



Vlaams
Parlement

ingediend op **1584** (2017-2018) – Nr. 1
7 mei 2018 (2017-2018)

Ontwerp van decreet

tot modernisering van de erf- en schenkbelasting,
aangepast aan het nieuwe erfrecht

INHOUD

Memorie van toelichting	3
Voorontwerp van decreet.....	23
Advies van de Sociaal-Economische Raad van Vlaanderen.....	29
Advies van de Raad van State	37
Ontwerp van decreet.....	53

MEMORIE VAN TOELICHTING

A. Algemene toelichting**1. Situering**

De Vlaamse Regering heeft tijdens de huidige legislatuur enkele ingrijpende fiscale hervormingen doorgevoerd:

- het verdeelrecht geheven lastens koppels die uit de echt scheiden of uit elkaar gaan (beter gekend als de 'miserietaks') werd verlaagd;
- de zogenaamde woonbonus werd hervormd tot een eenvoudiger en geïntegreerd systeem;
- de schenkbelasting geheven op de waarde van onroerende goederen werd voor schenkingen vanaf 1 juli 2015 verlaagd, vereenvoudigd en vergoed;
- de Vlaamse verkeersfiscaliteit werd verder vergoed, milieukeurmerken van het voertuig werden bepalend voor de heffing;
- in de onroerende voorheffing werden punctuele aanpassingen doorgevoerd: de investeringsaftrek voor nieuw materieel en outillage werd in looptijd verlengd, er worden bijkomende voordelen voorzien voor energiebewuste eigenaars.

Dit zijn slechts enkele voorbeelden, voor een meer volledig overzicht kan verwezen worden naar de diverse beleidsbrieven van de bevoegde minister.

Het regeerakkoord van de Vlaamse Regering 2014-2019 (Vertrouwen, Verbinden, Vooruitgaan) voorziet nog andere ambities die de Vlaamse Regering wenst te realiseren. Eén van deze ambities is een modernisering van de erfbelasting en het afstemmen ervan op de hedendaagse samenlevingsvormen waarbij het familiale aspect in aanmerking wordt genomen en tevens rekening wordt gehouden met de federale wijzigingen van het erfrecht.

Het regeerakkoord maakt een terechte koppeling met de hervorming van het federale erfrecht. De federale overheid heeft nu immers effectief een ingrijpende hervorming doorgevoerd. Op 1 september 2017 verscheen in het Belgisch Staatsblad de wet tot wijziging van het Burgerlijk Wetboek wat de erfenissen en de giften betreft en tot wijziging van diverse andere bepalingen ter zake. Deze wet treedt in werking op 1 september 2018 en zal van toepassing zijn op de nalatenschappen die vanaf deze datum openvallen.

Met het voorliggende ontwerp van decreet wordt de Vlaamse erfbelasting tijdig aangepast en hervormd. Het nieuwe federale erfrecht voorziet tal van nieuwe mogelijkheden voor de erflater en de verkrijgers van een nalatenschap. Een verruimde beschikkingsvrijheid is daarbij de centrale gedachte. Het Vlaams Parlement dient nu spoedig een antwoord te geven op de gerechtvaardigde vragen over de behandeling van deze nieuwe vrijheid en enkele nieuwe rechtsfiguren door de Vlaamse fiscale regelgeving.

2. Inhoud**2.1. Algemeen**

De voorliggende hervorming van de Vlaamse erfbelasting omvat twee krachtlijnen: vooreerst een ondersteuning bij het nieuwe federale erfrecht, vervolgens een meer gematigde tarificatie voor verkrijgingen buiten de rechte lijn. Beide intenties liggen in elkaars verlengde, ze sluiten naadloos op elkaar aan.

Het nieuwe federale erfrecht is het resultaat van een lange zoektocht naar een evenwicht tussen de roep om ruimere beschikkingsvrijheid enerzijds en het behoud van familiale waarden en de familiale solidariteit anderzijds.

Het nieuwe erfrecht houdt rekening met de veelheid aan familievormen in de nieuwe complexe maatschappelijke realiteit. Het gezin is voor de Vlaming weliswaar immers nog steeds een belangrijke waarde en een hoeksteen van onze samenleving, maar het traditionele huwelijk is daarbij niet langer het enige bindmiddel. Feitelijke samenwoning, wettelijke samenwoning, nieuw samengestelde gezinnen met stiefouders en stiefkinderen komen steeds vaker voor.

De verruimde beschikkingsvrijheid van de erflater in het nieuwe erfrecht is een uiting daarvan. Zo wordt het wettelijk voorbehouden deel van de zogenaamde reservataire erfgenamen verkleind (descendenten) of zelfs opgeheven (ascendenten). De erflater kan dus een groter deel van zijn nalatenschap schenken of legateren aan wie hij of zij wil.

De Vlaamse Regering en de Vlaamse minister bevoegd voor de fiscaliteit hebben reeds meermaals te kennen gegeven deze federale hervorming maximaal te willen respecteren en te willen faciliteren.

De huidige Vlaamse successierechten voorzien reeds een aantal gelijkstellingen van verkrijgingen tussen personen die niet verwant of gehuwd zijn met verkrijgingen die belast worden aan het tarief dat geldt voor verkrijgingen in de rechte lijn:

- wettelijke en feitelijke samenwoning worden voor de berekening van de successierechten reeds geruime tijd gelijkgesteld met het huwelijk;
- verkrijgingen tussen stiefouders en stiefkinderen worden belast aan het tarief dat wordt toegepast op verkrijgingen tussen ouders en hun biologische kinderen;
- hetzelfde geldt voor verkrijgingen tussen kinderen en hun zogenaamde zorgouders, dit zijn personen die de kinderen hulp en verzorging hebben geboden die kinderen normaal van hun ouders krijgen.

Het verschil in tarief dat geldt voor een verkrijging in rechte lijn en tussen partners (en de daarmee gelijkgestelde verkrijgingen) enerzijds en het tarief dat geldt voor andere verkrijgingen anderzijds, wordt vaak als al te groot ervaren.¹ De (te) hoge tarificatie voor sommige verkrijgingen buiten de categorie van de rechte lijn en tussen partners, wordt als een mogelijke rem op de verruimde beschikkingsvrijheid aanzien.

Voor de Vlaamse decreetgever ontstaat nu een noodzaak én een opportuniteit om deze tarificatie buiten de rechte lijn aan te passen.

Enerzijds een noodzaak: de nieuw geboden vrijheid, ontstaan dankzij het gewijzigde federale erfrecht, dreigt dode letter te blijven als een erflater weet dat een verkrijging, of toch een deel ervan, aan al te hoge tarieven wordt belast.²

Anderzijds een opportuniteit: de budgettaire kostprijs van een tariefverlaging kan worden gecompenseerd door een toename van het aantal (testamenteire) verkrij-

¹ Nationale Tax Survey België 2013

<https://www.fiscaalcorrect.be/source/?wpdmact=process&did=MzUuaG90bGluaw>

² <https://www.vlaamsparlament.be/commissies/commissievergaderingen/1037525/verslag/1039084>

gingen buiten de rechte lijn.³ Het is van belang tijdig de nodige aanpassingen door te voeren en duidelijkheid hierover te bieden om dit terugverdieneffect maximaal te realiseren.

Ook in het federale parlement werd een oproep gelanceerd aan de gewesten om de mogelijkheden van het nieuwe verruimde erfrecht fiscaal niet te penaliseren.⁴ Het voorliggend ontwerp speelt hier volledig op in.

Er kan ook verwezen worden naar de hervorming van de schenkbelasting op onroerende goederen, zoals deze van toepassing is op akten van schenking verleden vanaf 1 juli 2015. Ook bij deze hervorming werden de tarieven voor verkrijgingen buiten de rechte lijn gematigd. Met de nu voorliggende nieuwe tarieven in de erfbelasting blijft het stimulerende en motiverende beleid van de Vlaamse Regering ten aanzien van overdrachten bij leven, onverminderd behouden. Een overdracht bij leven zal nog steeds fiscaal voordeliger zijn voor een verkrijger dan een overdracht bij overlijden.

Maar de Vlaamse Regering wil tegelijk ook gevolg geven aan de maatschappelijke verzuchting om de fiscale druk op verkrijgingen tussen echtgenoten en tussen partners wanneer één van beiden overlijdt te matigen. Wanneer echtgenoten of samenwonende partners samen een vermogen hebben opgebouwd door jarenlange bijdragen van elk van beiden, doorgaans door beroepsactiviteiten, wordt een taxatie van de overlevende partner bij het overlijden van één van beiden als bijzonder hardvochtig en overdreven ervaren.

Echtgenoten en feitelijk of wettelijk samenwonende partners worden momenteel in de erfbelasting vrijgesteld voor de verkrijgingen van het geheel of gedeelte van het onroerend goed dat dienstig is als gezinswoning. Deze maatregel, die nu ruim tien jaar bestaat en goed gekend is geworden, heeft zijn verdiensten zeker aangetoond. De gezinswoning hoeft niet langer verkocht om de erfbelasting te kunnen betalen, een belangrijke zekerheid en geruststelling voor de langstlevende partner. De Vlaamse Regering wil onder geen enkel beding raken aan deze belangrijke vrijstelling die onverminderd behouden blijft.

Maar er zijn daarnaast ook situaties van partners die door omstandigheden geen gezinswoning meer hebben op de dag van het overlijden van één van hen, of die op het moment van het overlijden nog geen gezinswoning hebben, terwijl deze misschien wel reeds in aanbouw was, of terwijl een aankoop misschien wel nakend was.

Om deze redenen wil de Vlaamse Regering voor roerende verkrijgingen nog een bijkomende fiscale tegemoetkoming voorzien in de vorm van een nieuwe voetvrijstelling voor de roerende activa.

Ten slotte wordt ook voor verkrijgingen door jonge kinderen een uitbreiding van de bestaande gunstmaatregelen doorgevoerd. Voor een kind dat op relatief jonge leeftijd, de Vlaamse Regering stelt deze leeftijdsvereiste op 21 jaar, zijn beide ouders verliest, is een al te zware taxatie van bijvoorbeeld de geërfde gezinswoning ongepast. Vandaar dat de Vlaamse Regering de huidige fiscale uitgave van de korting van 75 euro per vol jaar dat nog moet verlopen tot de verkrijger de

³ <https://www.vlaamsparlement.be/commissies/commissievergaderingen/1055842/verslag/1057632>
" [...] omdat de federale overheid van plan is het erfrecht te hervormen naar meer keuzevrijheid. De erfenis kan dan makkelijker naar de zijlijn gaan en daar liggen de tarieven hoe dan ook iets hoger, ook al worden ze verlaagd. En ook al is het een perfect vermijdbare belasting, toch gaan mensen vaker hun erfenis naar de zijlijn laten gaan, omdat ze die vrijheid hebben. In die zin kan de operatie perfect budgetneutraal zijn."

⁴ <http://www.dekamer.be/doc/PCRI/pdf/54/ip181.pdf>, blz. 28 en 36.

leeftijd van 21 jaar heeft bereikt en de daarmee samenhangende vermindering voor de andere echtgenoot of samenwonende partner ten belope van de helft van de verminderingen die de gemeenschappelijke kinderen genieten, wil aanvullen en uitbreiden. Er wordt voortaan een voetvrijstelling van 75.000 euro voorzien voor de roerende activa en een vrijstelling voor de bij het overlijden verkregen aandelen in de woning van de erflater. Deze vrijstellingen worden verleend in voordeel van elk kind, jonger dan 21 jaar dat zijn beide ouders is verloren. Beide ouders hoeven uiteraard niet noodzakelijk gelijktijdig te zijn overleden, maar bij het overlijden van de langstlevende (of desgevallend de enige) ouder zullen de nieuwe fiscale voordelen worden toegepast.

Bij decreet van 8 december 2017 (decreet houdende bepalingen tot verdere regeling van de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen voor de Vlaamse Gemeenschap en voor het Vlaamse Gewest en de instellingen die eronder ressorteren, diverse fiscale bepalingen, en de overname van de dienst van de belasting op spelen en weddenschappen, de automatische ontspanningstoestellen en de openingsbelasting op slijterijen van gegiste dranken) heeft de Vlaamse Regering al een faciliterende maatregel genomen ten aanzien van de bestaande wettelijke erfenissprong. Wanneer een erfopvolger de nalatenschap verwerpt en de afstammelingen van de verwerper nemen diens plaats in, dan wordt deze plaatsvervulling niet langer fiscaal opwaarts gecorrigeerd door de vereiste dat de plaatsvervuller(s) steeds minimaal de belasting moest(en) betalen die ook door de verwerper betaald had moeten geweest zijn als hij de nalatenschap niet zou verworpen hebben.

Deze fiscale ondersteuning van de reeds bestaande wettelijke erfenissprong krijgt nu zijn verlengde doordat de Vlaamse Regering met voorliggend ontwerp van decreet ook faciliterend optreedt ten aanzien van de nieuwe rechtsfiguur van de erfovereenkomsten. Een expliciete regeling wordt voorzien.

En tegelijk gaat de Vlaamse Regering nog een stap verder. Waar de bestaande wettelijke erfenissprong een integrale verwerping van de nalatenschap veronderstelt door een erfopvolger waardoor deze afstand doet van alle activa en passiva waartoe hij een roeping heeft, voorziet de Vlaamse Regering met de voorliggende bepalingen in de mogelijkheid voor een erfopvolger om de nalatenschap toch te aanvaarden en binnen het jaar na het openvallen ervan een deel van de geërfde activa of van eigen activa met dezelfde waarde belastingvrij door te schenken aan zijn kinderen. Dit is met andere woorden een bijkomende en nieuwe vorm van een erfenissprong waardoor erfopvolgers met nog meer flexibiliteit en zonder zware fiscale afstraffing voor een versnelde verschuiving van vermogens naar een volgende generatie kunnen opteren.

Op deze wijze bekomt de Vlaamse Regering een globaal evenwicht waarbij aan diverse noodzaken en verzuchtingen wordt tegemoetgekomen:

- nieuwe samenlevingsvormen worden fiscaal gerespecteerd;
- het nieuwe federale erfrecht met ruimere beschikkingsvrijheid voor de erflater wordt gefaciliteerd, de al te hoge tarieven in de zijlijn worden aangepast;
- een nieuwe flexibele en gedeeltelijke erfenissprong wordt mogelijk gemaakt;
- een aangepaste en billijke taxatie lastens kinderen die op jonge leeftijd hun ouders verliezen wordt voorzien;
- een aangepaste en billijke taxatie lastens langstlevende partners wordt eveneens voorzien.

2.2. Concrete aanpassingen

1° De uitsluiting van de bedingen van terugvalling uit het toepassingsgebied van de fictie van artikel 2.7.1.0.3, 3°, Vlaamse Codex Fiscaliteit (VCF), een bepaling die sommige schenkingen fiscaal gelijkstelt met een legaat belastbaar met successierecht (artikel 3);

- 2° een verlaging van de tarieven zowel voor de hoogste als de laagste tariefschijven, voor verkrijgingen zowel tussen broers en zussen, als tussen personen belast aan het tarief 'anderen' (artikel 7);
- 3° enkele nieuwe vrijstellingen worden ingevoerd voor de verkrijgingen die belastbaar zijn in de rechte lijn en tussen partners (artikel 9):
 - a) op de roerende nettoverkrijgingen wordt een voetvrijstelling toegepast:
 - i. ten bedrage van 75.000 euro in voordeel van een kind jonger dan 21 jaar wiens beide ouders zijn overleden;
 - ii. ten bedrage van 50.000 euro in voordeel van de langstlevende echtgenoot of samenwonende partner ('partnervrijstelling');
 - b) voor de kinderen bedoeld sub a), i, wordt tevens een volledige vrijstelling voorzien voor de verkrijging in de gezinswoning van de erflater;
- 4° een nieuwe vrijstelling in de schenkbelasting voor de zogenaamde erfenissprong waarbij een verkrijging bij overlijden, belast aan het tarief voor verkrijgingen in rechte lijn en tussen partners, kort gevolgd wordt door een schenking aan afstammelingen (artikel 11);
- 5° een reeks punctuele aanpassingen in de erfbelasting en in de schenkbelasting afgestemd op de federale wet van 31 juli 2017 tot wijziging van het Burgerlijk Wetboek wat de erfenissen en giften betreft en tot wijziging van diverse andere bepalingen ter zake (artikelen 2, 4, 10 en 12) en de wijzigingen in het huwelijksvermogensrecht (artikel 5).

