



Vlaams
Parlement

ingediend op **613** (2020-2021) – Nr. 1
20 januari 2021 (2020-2021)

Ontwerp van decreet

tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit
van 13 december 2013,
wat betreft de tariefverlaging
voor non-profitlegaten en non-profitschenkingen
en de invoering van de vriendenerfenis

INHOUD

Memorie van toelichting	3
Voorontwerp van decreet	21
Advies van de Sociaal-Economische Raad van Vlaanderen	29
Advies van de Raad van State	35
Ontwerp van decreet	47

MEMORIE VAN TOELICHTING

Samenvatting

Voor legaten aan 'goede doelen' bestaat er in de erfbelasting een verlaagd tarief van 8,5%. Hiervan werd veelvuldig gebruikgemaakt in het kader van successieplanning via de techniek van het duolegaat. Via het ontwerp van decreet wordt het zuiver altruïstisch element van legaten aan goede doelen hersteld en versterkt met een tariefverlaging tot 0%. Hiermee samenhangend zal ook het tarief in de schenkbelasting voor schenkingen aan goede doelen worden verlaagd van 5,5% naar 0%.

Met het ontwerp van decreet wordt tot slot een volledig nieuwe regeling in de erfbelasting ingevoerd, de zogenaamde 'vriendenerfenis'. Burgers krijgen de mogelijkheid om een gedeelte van hun erfenis aan een gunstig tarief na te laten aan een of meerdere goede vrienden of verre familieleden.

I. ALGEMENE TOELICHTING

A. Situering

Het voorliggend ontwerp van decreet voert twee grote aanpassingen door aan de Vlaamse Codex Fiscaliteit (hierna: VCF) op het vlak van erfbelasting. Daarnaast wordt er ook een wijziging aangebracht aan de schenkbelasting.

Het regeerakkoord van de Vlaamse Regering 2019-2024 (*Parl.St.* VI.Parl. 2019-20, nr. 31/1) bevat de ambitie om belangrijke Vlaamse belastinghervormingen door te voeren. De Vlaamse Regering gaat verder op de reeds door de vorige regering ingeslagen weg en heeft ervoor gekozen om onder meer de erfbelasting verder te hervormen. De geplande hervormingen betreffen de wijziging van de regeling rond duolegaten en de invoering van de zogenaamde 'vriendenerfenis'.

Dit voornemen van de Vlaamse Regering werd ook vertaald naar de beleidsnota Financiën en Begroting 2019-2024 (*Parl.St.* VI.Parl. 2019-20, nr. 140/1). Overeenkomstig de beleidsnota wordt de fiscale regeling inzake duolegaten herzien, waarbij het zuiver altruïstisch element van die legaten zal worden hersteld en versterkt met een tariefverlaging. Hiermee samenhangend zal er een gelijkaardige tariefverlaging worden doorgevoerd in de schenkbelasting voor schenkingen aan een goed doel. Ten slotte wordt een volledig nieuwe regeling in de erfbelasting ingevoerd, de zogenaamde 'vriendenerfenis'. Burgers krijgen de mogelijkheid om een gedeelte van hun erfenis aan een gunstig tarief na te laten aan een of meerdere goede vrienden of verre familieleden.

Met het voorliggend ontwerp van decreet worden die doelstellingen gerealiseerd.

B. Inhoud

Probleemstelling en omgevingsanalyse

I. Met betrekking tot de wijziging aangaande non-profitlegaten

Veel burgers hebben oprechte bedoelingen wanneer zij iets legateren aan goede doelen. Vaak willen mensen een specifiek goed doel een duwtje in de rug geven omdat ze zich emotioneel betrokken voelen bij dat concrete goede doel.

Soms wordt er echter ook om zuiver fiscale redenen gekozen voor een duolegaat. De belangrijkste bekommernis is hierbij de maximale bevoordeling van de eigenlijke begunstigde van het duolegaat, zoals een neef of nicht, die normaal gezien aan

de hoogste tarieven inzake erfbelasting onderworpen is. De financiële bevoordeling van het goede doel wordt dan ondergeschikt gemaakt aan het fiscale voordeel voor die eigenlijke begunstigde van het duolegaat. Het toepassen van de techniek van het duolegaat is op zich legaal en maakt geen fiscaal misbruik uit aangezien het om een testamentaire beschikking gaat. Feit is wel dat het goede doel in deze fiscale planningstechniek eerder als een nuttige schakel wordt gebruikt met een minimale begunstiging. De bedoeling van de hervorming van de regelgeving rond de duolegaten is om het fiscale planningselement uit het duolegaat te halen en hierdoor het zuiver altruïstisch karakter te herstellen van non-profitlegaten. Daarnaast wordt het legateren aan de non-profit nog versterkt door een gevoelige tariefverlaging. Door deze tariefverlaging wordt het fiscaal zeer interessant om aan een goed doel te legateren. Ten slotte wordt de tariefverlaging enkel voorbehouden voor zuivere goede doelen.

Het klassieke duolegaat voorziet in twee legaten: een algemeen legaat ten voordele van een rechtspersoon (onderworpen aan een gunsttarief – meestal een instelling of organisatie met een onbaatzuchtig doel), onder last 1) een bijzonder legaat uit te keren aan bepaalde personen die onderworpen zijn aan een hoog tarief in de erfbelasting en 2) de erfbelasting te betalen op dat bijzonder legaat. Bij een klassiek duolegaat komt het goede doel als algemene legataris in het bezit van alle goederen van de nalatenschap; deze maakt die dan te gelde en keert de bijzondere legaten uit.

In een omgekeerd duolegaat worden derden, doorgaans bepaalde familieleden en/of vrienden van de overledene, aangesteld als algemene legatarissen van de nalatenschap onder last om een bedrag te betalen aan een goed doel, dat op zijn beurt de last krijgt opgelegd om de erfbelasting van de algemene legatarissen te betalen (naast de erfbelasting die het goede doel zelf verschuldigd is). Het door de algemene legatarissen aan het goede doel te betalen bedrag kan 'bepaald' zijn in het testament. In vele gevallen is het te betalen bedrag echter niet bepaald maar 'bepaalbaar' (aan de hand van de bepalingen van het testament en het nettoactief van de nalatenschap op het moment van overlijden). Het aan het goede doel uit te keren bedrag moet dan op datum van overlijden derwijze berekend worden dat het goede doel, na betaling van de erfbelasting, een netto bedrag van minimum x euro overhoudt.

Het behoort tot de beschikkingsvrijheid van de erflater om in zijn testament een bepaalde last op te leggen aan een legataris. Oorspronkelijk werd hier voornamelijk gebruik van gemaakt om een last op te leggen, bijvoorbeeld inzake de verzorging van een ziek of gehandicapt kind, verzorging van een huisdier, verzorging van het graf van de erflater enzovoort. De beoogde hervorming inzake de belastbare grondslag zal geen enkel effect hebben op legaten die voorzien in een dergelijke (niet-financiële) last.

Op een bepaald ogenblik werd die last echter meer en meer als financiële last ingevuld. De erflater voorziet in zijn testament dan een legaat ten voordele van een bepaalde persoon, onder de last om de erfbelasting voor een andere erfgenaam, begiftigde of legataris te betalen. Vaak wordt hierbij voorzien in een legaat ten voordele van een begunstigde van het gunsttarief van artikel 2.7.4.2.1 van de VCF, waarbij dit goede doel de eigen erfbelasting evenals de erfbelasting verschuldigd door de andere erfgenamen, begiftigden of legatarissen (meestal verdere familie of vrienden, belast aan de hogere tarieven in zijlijn) betaalt. De voorgestelde wijzigingen zullen dan ook een belangrijk effect hebben op de overige erfgenamen of legatarissen. In de meeste gevallen is de eigenlijke begunstigde van het duolegaat iemand die onder het 'tarief tussen anderen' valt in de erfbelasting. 'Anderen' zijn dan alle personen die niet de hoedanigheid hebben van partner, verkrijger in de rechte lijn of broer/zus. Het kan hierbij bijvoorbeeld gaan om neven of nichten of personen met wie de erflater geen enkele verwantschap heeft. Door middel van

een duolegaat wordt de nalatenschap van de erflater verdeeld tussen een goed doel en bijvoorbeeld een neefje van de erflater. Het goede doel verkrijgt zijn legaat onder de last om ook de erfbelasting op het legaat voor het neefje te betalen. Doordat het goede doel op zijn eigen aandeel van een gunsttarief geniet, wordt een belangrijke belastingbesparing gerealiseerd in de erfbelasting. Afhankelijk van de omvang van de nalatenschap kan het neefje op die manier een aanzienlijk grotere som overhouden dan wanneer er niet zou gewerkt zijn met een duolegaat en het neefje eenzelfde brutobedrag rechtstreeks had gelegateerd gekregen. De goede doelen zelf verkrijgen hier uiteraard ook inkomsten uit. Deze fiscale plannings-techniek wordt de laatste jaren steeds meer gebruikt. Hierbij wordt nagegaan op welke manier het voordeel voor de eigenlijke begunstigden van het duolegaat zo groot mogelijk is, terwijl de inkomsten voor het goede doel zo laag mogelijk blijven. Er blijft in dergelijk scenario vaak geen of een onbeduidende lage netto-bevoordeling over voor het goede doel. De bedoeling van de voorliggende hervorming is dan ook om het zuiver altruïstisch element te herstellen en het fiscaal plannings-element weg te halen.

