat de bedoeling van de wetgever niet mag of moet worden achterhaald, noch dat de wet beperkend moet worden geïnterpreteerd, maar dat men moet lezen wat er te lezen valt, niet extensiever dan de tekst toelaat, niet restrictiever dan hetgeen hij werkelijk zegt.

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.

28. Aangezien de verwerende partij, ter adstructie van de door Vlabel verleende (dwingende) interpretatie die bij de toepassing van de betrokken decreetsbepaling in acht moet worden genomen, verwijst naar de historische wil van de wetgever in 1919 past het acht te slaan op de ontstaansgeschiedenis van artikel 2.7.1.0.7 VCF dat, zoals hiervoor is uiteengezet, zijn oorsprong vindt in artikel 5 van de wet van 11 oktober 1919.

Het initiële ontwerp dat heeft geleid tot artikel 5 van de wet van 11 oktober 1919 liet geen tegenbewijs toe aangaande de “bedekte bevoordeling”. Dit ontwerp luidde:

“De roerende of onroerende goederen die ten bezwarende titel werden verkregen voor 't vruchtgebruik door den overledene en voor den blooten

eigendom door eenen derde, alsmede de titels aan toonder of op naam, die werden ingeschreven voor 't vruchtgebruik op naam van den overledene, en voor den blooten eigendom op naam van eenen derde, worden beschouwd, voor de heffing van het erfenisrecht of van het recht van overgang bij overlijden opvorderbaar uit hoofde van de nalatenschap van den overledene, als zich in vollen eigendom in dezes nalatenschap te bevinden en als ten titel van legaat door den derde verkregen te zijn, ten ware bewezen zij dat de verkrijging of de inschrijving meer dan drie jaar voor den dood van den overledene heeft plaatsgehad.

De bepaling is niet toepasselijk indien het is bewezen dat de verkrijging of de inschrijving geschied is als belegging of wederbelegging van sommen of waarden die in eene nalatenschap geërfd werden voor het vruchtgebruik door den overledene en voor den blooten eigendom door den derde.” (*Parl.St. Kamer 1918-19, nr. 109, 6*).

Het doel en de strekking van het initiële ontwerp blijkt uit de memorie van toelichting:

“De artikelen 5 tot 9, waarvan in de Hollandse wetgeving de vingerwijzing wordt gegeven, zijn bepalingen tot voorkoming van bedrog. Zij hebben de strekking te beletten dat de overledene bij zijn leven niet over zijn goederen beschikke ten voordele van personen, wie hij wenst zijn nalatenschap over te maken zulks vrij van alle belasting of door betaling van een registratierecht minder dan het erfenisrecht dat normaal opvorderbaar zou wezen.

Het in deze gedachtengang begane bedrog wordt meestal geplaagd in de volgende gevallen:

Een vader belegt geld, in zijn naam voor het vruchtgebruik en in naam van zijn kind voor de blote eigendom, hetzij in inschrijvingen op naam, hetzij in hypothecaire of andere schuldvorderingen, hetzij in onroerende aankopen. Het geld wordt door de vader verschaft; en bij diens dood wordt het kind volle eigenaar zonder een centiem belasting te betalen.” (*Parl.St. Kamer 1918-19, nr. 109, 7*).

De Middenafdeling, de voorloper van de parlementaire commissies, stond evenwel zeer kritisch tegenover het ontwerp en wenste tegenbewijs toe te laten. Zo staat in het verslag namens de Middenafdeling van 13 augustus 1919:

“Bij het onderzoeken van het wetsontwerp krijgt men in elk geval den indruk dat de Regeering, daartoe gebracht door het beheer van Financiën, er zich op toeleigde, [...] de moeilijkheden tegenover dewelke de schatkist zich mocht bevinden, op een al te bondige wijze op te lossen.

De Middenafdeeling, wanneer zij haar herzieningswerk ondernam en de aanmerkingen, in de Afdelingen uitgebracht, aldus verklaarde, trachtte een dubbel doel te bereiken. In de eerste plaats wilde zij het Beheer wapenen en het in staat stellen om de belasting wezenlijk te heffen, zonder het slachtoffer te zijn van eene ontduiking welke iedereen veroordeelt. Doch, zoo zij heeft aangenomen, namelijk,

dat zekere vermoedens van het bestaan der belastbare stof moesten vastgesteld worden, was zij eenstemming van meening dat de vermoedens altoos slechts een betrekkelijken aard zouden hebben en dat het tegenbewijs, door de ruimste middelen, zou moeten toegelaten worden.” (Parl.St. Kamer 1918-19, nr. 315, 3).