3. Advies van de Sociaal-Economische Raad van Vlaanderen (SERV)

De SERV heeft op 15 maart 2018 zijn advies uitgebracht.

De sociale partners konden over de adviesvraag geen consensus bereiken. De SERV heeft bijgevolg de respectievelijke standpunten van de werknemers- en werkgeversorganisaties opgenomen in zijn advies.

De vakbonden formuleren een aantal bedenkingen omtrent de voorgestelde hervorming en vragen aan de Vlaamse Regering om te streven naar een eerlijke, transparante én doorzichtige fiscaliteit waarbij iedereen naar vermogen bijdraagt.

Hierop kan namens de Vlaamse Regering gerepliceerd worden dat deze en vroegere hervormingen net aan deze bezorgdheden tegemoetkomen. Dit wordt gedetailleerd toegelicht met het antwoord dat aan de Commissie voor Algemeen Beleid, Financiën en Begroting van het Vlaams Parlement gegeven werd op de vraag om uitleg nummer 1336 (2017-2018). In dit antwoord wordt gewezen op de afspraak die gemaakt is bij de hervorming van de schenkbelastingen om de ontwijkingsmechanismen in de erf- en schenkbelasting aan te pakken. De verlaging en vereenvoudiging van de tarieven inzake schenkbelasting was op zich al een manier om ontwijkingsgedrag tegen te gaan. Andere decretale aanpassingen waren onder meer om de sterfhuisclausule aan te pakken, het oneigenlijke gebruik uit te sluiten van de bijkomende verlaging van de schenkbelasting bij energievriendelijke renovatie of kwaliteitsvolle verhuring door begiftigden, duidelijkheid te creëren rond de verzekeringsgiften, het fiscaal neutraliseren van de verrekenbedingen enerzijds en verblijvingsbedingen of keuzebedingen met last anderzijds.

De werkgeversorganisaties ondersteunen de grote lijnen van de voorliggende hervorming. Bovendien speelt het ontwerp ook tijdig in op de toegenomen keuzevrijheid voor de erflater die het recent aangepaste federale erfrecht voorziet.

Uit het advies van de SERV blijkt tot slot dat Verso zich onthoudt om een standpunt in te brengen.

4. Advies van de Raad van State

De Raad van State heeft op 23 april 2018 advies nr. 63.176/3 gegeven over het voorontwerp van decreet. Het advies heeft aanleiding gegeven tot de volgende beoordelingen en aanpassingen:

- a) het opschrift van het ontwerp van decreet wordt geconformeerd aan de bemerking van de Raad van State in randnummer 5;
- b) rekening houdend met de bemerking onder randnummer 7, wordt in artikel 2.7.3.1.1 VCF verduidelijkt dat met een verkrijging uit de nalatenschap alle verkrijgingen worden bedoeld die het voorwerp zijn van afdeling 1 van hoofdstuk 7 van de VCF. Hiertoe wordt een nieuw artikel 4 ingevoegd in het ontwerp van decreet. De daaropvolgende artikelen worden hernummerd;
- c) in het ontworpen artikel 5 van het voorontwerp (artikel 6 van het ontwerp) wordt tegemoetgekomen aan de bemerking in randnummer 8 van het advies. De voorgestelde wijzigingen worden nu in één wijzigende zinsnede gevat;
- d) in het ontworpen artikel 2.7.6.0.6, §1, tweede lid (nu artikel 9 van het ontwerp van decreet), wordt ingegaan op het advies van de Raad van State in randnummer 4.2 door toevoeging van de leeftijdsvereiste van maximum 21 jaar, zoals die ook geldt voor het eerste lid;
- e) ingaand op de randbemerking 4.2, in fine, van het advies, kan geantwoord worden dat voor de verkrijging van het aandeel in de woning de vrijstelling niet geplafonneerd is, omdat het de bedoeling is te vermijden dat de betrokken kinderen de verkregen woning zouden moeten verkopen om de erop verschuldigde erfbelasting te betalen, en dit ongeacht de waarde van de verkregen woning. De huidige vrijstelling van de erfbelasting voor de waarde van de gezinswoning in voordeel van de langstlevende partner is nu ook onbegrensd. Het invoeren van een plafond om deze nieuwe vrijstelling in voordeel van de kinderen, jonger dan 21, en wiens beide ouders zijn overleden te limiteren zou dan een nieuwe ongelijkheid in het leven roepen;
- f) in hetzelfde artikel wordt ook ingegaan op de bemerking van de Raad van State in randnummer 9 van zijn advies door de woorden "de betrokken kinderen" telkens te vervangen door de woorden "het betrokken kind";
- g) om aan de bemerking van de Raad van State in randnummer 10.1 van zijn advies tegemoet te komen, wordt het tekstvoorstel (nu artikel 10 van het ontwerp van decreet) niet langer opgenomen als een aanvulling op artikel 2.8.1.0.1 (in de afdeling 'belastbaar voorwerp'), maar wordt het nu geredigeerd als een nieuw artikel 2.8.3.0.5 in de afdeling over de belastbare materie. Om aan de randbemerking 10.2 tegemoet te komen wordt het eerste lid ook geredigeerd als een regel in plaats van als een fictiebepaling. Van deze regel kunnen de partijen dus afwijken door toepassing van het tweede lid van het nieuw ontworpen artikel;
- h) in het ontworpen artikel 10 (nu artikel 11 van het ontwerp) worden ook enkele wijzigingen aangebracht naar aanleiding van het advies van de Raad van State:
 - een aanvulling van de toelichting in antwoord op de bemerking in randnummer 4.3;
 - een aanvulling in de eerste zin van het eerste lid van het artikel wanneer slechts een deel van de vererfde en belaste goederen worden geschonken, dit om tegemoet te komen aan de bemerking in randnummer 14;
 - een aanvulling in fine van het eerste lid van het ontworpen artikel, alsook de toevoeging van twee nieuwe leden, om tegemoet te komen aan de bemerking in randnummer 13;
 - aanvullende toelichtingen bij dit artikel;
 - om tegemoet te komen aan de opmerking vermeld onder randnummer 12, met name dat moet uiteengezet worden waarom de belemmering van het vrij verkeer van kapitaal toch zou kunnen worden aanvaard in het licht van het recht van de Europese Unie, wordt er op gewezen dat het maar zin heeft te spreken van een 'fiscale erfenissprong' wanneer de geheven erfbelasting enerzijds en de geheven schenkbelasting anderzijds in onderlinge samen-

hang worden vergeleken en geëvalueerd. De bepaling geeft zelfs aanleiding tot de toepassing van formules waarbij de gebruikte termen afgeleid worden uit de toepassing van de erfbelasting enerzijds en de schenkbelasting anderzijds.

In de artikelsgewijze toelichting wordt eveneens verder ingegaan op het advies van de Raad van State.

B. Toelichting bij de artikelen

Artikel 1

Dit artikel behoeft geen toelichting.

Artikel 2

De federale wet van 31 juli 2017 tot wijziging van het Burgerlijk Wetboek wat de erfenissen en de giften betreft en tot wijziging van diverse andere bepalingen ter zake, die van toepassing is op nalatenschappen die openvallen vanaf 1 september 2018, voorziet een automatische terugval van het vruchtgebruik dat de erflater zich had voorbehouden bij een schenking, in het voordeel van de langstlevende echtgenoot of de langstlevende wettelijk samenwonende partner. Voorwaarde daarbij is dat de begunstigde reeds gehuwd was of wettelijk samenwoonde met de erflater op het moment van de schenking (artikel 858bis, §3, BW, wat de langstlevende echtgenoot betreft en artikel 858bis, §4, BW, wat de langstlevende wettelijk samenwonende betreft).

Het voorliggende nieuwe tweede lid in het artikel 2.7.1.0.2 VCF voorziet dat deze verkrijging van het vruchtgebruik, net zoals een verkrijging ingevolge wettelijke devolutie, uiterste wilsbeschikking of contractuele erfstelling aan de erfbelasting zal worden onderworpen. Het gaat immers om een verkrijging op grond van het wettelijk erfrecht. Dit nieuwe lid is nodig omdat dit vruchtgebruik strikt genomen niet uit de nalatenschap wordt verkregen. Zonder dit nieuwe tweede lid zou er discussie mogelijk zijn over het feit of deze nieuwe wettelijke verkrijging wel of niet belastbaar is met erfbelasting.

Er is uiteraard geen erfbelasting verschuldigd als de langstlevende partner dit vruchtgebruik niet verkrijgt omdat hij of zij ervoor geopteerd heeft hieraan te willen verzaken. De mogelijkheid van verzaking is expliciet vermeld in het nieuwe artikel 858bis, §5, van het Burgerlijk Wetboek.

De reden waarom de Vlaamse Regering opteert voor de principiële belastbaarheid is de bekommernis om te komen tot een logische fiscale behandeling van deze nieuwe wettelijke terugval enerzijds en de fiscale behandeling van de terugval die bij overeenkomst in het voordeel van een langstlevende partner werd bedongen anderzijds, rekening houdend met het belastbaar voorwerp van de erfbelasting, enerzijds, en dat van de schenkbelasting, anderzijds. Een terugval voorzien bij overeenkomst zal in principe aanleiding geven tot de heffing van de schenkbelasting verschuldigd door de begunstigde langstlevende partner, terwijl een verkrijging van het vruchtgebruik door de werking van het wettelijk erfrecht aan erfbelasting zal worden onderworpen.

De bemerking in het advies van de Raad van State in randnummer 4.1, in fine, kan niet worden gevolgd. Er is namelijk unanieme rechtsleer die stelt dat een conventionele terugval, een schenking onder opschortende voorwaarde van overlijden van de schenker en van overleven van de begunstigde van het beding is, en geen contractuele erfstelling.

De nieuwe bepaling belet niet dat artikel 2.7.4.1.1, §2, derde lid, VCF (vrijstelling voor de gezinswoning), wordt toegepast, als het vruchtgebruik betrekking heeft op de gezinswoning. Dus wanneer het voorwerp van de schenking de gezinswoning betreft op de dag van het overlijden, zal de nieuwe wettelijke terugval van het vruchtgebruik, ingevolge de vrijstelling van de erfbelasting voor deze gezinswoning, toch geen aanleiding geven tot een bijkomende taxatie in hoofde van de langstlevende partner.

Artikel 3

Artikel 2.7.1.0.3, 3°, VCF, bevat een fictie in de erfbelasting voor schenkingen van roerende goederen onder een opschortende modaliteit van het overlijden van de schenker.

De ratio van deze fictiebepaling is historisch als volgt te verklaren. Bij decreet van 19 december 2003 werden voor schenkingen van roerende goederen twee vlakke tarieven ingevoerd: 3% voor schenkingen van roerende goederen in de rechte lijn en tussen partners, 7% voor andere schenkingen van roerende goederen. De ratio legis van de invoering van deze verlaagde vlakke tarieven was het aanbieden van een stimulans om roerend vermogen tijdens hun leven over te dragen van een oudere, vaak meer vermogende generatie, aan de jongere generatie, die de geschonken goederen dan in het economisch circuit kon brengen.

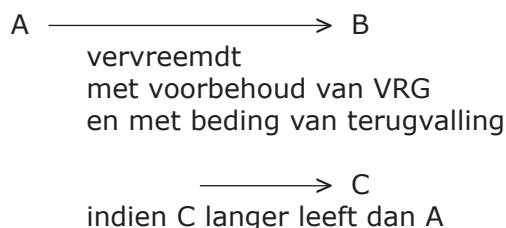
Een schenking onder een opschortende modaliteit van het overlijden van de schenker beantwoordt eigenlijk niet aan de doelstelling van het decreet uit 2003. Bij deze schenkingen blijft de schenker immers tot bij zijn overlijden eigenaar van de goederen, terwijl de begiftigde wel de toepassing zou kunnen invoeren van de zogenaamde stimulerende en fors verlaagde tarieven, die integendeel bedoeld waren voor snellere overdrachten tussen generaties.

Daarom werd, bij decreet van 24 december 2004, een artikel 4, 3°, in het Wetboek der Successierechten gevoegd, waarmee een dergelijke schenking fictief met een legaat, belastbaar met successierechten, werd gelijkgesteld.

Het huidige equivalent van artikel 4, 3°, W. Succ., is artikel 2.7.1.0.3, 3°, VCF.

Eén van de grote punten van kritiek op deze bepaling was – en is nog steeds – dat ze ook rechtshandelingen treft die niet indruisen tegen de ratio legis van de vlakke tarieven van de schenkbelasting, met name de terugvalling van een vruchtgebruik dat een persoon zich heeft voorbehouden bij de vervreemding van een goed.

Het betreft de situatie waarin A een roerend goed schenkt aan B met voorbehoud van vruchtgebruik (VRG) en met een beding van terugvalling waarbij dit vruchtgebruik terugvalt aan C als C langer leeft dan A. Of schematisch voorgesteld:



Als A komt te overlijden gaat het voorbehouden vruchtgebruik over op C, die hierover in principe schenkbelasting zou verschuldigd zijn.

Doch vermits deze schenking actueel wordt door het overlijden van A (de schenker), valt deze schenking onder de toepassing van het huidige artikel 2.7.1.0.3, 3°, VCF, en is er door C erfbelasting verschuldigd op het verkregen vruchtgebruik.

Met de ontworpen bepaling wordt deze 'collateral damage' van artikel 2.7.1.0.3, 3°, VCF, uit de wereld geholpen door een tweede zin aan punt 3° van het artikel toe te voegen waardoor dergelijke bedingen van terugval niet meer aan de omschrijving van de fictieve gelijkstelling beantwoorden. Bij realisatie van de modaliteiten van deze schenkingen zal desgevallend de schenkbelasting verschuldigd zijn, net zoals bij de schenking van onroerende goederen.

Deze 'collateral damage' doet zich enkel voor bij een beding van terugval en niet bij een beding van aanwas. Als twee vervreemders zich een vruchtgebruik hebben voorbehouden met een beding van aanwas, wordt elke vervreemder geacht dit beding voor zichzelf te hebben bedongen. Bij realisatie van het beding van aanwas is er bijgevolg geen belastbare overdracht, zodat de nieuwe bepaling die een beding van terugval uitsluit van de toepassing van artikel 2.7.1.0.3, 3°, VCF, geen melding moet maken van een beding van aanwas. Dit wel doen zou verwarring stichten omdat er, in het geval van een beding van aanwas, een onderscheid zou moeten worden gemaakt tussen een beding van aanwas dat door vervreemders is overeengekomen en een beding van aanwas dat tussen verkrijgers is overeengekomen. Dit laatste is een totaal andere rechtsfiguur die volledig los staat van een eventuele toepassing van artikel 2.7.1.0.3, 3°, VCF.

De huidige aanpassing sluit ook aan bij de doelstelling van een gelijkaardige fiscale behandeling van de nieuwe wettelijke terugval vermeld in artikel 858bis, §§3 en 4, van het Burgerlijk Wetboek (zie toelichting bij artikel 3) en een bij overeenkomst bedongen terugval.

Artikel 4

Rekening houdend met de bemerking van de Raad van State onder randnummer 7, wordt in artikel 2.7.3.1.1 VCF verduidelijkt dat met een verkrijging uit de nalatenschap alle verkrijgingen worden bedoeld die het voorwerp zijn van afdeling 1 van hoofdstuk 7 van de VCF. Daarmee is ook de verkrijging in de vorm van een wettelijk voortgezet vruchtgebruik in voordeel van de langstlevende echtgenoot of wettelijk samenwonende partner gevat.