Voorliggend ontwerp wil het zuiver altruïstisch element niet enkel herstellen, maar ook versterken. Hiervoor wordt het tarief voor non-profitlegaten verlaagd tot 0%. Met deze tariefverlaging wordt een dubbele doelstelling beoogd. Enerzijds dient ze als (gedeeltelijke) compensatie voor het eventuele verlies aan inkomsten voor de goede doelen wegens het verdwijnen van de duolegaten. Anderzijds wordt het veel voordeliger om rechtstreeks te legateren aan de goede doelen, gelet op het tarief van 0%. Op die manier worden mensen die een bepaald goed doel wensen te ondersteunen hiertoe aangemoedigd. Door de voorziene wijzigingen zal datgene wat aan de goede doelen wordt gelegateerd, ook integraal kunnen worden aangewend voor hun doel.

Daarnaast wil voorliggend ontwerp de tariefverlaging enkel voorbehouden voor begunstigden die het algemeen belang dienen door een doelstelling van algemeen nut na te streven en de activiteiten van overheden ten dele aan te vullen.

Een van de begunstigden, vermeld in artikel 2.7.4.2.1 van de VCF, zijn de private stichtingen. De private stichting laat toe om een bepaald vermogen af te zonderen om een belangeloos (privaat) doel te realiseren. Omdat evenwel niet nader bepaald is welke private belangeloze doelen precies in aanmerking komen voor een private stichting en welke niet, en er derhalve over gewaakt dient te worden dat er geen oneigenlijk gebruik wordt gefaciliteerd, wordt ervoor geopteerd om legaten aan private stichtingen niet te laten genieten van de tariefverlaging naar 0% maar om deze blijvend te onderwerpen aan het huidige bestaande tarief van 8,5%.

Andere begunstigden, vermeld in artikel 2.7.4.2.1, zijn de beroepsverenigingen. Tot voor kort was de wetgeving rond beroepsverenigingen opgenomen in de wet van 31 maart 1898 op de beroepsverenigingen. Volgens artikel 2 is een beroepsvereniging "een vereniging uitsluitend gevormd voor de studie, bescherming en de ontwikkeling van de beroepsbelangen van haar leden". De rechtsvorm 'beroepsvereniging' verdwijnt echter als gevolg van het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen dat in werking is getreden op 1 mei 2019.¹ De enige mogelijke rechtsvorm vanaf dan is de vereniging zonder winstoogmerk (vzw).

Omwille van de verwevenheid van de erf- en de schenkbelasting zal de tariefverlaging naar 0% voor die instellingen met een maatschappelijk relevante doelstelling ook worden doorgevoerd in de schenkbelasting. Het zou niet logisch zijn om een hoger tarief in de schenkbelasting te hanteren. Bij de invoering van het uniform tarief van 8,5% in de successierechten (thans erfbelasting) en van 5,5% in de

¹ Wet van 23 maart 2019 tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen.

schenkingsrechten (thans schenkbelasting) heeft de decreetgever er bewust voor gekozen om het tarief inzake schenkingsrechten lager te stellen dan dat inzake successierechten. Dat paste binnen de filosofie om schenkingen te bevoordelen ten opzichte van nalatenschappen. Indien er ingevolge hogervermelde tariefverlaging in de erfbelasting een hoger tarief in de schenkbelasting zou gehanteerd worden voor schenkingen aan goede doelen, dan zou de schenker er geen baat bij hebben om een gift tijdens het leven te doen.

Met de nu voorliggende nieuwe tarieven in de erf- en schenkbelasting blijft het stimulerende en motiverende beleid van de Vlaamse Regering ten aanzien van overdrachten bij leven onverminderd behouden.

II. Met betrekking tot de introductie van de vriendenerfenis

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. De (te) hoge tarificatie voor sommige verkrijgingen buiten de categorie van de rechte lijn en tussen partners wordt als een mogelijke rem ervaren op de verruimde beschikkingsvrijheid die ingevoerd werd door het nieuwe federale erfrecht dat in werking trad op 1 september 2018.² 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. Daarnaast wil de decreetgever met dit ontwerp verder gaan op de weg die de vorige Vlaamse Regering is ingeslagen om de fiscale druk van de erfbelasting op verkrijgingen buiten de rechte lijn en tussen partners te verlagen.³

Veel mensen hebben een vriend des huizes, een goede buur die voor hen zorgt enzovoort. Hoewel zij officieel geen familie zijn, voelt dat wel zo aan. Die affectieve band zorgt er voor dat burgers net aan die mensen graag iets willen nalaten, zonder dat hierop veel erfbelasting verschuldigd is. Tot nu toe kon dat niet, vermits hetgeen effectief, na belastingen, bij die persoon terecht kwam heel wat kleiner was dan wat door de erflater aan de betreffende persoon was gelegateerd. Dit werd aangevoeld als oneerlijk.

Door de invoering van de zogenaamde 'vriendenerfenis' krijgen mensen wel de kans om een gedeelte van hun erfenis na te laten aan een of meerdere goede vrienden of verre familieleden, en dit onder het meest gunstige fiscale tarief, zijnde het tarief dat van toepassing is op verkrijgingen in rechte lijn of tussen partners.

Beleidsmaatregelen en doelstelling

Met het voorliggend ontwerp van decreet wordt uitvoering gegeven aan de hervorming van de erfbelasting voorzien in het Vlaamse regeerakkoord 2019-2024 en de beleidsnota Financiën en Begroting 2019-2024.

I. Met betrekking tot de wijziging aangaande non-profitlegaten

De voorgestelde regeling zorgt er voor dat het fiscaal planningselement uit het duolegaat verdwijnt. Hierover werd hoger reeds een uitvoerige motivering opgenomen. Voor een uitgebreide toelichting over de manier waarop de berekening van de erfbelasting ingeval van een duolegaat aangepast wordt, kan verwezen

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 terzake, gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad op 1 september 2017.

³ Decreet van 6 juli 2018 tot modernisering van de erf- en schenkbelasting, aangepast aan het nieuwe erfrecht, gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad op 20 juli 2018.

worden naar de artikelsgewijze toelichting. Door de aanpassing wordt het zuiver altruïstisch karakter van een legaat aan een goed doel hersteld. Anderzijds wordt het zuiver altruïstisch karakter van een dergelijk legaat ook versterkt door het tarief te verlagen naar 0%, voor bepaalde goede doelen. Hierdoor kan het goede doel het verkregen legaat integraal aanwenden voor het doel dat het nastreeft. Een 0%-tarief kan er ook toe leiden dat erflaters eerder geneigd zijn om iets aan een goed doel te legateren.

Om de samenhang tussen de erfbelasting en de schenkbelasting te bewaken, wordt in de schenkbelasting eveneens een tariefverlaging tot 0% opgenomen voor de schenkingen aan bepaalde goede doelen.

II. Met betrekking tot de introductie van de vriendenerfenis

Door de invoering van deze nieuwe regeling krijgen mensen de kans om een gedeelte van hun erfenis na te laten aan een of meerdere goede vrienden of verre familieleden zonder dat hierop de hoge tarieven uit de zijlijn in de erfbelasting verschuldigd zijn.

Voor een uitgebreide toelichting over de manier waarop de berekening van de erfbelasting ingeval van een vriendenerfenis toegepast wordt, kan verwezen worden naar de artikelsgewijze toelichting.

Met deze regeling wordt tevens tegemoetgekomen aan de hedendaagse complexe samenleving en de nieuwe samenlevingsvormen, waarbij ook (kinderloze) singles een steeds grotere groep vormen.