De Middenafdeling verwierp vervolgens unaniem het initiële wetsontwerp als te streng:

“Al de leden der Middenafdeling waren het eens om de al te strenge regeling, gehuldigd door de artikelen 5 tot 9 van het wetsontwerp, niet aan te nemen. Zij stelt aan de Kamer een nieuwe tekst voor, waarin het uitgangspunt van het ontwerp slechts gedeeltelijk wordt aangenomen. Zij is het er over eens, dat de bij de artikelen 5, 6 en 7 bedoelde akten verdacht zijn, bijaldien deze verleden werden tussen de erflater en een der personen bedoeld in de alinea’s 1, 2 en 3 van artikel 13. Betreft het een andere derde, dan zal het gemeen recht opnieuw gelden en moet het Beheer de ontduiking, waarover het zich beklagt, door de gewone rechtsmiddelen bewezen kunnen bestreden worden. Het kwam inderdaad billijk voor, dit tegenbewijs niet te beperken tot de strenge gegevens voorzien bij artikel 8 van het Regeringsontwerp.

Anderzijds werd het verdachte tijdperk, binnen hetwelk het vastgesteld vermoeden moest bestaan, door ditzelfde ontwerp nog al willekeurig bepaald op de drie jaren die aan het overlijden van de erflater zijn voorafgegaan. De Middenafdeling was van gevoelen dat dit tijdperk zonder bezwaar kon verlengd worden, zo er nog slecht sprake is van een vermoeden juris tantum, dat door een der bewijsmiddelen van artikel 8 van haar ontwerp kan tenietgedaan worden”. (Parl.St.Kamer 1918-19, nr. 315, 5).

Uiteindelijk bepaalt artikel 5 van de wet van 11 oktober 1919 (BS, 13 november, 1919, 6026):

“De roerende of onroerende goederen die ten bezwarende titel werden verkregen voor het vruchtgebruik door den overledene en voor den blooten eigendom door een derde, alsmede de titels aan toonder of op naam, ingeschreven voor het vruchtgebruik op naam van den overledene, en voor den blooten eigendom op naam van een derde, worden, voor de heffing van het successierecht of van het recht van overgang bij overlijden, eischbaar uit hoofde van de nalatenschap van den overledene, geacht zich in vollen eigendom in dezes nalatenschap te bevinden en door den derde te zijn verkregen ten titel van legaat, tenzij het is bewezen dat de verkrijging of de inschrijving niet eene bedekte begiftiging ten behoeve van een derde is.”

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.

29. Ook het huidige artikel 2.7.1.0.7, tweede lid, 1°, 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.

Het gebruik van begrippen als “bedrog” of “fraude” in de parlementaire voorbereiding (zie *supra* punt 28), gelezen in samenhang met de woorden “bedekte bevoordeling” in de normatieve tekst (vandaag in artikel 2.7.1.0.7 VCF) wijst op het heimelijk karakter van de begiftiging of de bevoordeling. De erflater wil verbergen dat er van een bevoordeling sprake is. 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.

Uit het voorbeeld in de hiervoor geciteerde parlementaire voorbereiding waarbij de vader zijn (of de moeder haar) kind bevoordeelt, lijkt eveneens te moeten worden afgeleid dat enkel de rechtstreekse bevoordeling, namelijk de bevoordeling zonder een daaraan voorafgaande schenking als een “bedekte” bevoordeling als misbruik wordt aanzien.

30. 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. Eén van de door de administratie aanvaarde bewijzen bestond erin dat de verkrijger van de blote eigendom bewijst dat hij op het ogenblik van de verkrijging over de nodige fondsen beschikte door middel van een schenking en deze geschonken middelen aanwendde voor de betaling van zijn aandeel in de prijs. Het was daarbij zonder belang of het een notariële schenking dan wel een schenking uit de hand betrof. Het tarief en de datum van de registratie van deze schenking waren irrelevant voor het leveren van het tegenbewijs. Wel van belang is dat de begiftigde, aankoper van de blote eigendom, bewijst dat hij op het ogenblik van de verkrijging over de nodige fondsen beschikte wat erop neer komt dat bewezen dient te worden dat op het ogenblik van de aankoop de fondsen reeds geschonken waren (*Vr. en Antw. Kamer 2005-2006, 14 februari 2006, 21162*).

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 samengaannde 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.

31. Het enige middel is in de hiervoor aangegeven mate gegrond.

BESLISSING

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. De verwerende partij wordt verwezen in de kosten van het beroep tot nietigverklaring, begroot op een rolrecht van 200 euro en een rechtsplegingsvergoeding van 700 euro, die verschuldigd is aan verzoeker.

Dit arrest is uitgesproken te Brussel, in openbare terechtzitting van twaalf juni tweeduizend achttien, door de Raad van State, XIVE kamer, samengesteld uit:

Geert Debersaques,	kamervoorzitter,
Kaat Leus,	staatsraad,
Patricia De Somere,	staatsraad,
bijgestaan door	
Johan Pas,	griffier.

De griffier

De voorzitter

Johan Pas

Geert Debersaques