Artikel 5

Onder het huidige huwelijksvermogensrecht wordt een onderscheid gemaakt tussen vergoedingen in de zin van artikel 1432 BW, die bedoeld worden in artikel 2.7.3.2.7, eerste lid, VCF, en de vergoeding zoals bedoeld in artikel 2.7.3.2.7, tweede lid, VCF.

In het nieuwe huwelijksvermogensrecht – een hervorming die door de federale overheid is vormgegeven en in werking treedt samen met het nieuwe hervormde erfrecht – wordt dit onderscheid opgeheven en vallen beiden onder de toepassing van artikel 1432 BW. De uitzondering voor de vergoeding bedoeld in artikel 2.7.3.2.7, tweede lid, heeft bijgevolg geen reden van bestaan meer, en kan bijgevolg opgeheven worden.

Artikel 6

Dit betreft een technische aanpassing ingevolge de nieuwe vrijstellingsregelingen voorzien bij het nieuwe artikel 2.7.6.0.6 (zie hiervoor de toelichting bij artikel 7). Aan de bemerking van de Raad van State in randnummer 8 van zijn advies 63.176/3

van 23 april 2018 werd tegemoetgekomen door de wijziging te vatten in één wijzigend zinsdeel.

Artikel 7

Met deze bepaling wordt de fiscale druk van de erfbelasting op verkrijgingen buiten de rechte lijn en tussen partners gematigd.

Deze matiging wordt bereikt dankzij:

- 1° de creatie van een nieuwe laagste schijf voor verkrijgingen van 0,01 tot 35.000 euro, belastbaar aan een nieuw tarief van 25%, zowel voor verkrijgingen door broers en zussen als voor verkrijgingen voor verdere verwanten of niet-verwante personen;
- 2° de afschaffing van de huidige hoogste tariefschijf van 65%. Voortaan zullen de delen van verkrijgingen die de 125.000 euro te boven gaan eveneens aan een tarief van 55% worden onderworpen en niet langer aan het tarief van 65%. Ook deze aanpassing geldt zowel voor verkrijgingen door broers en zussen als voor verkrijgingen voor verdere verwanten of niet-verwante personen.

a) Verlaging van de tarieven voor verkrijgingen tussen broers en zussen

De belastingdruk op verkrijgingen tussen broers en zussen wordt vandaag in sommige gevallen als onredelijk hoog ervaren.

De belastingdruk wordt gematigd door de invoering van een nieuwe onderste tariefschijf van 0,01 euro tot 35.000 euro die belastbaar is aan het tarief van 25%. Een tweede schijf tot 75.000 euro wordt belast aan 30% en alles boven de 75.000 euro aan 55%. Het tarief van 65% wordt opgeheven.

b) Verlaging van de tarieven voor verkrijgingen door personen belast aan het tarief 'tussen anderen'

Naar analogie met de aanpassing voor verkrijgingen tussen broers en zussen wordt voor de verkrijgingen omschreven als 'tussen anderen' eveneens dezelfde nieuwe onderste belastingschijf ingevoerd. Een tweede schijf tot 75.000 euro wordt hier belast aan 45% en alles boven de 75.000 euro aan 55%. Ook hier wordt het tarief van 65% opgeheven.

Deze aanpassingen aan de onderste schijven bieden soelaas voor alle verkrijgingen die aan deze tarieven worden onderworpen. Een aanpassing of verlaging, enkel en alleen van de hoogste tarieven van deze tarieftabel, zou daarentegen enkel een belastingmatigend effect voor de relatief grotere verkrijgingen bieden.

Op deze manier komt de Vlaamse Regering tegemoet aan een dubbele bekommernis: de extreem hoge toptarieven worden verlaagd, en ook de laagste schijven worden lager belast. Zowel grote als kleine verkrijgingen hebben dus baat bij deze hervorming.

Artikel 8

De huidige belastingverminderingen voor zogenaamde kleine verkrijgingen, belastbaar in zijlijn 1 (broers en zussen) en zijlijn 2 (niet-verwanten), zijn niet meer afgestemd op de nieuwe tariefstructuur waarvoor de Vlaamse Regering heeft geopteerd.

Historisch zijn deze belastingkredieten te verklaren als een verzachtende tegemoetkoming voor kleine verkrijgingen in het kader van een eerdere hervorming

van de tariefstructuren van de successierechten zoals van toepassing voor het Vlaamse Gewest.

Eenzijds wil de Vlaamse Regering nu naar aanleiding van de nieuwe voorliggende hervorming al te abrupte overgangen in taxatie voor sommige verkrijgingen voorkomen. Anderzijds dient vermeden dat deze belastingverminderingen, zoals geconcipieerd en op maat gemaakt van een eerdere hervorming, ongewenste effecten zouden genereren voor de huidige hervorming.

De Vlaamse Regering opteert bijgevolg voor de toepassing van de huidige en ongewijzigde belastingvermindering zoals berekend voor kleine verkrijgingen tussen broers en zussen. Deze belastingvermindering zal ook worden toegepast voor kleine verkrijgingen tussen verdere verwante of niet-verwante personen.

Deze uitgebreide toepassing van de formule voor verkrijgingen tussen broers en zussen levert slechts een beperkt aantal kleine afwijkingen op voor kleine verkrijgingen tussen andere personen in vergelijking met de huidige kredieten. Die afwijking weegt geenszins op tegen de impact van de tariefhervorming waarvoor de Vlaamse Regering heeft geopteerd. Hiermee wordt ook een vereenvoudiging en rationalisering gerealiseerd, een subtiel afwijkende formule wordt hiermee geschrapt en vervangen door de vermindering zoals berekend voor de zijlijn 1 die voortaan als universele vermindering zal gelden.

Artikel 9

Voor volle wezen onder de 21 jaar, die al geconfronteerd worden met een zware emotionele dobber door het verlies van beide ouders, wordt bij het overlijden van de langstlevende ouder een vrijgestelde grondslag van erfbelasting voorzien ten belope van:

- het bekomen aandeel in de woning waar de langstlevende ouder (of beide ouders bij een gelijktijdig overlijden) van het kind gedomicilieerd was/waren op het moment van overlijden van de langstlevende ouder;
- 75.000 euro, toegepast op de roerende verkrijging.

Ingaand op de randbemerking 4.2, in fine, van het advies van de Raad van State, kan geantwoord worden dat voor de verkrijging van het aandeel in de woning de vrijstelling niet geplafonneerd is, omdat het de bedoeling is te vermijden dat de betrokken kinderen de verkregen woning zouden moeten verkopen om de erop verschuldigde erfbelasting te betalen, en dit ongeacht de waarde van de verkregen woning.

De huidige vrijstelling van de erfbelasting voor de waarde van de gezinswoning in voordeel van de langstlevende partner is nu ook onbegrensd. Het invoeren van een plafond om deze nieuwe vrijstelling in voordeel van de kinderen, jonger dan 21, en wiens beide ouders zijn overleden te limiteren zou dan een nieuwe ongelijkheid in het leven roepen.

Deze voordelen gelden a fortiori voor kinderen met maar één gekende ouder die wees worden.

Verder staat ook het gegeven dat de langstlevende partner erfbelasting moet betalen op het vermogen dat de partners samen hebben opgebouwd, maatschappelijk gezien meer en meer ter discussie.

Thans geldt er enkel een vrijstelling van de erfbelasting voor (het gedeelte in) de gezinswoning verkregen door de partner en geniet de partner van een belastingkrediet voor de verkrijging van een zogenaamd bescheiden erfdeel.

Om de last van de erfbelasting voor de langstlevende partner nog meer te verlagen, voorziet de voorgestelde bepaling in een vrijstelling van heffingsgrondslag (belastingvrij gedeelte) van 50.000 euro dat wordt toegepast op de nettoverkrijging van de partner in de roerende goederen.

Het wordt vandaag ook als onrechtvaardig gevoeld dat een langstlevende partner die geen gezinswoning of geen onverdeeld deel of vruchtgebruik op de gezinswoning erft, geen aanspraak kan maken op een vergelijkbare vermindering.

Deze vrijstelling blijft beperkt tot de nettoverkrijging in de roerende goederen die onder het tarief van artikel 2.7.4.1.1 VCF vallen.

Deze vrijstelling blijft zonder invloed op het belastingkrediet van artikel 2.7.5.0.1, §1, VCF, in die zin dat ook het vrijgestelde bedrag in aanmerking wordt genomen om te bepalen of het belastingkrediet al dan niet van toepassing is.

Aan de bemerking van de Raad van State in randnummer 4.2 van zijn advies werd tegemoetgekomen door enerzijds de leeftijdsvoorwaarde ook op te nemen in het tweede lid van het ontworpen artikel 2.7.6.0.6, §1, en anderzijds door de hoger vermelde bijkomende verantwoording met betrekking tot het ontbreken van een plafond voor de vrijstelling van de 'ouderlijke woning'.

Aan de bemerking van de Raad van State in randnummer 9 van zijn advies werd tegemoetgekomen door de woorden "de betrokken kinderen" telkens te vervangen door de woorden "het betrokken kind".

Artikel 10

De wet van 31 juli 2017 tot wijziging van het Burgerlijk Wetboek wat de erfenissen en de giften betreft en tot wijziging van diverse andere bepalingen ter zake, die van toepassing is op nalatenschappen die openvallen vanaf 1 september 2018, biedt een toekomstige erflater (de 'beschikker') de mogelijkheid met zijn afstammelingen een zogenaamde globale erfovereenkomst te sluiten.

Het is ook mogelijk voor een schenker met de begiftigde allerhande zogenaamde punctuele overeenkomsten te sluiten met betrekking tot reeds gedane schenkingen.

Deze overeenkomsten moeten verplicht bij notariële akte worden opgemaakt.

Als er in dergelijke overeenkomsten eerdere schenkingen worden vermeld, die op de datum van deze overeenkomst niet zijn geregistreerd noch verplicht registreerbaar zijn, vormt de vermelding van deze schenkingen in principe een titel voor de heffing van de schenkbelasting, vermits de vermelding gebeurt in het bijzijn van de schenker en de begiftigde. Volgens de gevestigde rechtsleer en rechtspraak wordt immers een vermelding van een verklaring, afgelegd in aanwezigheid van schenker en begiftigde, geacht titel te verschaffen. De bedoeling, het direct verband of de reden van de vermelding is hierbij dan niet relevant (zie hieromtrent onder meer Werdefroy, Registratierechten 2014-2015, nr. 509).

In de literatuur zijn er echter ook andere meningen hierover terug te vinden. Het is volgens een minderheidsstrekking ook mogelijk dat de vermelding niet de bedoeling heeft om aan de begiftigde een titel te verschaffen van de schenking in de mate dat er een direct verband is met de hoofdbeschikking en een wettelijk voorschrift redengevend is voor de vermelding ervan, in casu artikel 1100/7 van het Burgerlijk Wetboek. In deze redenering zou dan geen schenkbelasting verschuldigd zijn.

Hoe dan ook, de omstandigheid dat er toch schenkbelasting zou worden geheven op schenkingen die voordien door de partijen bewust niet aan de schenkbelasting werden onderworpen omdat het gaat om schenkingen waarvoor geen registratieverplichting bestaat, maar die nu op basis van een wettelijk voorschrift, verplicht vermeld moeten worden, kan partijen ervan weerhouden gebruik te maken van de mogelijkheden die de nieuwe Erfwet biedt.

Nochtans is een erfovereenkomst een goed instrument om twisten naar aanleiding van een openvallende erfenis te voorkomen. Het biedt de ouders de nodige gemoedsrust omdat ze voor hun overlijden een regeling hebben kunnen treffen op maat van hun gezinssituatie, met akkoord van al hun kinderen. Wanneer kinderen, die jaren voor het afsluiten van de erfovereenkomst een schenking hebben gekregen, naar aanleiding van het louter vaststellen van die schenking in het kader van een erfovereenkomst, plots schenkbelasting zouden verschuldigd zijn, zullen zij minder bereid zijn om die erfovereenkomst te sluiten. De fiscale gevolgen zouden er dan wellicht toe leiden dat het instrument niet zou benut worden. En dat is geenszins de bedoeling van de Vlaamse Regering zoals reeds omstandig toegelicht. Huidig tekstvoorstel wil een fiscale rem op het opmaken van erfovereenkomsten voorkomen.

Zoals vermeld in het algemeen gedeelte van deze toelichting heeft de Vlaamse Regering expliciet geopteerd voor een hervorming van de Vlaamse erfbelasting die de federale hervorming van het erfrecht maximaal faciliteert.

Om die reden wordt in het eerste lid van het nieuwe artikel 2.8.3.0.5 een uitzondering voorzien die stelt dat de vermelding van dergelijke schenkingen in bedoelde overeenkomsten fiscaal gezien niet tot titel strekt voor de heffing van de schenkbelasting. Bijgevolg zal er in principe ook geen schenkbelasting geheven worden op de schenkingen uit het verleden die in een erfovereenkomst worden vermeld.

Het kan echter de bedoeling zijn van de partijen of één van de partijen deze schenkingen, of sommige ervan, wel degelijk te onderwerpen aan de schenkbelasting, met het oog op het vermijden van de toepassing van de fictiebepaling van artikel 2.7.1.0.5 VCF (toepassing van erfbelasting op niet aan de schenkbelasting onderworpen schenkingen gedaan door de erflater binnen de drie jaar voor het overlijden) op het ogenblik van het overlijden van de schenker.

Het tweede lid biedt de partijen de mogelijkheid de wens te uiten, door middel van een fiscale verklaring, dat ze de in de erfovereenkomst vermelde schenkingen, of sommige ervan, toch aan de schenkbelasting willen onderwerpen. Op deze wijze kan de begiftigde zich de zekerheid 'afkopen' nadien niet meer belast te worden in de erfbelasting.

Vermits er verschillende schenkers en/of begiftigden bij een erfovereenkomst kunnen betrokken zijn, biedt het tweede lid de mogelijkheid aan elk van de betrokken partijen afzonderlijk de fiscale verklaring al dan niet te doen. Hiermee wordt meteen de bedoeling verduidelijkt van deze bepaling, zoals gevraagd door de Raad van State in randnummer 10.3 van zijn advies. Dus een eerste begunstigde kan verklaren dat de erfovereenkomst wel tot bewijs strekt van een schenking in zijn voordeel, terwijl een tweede begunstigde daarentegen verklaart dat dit voor wat betreft de schenkingen in zijn voordeel niet het geval is, of beter nog waarbij dus deze tweede begunstigde helemaal niets verklaart waardoor het principe vermeld in het eerste lid voor wat de giften in zijn voordeel betreft, van toepassing is.

Voor schenkingen die pas verricht worden bij het overlijden van de erfovereenkomst, en waarvoor de akte houdende de erfovereenkomst dus zelf de titel van begiftiging uitmaakt, zal uiteraard wel de schenkbelasting worden toegepast.

Met de nieuw toegevoegde leden wordt niet aan de belastbare materie van de schenkbelasting als dusdanig geraakt. Er wordt enkel verduidelijkt dat deze eerdere schenkingen vermeld in de erfovereenkomst en die dus dateren van vóór de datum van de erfovereenkomst, in principe niet tot de belastbare materie behoren. Om aan de bemerking van de Raad van State in randnummer 10.1 van zijn advies tegemoet te komen, wordt het tekstvoorstel niet langer opgenomen als een aanvulling op artikel 2.8.1.0.1 (in de afdeling 'belastbaar voorwerp'), maar wordt het nu geredigeerd als een nieuw artikel 2.8.3.0.5 in de afdeling over de belastbare materie. Om aan de randbemerking 10.2 tegemoet te komen wordt het eerste lid ook geredigeerd als een regel in plaats van als een fictiebepaling. Van deze regel kunnen de partijen dus afwijken door toepassing van het tweede lid van het nieuw ontworpen artikel.

Deze bepaling conflicteert derhalve geenszins met de bevoegdheidsbepalingen, noch met de federale wet van 31 juli 2017, of de toelichting hierbij.