Deze hervorming sluit tot slot aan bij de reeds doorgevoerde wijzigingen in 2018 waarbij de fiscale druk van de erfbelasting op verkrijgingen buiten de rechte lijn en tussen partners werd verlaagd. Bovendien ligt dit in de lijn van het nieuwe federale erfrecht waarbij aan de erflater een ruimere beschikkingsvrijheid werd gegeven.

Impactanalyse

I. Met betrekking tot de wijziging aangaande non-profitlegaten

Zoals reeds hoger aangegeven heeft een fiscaal geïnspireerd duolegaat tot doel om erfgenamen, begiftigden of legatarissen maximaal te begunstigen, en dit middels een legaat aan een goed doel. Hierbij wordt nagegaan op welke manier het voordeel voor de eigenlijke begunstigten van het duolegaat zo groot mogelijk is, terwijl de inkomsten voor het goede doel zo laag mogelijk blijven. De ontwerp-bepaling, die erop gericht is om voormelde fiscale planning te doorbreken, heeft uiteraard een impact op die erfgenamen, begiftigden en legatarissen. Zij zullen zich voortaan in de situatie bevinden alsof er geen duolegaat werd opgenomen en ze het bedrag rechtstreeks gelegateerd hadden gekregen. Het verlaagd tarief (door de hervorming herleid tot 0%) zal enkel worden toegepast op datgene wat uiteindelijk effectief aan het goede doel toekomt. Datgene wat uiteindelijk aan erfgenamen, legatarissen en begiftigden toekomt, zal belast worden alsof er geen duolegaat zou bestaan. Dit betekent dat ook het bedrag dat het goede doel verkrijgt voor de betaling van de erfbelasting van een andere erfgenaam, legataris of begiftigde, belast zal worden in hoofde van die andere erfopvolger en dus niet in hoofde van het goede doel. Vermits de uiteindelijke last voor het goede doel hierdoor veel hoger wordt, zal het voor het goede doel wellicht niet meer interessant zijn om het legaat te aanvaarden. Hierdoor wordt het fiscaal planningselement uit het duolegaat weggehaald, waardoor het opnemen van een duolegaat veel minder interessant wordt.

Het voorgaande heeft dus enerzijds potentieel een impact op de goede doelen, omdat de fiscaal geïnspireerde duolegaten voor hen wellicht niet langer interessant zijn om te aanvaarden. Vermits goede doelen wel degelijk inkomsten uit die duolegaten verwierven, zullen zij die inkomsten mogelijks (deels) verliezen, wanneer er niet langer of veel minder duolegaten in testamenten worden opgenomen. Die impact wordt evenwel (gedeeltelijk) gecompenseerd door een tariefverlaging tot 0%. Anderzijds is er in elk geval een impact op de (andere) erfgenamen, legatarissen en begiftigden, vermits zij geen voordeel meer zullen hebben bij het duolegaat. Het deel dat uiteindelijk aan hen ten goede komt, zal immers belast worden alsof er geen duolegaat zou zijn (los van wie de uiteindelijke erfbelasting de facto betaalt).

Het ontwerp herstelt een situatie die de laatste jaren was scheefgegroeid. Deze aanpassing heeft geen impact op de grondrechten en op het gelijkheidsbeginsel, noch een bestuurlijke impact. Elke erfgenaam, legataris of begiftigde wordt conform de VCF normaal gezien belast op hetgeen hij verkrijgt uit de nalatenschap van de erflater. Dit principe staat los van wie uiteindelijk de erfbelasting betaalt. Door de fiscale planning middels het duolegaat werd dit principe kunstmatig doorbroken. Hieraan wordt door het ontwerp van decreet een einde gemaakt, zodat het uitgangspunt hersteld wordt.

Er zijn een aantal elementen die in aanmerking moeten genomen worden voor de bepaling van de budgettaire impact, zoals de wijziging in de vaststelling van de belastbare grondslag ingeval van duolegaten en de tariefverlaging voor de non-profitlegaten:

1) Voor wat de fiscale benadering van de duolegaten betreft, wordt de stijging van de erfbelasting geraamd op 105,5 miljoen euro. Er werd hierbij uitgegaan van de cijfers van 2018 welke werden geprojecteerd naar 2019 door gebruik te maken van de gemiddelde groeifactor inzake belastbare basis voor de jaren 2015-2018. Deze cijfers van 2019 werden vervolgens op identieke wijze geprojecteerd naar 2021. Er werd alleen uitgegaan van de dossiers waarbij er toepassing werd gemaakt van het tarief van 8,5% gecombineerd met andere tarieven (echtgenote of samenwonende partner, rechte lijn en anderen). De basis waarop het tarief van 8,5% van toepassing was, werd vervolgens onderworpen aan het marginaal tarief dat van toepassing zou zijn geweest indien er een direct legaat naar de begunstigde in kwestie zou zijn gegaan.

Wordt rekening gehouden met een gelijkaardige stijging van het aantal legaten van 2017 naar 2018, dan zou het resultaat nog verhoogd dienen te worden met 6%. Veiligheidshalve wordt evenwel gerekend met een stijging van 3%, enerzijds omdat het aantal duolegaten sterk zal terugvallen maar anderzijds ook omdat er nog een groot aantal duolegaten nog niet uitgevoerd zijn en dus nog zullen komen te vervallen. Een stijging van 3% legaten zou de totale erfbelasting in 2021 doen stijgen met 108,7 miljoen euro.

2) Voor wat de tariefverlaging betreft, wordt de daling van de erfbelasting geraamd op 22,7 miljoen euro. Deze raming is gebeurd op basis van dezelfde hogervermelde methode. Er werd enerzijds uitgegaan van de zuivere legaten aan goede doelen, waarbij enkel een toepassing was van het tarief van 8,5%. Het gaat dus om nalatenschappen waarin geen andere erfopvolgers voorkomen. Daarnaast werd ook in de groep 'gemengde legaten' het gedeelte dat onderworpen was aan 8,5% in rekening gebracht.

Rekening houdend met deze verlaging van de erfbelasting, bedraagt de meeropbrengst van de erfbelasting potentieel 86 miljoen euro voor het jaar 2021. Hierbij dient opgemerkt te worden dat er geen rekening gehouden werd met mogelijke gedragsveranderingen van de testators.

Voor het jaar 2022 dienen de cijfers van 2021 logischerwijze ook aangepast te worden met dezelfde gemiddelde groeifactor.

Voor wat betreft de tariefverlaging in de schenkbelasting, wordt de daling van de schenkbelasting geraamd op 1,6 à 2,5 miljoen euro. De opbrengst uit het tarief goede doelen bedroeg voor aanslagjaar 2018 2,5 miljoen euro en voor aanslagjaar 2019 1,6 miljoen euro. Een 0%-tarief invoeren zou dus 1,6 à 2,5 miljoen euro kosten.

II. Met betrekking tot de introductie van de vriendenerfenis

Er kan een toename verwacht worden van het aantal legaten aan vrienden of verre familieleden.

Gelet op het grensbedrag van 15.000 euro per nalatenschap, zal de budgettaire impact als volgt zijn: 10 miljoen euro recurrente mindertontvangst in de erfbelasting zoals opgenomen in de meerjarenraming.

De aanpassing is enkel voorzien voor de legatarissen in de zijlijn of derden. Het is vanzelfsprekend om de aanpassing niet te voorzien voor mogelijke erfgenamen in rechte lijn, aangezien het net de bedoeling is om de 'speciale band' met iemand in de zijlijn of derden te 'belonen' met een tarief dat geldt in de rechte lijn. Logischerwijze is het overbodig om de vermindering ook te voorzien voor erfgenamen in rechte lijn, net omdat die erfgenamen in rechte lijn automatisch van het voordeliger tarief van de rechte lijn gebruik kunnen maken.

De aanpassing heeft geen bestuurlijke impact.

Implementatie

I. Met betrekking tot de wijziging aangaande non-profitlegaten

De maatregelen treden in werking op 1 juli 2021 en zijn van toepassing op nalatenschappen opengevallen vanaf die datum voor wat de erfbelasting betreft en zijn van toepassing op schenkingen vanaf die datum voor wat de schenkbelasting betreft. Er wordt niet in een overgangsmaatregel voorzien.

Deze maatregel behoeft geen verdere uitwerking in een besluit van de Vlaamse Regering.

De maatregel beïnvloedt de toepassing van de schenkbelasting. Gelet op de samenhang tussen erfbelasting en schenkbelasting, wordt voorgesteld om ook het tarief van de schenkbelasting te verlagen tot 0%.

De maatregel wordt door de Vlaamse Regering zo snel mogelijk gecommuniceerd naar de belastingplichtigen, uiteraard met de expliciete melding dat door het Vlaams Parlement nog steeds wijzigingen kunnen worden aangebracht. De noodzaak van een snelle communicatie is essentieel, vermits de maatregel ook van toepassing zal zijn op de testamenten die reeds voor 1 juli 2021 zijn opgesteld en waarbij de testator nog in leven is op 30 juni 2021. Op die manier wordt voldoende tijd gelaten voor de mensen die hun testament eventueel zouden wensen aan te passen ingevolge de voorgestelde wijzigingen. Ook voor wat de schenkbelasting aangaat is het voor de goede doelen van belang te weten onder welk tarief zij zullen vallen.

Indien een testator echter niets meer zou aanpassen aan zijn bestaand testament met een duolegaat, dan valt te verwachten dat, ingevolge de voorgestelde wijzigingen, minstens een aantal goede doelen het hun toekomstig legaat zullen verwerpen. Ook onder de bestaande regelgeving is het echter al mogelijk dat een goed doel het legaat verwerpt, omdat het van oordeel is dat het deel dat uiteindelijk

echt ten goede komt aan het goede doel, te klein is. Het goede doel beoordeelt immers nog steeds zelf of het het betreffende legaat de moeite waard vindt om te aanvaarden. Verder is het zo dat, indien het testament niet wordt aangepast, de derde begunstigde zich niet in een nadeligere fiscale situatie zal bevinden, dan in het geval waarbij hem rechtstreeks datzelfde bedrag werd nagelaten. Bovendien doet de fiscale behandeling van een duolegaat niets af aan het gegeven dat de last voor het goede doel onverkort behouden blijft, in de veronderstelling dat het goede doel het legaat nog steeds zal aanvaarden.

II. Met betrekking tot de introductie van de vriendenerfenis

De nieuwe regeling treedt in werking op 1 juli 2021 en is van toepassing op nalatenschappen opengevallen vanaf die datum.

Om een controle te kunnen uitoefenen wordt in artikel 3.3.1.0.8, §1, 14^o, de verplichting opgenomen om in de aangifte de aanvraag van de vermindering zelf te vermelden. In artikel 3.3.1.0.8, §1, 14^o, werd reeds opgenomen dat ook de betrokken persoon of de betrokken goederen dienen vermeld te worden. Het zal immers niet altijd de begunstigde zelf zijn die de aanvraag kan doen, bijvoorbeeld ingeval van bijzonder legaat. De bijzondere legataris is niet indieningsplichtig en kan de toepassing van de vermindering dus niet zelf vragen, maar kan er wel de begunstigde van zijn.

Deze maatregel behoeft geen verdere uitwerking in een besluit van de Vlaamse Regering.

De maatregel beïnvloedt de toepassing van andere regelgeving niet.

C. Totstandkomingsprocedure

Zoals reeds vermeld werd, geeft het voorliggende ontwerp uitvoering aan het Vlaamse regeerakkoord en de beleidsnota Financiën en Begroting 2019-2024. In het kader van de totstandkoming van de maatregel inzake duolegaten werd overleg gepleegd met een aantal goede doelen, de Koninklijke Federatie van Belgische Notarissen en universiteiten.

Het ontwerp van decreet werd aangepast aan het wetgevingstechnisch en taalkundig spoedadvies nr. 2020/75 van 10 maart 2020.

Het gunstig advies van de Inspectie van Financiën met referte TMO/MVW/20/0036 werd verleend op 12 maart 2020.

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

De SERV bracht op 16 oktober 2020 volgend advies uit.

A. Het Vlaams ABVV, het Vlaams ACV en het ACLVB

De werknemersorganisaties geven algemeen aan dat de hervorming diepgang mist, dat een hervorming moet kaderen binnen SERV-principes, maar bieden verder geen alternatieven aan.

De werknemersorganisaties zijn, voor wat betreft de wijziging aan het duolegaat, van oordeel dat burgers zonder erflaters in de rechte lijn gestimuleerd worden om hun vermogen bij leven weg te geven.

Dit is evenwel niet nieuw en een visie die al jaren door de Vlaamse Regering wordt nagestreefd. Momenteel is het ook immers zo dat de tarieven in de schenkbelasting

algemeen gezien lager zijn dan in de erfbelasting, hetgeen inderdaad stimulerend kan werken. Hiervoor kan onder meer verwezen worden naar de invoering van het uniform tarief voor goede doelen van 8,5% in de erfbelasting en 5,5% in de registratiebelasting, dat met voorliggend ontwerp van decreet onder bepaalde voorwaarden wordt verlaagd tot 0%. Ook toen werd gesteld dat ervoor gekozen werd om het tarief inzake schenkingsrechten lager te stellen dan dat inzake successierechten, vermits dat past binnen de filosofie om schenkingen te bevoordelen ten opzichte van successies. Die filosofie werd overigens ook uitvoerig toegelicht in deze memorie.

De werknemersorganisaties halen verder aan dat voor de datum van inwerking-treding van deze bepaling, de overlijdensdatum bepalend is.

Voor de meeste reeds opgemaakte testamenteën lijkt een snelle en uitgebreide communicatie over de nieuwe regeling voldoende, zodat professionelen, o.a. de notarissen, maar vooral ook burgers, goed op de hoogte zijn. Dit kan uiteraard enkel gebeuren onder het voorbehoud van eventuele wijzigingen bij behandeling door het Vlaams Parlement. Burgers kunnen zich dan, als ze het nodig vinden, wenden tot hun notaris om alsnog hun testament te herzien. Notarissen kunnen hen dan met kennis van zaken bijstaan.

Voor wat die testamenteën betreft die (ruim) voor de inwerking-treding van de nieuwe regelgeving werden opgemaakt door mensen die intussen wilsonbekwaam zijn geworden en waarbij men veronderstelt dat de erflater mogelijk dat testament zou gewijzigd hebben, is er naar oplossingen gezocht. Het behoort evenwel niet tot de bevoegdheid van de gewesten om bijvoorbeeld via vrederechters aan bewindvoerders per uitzondering een machtiging te verlenen om dit testament te herzien.

De 'oplossing' die de werknemersorganisaties voorstellen, namelijk werken met 'datum testament' in plaats van met de datum van overlijden, is zonder meer problematisch. Een testament kan immers ook onderhands opgesteld worden en zo'n onderhands testament kán wel, maar móét niet geregistreerd worden in het Centraal Register van Testamenteën. Is zo'n onderhands testament niet geregistreerd, dan is het niet gekend bij de overheid, met als gevolg dat het niet altijd duidelijk is welke de datum van het testament is. Een antidatering kan met andere woorden niet worden uitgesloten, wat de deur wagenwijd zou openzetten voor misbruik.

De werknemersorganisaties lijken verder aan te sturen op een vangnetbepaling in het geval het goede doel het legaat weigert. De werknemersorganisaties vrezen immers dat de wettelijke erfgenamen niet dezelfde begunstigden zullen zijn als degenen die opgenomen waren in het duolegaat. Die visie is evenwel niet juist. Het is immers vaak net de bedoeling om wettelijke erfgenamen in de zijlijn (neven, nichten) in het duolegaat te betrekken, precies om de hoge tarieven te vermijden. Daarvoor wordt net de techniek van het duolegaat momenteel gebruikt. Het zal dus wel degelijk in grote mate om dezelfde personen gaan.

Er werd overigens vooraf wel degelijk overleg gepleegd met de goede doelen, die, in tegenstelling tot de werknemersorganisaties, de regeling positief onthalen. De tariefverlaging tot 0% in de erf- en schenkbelasting is van belang ter ondersteuning van de nagestreefde maatschappelijke doelstellingen. Hierdoor kunnen legaten/schenkingsrechten aan goede doelen integraal aangewend worden voor hun doel.

Tot slot halen de werknemersorganisaties aan dat er niet wordt ingegrepen op de grond van de zaak, namelijk de ontsnappingsroutes. We merken daarbij op dat de techniek van de duolegaten precies zo'n ontsnappingsroute is die dermate veelvuldig werd gebruikt om erfbelasting grotendeels te ontwijken, dat een ingrijpen zich opdrong.

De redenering dat hierdoor kinderloze grote vermogenden worden ontzien, kan dan ook niet gevolgd worden. Ook deze doelgroep maakt immers veelvuldig gebruik van het duolegaat en zal net als iedereen voortaan onderworpen worden aan de nieuwe regelgeving. Private stichtingen komen daarentegen veel minder frequent voor en zijn onderworpen aan specifieke wetgeving.