Een voorbeeld ter verduidelijking:

Vader V (of moeder M) sluit met zijn (of haar) kinderen K1, K2 en K3 een globale erfovereenkomst (EOK) met aktedatum 1 maart 2020. Hierin worden vermeld:

1. een bankgift die aan K1 gedaan werd op 3 mei 2014 ten bedrage van 50.000 euro. Deze werd nadien nooit geregistreerd;
2. een handgift die aan K2 gedaan werd op 8 april 2018 ten bedrage van 30.000 euro; nooit geregistreerd;
3. een schenking ten bedrage van 20.000 euro, die K2 krijgt door middel van de EOK (dus waarvoor de EOK ten titel strekt);
4. een schenking ten bedrage van 50.000 euro, die K3 krijgt door middel van de EOK (dus waarvan de EOK ten titel strekt).

De bankgift aan K1 kan in principe niet meer tot enige taxatie aanleiding geven. Behoudens andersluidende keuze van partijen zal bij de registratie van de erfovereenkomst de schenkbelasting niet op deze schenking worden berekend. Tevens zal de fictiebepaling van artikel 2.7.1.0.5 VCF niet toegepast worden, de daarin voorziene termijn van drie jaar tussen de datum van de schenking en de datum van het overlijden van de schenker zal immers hoe dan ook overschreden zijn.

De schenkingen aan K2 en K3, waarvan de EOK als titel geldt, worden gewoon, net als nu, belast in de schenkbelasting. De belastingplicht ontstaat door de registratie van de akte houdende de EOK.

De handgift aan K2 ten slotte: daar heeft de begiftigde de optie: ofwel zegt hij/zij dat de akte, waarin de schenking vermeld staat, geldt als bewijs voor de toepassing van de schenkbelasting. Hij/zij betaalt vervolgens de schenkbelasting berekend op deze schenking en bijgevolg zal het artikel 2.7.1.0.5 bij het overlijden van de erflater niet toegepast worden.

De begiftigde kan er ook voor opteren geen fiscale verklaring te doen. De erfovereenkomst verleent dan geen titel aan deze schenking. Bijgevolg zal er geen schenkbelasting verschuldigd zijn bij de registratie van de erfovereenkomst. Maar bij overlijden van de erflater binnen de drie jaar na de kwestieuze schenking zal er wel aanleiding zijn tot toepassing van het vermelde artikel 2.7.1.0.5, met de heffing van de erfbelasting tot gevolg.

Artikel 11

Het nieuwe erfrecht, dat in werking treedt op 1 september 2018, biedt een toekomstig erflater ruime mogelijkheden om een zogenaamde erfenissprong te organiseren.

Sedert de wet van 10 december 2012, die voorziet dat er zich ook in het geval van verwerping plaatsvervulling voordoet, kan ook een erfgenaam zorgen voor een vrijwillige erfenissprong.

In dit laatste geval gaat het echter om 'alles of niets'. Een erfgenaam kan immers slechts verzaken aan zijn volledige erfelijke roeping en niet slechts aan een gedeelte ervan.

Bepaalde erfopvolgers hebben echter de wens om, na hun erfdeel te hebben aanvaard, een deel ervan zo gauw mogelijk door te schenken aan de volgende generatie.

Fiscaal gezien betekent dit echter dat er op korte tijd in principe tweemaal een belasting op de overdracht van dezelfde goederen wordt geheven: erfbelasting op de erfelijke overdracht en schenkbelasting op de overdracht tussen de erfopvolgerschenker aan de volgende generatie.

Als er zich twee erfelijke overdrachten voordoen met betrekking tot dezelfde goederen binnen het jaar, voorziet de fiscale regelgeving (artikel 2.7.5.0.3 VCF) een gunstregeling voor de erfbelasting die verschuldigd is naar aanleiding van de tweede erfelijke overdracht. Deze gunstregeling moet worden beschouwd als een gedeeltelijke non-bis-in-idemregel.

De voorgestelde nieuwe bepaling heeft de bedoeling eenzelfde, zij het nog ruimere, non-bis-in-idemregel in te voeren tussen de erf- en de schenkbelasting.

Als de waarde van de goederen, die met erfbelasting is belast, binnen het jaar door de erfopvolger bij schenking wordt overgedragen aan de volgende generatie, wordt de schenking (deels – zie verder) vrijgesteld van de schenkbelasting. De waarde van de goederen moet effectief aan de begiftigde worden overgedragen binnen het jaar. De vrijstelling kan dus niet worden toegepast bij een schenking onder een opschortende voorwaarde of termijn.

De toepassing van deze non-bis-in-idemregel veronderstelt bovendien:

- dat de schenking gebeurt bij notariële akte (omwille van het bewijs van het gegeven dat de termijn van één jaar is gerespecteerd);
- dat het overlijden van de erflater heeft plaatsgevonden na 31 augustus 2018;
- dat er erfbelasting werd geheven op de erfelijke overdracht;
- dat deze erfbelasting werd geheven door het Vlaamse Gewest;
- dat de vrijstelling die geldt in de schenkbelasting niet hoger kan zijn dan het bedrag van de erfbelasting dat reeds werd geheven.

Ingaand op de bemerking van de Raad van State in randnummer 12, kan gesteld worden dat, omwille van de samenhang van het belastingstelsel en de verwevenheid van de erf- en de schenkbelasting, deze non-bis-in-idemregel enkel kan worden toegepast als de erfbelasting, die werd geheven op de goederen of de waarde ervan die het voorwerp zijn van de schenking, eveneens in het Vlaamse Gewest werd geheven. Het heeft maar zin te spreken van een 'fiscale erfenissprong' wanneer de geheven erfbelasting enerzijds en de geheven schenkbelasting anderzijds in onderlinge samenhang worden vergeleken en geëvalueerd. Zoals hierna vermeld geeft de toepassing van de kwestieuze bepaling aanleiding tot de toepassing van formules waarbij de gebruikte termen afgeleid worden uit de toepassing van de erfbelasting enerzijds en de schenkbelasting anderzijds.

Om misbruiken te voorkomen, is bovendien vereist dat de geheven erfbelasting reeds is betaald op het ogenblik dat de vrijstelling in de schenkbelasting wordt toegepast.

Bovendien wordt enkel rekening gehouden met het bedrag van de erfbelasting dat op regelmatige wijze is geheven op de initiële aangifte die door de aangevers is ingediend. Aanvullende erfbelasting, die nadien wordt geheven naar aanleiding van de indiening van aanvullende of nieuwe aangiften of van een ambtshalve aanslag, blijft buiten beschouwing. Anders zou een correcte toepassing van de vrijstelling administratief gezien onmogelijk op te volgen zijn.

De vrijstelling van de schenkbelasting kan niet verleend worden in de mate deze betrekking heeft op onroerende goederen die geen deel uitmaakten van de verkrijging uit de nalatenschap.

Het is immers de bedoeling dat er een duidelijke band zichtbaar blijft tussen de verkrijging uit de nalatenschap enerzijds en de vrijgestelde schenking anderzijds. Wanneer de erfopvolger belastingvrij eigen onroerende goederen, reeds bezeten vóór of verworven na de verkrijging uit de nalatenschap, zou kunnen schenken, zou die band veel minder duidelijk zijn of zelfs onbestaande kunnen zijn.

De belastingvrije schenking is wel mogelijk wanneer de erfopvolger vóór het overlijden al zakelijke rechten op het onroerend goed had. Dus wanneer de erfopvolger onverdeeld mede-eigenaar was of een beperkt zakelijk recht op een deel of op het geheel van het goed bezat dat voor een ander deel het voorwerp vormt van de verkrijging bij het overlijden, dan is er geen beletsel tegen de belastingvrije schenking.

Enkel voor onroerende goederen die volledig vreemd zijn aan de verkrijging bij overlijden en waarop de erfopvolger zakelijke rechten bezit die niet worden uitgebreid ingevolge de verkrijging bij het overlijden geldt deze uitsluiting zoals vermeld in het vierde lid.

De verwijzing naar de artikelen 2.8.4.1.1 en 2.8.4.2.1 VCF maakt dat ook schenkingen onderworpen aan een extra verlaagd tarief zoals deze vermeld in artikel 2.8.4.3.1 of waarvoor verminderingen kunnen toegepast worden onder deze uitsluiting vallen.

In antwoord op randbemerking 4.3 van het advies van de Raad van State kan gesteld worden dat, daar waar onroerende goederen nog perfect identificeerbaar zijn na vererving, dit veel minder het geval is met roerende goederen omdat het bij roerende goederen vaak om soortzaken gaat die na vererving vermengd raken met de persoonlijke goederen van de erfopvolger. Vandaar dat er voor roerende goederen enkel als vereiste is gesteld dat het gaat om de waarde van de geërfde goederen.

Als reactie op de bemerkingen die de Raad van State meegeeft in de randnummers 13 en 14 van zijn advies, kan gesteld worden dat – mits de doorgevoerde aanvulling in het eerste lid van het nieuwe artikel 2.8.6.0.9 én de toegevoegde nieuwe leden – de wijze van berekening van de vrijstellingsregeling duidelijk volgt uit de ontworpen bepaling. Bovendien wordt volgende aanvullende toelichting eveneens toegevoegd.

Voor de toepassing van deze bepaling moeten dus verschillende criteria worden beoordeeld:

- de waarde van de geschonken goederen. De vrijstelling kan enkel worden toegepast in de mate dat de waarde van de geschonken goederen niet hoger is dan de waarde van de goederen die belast is met erfbelasting. Overtreft de waarde van de geschonken goederen de waarde van de goederen die belast werd met erfbelasting, dan moet het vrijgestelde bedrag van de schenkbelasting verhoudingsgewijze worden bepaald;

- de identiteit van de geschonken goederen en van de vererfde goederen, als het onroerende goederen betreft;
- het bedrag van de erfbelasting dat op de betrokken waarde werd geheven. Wordt slechts een deel van de waarde die met erfbelasting werd belast, geschonken, dan moet het in aanmerking te nemen bedrag van de erfbelasting verhoudingsgewijze worden bepaald.

Enkele voorbeelden ter verduidelijking:

1. Erfopvolger A heeft een pakket effecten met een belastbare waarde van 149.000 euro geërfd uit de nalatenschap van zijn vader. A schenkt deze effecten binnen het jaar door aan zijn eigen kind B. Op dat ogenblik hebben de effecten een waarde van 152.000 euro.

De erfopvolger schenkt in dit geval een hogere waarde dan de waarde die aan erfbelasting is onderworpen.

Berekening van de schenkbelasting zonder de toepassing van de vrijstelling:
 $152.000 \times 3\% = 4560$ euro.

De vrijstelling is echter beperkt tot de schenkbelasting op een waarde van 149.000 euro: $4560 \times 149.000/152.000 = 4470$ euro.

De erfbelasting die door A op deze waarde is betaald, bedraagt meer dan 4470 euro (rekening houdend met het feit dat er 9% werd geheven in de schijf boven de 50.000 euro).

Bijgevolg is er uiteindelijk verschuldigd door B: $4560 - 4470 = 90$ euro.

2. Erfopvolger C heeft uit de nalatenschap van zijn moeder enkel banktegoeden verkregen ter waarde van 40.000 euro.

Binnen het jaar schenkt C een geldsom van 30.000 euro aan zijn eigen kind D.

De erfopvolger schenkt in dit geval een lagere waarde dan de waarde die aan erfbelasting is onderworpen.

Berekening van de schenkbelasting zonder de toepassing van de vrijstelling:
 $30.000 \times 3\% = 900$ euro.

Dit bedrag moet worden vergeleken met het bedrag van de erfbelasting dat C op deze zelfde waarde heeft betaald.

In de erfbelasting is er berekend in hoofde van C:

$40.000 \times 3\% = 1200$ euro

verminderd met het belastingkrediet:

$500 \times (1 - 40.000/50.000) = 100$ euro

hetzij $1200 - 100 = 1100$ euro.

De erfbelasting betaald op de waarde van de geschonken goederen bedraagt:
 $1100 \times 30.000/40.000 = 825$ euro.

Bijgevolg is er uiteindelijk verschuldigd door D: $900 - 825 = 75$ euro.

Als er een gelijktijdige schenking wordt gedaan aan verschillende begiftigden, zal het maximaal bedrag van de vrijstelling (dit wil zeggen de door de schenker betaalde erfbelasting) verhoudingsgewijze worden opgesplitst onder de verschillende begiftigden.

Een voorbeeld ter verduidelijking:

Erfopvolger E heeft 50.000 euro roerende goederen geërfd, waarop 1500 euro erfbelasting werd geheven en doet een gelijktijdige schenking:

- van 30.000 euro aan kind A;
- van 10.000 euro aan kind B;
- van 10.000 euro aan kind C.

De vrijstelling zal voor 3/5 ($1500 \times 30.000/50.000$) gelden voor kind A en voor 1/5 ($1500 \times 10.000/50.000$) gelden voor de kinderen B en C elk.

Deze zogenaamde doorgeefschening wordt voor wat het zogenaamde progressievoorbehoud betreft op gelijke wijze behandeld als andere schenkingen. Dit betekent dan in concreto:

- 1° voor een nieuwe schenking na een zogenaamde doorgeefschening (door dezelfde schenker aan dezelfde begiftigde binnen de drie jaar) wordt het progressievoorbehoud bij deze tweede schenking toegepast;
- 2° wanneer de zogenaamde doorgeefschening een eerdere schenking door dezelfde schenker aan dezelfde begiftigde volgt binnen de drie jaar, dan zal de gewone schenkbelasting op deze doorgeefschening worden berekend, dus met toepassing van progressievoorbehoud. Op dit bedrag zal vervolgens de gehele of gedeeltelijke vrijstelling volgens de hier uiteengezette voorwaarden en criteria worden toegepast;
- 3° wanneer de schenker op zijn beurt overlijdt binnen drie jaar na de doorgeefschening, dan zal bij de berekening van de erfbelasting het progressievoorbehoud toepasbaar zijn rekening houdend met de heffingsgrondslag van de doorgeefschening.

Artikel 12

Dit artikel legt de verplichting op aan de indieners van de aangifte van nalatenschap om in die aangifte melding te maken van overeenkomsten vermeld in de wet van 31 juli 2017 tot wijziging van het Burgerlijk Wetboek wat de erfenissen en giften betreft en tot wijziging van diverse andere bepalingen ter zake en die invloed kunnen hebben op de berekening van de erfbelasting.

Bedoeld wordt onder meer de melding van het bestaan van een door de wet toegelaten erfovereenkomst of van verkrijgingen van voortgezet vruchtgebruik. Verder is het voor een correcte heffing van de erfbelasting van belang dat de aangevers vermelden welke schenkingen, levensverzekeringen en legaten aan inbreng of inkorting zijn onderworpen en zo ja de wijze waarop de inbreng of inkorting gebeurt.

Artikel 13

Het artikel 3.12.3.0.1 VCF voorziet welke verklaringen in een akte of geschrift dienen te worden opgenomen om van de verminderingen of vrijstellingen of verlaagde tarieven te kunnen genieten. De noodzakelijke aanpassing dringt zich bijgevolg op ingevolge de invoering van de nieuwe vrijstelling van de schenkbelasting voorzien in artikel 2.8.6.0.9.

Artikel 14

Dit artikel bepaalt de inwerkingtreding van de bepalingen van dit decreet. De bepaalde datum van 1 september 2018 is gelijklopend met de inwerkingtreding van de federale hervorming van het erfrecht en het huwelijksvermogensrecht.

Voor de zogenaamde vrijwillige en flexibele erfenissprong zoals voorzien bij het artikel 10, wordt in het nieuwe artikel 2.8.6.0.9 expliciet vermeld dat het voorafgaande overlijden moet dateren van na 31 augustus 2018. In het kader van een gelijke behandeling van alle belastingplichtigen is een inwerkingtreding gekoppeld aan de datum van het overlijden te verkiezen.

De minister-president van de Vlaamse Regering,

Geert BOURGEOIS

De Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie,

Bart TOMMELEIN

VOORONTWERP VAN DECREET



Voorontwerp van decreet tot modernisering van de erfbelasting, aangepast aan het nieuwe erfrecht

DE VLAAMSE REGERING,

Op voorstel van de Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie;

Na beraadslaging,

BESLUIT:

De Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie is ermee belast, in naam van de Vlaamse Regering, bij het Vlaams Parlement het ontwerp van decreet in te dienen, waarvan de tekst volgt:

Artikel 1. Dit decreet regelt een gewestaangelegenheid.

Art. 2. Aan artikel 2.7.1.0.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014, wordt een tweede lid toegevoegd, dat luidt als volgt:

“Naast het geval, vermeld in het eerste lid, is de erfbelasting ook verschuldigd op een verkrijging van vruchtgebruik met toepassing van artikel 858bis, §3 en §4, van het Burgerlijk Wetboek, tenzij de langstlevende echtgenoot of wettelijk samenwonende aan het vruchtgebruik heeft verzaakt conform paragraaf 5 van het voormelde artikel.”.

Art. 3. Aan artikel 2.7.1.0.3 van hetzelfde decreet, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014, wordt een tweede lid toegevoegd, dat luidt als volgt:

“Het eerste lid, 3°, is niet van toepassing bij de realisatie van een beding van terugval die de erflater heeft bedongen in het voordeel van een derde voor een vruchtgebruik dat de erflater zich heeft voorbehouden.”.

Art. 4. In artikel 2.7.3.2.7 van hetzelfde decreet, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014, wordt het tweede lid opgeheven.

Art. 5. In artikel 2.7.3.2.12, §2, eerste lid, van hetzelfde decreet, ingevoegd bij decreet van 19 december 2014, worden de volgende wijzigingen aangebracht:

1° de woorden “eerst toegerekend op zijn netto onroerend aandeel” worden vervangen door de zinsnede “eerst toegerekend op zijn overeenkomstig artikel 2.7.4.1.1, §2, derde lid, of artikel 2.7.6.0.6 niet vrijgestelde gedeelte van het netto onroerend aandeel”;

2° de woorden "vervolgens op zijn netto roerend aandeel" worden vervangen door de zinsnede "vervolgens op zijn overeenkomstig artikel 2.7.6.0.6 niet vrijgestelde gedeelte van het netto roerend aandeel".

Art. 6. In artikel 2.7.4.1.1 van het zelfde decreet, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014, wordt paragraaf 1 vervangen door wat volgt :

"§1. De erfbelasting wordt berekend volgens het tarief, vermeld in de volgende tabellen :

A schijf in euro		tarief, toepasselijk op het overeenstemmende gedeelte in kolom A, in %	totaalbedrag van de belasting op de voorgaande gedeelten, in euro
vanaf	tot en met		
0,01	50.000	3	
50.000,01	250.000	9	1.500
250.000,01		27	19.500

A schijf in euro		tarief, toepasselijk op het overeenstemmende gedeelte in kolom A, in %		totaalbedrag van de belasting op de voorgaande gedeelten, in euro	
vanaf	tot en met	tussen broers en zussen	tussen anderen	tussen broers en zussen	tussen anderen
0,01	35.000	25	25		
35.000,01	75.000	30	45	8.750	8.750
75.000,01		55	55	20.750	26.750

..

Art. 7. In artikel 2.7.5.0.1, §1, van hetzelfde decreet, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014, worden het derde en vierde lid vervangen door wat volgt:

"De erfbelasting, verschuldigd uit hoofde van een verkrijging door een broer of zus, wordt verminderd met een bedrag gelijk aan hetzij:

- 1° 2000 euro, vermenigvuldigd met (nettoverkrijging/20.000 euro), wanneer de nettoverkrijging kleiner is dan of gelijk is aan 18.750 euro;
- 2° 2500 euro, vermenigvuldigd met $[1 - (\text{nettoverkrijging} / 75.000 \text{ euro})]$, wanneer de nettoverkrijging groter is dan 18.750 euro en niet meer bedraagt dan 75.000 euro.

Voor de erfbelasting verschuldigd door andere personen dan erfgenamen in de rechte lijn, de partners of broers en zussen, wordt eenzelfde vermindering toegepast als berekend overeenkomstig het derde lid waarbij onder de nettoverkrijging moet begrepen worden: de som van de nettoverkrijgingen."

Art. 8. In hetzelfde decreet, het laatst gewijzigd bij decreet van xx.yy.2018, wordt een artikel 2.7.6.0.6 ingevoegd, dat luidt als volgt:

“Artikel 2.7.6.0.6. §1. Voor de toepassing van het tarief, vermeld in artikel 2.7.4.1.1, §1, in rechte nederdalende lijn, en voor zover de andere ouder van de betrokken kinderen reeds vooroverleden is, wordt de eerste schijf van 75.000 euro in de nettoverkrijging van het rechtverkrijgende kind onder de 21 jaar van de roerende goederen vrijgesteld van het successierecht.

In afwijking van artikel 2.7.4.1.1, §2, tweede lid, en voor zover de andere ouder van de betrokken kinderen reeds vooroverleden is, wordt het tarief van de erfbelasting voor de onroerende goederen in rechte lijn niet toegepast op de nettoverkrijging van het rechtverkrijgende kind in de woning die op het ogenblik van het overlijden van de langstlevende ouder de woning was waar de erflater gedomicilieerd was op het moment van overlijden.

§2. Voor de toepassing van het tarief, vermeld in artikel 2.7.4.1.1, §1, tussen partners wordt de eerste schijf van 50.000 euro in de nettoverkrijging van de rechtverkrijgende partner van de roerende goederen vrijgesteld van het successierecht.”.

Art. 9. Aan artikel 2.8.1.0.1 van hetzelfde decreet, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014, worden een tweede en derde lid toegevoegd, die luiden als volgt:

“Een akte die een overeenkomst vaststelt waarop artikel 1100/2 tot en met 1100/6 van het Burgerlijk Wetboek van toepassing zijn, wordt voor de toepassing van de schenkbelasting geacht niet tot bewijs te strekken van een schenking die niet aan de formaliteit van de registratie is onderworpen, die in die overeenkomst wordt vermeld en waarvan de partijen in of onderaan op de akte bevestigen dat die heeft plaatsgevonden vóór de datum waarop die overeenkomst gesloten werd.

In afwijking van het eerste lid kunnen de partijen of een van hen in een uitdrukkelijke fiscale verklaring in of onderaan de akte te kennen geven dat de vermelding van een dergelijke schenking wel tot bewijs strekt voor de toepassing van de schenkbelasting.”.

Art. 10. In hetzelfde decreet, het laatst gewijzigd bij decreet van xx.yy.2018, wordt een artikel 2.8.6.0.9 ingevoegd, dat luidt als volgt:

“Artikel 2.8.6.0.9. Als de waarde van de goederen die belast is met de erfbelasting, binnen het jaar na het overlijden van de erflater, door een verkrijger van wie de verkrijging belast werd aan het tarief voor een verkrijging in de rechte lijn en tussen partners, bij notariële akte wordt geschonken aan een of meer van zijn afstammelingen of aan een of meer personen die voor de toepassing van de schenkbelasting met afstammelingen worden gelijkgesteld, wordt de schenking vrijgesteld van de schenkbelasting.

Het bedrag van de vrijstelling, vermeld in het eerste lid, kan nooit hoger zijn dan het bedrag van de erfbelasting dat geheven werd op de overdracht aan de schenker. Als de schenker meer dan één schenking doet zoals vermeld in het eerste lid, wordt het maximumbedrag van de vrijstelling beoordeeld voor alle schenkingen samen.

Het bedrag van de erfbelasting, vermeld in het tweede lid, dat geheven werd op de overdracht aan de schenker is het bedrag dat op regelmatige wijze in hoofde van deze persoon werd geheven op zicht van de aangifte die werd ingediend bij toepassing van artikel 3.3.1.0.5.

Voor schenkingen onderworpen aan het tarief vermeld in artikel 2.8.4.1.1, § 1 of artikel 2.8.4.2.1 kan de vrijstelling niet verleend worden in de mate deze schenking een onroerend goed tot voorwerp heeft dat geen deel uitmaakte van de verkrijging bij het overlijden vermeld in het eerste lid.

Voor de toepassing van de vrijstelling, vermeld in het eerste lid, is vereist dat:

- 1° de nalatenschap van de erflater waaruit de waarde van de geschonken goederen werd verkregen fiscaal gelokaliseerd is in het Vlaamse Gewest;
- 2° het overlijden heeft plaats gevonden na 31 augustus 2018;
- 3° de erfbelasting die werd geheven op de overdracht, is betaald;
- 4° de schenking noch aan een opschortende voorwaarde, noch aan een opschortende termijn is onderworpen;
- 5° de vrijstelling wordt gevraagd overeenkomstig artikel 3.12.3.0.1, §1, 3° en 4°.

Art. 11. Aan artikel 3.3.1.0.8, §1, eerste lid, van hetzelfde decreet, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014 en gewijzigd bij het decreet van 17 juli 2015, worden een punt 15° tot en met 17° toegevoegd, die luiden als volgt:

- “15° in voorkomend geval de erfovereenkomst, vermeld in artikel 1100/7 van het Burgerlijk Wetboek. In dat geval wordt een kopie van die notariële erfovereenkomst bij de aangifte gevoegd;
- 16° in voorkomend geval de verkrijgingen van vruchtgebruik met toepassing van artikel 858bis, §3 en §4, van het Burgerlijk Wetboek. In dat geval wordt een kopie van de akte van schenking bij de aangifte gevoegd;
- 17° in voorkomend geval welke schenkingen, levensverzekeringen en legaten aan inbreng of inkorting zijn onderworpen en in bevestigend geval op welke wijze de inbreng of inkorting gebeurt.”

Art. 12. In artikel 3.12.3.0.1, §1, 4°, van hetzelfde decreet, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014 en laatst gewijzigd bij decreet van xx.yy.2018, wordt tussen de zinsnede “artikel 2.8.6.0.3,” en de zinsnede “artikel 2.9.4.2.12” de zinsnede “artikel 2.8.6.0.9,” ingevoegd.

Art. 13. Dit decreet treedt in werking op 1 september 2018.

Brussel, ... (datum).

De minister-president van de Vlaamse Regering,

Geert BOURGEOIS

De Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie,

Bart TOMMELEIN

ADVIES VAN DE SOCIAAL-ECONOMISCHE RAAD VAN VLAANDEREN



De heer Bart TOMMELEIN
Vlaams minister van Begroting, Financiën en Energie
Kreupelenstraat 2
1000 BRUSSEL

contactpersoon

Tim Buyse
tbuyse@serv.be

ons kenmerk

SERV_BR_20180315_hervorming_erfbelasting_TB

Brussel

15 maart 2018

Adviesvraag hervorming erfbelasting

Mijnheer de minister

De SERV werd op vrijdag 2 maart gevraagd om binnen een termijn van 10 werkdagen een spoedadvies uit te brengen over het voorontwerp van decreet tot modernisering van de erfbelasting, aangepast aan het nieuwe erfrecht.

De sociale partners konden over deze adviesvraag geen consensus bereiken. De raad bezorgt u hierbij wel de respectievelijke standpunten van de werknemers- en werkgeversorganisaties.

Hoogachtend

Pieter Kerremans
Administrateur-generaal

Hans Maertens
Voorzitter

Bijlage 1: Standpunten ABVV, ACLVB en ACV
Bijlage 2: Standpunten Boerenbond, UNIZO en Voka
Bijlage 3: Standpunt Verso

Bijlage 1: standpunten ABVV, ACLVB en ACV

In dit gemeenschappelijk standpunt willen we een aantal fundamentele bedenkingen omtrent de voorgestelde hervorming van de Vlaamse erfbelasting naar voren schuiven.

De Vlaamse regering opteert in voorliggend voorontwerp van decreet in de eerste plaats de Vlaamse erfbelasting aan te passen aan nieuwe samenlevingsvormen, alsook de belastingdruk voor verkrijgingen buiten de rechte lijn en tussen partners te matigen.

Echter, als vakbonden beschouwen we de erfbelasting de facto als één van de belangrijkste belastingen op kapitaal in Vlaanderen. De progressiviteit in de tarieven en het **herverdelend karakter** ervan zijn dan ook onlosmakelijk verbonden met het wegwerken van de sociale ongelijkheid in onze samenleving.

We zijn absoluut niet a priori tégen een extra fiscale vrijstelling tussen partners, en dat geldt ook voor de vrijstelling van de gezinswoning. Wat we wel ten stelligste betreuren is dat deze hervorming geen deel uitmaakte van een breder maatschappelijk **debat rond rechtvaardige fiscaliteit**. De modernisering van de erfbelasting zou voor ons dan ook deel moeten uitmaken van een ruimere denkoefening over de hervorming van de vermogensbelastingen. Het feit dat voor een dermate belangrijk sociaal economisch dossier beroep wordt gedaan op de procedure van spoedadvies bij de SERV, vinden we dan ook **onaanvaardbaar**.

De poging die werd gedaan om de erfbelasting aan te passen aan de maatschappelijke realiteit door de tarieven in niet rechte lijn aan te passen, beschouwen we bovendien als **veel te beperkt**. De tariefstructuur blijft ook na de hervorming bepaald door de criteria van de bloedband of het samenwonen. Wie een erfenis nalaat aan een derde vanuit een genegenheidsband, betaalt nog steeds het hoogste tarief.

Verder willen we, net zoals de Inspectie van Financiën, wijzen op het feit dat de verwachte inkomsten uit de fiscale regularisatie en het toenemende aantal nalatenschappen in de zijlijn, **hoogst onzeker** zijn. Het getuigt volgens ons dan ook niet van een **verantwoord begrotingsbeleid** wanneer een structurele lastenverlaging wordt gefinancierd met tijdelijke maatregelen. Bovendien dekt het voorgelegde plaatje de financiering misschien tot het einde van de legislatuur, door te rekenen op de verwachte opbrengst van de fiscale regularisatie word een deel van de **rekening doorgeschoven** naar de volgende regering.

Tenslotte beschouwen we het als de grootste manco van deze hervorming dat er simpelweg geen enkele poging werd gedaan om de **legale ontwijkingsmogelijkheden** in de erfbelasting aan te pakken.

Talrijke experts zijn het er over eens dat het lappendeken aan fiscale achterpoortjes een sterke maatschappelijke ongelijkheid en zelfs **klassenfiscaliteit** doet ontstaan. Zij die het zich kunnen permitteren (en er aan denken) zich te laten bijstaan door dure fiscale advocaten, zullen er ook na deze hervorming in slagen om zo goed als geen erfenisbelasting te betalen.

Als het deze regering menens had geweest om de erfbelasting écht op een rechtvaardige manier te moderniseren, had ze ook een poging gedaan om bijvoorbeeld:

- de tarieven tussen de schenk- en erfbelasting beter op elkaar af te stemmen
- ontwijkingsmogelijkheden zoals het werken via stichtingen of buitenlandse notarissen aan te pakken

- een rechtvaardige bijdrage te vragen bij de overdracht van een familiale onderneming, waarbij de verankering van tewerkstelling al zeer lang een syndicale eis is
- schenkingen verplicht te registreren en te inventariseren
- eindelijk werk te maken van volledige transparantie door het oprichten van een vermogenskadaster

Samengevat vragen we aan deze Vlaamse regering om te streven naar een **eerlijke, transparante én doorzichtige fiscaliteit** waarbij iedereen naar vermogen bijdraagt. De regelgeving inzake erf- en schenkbelasting zal ook na deze hervorming vooral een speeltuin blijven voor fiscale vermogensplanners waarbij de vermogenden de dans grotendeels kunnen ontspringen en de middenklasse het leeuwendeel van de lasten dragen bij het afwezig zijn van een fiscale planning.

We beschouwen het als een **gemiste kans** dat deze hervorming zo ongelofelijk beperkt is, en zijn dan ook van mening dat hier van een modernisering absoluut geen sprake kan zijn.