De regeling voor familiale ondernemingen en vennootschappen is een volledig andere regeling die niet als zodanig werd opgenomen in het regeerakkoord, zodat deze geen deel uitmaakt van de huidige hervorming in de erf- en schenkbelasting. De doelstelling van die regeling is trouwens ook volledig anders, met name de continuïteit van de onderneming of vennootschap garanderen door tijdig door te schenken aan een opvolger. De beleids- en begrotingstoelichting Financiën en Begroting bij de begrotingsopmaak 2021 (*Parl.St.* VI.Parl. 2020-21, nr. 13-U/1) voorziet evenwel een decreetsevaluatie van het decreet van 23 december 2011 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, specifiek met betrekking tot het gunstregime bij de overdracht van een familiale onderneming of vennootschap. Mochten er eventuele oneigenlijke gebruiken of misbruiken worden vastgesteld, dan kunnen die in dat kader worden meegenomen.

Voor wat betreft de vriendenregeling stellen de werknemersorganisaties dat de impact van de maatregel te beperkt is en geen alternatief vormt. Zoals reeds eerder aangehaald werd, diende rekening gehouden te worden met het budgettair kader dat hiervoor was voorzien.

De opmerking van de werknemersorganisaties aangaande de verdachte periode is zonder voorwerp, gelet op het feit dat deze maatregel niet langer onderdeel uitmaakt van dit ontwerp van decreet.

B. Voka – UNIZO – Boerenbond – Verso

De werkgeversorganisaties geven in het advies aan zich te kunnen vinden in de doelstellingen die ook vervat waren in het regeerakkoord.

Advies van de Raad van State

De Raad van State bracht op 25 november 2020 een advies uit, met het nummer 68.195/3.

De randnummers 2 tot en met 4, 12, 13 en 14 zijn zonder voorwerp, gelet op het feit dat ze betrekking hebben op een regeling die niet langer onderdeel uitmaakt van huidig ontwerp.

Om tegemoet te komen aan randnummer 5 van het advies van de Raad van State wordt de datum "20 december 2019" vervangen door de datum "26 juni 2020" in het huidige artikel 2 van het ontwerp van decreet (voorheen artikel 5 van het voorontwerp van decreet).

Randnummers 6 en 7 van het advies van de Raad van State vergen op zich geen verdere aanpassing en evenmin een repliek.

In randnummer 8 van het advies van de Raad van State wordt het argument dat ziekenfondsen en landsbonden van ziekenfondsen zich ook inlaten met commerciële activiteiten en daarom het nultarief niet kunnen genieten, niet als voldoende verantwoord geacht voor de onderscheiden behandeling. Het argument kan volgens de Raad van State evenzeer toegepast worden op sommige verenigingen zonder winstoogmerk. Ook verenigingen zonder winstoogmerk kunnen onder bepaalde voorwaarden voor de realisatie van hun belangeloos doel economische activiteiten ontwikkelen.

Om hieraan tegemoet te komen wordt de regeling heroverwogen en worden ziekenfondsen en landsbonden van ziekenfondsen eveneens toegelaten tot het nultarief.

Om tegemoet te komen aan randnummer 9 van het advies van de Raad van State wordt in het ontworpen artikel 2.7.4.2.1, (nieuwe) tweede lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit geschreven "In afwijking van artikel 2.7.4.1.1" in plaats van "In afwijking van het eerste lid". Naar analogie wordt in het ontworpen artikel 2.8.4.1.1, §3, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit "In afwijking van het eerste lid bedraagt" vervangen door "In afwijking van paragraaf 1 en 2 bedraagt".

Randnummer 10 van het advies van de Raad van State vergt geen aanpassing en evenmin een repliek.

Randnummer 11 van het advies van de Raad van State vergt op zich geen aanpassing en evenmin een repliek.

In randnummers 11.1 en 11.2 van het advies van de Raad van State wordt de verantwoording voor de ongelijke behandeling van testamenten, waarbij het eigenhandig testament en het internationaal testament worden uitgesloten, niet aanvaard. Bijgevolg wordt de regeling in artikel 4 van het ontwerp van decreet (voorheen artikel 7 van het voorontwerp van decreet) aangepast en worden alle testamenten op gelijke wijze behandeld.

In randnummer 11.3 van het advies stelt de Raad van State dat de voorwaarde dat er sprake moet zijn van een 'affectieve band' niet voorzien is in de decretale bepaling, en dat de memorie van toelichting dus een voorwaarde toevoegt die decretaal niet voorzien is. Daarnaast stelt de Raad van State dat niet verklaard wordt waarom het noodzakelijk zou zijn om een affectieve band te hebben met de begunstigde en waarom dit dan enkel kan met natuurlijke personen en niet met rechtspersonen. De Raad van State verwijst als voorbeeld naar een vereniging zonder winstoogmerk met een sociaal doel waarmee de erflater sympathiseert. De Raad van State verzocht dan ook om de beperking van het voordeel tot natuurlijke personen te verantwoorden in het licht van het grondwettelijke beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

Het advies van de Raad van State haalt zelf die verantwoording reeds aan. Het hebben van een affectieve band is immers niet hetzelfde als sympathiseren met het doel van een rechtspersoon. In het eerste geval betreft het een emotionele band met de (fysieke) natuurlijke persoon zelf, in het andere geval heeft men een bijzondere sympathie voor een (van de) doel(en) die een (abstracte) bepaalde rechtspersoon nastreeft. Het hebben van een affectieve band wordt stevast geassocieerd met een emotionele band die tussen natuurlijke personen bestaat. Vermits een rechtspersoon per definitie geen gevoelens kan hebben, is het dus niet mogelijk dat er tussen een natuurlijke persoon en een rechtspersoon een emotionele band bestaat. Daar zit toch een belangrijk onderscheid tussen een band met een natuurlijke persoon en een band met een rechtspersoon. Vandaar ook dat de voorwaarde dat er een affectieve band moet zijn tussen de erflater en degene die hij aanduidt in het testament niet expliciet verankerd is in het ontwerp van decreet. Dit lijkt ook niet nodig te zijn. De affectieve emotionele band die er kan bestaan tussen natuurlijke personen, die niet met elkaar verwant zijn in de rechte lijn, is immers net de oorzaak waarom ervoor wordt geopteerd dat de erflater die natuurlijke persoon kan aanduiden als iemand die hij graag met de rechte lijn wenst gelijk te stellen. Zoals hoger aangehaald werd, is dat ook de reden waarom die gelijkschakeling niet wordt doorgetrokken naar rechtspersonen. Zoals hoger reeds aangehaald, is een gelijkaardige affectieve emotionele band tussen een natuurlijke persoon en een rechtspersoon niet mogelijk. Hoogstens kan men sympathiseren met het doel dat

een dergelijke rechtspersoon nastreeft en hiervoor is, zoals hieronder zal worden toegelicht, al een afzonderlijke en zelfs gunstigere regeling voorzien.

De Raad van State geeft in het advies als voorbeeld een vzw met een welbepaald sociaal doel. Dit is eerder vreemd, vermits dergelijke vzw's, die behoren tot de zogenaamde 'goede doelen', kunnen genieten van een verlaagd tarief dat door het ontwerp van decreet zelfs wordt herleid tot een 0%-tarief (zie ontworpen artikel 3 dat artikel 2.7.4.2.1 van de VCF aanpast). Niet alleen het tarief is dus voordeliger voor vzw's dan voor de vriendenerfenis, maar er geldt voor vzw's evenmin een limiet binnen dewelke het gunsttarief van toepassing is, wat wel het geval is voor de vriendenerfenis.

In randnummer 13 van het advies van de Raad van State wordt nog eens aangegeven dat het wenselijk is dat de regeling voldoende snel wordt bekendgemaakt. Het is reeds aangegeven in deze memorie dat alles hiervoor in het werk gesteld zal worden.

D. Bevoegdheid van de Vlaamse Gemeenschap en het Vlaamse Gewest

Het betreft een gewestbevoegdheid.

II. TOELICHTING BIJ DE ARTIKELEN

Artikel 1

Dit artikel behoeft geen commentaar.

Artikel 2

Met dit artikel wordt voor de toepassing van artikel 2.7.4.2.1 van de VCF de belastbare grondslag bepaald, wanneer er een duolegaat wordt geformuleerd.

Ingeval van een duolegaat waarbij er dus, naast het goede doel, vermeld in artikel 2.7.4.2.1 van de VCF, ook andere erfgenamen, legatarissen of begiftigden betrokken zijn, wordt met dit artikel de belastbare grondslag in hoofde van alle betrokkenen bepaald. Concreet betekent dit dat, indien er een duolegaat wordt opgenomen, voor de berekening van de verschuldigde erfbelasting, de belastbare grondslag wordt uitgesplitst tussen enerzijds het goede doel, vermeld in artikel 2.7.4.2.1 van de VCF, en anderzijds de andere betrokken erfgenamen, legatarissen of begiftigden.

Om het fiscale planningsaspect van duolegaten weg te nemen, werd ervoor geopteerd om zowel de omvang van hetgeen de goede doelen in werkelijkheid bij legaat verkrijgen, alsook de omvang van hetgeen de overige erfopvolgers, die in dat duolegaat betrokken partij zijn, te bepalen.

Het bedrag dat het goede doel verkrijgt om de erfbelasting van andere erfgenamen, legatarissen of begiftigden te betalen, zal voor de berekening van de verschuldigde rechten in hoofde van het goede doel geen deel uitmaken van de belastbare grondslag. Dit bedrag zal wel deel uitmaken van de belastbare grondslag voor de berekening van de verschuldigde rechten in hoofde van de andere erfgenamen, legatarissen of begiftigden, die bij dat duolegaat betrokken zijn. Indien de erflater ook één of meerdere andere erfopvolgers zou hebben, die geen betrokken partij zijn bij het duolegaat, zal de ontworpen bepaling voor hen geen invloed hebben op de belastbare grondslag voor de berekening van de door hen verschuldigde rechten. Het bedrag dat het goede doel verkrijgt om de erfbelasting van andere erfgenamen, legatarissen of begiftigden te betalen, zal enkel deel uitmaken van de belastbare grondslag voor de bij het duolegaat betrokken erfopvolgers en dus niet van de belastbare grondslag van eventuele andere erfopvolgers.

Voor de bepaling van de respectieve belastbare grondslagen en de erop verschuldigde erfbelasting zal de berekening in verschillende stappen gebeuren.

Eerst wordt de erfbelasting berekend die verschuldigd zou zijn op het legaat aan de andere erfgenamen, legatarissen of begiftigden. Hier wordt dan duidelijk welk het marginaal tarief (het hoogst toegepaste tarief) is dat van toepassing is.

Vervolgens wordt dit marginaal tarief gehanteerd om de eerst berekende erfbelasting te bruteren. Die brutering is vereist om een totaal bedrag te bepalen waaruit de last (om de erfbelasting te voldoen) opgelegd aan het goede doel effectief bestaat. Zoniet zou slechts een gedeelte van de last in aanmerking worden genomen, hetgeen niet de bedoeling is.

De belastbare grondslag in hoofde van het goede doel wordt dan als volgt bepaald.

Van het legaat aan het goede doel wordt het gebruteerd bedrag aan erfbelasting zoals berekend op het legaat van de andere erfgenamen, legatarissen of begiftigden afgetrokken, maar alleen als het legaat hoger is dan dat bedrag. Is het bedrag van het legaat lager, dan wordt de vermindering van de belastbare grondslag bij het goede doel beperkt tot zijn legaat.

De belastbare grondslag in hoofde van de andere erfgenamen, legatarissen of begiftigden bestaat uit de som van het eigenlijke legaat aan de andere erfgenamen, legatarissen en begiftigden en het gebruteerd bedrag aan erfbelasting. Hierop zal uiteindelijk de erfbelasting berekend worden aan het tarief waaraan deze erfgenamen, legatarissen of begiftigden onderworpen zijn.

Op deze manier zal het verlaagd tarief van artikel 2.7.4.2.1 van de VCF enkel worden toegepast op datgene wat uiteindelijk effectief aan het goede doel toekomt.

Hieronder volgen enkele voorbeelden ter verduidelijking.

1) Er wordt vertrokken vanuit de hypothese van een klassiek duolegaat waarbij het goede doel wordt aangesteld als algemeen legataris met de verplichting om een nettobedrag uit te betalen aan een neef en de erfbelasting in hoofde van de neef ten laste te nemen.

De nalatenschap vertoont een nettoactief van 500.000 euro.

Het legaat in hoofde van de neef bedraagt 280.000 euro en van het algemeen legaat aan het goede doel blijft dus nog 220.000 euro over.

De erfbelasting voor de neef, berekend op het bedrag van 280.000 euro, bedraagt 139.500 euro.

Het marginaal tarief bedraagt bijgevolg 55%.

Deze erfbelasting van 139.500 euro wordt dan als volgt gebruteerd: $139.500 / (1 - 0,55) = 310.000$ euro.

De erfbelasting voor het goede doel, waarop het tarief van 0% verschuldigd is, wordt berekend door van het algemeen legaat het gebruteerd bedrag aan erfbelasting, zoals berekend op het legaat van de neef, af te trekken. Het algemeen legaat bedraagt 220.000 euro. Hiervan wordt het gebruteerd bedrag van 310.000 euro ($139.500 / (1 - 0,55)$) afgetrokken. Dit zou principieel op een bedrag van -90.000 euro komen. Aangezien dergelijke berekening echter geen aanleiding mag geven tot een negatieve uitkomst, wordt een maximum van 220.000 euro van het

algemeen legaat aan het goede doel afgetrokken. In casu zal dus een bedrag van 0 euro (220.000 – 220.000) belast worden aan het tarief van 0%.

Dit (maximum) deel van 220.000 euro zal in hoofde van de neef belast worden aan het gewone tarief. Er zal dus 500.000 euro belast worden aan het gewone tarief. Dit brengt de totale erfbelasting op 260.500 euro.

Netto krijgt de neef 280.000 euro en het goede doel zal zelf nog een opleg van 40.500 euro moeten doen om de erfbelasting te betalen. Het algemeen legaat van 220.000 euro is immers ontoereikend. In de praktijk zal dit er wellicht toe leiden dat het goede doel in dat geval het legaat zal verwerpen.

2) Er wordt opnieuw vertrokken vanuit de hypothese van een klassiek duolegaat waarbij het goede doel wordt aangesteld als algemeen legataris met de verplichting om een nettobedrag uit te betalen aan een neef en de erfbelasting in hoofde van de neef ten laste te nemen.

De nalatenschap vertoont een nettoactief van 500.000 euro.

Het legaat in hoofde van de neef bedraagt dit keer evenwel 200.000 euro en van het algemeen legaat aan het goede doel blijft dus nog 300.000 euro over.

De erfbelasting voor de neef, berekend op het bedrag van 200.000 euro, bedraagt 95.500 euro.

Het marginaal tarief bedraagt bijgevolg 55%.

Deze erfbelasting van 95.500 euro wordt dan als volgt gebruteerd: $95.500 / (1 - 0,55) = 212.222$ euro.

De erfbelasting voor het goede doel, waarop het tarief van 0% verschuldigd is, wordt berekend door van het algemeen legaat het gebruteerd bedrag aan erfbelasting, zoals berekend op het legaat van de neef, af te trekken. Het algemeen legaat bedraagt 300.000 euro. Hiervan wordt het gebruteerd bedrag van 212.222 euro ($95.500 / (1 - 0,55)$) afgetrokken. De belastbare basis bij het goede doel bedraagt derhalve 87.778 euro ($300.000 - 212.222$): die 87.778 euro wordt vervolgens onderworpen aan een erfbelasting van 0%.

De belastbare basis bij de neef zal verhoogd worden met het gebruteerde bedrag van de erfbelasting van 95.500 euro of m.a.w. met die 212.222 euro.

In totaal zal er dus in hoofde van de neef 412.222 euro belast worden aan het tarief 'tussen anderen', nl. het oorspronkelijke legaat van 200.000 euro en de gebruteerde erfbelasting daarop van 212.222 euro. Dit brengt de totale erfbelasting op 212.222 euro.

Netto krijgt de neef bijgevolg 200.000 euro, nl. zijn legaat.

Het goede doel krijgt een legaat van 300.000 euro maar dient daarvan 212.222 euro te gebruiken om de erfbelasting in hoofde van de neef te betalen.

Netto houdt het goede doel derhalve 87.778 euro over ($300.000 - 212.222$), zijnde exact het bedrag dat onderworpen wordt aan de erfbelasting van 0%.

Het duolegaat blijft in dit voorbeeld dus wel degelijk mogelijk, maar het biedt geen enkel fiscaal voordeel meer aan de neef, integendeel. De neef houdt netto immers minder over dan wanneer de erflater hem rechtstreeks 500.000 euro had gelegateerd, zonder tussenkomst van een goed doel.