Bijlage 2: standpunten Boerenbond, UNIZO en Voka

Een hervorming van de erfbelasting tussen natuurlijke personen heeft slechts een beperkte rechtstreekse impact op de socio-economische dynamiek van Vlaanderen. Vandaar dat de werkgeversorganisaties een advies op hoofdlijnen geven over dit ontwerp van decreet. Ze erkennen het belang van een als fair gepercipieerde erfbelasting. De relatief hoge fiscale druk in Vlaanderen, ook op dit vlak, – en dan met name in de zijlijn – wettigt op zich al een hervorming. De aanpassing van het federale erfrecht en de noodzaak om ook deze belasting te vereenvoudigen zijn bijkomende redenen.

De werkgeversorganisaties ondersteunen de grote lijnen van de voorliggende hervorming. Ze heeft de verdienste om gericht de te hoge tarieven bij verervingen in de zijlijn te verminderen en een bijkomende lastenverlaging te voorzien voor erfgenamen die emotioneel en financieel het zwaarst getroffen worden door een overlijden (de langstlevende partner en jonge kinderen). Bovendien speelt het ontwerp ook tijdig in op de toegenomen keuzevrijheid voor de erflater die het recent aangepaste federale erfrecht voorziet. In een volgende legislatuur kunnen verdere stappen gezet worden om het stelsel te vereenvoudigen om zo de tax compliance te verhogen.

De verlaging van het overdreven toptarief van 65% naar 55% voor erfenissen in de zijlijn boven de €125.000 is een stap in de goede richting. De werkgeversorganisatie steunen ook de uitbreiding van de vrijstellingen voor de langstlevende partner en van kinderen jonger dan 21 jaar die beide ouders verliezen door te voorzien in een abatement op de netto-verkrijging van roerende goederen. Hierdoor kent voortaan ook de langstlevende partner in een nalatenschap zonder eigen gezinswoning of waarbij de gezinswoning reeds werd verkocht een vrijstelling. De decreetgever creëert hierbij terecht enige graad van level playing field tussen bezit van vastgoed en bezit van roerend goed. De waarde van de eigen gezinswoning zal de waarde van het vrijgestelde roerend echter in vele gevallen overschrijden, waardoor een zekere ongelijke fiscale behandeling tussen de verschillende vermogenscomponenten blijft bestaan.

De werkgeversorganisaties vragen dat nog eens goed bekeken wordt of het ontwerp van decreet voldoende inspeelt op het nieuwe erfrecht. Het erfrecht introduceert immers nieuwe begrippen en instrumenten die zonder wijziging van de erfbelasting dode letter riskeren te blijven. Zo wijzen experts familiaal vermogensrecht er op dat de aanwending van het nieuwe instrument van het familiepact bemoeilijkt wordt doordat alsnog 3% schenkingsrecht verschuldigd is op hand- en bankgiften van jaren geleden. Dit zou de afsluiting van dergelijke familiepacten – een interessant instrument om mogelijke familieruzies over erfenissen te vermijden – in die gevallen kunnen afremmen.

Door de hoge tarieven van de erfbelasting te verlagen en het stelsel te vereenvoudigen kan verwacht worden dat ook de erfenisplanning zal afnemen. Op zijn beurt zou dit een positief effect hebben op de tax compliance. In een volgende regeerperiode kunnen nog verdere stappen gezet worden. Daarbij moet dan ons inziens de focus liggen op een verdere vereenvoudiging van het stelsel. Te overwegen pistes daarbij zijn een vermindering van het aantal tariefschijven tot twee per stelsel, één stelsel voor de zijlijn, een uniforme berekening van de erfbelasting, onafgezien van de graad van verwantschap en een belastingvrije som voor kleine vermogens. Vereenvoudiging kan ook gerealiseerd worden door voorwaarden, waar relevant, beter op elkaar af te stemmen. Zo kunnen feitelijk samenwonenden genieten van de vrijstelling op de

gezinswoning indien ze minstens 3 jaar samenwonen. Feitelijk samenwoners kunnen ook van de nieuwe vrijstelling van €50.000 voor roerende goederen genieten, indien ze één jaar ononderbroken samenleven met de erflater. Te overwegen valt tot slot ook om de langstlevende partner in grotere mate of zelfs volledig vrij te stellen van erfbelasting.

Bijlage 3: standpunt Verso

Verso onthoudt zich om een standpunt in te brengen over de voorgestelde decretale wijzigingen van de erfbelasting, aangezien het niet mogelijk is om binnen de gestelde adviestermijn uitspraken ten gronde te doen over de inhoudelijke aanpassingen en de budgettaire impact ervan.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE



RAAD VAN STATE

afdeling Wetgeving

advies 63.176/3
van 23 april 2018

over

een voorontwerp van decreet van het Vlaamse Gewest ‘tot modernisering van de erfbelasting, aangepast aan het nieuwe erfrecht’

Op 16 maart 2018 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van decreet van het Vlaamse Gewest ‘tot modernisering van de erfbelasting, aangepast aan het nieuwe erfrecht’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 10 april 2018. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Wouter PAS, staatsraden, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Kristine BAMS, eerste auditeur.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 23 april 2018.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van decreet van het Vlaamse Gewest strekt er in hoofdzaak toe bepaalde regels inzake de erfbelasting te herzien. In de eerste plaats worden een aantal wijzigingen doorgevoerd in lijn met de federale hervorming van het erfrecht.² In de tweede plaats gaat het om aanpassingen teneinde vererving buiten de rechte lijn minder zwaar te belasten.

Het gaat meer bepaald om de volgende aanpassingen.

Bedingen van terugval³ van vruchtgebruik ten voordele van een derde worden uitgesloten van de toepassing van artikel 2.7.1.0.3, 3^o, van het decreet van 13 december 2013 ‘houdende de Vlaamse Codex Fiscaliteit’ (hierna: Vlaamse Codex Fiscaliteit), dat schenkingen van roerende goederen, die de erflater heeft gedaan onder de opschortende voorwaarde of termijn die vervuld wordt ingevolge het overlijden van de schenker voor de heffing van het successierecht, gelijkstelt met een legaat (artikel 3 van het voorontwerp).

De belastingtarieven voor verervingen tussen broers en zussen of tussen “anderen”⁴ worden verlaagd (artikel 6).

De regeling inzake de belastingvermindering voor de bescheiden verkrijgingen bedoeld in artikel 2.7.5.0.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit wordt aangepast (artikel 7). Hetzelfde geldt voor de aanrekening van de voetvrijstelling bedoeld in artikel 2.7.3.2.12 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit ten gunste van gehandicapte personen of gehandicapte kinderen (artikel 5).

Voor verervingen die belastbaar zijn in de rechte lijn en tussen partners worden enkele nieuwe vrijstellingen ingevoerd (artikel 8). Op de nettoverrijging van roerende goederen wordt een voetvrijstelling toegepast ten bedrage van 50.000 euro in het voordeel van de rechtverkrijgende partner en ten bedrage van 75.000 euro in het voordeel van een kind jonger dan eenentwintig jaar wiens beide ouders zijn overleden. Voor die laatste categorie wordt tevens

¹ Aangezien het om een voorontwerp van decreet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

² Wet van 31 juli 2017 ‘tot wijziging van het Burgerlijk Wetboek wat de erfenissen en de giften betreft en tot wijziging van diverse andere bepalingen ter zake’.

³ Zie over het beding van terugval o.m.: N. VAN RAEMDONCK, “De terugvalling van het vruchtgebruik en het nieuwe fictief legaat in Vlaanderen”, *Not.Fisc.M.* 2007, (205) 207; J. DECUYPER, *Successierechten 2016-2017*, Mechelen, Kluwer, 2017, nrs. 129/6 en 129/7.

⁴ Daarmee wordt bedoeld: andere personen dan ascendenten of descendenten in rechte lijn, partners, broers of zussen.

voorzien in een volledige vrijstelling ingeval van de verkrijging van de woning waar de erflater op het ogenblik van het overlijden gedomicilieerd was.

Er wordt in een nieuwe vrijstelling van schenkbelasting voorzien bij een doorgeefschenking. Dat is het geval wanneer het vererfde belast werd in het kader van de erfbelasting aan het tarief voor de verkrijging in de rechte lijn en tussen partners en de verkrijger binnen het jaar na het overlijden van erflater de waarde van de belaste goederen bij notariële akte schenkt aan een of meer van zijn afstammelingen of daarmee gelijkgestelde personen (artikelen 10 en 12).

Ten slotte bevat het voorontwerp ook een reeks punctuele aanpassingen inzake de erfbelasting en de schenkbelasting die zijn afgestemd op de wijziging van de federale wetgeving inzake het erfrecht (artikelen 2, 9 en 11) en inzake het huwelijksvermogensrecht (artikel 4).

Het aan te nemen decreet treedt in werking op 1 september 2018 (artikel 13).

ALGEMENE OPMERKINGEN

3. Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet discriminatie, wanneer dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.⁵ Bij artikel 172 van de Grondwet wordt de toepasselijkheid van de grondwettelijke regels van gelijkheid en van niet-discriminatie (artikelen 10 en 11 van de Grondwet) bevestigd in fiscale aangelegenheden. Deze bepaling is immers een precisering of een bijzondere toepassing van het in artikel 10 van de Grondwet algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel.

De verschillen in behandeling die voortvloeien uit de ontworpen bepalingen zullen dan ook moeten kunnen worden verantwoord in het licht van de voormelde grondwetsbepalingen. Die verantwoording wordt het best opgenomen in de memorie van toelichting.

4. Hierna worden in dit verband een aantal meer specifieke opmerkingen gemaakt.

4.1. Luidens het ontworpen tweede lid van artikel 2.7.1.0.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit (artikel 2 van het voorontwerp) is bij verkrijging van vruchtgebruik met toepassing van de wettelijke terugvalregeling bedoeld in artikel 858*bis*, §§ 3 en 4, van het Burgerlijk Wetboek, erfbelasting verschuldigd.

⁵ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv.: GwH 17 juli 2014, nr. 107/2014, B.12; GwH 25 september 2014, nr. 141/2014, B.4.1; GwH 30 april 2015, nr. 50/2015, B.16; GwH 18 juni 2015, nr. 91/2015, B.5.1; GwH 16 juli 2015, nr. 104/2015, B.6; GwH 16 juni 2016, nr. 94/2016, B.3.

Het ontworpen tweede lid van artikel 2.7.1.0.3 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit (artikel 3 van het voorontwerp) voorziet daarentegen in de onderwerping aan de schenkbelasting als het gaat om een contractueel beding van terugval.

Voor beide soorten belastingen gelden andere tariefcategorieën. Aan de gemachtigde is dan ook gevraagd wat de verantwoording is voor deze verschillende behandeling van op het eerste gezicht vergelijkbare categorieën. Het antwoord luidt:

“Het ontworpen artikel 2 van het voorgelegde voorontwerp van decreet onderwerpt de nieuwe wettelijke verkrijging van het vruchtgebruik aan de erfbelasting.

Met het ontworpen artikel 3 wordt een conventionele terugval van vruchtgebruik onttrokken aan de erfbelasting en vanaf de inwerkingtreding van deze bepaling onderworpen aan schenkbelasting.

Dit verschil in behandeling kan worden verantwoord door de verschillende aard van de titel waaruit het voortgezet vruchtgebruik wordt verkregen:

- de wettelijke verkrijging wordt onderworpen aan de erfbelasting,
- de conventionele verkrijging wordt onderworpen aan de schenkbelasting (en onttrokken aan het toepassingsgebied van de vermelde fictiebepaling die sommige conventionele verkrijgingen fictief en enkel voor de toepassing van de erfbelasting met een legaat gelijkstelt).”

In de memorie van toelichting wordt bij de bespreking van artikel 2 van het voorontwerp evenwel het volgende opgemerkt:

“De reden waarom de Vlaamse Regering opteert voor de principiële belastbaarheid is de bekommernis om te komen tot een vergelijkbare fiscale behandeling van deze nieuwe wettelijke terugval enerzijds en de fiscale behandeling van de terugval die bij overeenkomst in het voordeel van de langstlevende partner werd bedongen anderzijds.”

De toelichting van de gemachtigde lijkt in tegenspraak met de bedoeling vermeld in de memorie van toelichting. Bovendien is een contractueel beding van terugval te beschouwen als een contractuele erfstelling,⁶ die in beginsel onder de erfbelasting valt (huidig artikel 2.7.1.0.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit). Er zal dus een meer deugdelijke verklaring moeten kunnen worden gegeven voor de afwijkende behandeling.

4.2. Het ontworpen artikel 2.7.6.0.6, § 1, tweede lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit (artikel 8 van het voorontwerp) voorziet voor de erfbelasting in een nultarief als de woning waar de erflater bij overlijden zijn domicilie had, vererfd wordt aan een kind wiens andere ouder reeds vooroverleden is. Anders dan het geval is voor de regeling in het ontworpen eerste lid van dezelfde bepaling waar de vrijstelling slechts geldt indien het rechtverkrijgende kind geen 21 jaar is, wordt hierbij geen leeftijdsgrens bepaald. Een tweede verschil is dat in het tweede lid de nettoverrijking niet geplafonneerd wordt (de vrijstelling geldt slechts voor de eerste schijf van 75.000 euro).

⁶ Een contractuele erfstelling is een contract om niet waardoor een persoon ten voordele van een andere persoon beschikt over de goederen waaruit zijn nalatenschap is samengesteld (Cass. 10 december 2010, AR F.08.0102.N; zie ook o.m. Antwerpen 24 juni 2008, *T.Not.* 2008, 486).

Aan de gemachtigde is daarover om uitleg verzocht. Die uitleg luidt:

“Het is de bedoeling van de Vlaamse Regering om de vrijstelling zoals omschreven in het tweede lid van het ontworpen artikel 2.7.6.0.6, § 1 te verlenen aan kinderen onder de 21 jaar. Het gaat met andere woorden om dezelfde leeftijdsvereiste als deze geformuleerd voor de vrijstelling zoals omschreven in het eerste lid.

De tekst behoeft dus een tekstcorrectie, dezelfde leeftijdsvereiste dient expliciet te worden toegevoegd.”

Met dat voorstel kan worden ingestemd, maar een verantwoording voor het niet hanteren van een maximumplafond wordt niet gegeven. Ofwel zal ook in het tweede lid hetzelfde plafond moeten worden gehanteerd, ofwel zal moeten kunnen worden verantwoord waarom geen plafond of een aangepast plafond wordt gebruikt.

4.3. Het ontworpen artikel 2.8.6.0.9, eerste lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit (artikel 10 van het voorontwerp) voorziet in een voorwaardelijke vrijstelling van schenkbelasting van de waarde van vererfde goederen die door de verkrijger geschonken worden aan zijn afstammelingen of ermee gelijkgestelde personen. Het vierde lid van diezelfde bepaling bevat echter een uitzondering op de vrijstelling indien het voorwerp van de schenking een onroerend goed is dat geen deel uitmaakt van de verkrijging bij overlijden.

Aan de gemachtigde is daarom de vraag gesteld hoe in het licht van het gelijkheidsbeginsel kan worden verantwoord dat de uitsluiting enkel geldt voor onroerende goederen die geen deel uitmaakten van de erfenis, terwijl de vrijstelling wel van toepassing is voor roerende goederen waarvoor hetzelfde geldt.

De gemachtigde antwoordde het volgende:

“Dit is een keuze geweest van de Vlaamse Regering. Zoals vermeld in de memorie van toelichting is het de bedoeling dat er een duidelijke band zichtbaar blijft tussen de verkrijging uit de nalatenschap enerzijds en de vrijgestelde schenking anderzijds. Wanneer de erfopvolger belastingvrij eigen onroerende goederen, reeds bezeten vóór of verworven na de verkrijging uit de nalatenschap, zou kunnen schenken, zou die band veel minder duidelijk zijn of zelfs onbestaande kunnen zijn.

Het gemaakte onderscheid tussen roerende en onroerende goederen kan worden verantwoord door het gegeven dat onroerende goederen doorgaans perfect identificeerbaar blijven na vererving, terwijl dit voor roerende goederen zeer vaak niet of veel minder het geval is omdat de betrokken roerende goederen, na vererving, ten gevolge van vermenging met eigen goederen van de erfopvolger niet meer individualiseerbaar zullen zijn in het vermogen van die erfopvolger, tevens schenker bij de beoogde schenking.