3) Het betreft de hypothese van een omgekeerd duolegaat waarbij de neef de enige erfgenaam is en aangesteld wordt als algemene legataris van de nalatenschap. Het goede doel wordt aangesteld als bijzondere legataris met de verplichting om de erfbelasting van de algemene legataris te betalen. Het legaat aan het goede doel wordt bijvoorbeeld geformuleerd als een legaat van 50.000 euro waarmee ook de erfbelasting moet betaald worden.

De nalatenschap vertoont een nettoactief van 100.000 euro.

Volgens het ontwerp zal de belastbare grondslag voor de berekening van de erfbelasting in hoofde van de neef bepaald worden op 50.000 euro.

De erfbelasting hierop bedraagt dus (voor brutering) 15.500 euro.

De erfbelasting voor het goede doel, waarop het tarief van 0% verschuldigd is, wordt evenwel niet berekend op 50.000 euro, maar wel op $50.000 - (15.500 / (1 - 0,45))$. In casu zal dus een bedrag van 21.818 euro belast worden aan het tarief van 0%.

In hoofde van de neef zal een bedrag van 78.182 euro (50.000 + 28.182) belast worden aan het gewone tarief. De erfbelasting in hoofde van de neef bedraagt 28.500 euro; de erfbelasting in hoofde van het goede doel bedraagt 0 euro.

De neef krijgt 50.000 euro en het goede doel houdt nog 21.500 euro over.

Artikel 3

Met deze bepaling wordt het tarief voor de legaten aan de begunstigden, vermeld in artikel 2.7.4.2.1 van de VCF, verder verlaagd tot 0%.

Op deze manier wordt het zuiver altruïstisch element van legaten aan deze begunstigden hersteld en ook versterkt.

Een van de begunstigden, vermeld in artikel 2.7.4.2.1 van de VCF, zijn de private stichtingen. De private stichting laat toe om een bepaald vermogen af te zonderen om een belangeloos (privaat) doel te realiseren.

Bij een private stichting is het essentieel dat er geen vermogensvoordeel bezorgd of uitgekeerd mag worden aan de stichters, bestuurders of derden, behoudens indien het uitkeren van gelden aan een derde persoon precies kadert in het in de statuten bepaald belangeloos doel (artikel 1:3 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen). De statuten van een private stichting kunnen verder ook bepalen dat wanneer het belangeloos doel verwezenlijkt is, de stichter of zijn rechthebbenden (een bedrag gelijk aan de waarde van) de aan de verwezenlijking van het doel bestede goederen kunnen terugnemen (artikel 11:2, tweede lid, van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen). Om die redenen bestaat het risico dat veel private stichtingen opgericht worden om fiscale redenen. Dat risico neemt toe door de verdere tariefverlaging tot 0% voor legaten aan private stichtingen.

De rechtsvorm 'beroepsvereniging' verdwijnt als gevolg van het nieuwe wetboek van vennootschappen en verenigingen dat in werking is getreden op 1 mei 2019 (wet van 23 maart 2019 tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen). De enige mogelijke rechtsvorm vanaf dan is de vereniging zonder winstoogmerk (vzw).

Private stichtingen, evenals beroepsverenigingen, zullen bijgevolg onderworpen blijven aan het verlaagd tarief van 8,5%. De legaten aan dergelijke instellingen blijven dus aan hetzelfde tarief belast als vandaag het geval is.

Artikel 4

Dit artikel voert de zogenaamde 'vriendenerfenis' in. Bedoeling is dat een natuurlijke persoon, welke aan het tarief, vermeld in tabel II van artikel 2.7.4.1.1 van de VCF (verkrijging tussen andere personen dan personen in rechte lijn en tussen partners) is onderworpen, bij testament kan worden aangeduid waardoor deze erfgenaam een vermindering geniet op zijn nettoverkrijging tot 15.000 euro. De vermindering is voorbehouden voor erfgenamen in de zijlijn en zal erop neerkomen dat het gedeelte van de nettoverkrijging tot 15.000 euro de facto belast is aan het tarief rechte lijn. Concreet betekent dit dat als de erflater meerdere natuurlijke personen aanduidt, maar die personen samen meer verkrijgen dan een nettoverkrijging van 15.000 euro, de vermindering toch maar zal toegepast worden op een nettoverkrijging van 15.000 euro. De vermindering bedraagt dus maximum 3300 euro: $(15.000 \text{ euro} \times 25\% = 3750 \text{ euro}) - (15.000 \text{ euro} \times 3\% = 450 \text{ euro})$. Wanneer de nettoverkrijging lager is dan 15.000 euro, zal het bedrag van de vermindering verhoudingsgewijs lager liggen. Anderzijds, wanneer de nettoverkrijging hoger is dan 15.000 euro, zal het bedrag van de vermindering nooit meer zijn dan 3300 euro. Als er meerdere natuurlijke personen als begunstigde zijn aangeduid, geldt de vermindering van 3300 euro dus voor hen samen.

De vermindering wordt alleen toegekend als de erflater in een niet-herroepen testament een natuurlijke persoon of natuurlijke personen heeft aangeduid die de toepassing mogen vragen van de vermindering. Dit testament moet ondubbelzinnig zijn, zodat duidelijk blijkt welke natuurlijke personen van de vermindering kunnen genieten. Indien er in het testament niets werd bepaald omtrent de aard en/of de omvang van de goederen, zal de vermindering worden toegekend op een maximumbedrag van 15.000 euro.

De vermindering wordt na alle andere gunstmaatregelen toegekend.

Als er slechts één natuurlijke persoon is aangewezen, wordt de vermindering exclusief toegekend aan deze persoon.

Als er meer dan één natuurlijke persoon is aangewezen, wordt de vermindering onder deze personen verdeeld naar verhouding van hun persoonlijke nettoverkrijging ten opzichte van de samengenomen nettoverkrijgingen van al deze personen. Zoals hoger aangehaald, wordt de vermindering berekend op basis van een totale maximale nettoverkrijging van 15.000 euro. Als er derhalve meerdere natuurlijke personen in een testament worden aangeduid, zal het bedrag van 15.000 euro pro rata worden verdeeld, tenzij de erflater zelf een verhouding heeft bepaald.

Verkrijgingen onderworpen aan het tarief, vermeld in artikel 2.7.4.2.2 van de VCF, zijn uitgesloten van de vermindering, aangezien hiervoor reeds een verminderd tarief bestaat, waaraan voorwaarden zijn gekoppeld o.a. om de continuïteit van de onderneming te waarborgen. Het toepassen van eenzelfde vermindering, waaraan dergelijke voorwaarden niet gekoppeld worden, zou de toepassing van artikel 2.7.4.2.2 in het gedrang brengen.

Hieronder volgen enkele voorbeelden ter verduidelijking.

1) Twee neven (A en B) zijn wettelijke erfgenamen en één van de twee (B) werd aangeduid in een testament als diegene die van de vermindering van de 'vriendenerfenis' zou kunnen genieten. Het totaal nettoactief voor beiden bedraagt 85.000 euro. Hun erfdeel is gelijk en bedraagt dus 42.500 euro.

Stap 1: abstractie gemaakt van eventuele andere verminderingen, zou de erfbelasting in dit geval 32.250 euro in totaal bedragen. Beide neven zouden dus in principe 16.125 euro aan erfbelasting moeten betalen.

Stap 2: voor B, die door de erflater werd aangeduid als degene die van de vermindering mag genieten, wordt de vermindering nu berekend en toegepast. Op het erfdeel van 15.000 euro werd een erfbelasting van 25% berekend, hetzij 3750 euro. Omwille van de vermindering diende hij op die 15.000 euro slechts een erfbelasting van 3% te betalen, hetzij 450 euro, zodat de vermindering 3300 euro bedraagt (3750 – 450). De voor B berekende erfbelasting in stap 1 wordt dus nog verminderd met 3300 euro, zodat hij slechts 12.825 euro aan erfbelasting verschuldigd is.

Samengevat: A betaalt 16.125 euro erfbelasting, B betaalt 12.825 euro erfbelasting, elk op een netto-erfdeel van 42.500 euro.

Indien A en B beiden zouden zijn aangeduid in een testament als diegenen die van de vermindering van de 'vriendenerfenis' zouden kunnen genieten en het testament niet bepaalt hoe de vermindering per neef wordt toegepast, dan wordt de vermindering onder A en B verdeeld in de volgende verhouding: 42.500/85.000 (zijnde elk ½). De berekende erfbelasting wordt aldus in hoofde van zowel A als B verminderd met 1650 euro.