Overigens is deze uitsluiting beperkt tot onroerende goederen die volledig vreemd zijn aan de verkrijging bij overlijden en waarop de erfopvolger zakelijke rechten bezit die niet worden uitgebreid ingevolge de verkrijging bij het overlijden.

De belastingvrije schenking is wel mogelijk wanneer de erfopvolger vóór het overlijden al zakelijke rechten op het onroerend goed had. Dus wanneer de erfopvolger onverdeeld mede-eigenaar was of een beperkt zakelijk recht op een deel of op het geheel van het goed bezat dat voor een ander deel het voorwerp vormt van de verkrijging bij het overlijden, dan is er geen beletsel tegen de belastingvrije schenking.”

Uit deze uitleg blijkt niet waarom het voor onroerende goederen noodzakelijk wordt geacht dat een duidelijke band zichtbaar blijft met de verkrijging uit de nalatenschap en waarom het dus nodig is het geschetste onderscheid te maken. Het doel van de maatregel is derhalve onduidelijk. Misschien willen de stellers van het voorontwerp een bepaald misbruik tegengaan, maar het is de afdeling Wetgeving niet duidelijk om welk misbruik het zou gaan en ze kan dan ook niet nagaan of de maatregel pertinent is.

De stellers doen er daarom goed aan om in de memorie van toelichting uiteen te zetten wat het doel van de maatregel is en om aan te tonen dat er een redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel, kortom dat de maatregel verantwoord is in het licht van het gelijkheidsbeginsel.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Opschrift

5. De voornaamste functie van een opschrift is het herkenbaar maken van de regeling, zodat het onderwerp van de tekst de lezer onmiddellijk duidelijk wordt.⁷ In dit geval wordt in het opschrift alleen melding gemaakt van de erfbelasting, terwijl enkele bepalingen van het voorontwerp ook betrekking hebben op de schenkbelasting. Het opschrift dient dus te worden aangevuld.

Artikel 2

6. Artikel 2 van het voorontwerp strekt ertoe om artikel 2.7.1.0.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit aan te vullen met een nieuw tweede lid, ter aanvulling van wat als volgt is bepaald in het eerste lid:

“De erfbelasting is verschuldigd ongeacht of de verkrijging gebeurt ingevolge wettelijke devolutie, uiterste wilsbeschikking of contractuele erfstelling.”

Uit het ontworpen tweede lid (“Naast het geval, vermeld in het eerste lid, ...”) blijkt dat men een nieuw geval van verschuldigdheid van de erfbelasting wil toevoegen, naast de wettelijke devolutie, de uiterste wilsbeschikking of de contractuele erfstelling.

Het valt echter te betwijfelen of de verkrijging van vruchtgebruik met toepassing van artikel 858*bis*, §§ 3 en 4, van het Burgerlijk Wetboek wel om een nieuw geval gaat, dat staat naast de in het eerste lid vermelde gevallen. Het lijkt immers veeleer om wettelijke devolutie⁸ te

⁷ *Beginselen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, nr. 14.1, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

⁸ In het woordenboek *van Dale* wordt ‘devolutie’ omschreven als “overgang van een goed of recht”. In artikel 858*bis*, §§ 3 en 4, van het Burgerlijk Wetboek gaat het om een engere betekenis, namelijk de toekenning uit kracht van de wet van een recht op vruchtgebruik aan de langstlevende echtgenoot of wettelijk samenwonende bij overlijden van de andere echtgenoot of wettelijke samenwonende.

gaan, in welk geval de toevoeging van het nieuwe tweede lid overbodig is. Wat erin wordt bepaald volgt immers reeds uit de geldende tekst van het betrokken artikel.

7. Wel lijkt er een probleem te zijn wat de omschrijving van de heffingsgrondslag betreft vermits in artikel 2.7.3.1.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit wordt gesteld dat het successierecht wordt gevestigd op de waarde van alles wat “uit de nalatenschap” (van een rijksinwoner of van iemand die geen rijksinwoner is) wordt verkregen. De gemachtigde kwalificeert de verkrijging van dit vruchtgebruik als een last die bij de wet op de verkrijger van de (naakte) eigendom van het goed wordt gelegd. Aldus lijkt die verkrijging inderdaad niet te beantwoorden aan wat in artikel 2.7.3.1.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit wordt bepaald en is dat artikel aan aanvulling toe .

Artikel 5

8. Vermits de vervangingen in de punten 1° en 2° van artikel 5 van het voorontwerp aaneensluitende zinsdelen betreffen, en er geen onderscheid wordt gemaakt inzake de inwerkingtreding ervan, heeft het geen zin ze als twee wijzigingen voor te stellen.

Artikel 8

9. Op de vraag waarom in het ontworpen artikel 2.7.6.0.6, eerste en tweede lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit telkens ook gewag wordt gemaakt van “de betrokken kinderen” (meervoud), antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Uit het gelijktijdig gebruik in dezelfde zin van zowel het enkelvoud als het meervoud dient geen bijzondere conclusie te worden getrokken.

Met het gebruik van de meervoudsvorm werd in eerste instantie vooral de omschrijving van de doelgroep beoogd, met het gebruik van het enkelvoud verderop in de zin worden de voorwaarden voor het bekomen van de vrijstelling nader gespecificeerd.”

Om mogelijke interpretatieproblemen te vermijden, verdient het aanbeveling om de woorden “de betrokken kinderen” telkens te vervangen door de woorden “het betrokken kind”.

Artikel 9

10. Artikel 9 van het voorontwerp strekt ertoe een tweede en een derde lid toe te voegen aan artikel 2.8.1.0.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit. De draagwijdte van de ontworpen bepalingen is moeilijk te vatten voor wie geen kennis heeft van de uitvoerige uitleg opgenomen in de memorie van toelichting. Dat zou moeten worden vermeden door de bepaling op een meer heldere manier te formuleren.

In verband met die bepalingen heeft de gemachtigde ook nog het volgende medegedeeld:

“De voorgenomen decretale bepaling stelt dat de kwestieuze vermeldingen worden ‘geacht niet tot bewijs te strekken’. Met deze bepaling wordt met andere woorden een nieuwe fictiebepaling voorzien.

Ook deze nieuwe fictiebepaling beantwoordt aan de omschrijving die door het Grondwettelijk Hof wordt gegeven aan de bevoegdheid van de gewesten inzake de heffingsgrondslag van de erfbelasting. Hiervoor kan worden verwezen naar het arrest van het Grondwettelijk Hof [van 26 april 2006, nr. 58/2006].”

De ontworpen bepalingen geven aan dat, behoudens indien de bij de overeenkomst betrokken partijen of een van hen het uitdrukkelijk anders bepalen, de erfovereenkomst waarin melding wordt gemaakt van een schenking die niet aan de formaliteit van de registratie werd onderworpen en heeft plaatsgevonden voor de datum waarop de overeenkomst werd gesloten, voor de toepassing van de schenkbelasting geacht moet worden niet tot bewijs te strekken dat die schenking heeft plaatsgehad. Aldus lijkt de bevoegdheid van de belastingdienst te worden beperkt, vermits een dergelijke erfovereenkomst hem in principe niet toelaat om schenkbelasting te heffen wegens het feit van de schenking.

10.1. In de memorie van toelichting wordt bevestigd dat hiermee niet geraakt wordt aan de belastbare materie, voor het vaststellen waarvan de federale overheid bevoegd is.⁹ Die bepalingen horen derhalve niet thuis in artikel 2.8.1.0.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, dat immers louter tot doel heeft in herinnering te brengen wat inzake de schenkbelasting de belastbare materie is.¹⁰

10.2. Door de ontworpen bepalingen als een vermoeden te formuleren (“wordt ... geacht”), wordt de rechtszekerheid niet gediend.

Een wettelijk vermoeden is in beginsel steeds weerlegbaar. Als het om een onweerlegbaar vermoeden gaat, moet dit met andere woorden uitdrukkelijk worden bepaald.¹¹ Gelet op het in beginsel weerlegbare karakter zou de belastingdienst derhalve toch kunnen aantonen dat de akte een titel voor belastingheffing vormt, al wordt niet duidelijk gemaakt hoe dat dan zou moeten gebeuren.

De ontworpen bepalingen lijken echter in te houden dat het aan de partijen toekomt om in de akte te bepalen of ze wel of niet tot bewijs strekt. In dat geval kan de belastingdienst zich niet tegen de wil van de partijen op de akte beroepen. Als dat effectief de bedoeling is, wordt het ontworpen tweede lid beter geformuleerd als een regel in plaats van als

⁹ Zie o.m. GwH 19 juni 2014, nr. 93/2014, B.12.

¹⁰ *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 114/1, 6 en 15-16.

¹¹ Overigens moet worden opgelet met het gebruik van juridische ficties en wettelijke vermoedens in belastingaangelegenheden. In dit verband kan, bij wijze van voorbeeld, worden gewezen op de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie dat bij belastingmaatregelen ter voorkoming en bestrijding van fraude het evenredigheidsbeginsel vereist dat de belastingplichtige in de gelegenheid wordt gesteld tegenbewijs te leveren (zie bijv. HvJ 19 september 2000, C-177/99 en C-181/99, *Ampafrance SA v. Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire* en *Sanofi Synthelabo v. Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne*, punt 62, en HvJ 12 september 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes v. Commissioners of Inland Revenue*, punt 70).

een fictiebepaling (door bijvoorbeeld te schrijven "... strekt ... niet tot het bewijs van ..."), terwijl in het derde lid dan wordt aangegeven dat de partijen van die regel kunnen afwijken.

10.3. Kennelijk moeten niet alle partijen bij de erfovereenkomst ter zake dezelfde houding aannemen, vermits in het ontworpen derde lid wordt bepaald dat "de partijen of een van hen" te kennen kunnen geven dat de vermelding van een schenking in de akte wel tot bewijs strekt voor de toepassing van de schenkbelasting. Vraag is of dat niet tot tegenstrijdigheden kan leiden, vermits de ontworpen bepaling zo is gesteld dat elke bij de erfovereenkomst betrokken partij dit kan verklaren in verband met elk van de in de overeenkomst vermelde schenking. Het is dan ook niet zeker of dit wel spoort met de bedoeling van de stellers van het voorontwerp.

11. Niet alle artikelen van het Burgerlijk Wetboek waarnaar in het ontworpen nieuwe tweede lid verwezen wordt (nl. de artikelen 1100/2 tot 1100/6), zijn relevant.¹²

Bovendien rijst de vraag of uit die verwijzing kan worden afgeleid dat de regeling niet zal gelden voor de globale erfovereenkomst die immers het voorwerp is van artikel 1100/7 van het Burgerlijk Wetboek. De gemachtigde reageerde als volgt op een vraag daaromtrent:

"Met de bewoordingen '... overeenkomst vaststelt waarop artikel 1100/2 tot en met 1100/6 van het Burgerlijk Wetboek van toepassing zijn...' worden alle erfovereenkomsten bedoeld waarop de vormvereisten van de genoemde artikelen van toepassing zijn. Dus dit betreft zowel de punctuele als de globale erfovereenkomsten.

Om deze intentie van de Vlaamse Regering duidelijker te formuleren lijkt het nu aangewezen die bewoordingen te vervangen door een meer generieke omschrijving, die tevens gebruikt wordt in het Burgerlijk Wetboek, en waarmee ook toekomstige wijzigingen aan het Burgerlijk Wetboek in verband met de erfovereenkomsten kunnen worden gevat."

Met dit voorstel kan worden ingestemd.

Artikel 10

12. Artikel 10 van het voorontwerp strekt ertoe een nieuwe vrijstelling van schenkbelasting in te voeren. Het gaat om het geval waarin de waarde van goederen die in het kader van de erfbelastingregeling zijn belast, binnen het jaar door de erfopvolger bij wege van schenking wordt overgedragen aan de volgende generatie.

Uit het ontworpen artikel 2.8.6.0.9, vijfde lid, 1^o, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit blijkt dat een van de voorwaarden voor de toepassing van de vrijstelling is dat de nalatenschap van de erflater waaruit de waarde van de geschonken goederen werd verkregen, fiscaal gelokaliseerd moet zijn in het Vlaamse Gewest.¹³ De vraag rijst of deze voorwaarde wel in overeenstemming is met het recht van de Europese Unie, en inzonderheid met artikel 63, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie dat alle beperkingen van het

¹² Zo bepaalt artikel 1100/3, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek bijvoorbeeld dat niet door de wet toegelaten erfovereenkomsten absoluut nietig zijn.

¹³ Bemerkt dat een dergelijke voorwaarde niet voorkomt in artikel 2.7.5.0.3 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit.

kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen verbiedt. Een dergelijke belemmering is volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie slechts toelaatbaar wanneer zij gerechtvaardigd is uit hoofde van dwingende redenen van algemeen belang.

In dit verband kan worden verwezen naar het arrest van het Hof van Justitie inzake de regeling van de meeneembaarheid van de registratierechten.¹⁴ De toepassing van die regeling was afhankelijk van de voorwaarde dat zowel de verkochte als de gekochte woning in het Vlaamse Gewest diende te zijn gelegen. Het Hof besliste dat het om een verboden beperking van het kapitaalverkeer ging,¹⁵ maar heeft in die zaak niettemin de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te handhaven aanvaard als rechtvaardigingsgrond.¹⁶

Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie kan een argument op basis van een dergelijke rechtvaardiging echter alleen slagen indien wordt aangetoond dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken belastingvoordeel en de compensatie van dit voordeel door een bepaalde fiscale heffing.¹⁷ Het Hof zag in de meeneembaarheidsregeling een rechtstreeks verband tussen het belastingvoordeel en de initiële heffing:

“Enerzijds gaat het namelijk om eenzelfde belastingplichtige die de betrokken rechten reeds heeft voldaan en die in aanmerking komt voor aftrek, en anderzijds om een in het kader van eenzelfde belasting verleend voordeel.”

In die context volstonden deze twee voorwaarden volgens het Hof om een dergelijk verband vast te stellen.¹⁸

Samengevat komt het er dus op neer dat om een beroep te kunnen doen op de samenhang van het belastingstelsel als rechtvaardigingsgrond, het vereist is dat er een rechtstreeks verband is tussen het betrokken voordeel en de compensatie van dit voordeel en dat het gaat om eenzelfde belastingplichtige en eenzelfde belasting.

In een ander arrest heeft het Hof van Justitie naderhand de vereiste dat het om dezelfde belastingplichtige moet gaan, genuanceerd in een zaak in verband met erfbelasting.¹⁹ In die context heeft het Hof aanvaard dat de voorwaarde dat het om dezelfde belastingplichtige dient te gaan in zo'n geval niet van toepassing kan zijn, aangezien degene die bij de eerste vererving de erfbelasting heeft voldaan, noodzakelijk overleden is.²⁰

In de ontworpen regeling gaat het echter zowel om een andere belastingplichtige als om een verschillende belasting.²¹ Beide soorten van belastingen zijn enigszins met elkaar

¹⁴ HvJ 1 december 2011, C-250/08, *Commissie v. België*.

¹⁵ *Ibid.*, punt 67.

¹⁶ *Ibid.*, punt 77.

¹⁷ *Ibid.*, punt 71.

¹⁸ *Ibid.*, punten 75 en 76.

¹⁹ HvJ 30 juni 2016, C-123/15, *Feilen v. Finanzamt Fulda*.

²⁰ *Ibid.*, punt 36.

²¹ Bij schenkbelasting is de begiftigde de belastingplichtige (artikel 2.8.2.0.1, eerste lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit), terwijl bij erfbelasting degene die erfgenaam, legataris of begiftigde is, de belastingplichtige is

verweven en vertonen bepaalde gelijkenissen, maar het is zeer onzeker of die vaststelling volstaat om te besluiten dat toch een beroep zal kunnen worden gedaan op de samenhang van het belastingstelsel als verantwoordingscriterium.²²

Indien de ontworpen regeling desondanks wordt gehandhaafd, zullen de stellers van het voorontwerp in de memorie van toelichting moeten uiteenzetten waarom de belemmering van het vrij verkeer van kapitaal toch zou kunnen worden aanvaard in het licht van het recht van de Europese Unie. Finaal zal het aan het Hof van Justitie toekomen om zich daar in voorkomend geval over uit te spreken.

13. Aan de gemachtigde is gevraagd uiteen te zetten hoe de vrijstellingsregeling dient te worden toegepast, bijvoorbeeld als het gaat om een onroerend goed waarvan de waarde binnen het jaar na het overlijden van de erflater is gestegen van 149.000 tot 152.000 euro.

De gemachtigde antwoordde:

“In de memorie van toelichting wordt verwezen naar de dubbele erfelijke overdracht m.b.t. dezelfde goederen binnen het jaar, waarvoor de fiscale regelgeving (art. 2.7.5.0.3 VCF) een gunstregeling voorziet voor de erfbelasting die verschuldigd is naar aanleiding van de tweede erfelijke overdracht.

Naar analogie met deze bepaling zal in het door u geformuleerde voorbeeld de berekening van de schenkbelasting als volgt gebeuren.

1/ Schenkbelasting berekend aan het tarief voor onroerende goederen en voor een verkrijging in rechte lijn, vóór toepassing van de vrijstelling :

$$150.000 \text{ à } 3\% = 4.500 \text{ euro}$$

$$2.000 \text{ à } 9\% = 180 \text{ euro}$$

$$\text{TOTAAL} = 4.680 \text{ euro}$$

2/ Vrijstelling van toepassing op de waarde van de geschonken goederen in zoverre belast met erfbelasting binnen het jaar voor datum van de schenking :

$4.680 \text{ euro} \times (149.000/152.000) = 4.587,63$ (afgerond conform artikel 3.2.5.0.1 van het Besluit van de Vlaamse Regering houdende de uitvoering van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013).

$$\text{Blijft verschuldigd: } 4680 - 4587,63 = 92,37.”$$

Aldus blijkt voor de berekening van de verschuldigde schenkbelasting uitgegaan te worden van de formule *schenkbelasting op waarde schenkbelasting - [schenkbelasting op waarde schenkbelasting x (waarde erfbelasting/waarde schenkbelasting)]*.

Die manier van berekenen volgt echter niet uit de ontworpen bepaling.

(artikel 2.7.2.0.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit). In het geval dat aan de orde is in het ontworpen artikel 2.8.6.0.9 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit gaat het derhalve om verschillende personen: het is de afstammeling die de begiftigde van de schenking is die geniet van de vrijstelling van schenkbelasting, terwijl de erfbelasting oorspronkelijk werd voldaan door de erfgenaam die naderhand de waarde van de belaste goederen schenkt.

²² Een mogelijk alternatief dat wel voldoet aan de vereisten van fiscale samenhang, bestaat erin te voorzien in een teruggave van de erfbelasting ten gunste van de erfopvolger-schenker, in plaats van een vrijstelling van schenkbelasting ten gunste van de begiftigde.

Gelet op het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 2, en 172, tweede lid, van de Grondwet, moet de decreetgever zelf alle wezenlijke elementen vaststellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald, zoals de wijze van berekening ervan. De voormelde formule of een omschrijving van de manier van berekening van het belastingvoordeel zal daarom in het ontworpen artikel moeten worden opgenomen.

Het is nuttig om het door de gemachtigde gegeven voorbeeld en zo mogelijk ook andere concrete voorbeelden van de berekening van het voordeel op te nemen in de memorie van toelichting.

14. Uit de memorie van toelichting kan worden afgeleid dat, anders dan het geval is bij een vrijwillige erfenissprong door het verwerpen van de erfenis, de ontworpen regeling ook dient te gelden indien slechts een deel van de waarde van de vererfde en belaste goederen naderhand wordt geschonken. Dat zou duidelijker tot uiting moeten worden gebracht in de ontworpen bepaling, bijvoorbeeld door te schrijven “Als de waarde van de goederen die belast is met de erfbelasting *of een deel ervan*, binnen ...”.

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

Astrid TRUYENS

Jo BAERT

ONTWERP VAN DECREET

ONTWERP VAN DECREET

tot modernisering van de erf- en schenkbelasting,
aangepast aan het nieuwe erfrecht

DE VLAAMSE REGERING,

Op voorstel van de Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie;

Na beraadslaging,

BESLUIT:

De Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie is ermee belast, in naam van de Vlaamse Regering, bij het Vlaams Parlement het ontwerp van decreet in te dienen, waarvan de tekst volgt:

Artikel 1. Dit decreet regelt een gewestaangelegenheid.

Art. 2. Aan artikel 2.7.1.0.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014, wordt een tweede lid toegevoegd, dat luidt als volgt:

“Naast het geval, vermeld in het eerste lid, is de erfbelasting ook verschuldigd op een verkrijging van vruchtgebruik met toepassing van artikel 858bis, §3 en §4, van het Burgerlijk Wetboek, tenzij de langstlevende echtgenoot of wettelijk samenwonende aan het vruchtgebruik heeft verzaakt conform paragraaf 5 van het voormelde artikel.”

Art. 3. Aan artikel 2.7.1.0.3 van hetzelfde decreet, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014, wordt een tweede lid toegevoegd, dat luidt als volgt:

“Het eerste lid, 3°, is niet van toepassing bij de realisatie van een beding van terugval die de erflater heeft bedongen in het voordeel van een derde voor een vruchtgebruik dat de erflater zich heeft voorbehouden.”

Art. 4. Artikel 2.7.3.1.1 van hetzelfde decreet, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014, wordt vervangen door wat volgt:

“Art. 2.7.3.1.1. Het successierecht wordt gevestigd op de waarde van alles wat uit de nalatenschap van een rijksinwoner wordt verkregen overeenkomstig afdeling 1 van dit hoofdstuk.

Het recht van overgang wordt gevestigd op de waarde van de onroerende goederen die in België liggen en verkregen werden overeenkomstig afdeling 1 van dit hoofdstuk uit de nalatenschap van iemand die geen rijksinwoner is.”

Art. 5. In artikel 2.7.3.2.7 van hetzelfde decreet, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014, wordt het tweede lid opgeheven.

Art. 6. In artikel 2.7.3.2.12, §2, eerste lid, van hetzelfde decreet, ingevoegd bij decreet van 19 december 2014, wordt de zinsnede “eerst toegerekend op zijn netto onroerend aandeel, vervolgens op zijn netto roerend aandeel” vervangen door de zinsnede “eerst toegerekend op zijn overeenkomstig artikel 2.7.4.1.1, §2, derde lid, of artikel 2.7.6.0.6 niet vrijgestelde gedeelte van het netto onroerend aandeel, vervolgens op zijn overeenkomstig artikel 2.7.6.0.6 niet vrijgestelde gedeelte van het netto roerend aandeel”.

Art. 7. In artikel 2.7.4.1.1 van hetzelfde decreet, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014, wordt paragraaf 1 vervangen door wat volgt:

“§1. De erfbelasting wordt berekend volgens het tarief, vermeld in de volgende tabellen:

A schijf in euro		tarief, toepasselijk op het overeenstemmende gedeelte in kolom A, in %	totaalbedrag van de belasting op de voorgaande gedeelten, in euro
vanaf	tot en met		
0,01	50.000	3	
50.000,01	250.000	9	1500
250.000,01		27	19.500

A schijf in euro		tarief, toepasselijk op het overeenstemmende gedeelte in kolom A, in %		totaalbedrag van de belasting op de voorgaande gedeelten, in euro	
vanaf	tot en met	tussen broers en zussen	tussen anderen	tussen broers en zussen	tussen anderen
0,01	35.000	25	25		
35.000,01	75.000	30	45	8750	8750
75.000,01		55	55	20.750	26.750

”.

Art. 8. In artikel 2.7.5.0.1, §1, van hetzelfde decreet, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014, worden het derde en vierde lid vervangen door wat volgt:

“De erfbelasting, verschuldigd uit hoofde van een verkrijging door een broer of zus, wordt verminderd met een bedrag gelijk aan hetzij:

- 1° 2000 euro, vermenigvuldigd met (nettoverkrijging/20.000 euro), wanneer de nettoverkrijging kleiner is dan of gelijk is aan 18.750 euro;
- 2° 2500 euro, vermenigvuldigd met $[1 - (\text{nettoverkrijging} / 75.000 \text{ euro})]$, wanneer de nettoverkrijging groter is dan 18.750 euro en niet meer bedraagt dan 75.000 euro.

Voor de erfbelasting verschuldigd door andere personen dan erfgenamen in de rechte lijn, de partners of broers en zussen, wordt eenzelfde vermindering toegepast als berekend overeenkomstig het derde lid waarbij onder de nettoverkrijging moet begrepen worden: de som van de nettoverkrijgingen.”.

Art. 9. In hetzelfde decreet, het laatst gewijzigd bij het decreet van [...], wordt een artikel 2.7.6.0.6 ingevoegd, dat luidt als volgt:

“Art. 2.7.6.0.6. §1. Voor de toepassing van het tarief, vermeld in artikel 2.7.4.1.1, §1, in rechte nederdalende lijn, en voor zover de andere ouder van het betrokken kind reeds vooroverleden is, wordt de eerste schijf van 75.000 euro in de nettoverkrijging van het rechtverkrijgende kind onder de 21 jaar van de roerende goederen vrijgesteld van het successierecht.

In afwijking van artikel 2.7.4.1.1, §2, tweede lid, en voor zover de andere ouder van het betrokken kind reeds vooroverleden is, wordt het tarief van de erfbelasting

voor de onroerende goederen in rechte lijn niet toegepast op de nettoverkrijging van het rechtverkrijgende kind onder de 21 jaar in de woning die op het ogenblik van het overlijden van de langstlevende ouder de woning was waar de erflater gedomicilieerd was op het moment van overlijden.

§2. Voor de toepassing van het tarief, vermeld in artikel 2.7.4.1.1, §1, tussen partners wordt de eerste schijf van 50.000 euro in de nettoverkrijging van de rechtverkrijgende partner van de roerende goederen vrijgesteld van het successierecht.”

Art. 10. In hetzelfde decreet, het laatst gewijzigd bij het decreet van [...], wordt een artikel 2.8.3.0.5 ingevoegd, dat luidt als volgt:

“Art. 2.8.3.0.5. Een akte die een door de wet toegelaten erfovereenkomst vaststelt, strekt voor de toepassing van de schenkbelasting niet tot bewijs van een schenking die in die overeenkomst wordt vermeld en die niet aan de formaliteit van de registratie is onderworpen, en waarvan de partijen in of onderaan de akte bevestigen dat die heeft plaatsgevonden vóór de datum waarop die overeenkomst gesloten werd.

In afwijking van het eerste lid kunnen de partijen of een van hen in een uitdrukkelijke fiscale verklaring in of onderaan de akte te kennen geven dat de vermelding van een dergelijke schenking wel tot bewijs strekt voor de toepassing van de schenkbelasting.”

Art. 11. In hetzelfde decreet, het laatst gewijzigd bij het decreet van [...], wordt een artikel 2.8.6.0.9 ingevoegd, dat luidt als volgt:

“Art. 2.8.6.0.9. Als de waarde van de goederen die belast is met de erfbelasting, of een deel van deze goederen, binnen het jaar na het overlijden van de erflater, door een verkrijger van wie de verkrijging belast werd aan het tarief voor een verkrijging in de rechte lijn en tussen partners, bij notariële akte wordt geschonken aan een of meer van zijn afstammelingen of aan een of meer personen die voor de toepassing van de schenkbelasting met afstammelingen worden gelijkgesteld, wordt de schenking vrijgesteld van de schenkbelasting in de mate dat de waarde van de geschonken goederen de brutowaarde van de met erfbelasting belaste goederen niet te boven gaat.

In voorkomend geval wordt het bedrag van de vrijstelling, vermeld in het eerste lid, beperkt met toepassing van de volgende formule: $X = a \times b/c$, waarbij de parameters als volgt worden gedefinieerd:

1° a = het bedrag van de schenkbelasting zonder de toepassing van de vrijstelling;

2° b = het gedeelte van de schenking dat overeenstemt met de met erfbelasting belaste brutowaarde;

3° c = de totale belastbare grondslag van de schenking.

Het bedrag van de vrijstelling, vermeld in het eerste lid, kan nooit hoger zijn dan het bedrag van de erfbelasting dat geheven werd op de overdracht aan de schenker. Als de schenker meer dan één schenking doet zoals vermeld in het eerste lid, wordt het maximumbedrag van de vrijstelling beoordeeld voor alle schenkingen samen.

In voorkomend geval wordt het bedrag van de erfbelasting, vermeld in het derde lid, beperkt met toepassing van de volgende formule: $X = a \times b/c$, waarbij de parameters als volgt worden gedefinieerd:

- 1° a = het bedrag van de erfbelasting berekend in hoofde van de schenker op de betrokken categorie goederen;
- 2° b = het gedeelte van de schenking dat overeenstemt met de met erfbelasting belaste brutowaarde;
- 3° c = de brutowaarde van de met erfbelasting belaste goederen in de betrokken categorie.

Het bedrag van de erfbelasting, vermeld in het derde lid, dat geheven werd op de overdracht aan de schenker is het bedrag dat op regelmatige wijze in hoofde van deze persoon werd geheven op zicht van de aangifte die werd ingediend bij toepassing van artikel 3.3.1.0.5.

Voor schenkingen onderworpen aan het tarief, vermeld in artikel 2.8.4.1.1, §1, of artikel 2.8.4.2.1, kan de vrijstelling niet verleend worden in de mate deze schenking een onroerend goed tot voorwerp heeft dat geen deel uitmaakte van de verkrijging bij het overlijden, vermeld in het eerste lid.

Voor de toepassing van de vrijstelling, vermeld in het eerste lid, is vereist dat:

- 1° de nalatenschap van de erflater waaruit de waarde van de geschonken goederen werd verkregen fiscaal gelokaliseerd is in het Vlaamse Gewest;
- 2° het overlijden heeft plaatsgevonden na 31 augustus 2018;
- 3° de erfbelasting die werd geheven op de overdracht, is betaald;
- 4° de schenking noch aan een opschortende voorwaarde, noch aan een opschortende termijn is onderworpen;
- 5° de vrijstelling wordt gevraagd overeenkomstig artikel 3.12.3.0.1, §1, 3° en 4°.

Voor de toepassing van dit artikel moet onder brutowaarde worden begrepen: de belastbare waarde van de betrokken goederen voor de heffing van de erfbelasting, vóór enige aftrek van passief.”

Art. 12. Aan artikel 3.3.1.0.8, §1, eerste lid, van hetzelfde decreet, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014 en gewijzigd bij het decreet van 17 juli 2015, worden een punt 15° tot en met 17° toegevoegd, die luiden als volgt:

- “15° in voorkomend geval de erfovereenkomst, vermeld in artikel 1100/7 van het Burgerlijk Wetboek. In dat geval wordt een kopie van die notariële erfovereenkomst bij de aangifte gevoegd;
- 16° in voorkomend geval de verkrijgingen van vruchtgebruik met toepassing van artikel 858bis, §3 en §4, van het Burgerlijk Wetboek. In dat geval wordt een kopie van de akte van schenking bij de aangifte gevoegd;
- 17° in voorkomend geval welke schenkingen, levensverzekeringen en legaten aan inbreng of inkorting zijn onderworpen en in bevestigend geval op welke wijze de inbreng of inkorting gebeurt.”

Art. 13. In artikel 3.12.3.0.1, §1, 4°, van hetzelfde decreet, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014 en laatst gewijzigd bij het decreet van [...], wordt tussen de zinsnede “artikel 2.8.6.0.3,” en de zinsnede “artikel 2.9.4.2.12” de zinsnede “artikel 2.8.6.0.9,” ingevoegd.

Art. 14. Dit decreet treedt in werking op 1 september 2018.

Brussel, 4 mei 2018.

De minister-president van de Vlaamse Regering,
Geert BOURGEOIS

De Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie,
Bart TOMMELEIN