Samengevat: A en B betalen elk 14.750 euro erfbelasting, elk op een netto-erfdeel van 42.500 euro.

2) Een broer en een zus zijn wettelijke erfgenamen (A en B) en een niet-verwant persoon C krijgt in een testament een legaat van 10.000 euro. C wordt aangeduid als degene die van de vermindering van de 'vriendenerfenis' zou kunnen genieten. Het totaal nettoactief bedraagt 85.000 euro. Het erfdeel van A en B is gelijk en bedraagt 37.500 euro. Het erfdeel van C bedraagt 10.000 euro.

Stap 1: abstractie gemaakt van eventuele andere verminderingen, zou de erfbelasting in dit geval 21.500 euro in totaal bedragen, hetzij 9500 euro voor A, 9500 euro voor B en 2500 euro voor C.

Stap 2: voor C, die door de erflater werd aangeduid als degene die van de vermindering mag genieten, wordt de vermindering nu berekend en toegepast. Op de nettoverkrijging van 10.000 euro werd een erfbelasting van 25% berekend, hetzij 2500 euro. Omwille van de vermindering, dient C slechts een erfbelasting van 3% te betalen op die 10.000 euro, hetzij 300 euro, zodat de vermindering 2200 euro bedraagt (2500 – 300). De voor C berekende erfbelasting in stap 1 wordt dus nog verminderd met 2200, zodat C slechts 300 euro aan erfbelasting verschuldigd is.

Samengevat: A en B betalen respectievelijk 9500 euro erfbelasting op een nettoverkrijging van 37.500 euro, C betaalt 300 euro op een nettoverkrijging van 10.000 euro.

Artikel 5

Dit artikel heeft tot doel om artikel 2.8.4.1.1, §3, van de VCF in overeenstemming te brengen met artikel 2.7.4.2.1 van de VCF met betrekking tot schenkingen, inclusief inbrengen om niet. Er is immers een samenhang tussen beide artikelen.

Indien er ingevolge de tariefverlaging in de erfbelasting een hoger tarief in de schenkbelasting zou behouden blijven, dan zou de schenker er geen baat bij hebben om tijdens het leven een schenking aan goede doelen te doen. Het tarief wordt ook tot 0% verlaagd in de schenkbelasting en voorzien voor dezelfde instellingen als voor de erfbelasting. Voor de beroepsverenigingen en private stichtingen blijft het tarief van 5,5% behouden, naar analogie van de erfbelasting, waar het tarief van 8,5% blijft behouden. Voor een verdere toelichting hierover kan dan ook verwezen worden naar de toelichting bij artikel 3.

Artikel 6

Om een controle te kunnen uitoefenen, legt dit artikel de verplichting op om, ingeval van een 'vriendenerfenis', in de aangifte de aanvraag van de vermindering op te nemen, met vermelding van de betrokken natuurlijke personen en de betrokken goederen.

In artikel 3.3.1.0.8, §1, 14^o, werd reeds opgenomen dat ook de betrokken persoon of de betrokken goederen dienen vermeld te worden. Het zal immers niet altijd de begunstigde zelf zijn die de aanvraag kan doen, bijvoorbeeld ingeval van bijzonder legaat.

Artikel 7

Dit artikel bepaalt de inwerkingtreding van de bepalingen van dit decreet.

De bepalingen met betrekking tot de non-profitlegaten en schenkingen treden in werking op 1 juli 2021 en zijn van toepassing op respectieve nalatenschappen die openvallen vanaf die datum en schenkingen, inclusief inbrengen om niet, vanaf die datum.

De bepalingen met betrekking tot de vriendenerfenis treden eveneens in werking op 1 juli 2021 en zijn van toepassing op nalatenschappen die openvallen vanaf die datum.

De minister-president van de Vlaamse Regering,

Jan JAMBON

De Vlaamse minister van Financiën en Begroting,
Wonen en Onroerend Erfgoed,

Matthias DIEPENDAELE

VOORONTWERP VAN DECREET



Voorontwerp van decreet tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, wat betreft de verlenging van de verdachte periode, de tariefverlaging voor non-profitlegaten en non-profitschenkingen, en de invoering van de vriendenerfenis

Op voorstel van de Vlaamse minister van Financiën en Begroting, Wonen en Onroerend Erfgoed;

Na beraadslaging,

DE VLAAMSE REGERING BESLUIT:

De Vlaamse minister van Financiën en Begroting, Wonen en Onroerend Erfgoed 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. In artikel 2.7.1.0.5 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014, worden de volgende wijzigingen aangebracht:

1° in paragraaf 1, eerste lid, wordt het woord "drie" vervangen door het woord "vier";

2° aan paragraaf 1 wordt een vierde lid toegevoegd, dat luidt als volgt:

"De termijn van vier jaar, vermeld in het eerste lid, wordt teruggebracht tot drie jaar als de kosteloze beschikking dagtekent van voor 1 januari 2021.";

3° in paragraaf 2, eerste lid, wordt het woord "drie" vervangen door het woord "vier".

Art. 3. In artikel 2.7.1.0.6 van hetzelfde decreet, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014 en vervangen bij het decreet van 23 december 2016, worden de volgende wijzigingen aangebracht:

1° in paragraaf 1, tweede lid, wordt het woord "drie" vervangen door het woord "vier";

2° aan paragraaf 1 wordt een vijfde lid toegevoegd, dat luidt als volgt:

“De termijn van vier jaar, vermeld in het tweede lid, wordt teruggebracht tot drie jaar als de kosteloze beschikking dagtekent van voor 1 januari 2021.”.

Art. 4. In artikel 2.7.3.2.5 van hetzelfde decreet, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014, worden de volgende wijzigingen aangebracht:

1° in het tweede lid wordt het woord “drie” vervangen door het woord “vier”;

2° er wordt een derde lid toegevoegd, dat luidt als volgt:

“De termijn van vier jaar, vermeld in het tweede lid, wordt teruggebracht tot drie jaar als de akten van eigendom die ten bate van de erflater of op zijn verzoek zijn verleden dagtekenen van voor 1 juli 2021.”.

Art. 5. In hetzelfde decreet, het laatst gewijzigd bij het decreet van 20 december 2019, wordt een artikel 2.7.3.2.15 ingevoegd, dat luidt als volgt:

“Art. 2.7.3.2.15. Als er zich onder de erfgenamen, legatarissen of begiftigden een of meer legatarissen bevinden van wie het legaat onder de toepassing van artikel 2.7.4.2.1 valt, wordt om de rechten te berekenen:

- 1° voor de legatarissen, vermeld in artikel 2.7.4.2.1, het eventuele bedrag om de erfbelasting van andere erfgenamen, legatarissen of begiftigden te voldoen, gedeeld door (1- het marginale tarief dat is toegepast om dat bedrag te berekenen) en begrensd tot het legaat zelf, niet in aanmerking genomen voor de belastbare grondslag;
- 2° voor de andere erfgenamen, legatarissen of begiftigden, vermeld in punt 1°, het eventuele bedrag, vermeld in punt 1°, in aanmerking genomen voor de belastbare grondslag.”.

Art. 6. In artikel 2.7.4.2.1 van hetzelfde decreet, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014, worden de volgende wijzigingen aangebracht:

1° in het eerste lid, inleidende zin, wordt de zinsnede “8,5 %” vervangen door de zinsnede “0%”;

2° in het eerste lid, 10°, wordt de zinsnede “ziekenfondsen en landsbonden van ziekenfondsen, beroepsverenigingen,” opgeheven;

3° in het eerste lid, 10°, wordt de zinsnede “, private stichtingen” opgeheven;

4° tussen het eerste en het tweede lid wordt een lid ingevoegd, dat luidt als volgt:

“In afwijking van het eerste lid bedraagt het tarief van de erfbelasting 8,5% voor de legaten aan ziekenfondsen en landsbonden van ziekenfondsen, beroepsverenigingen en private stichtingen.”;

5° in het bestaande tweede lid, dat het derde lid wordt, worden tussen het woord "eerste" en het woord "lid" de woorden "en het tweede" ingevoegd.

Art. 7. In hetzelfde decreet, het laatst gewijzigd bijde decreten van 26 juni 2020, wordt een artikel 2.7.5.0.6 ingevoegd, dat luidt als volgt:

"Art. 2.7.5.0.6. De erfbelasting, verschuldigd door natuurlijke personen van wie de verkrijging onderworpen is aan het tarief, vermeld in tabel II van artikel 2.7.4.1.1, en die voldoen aan de hierna gestelde voorwaarden, wordt verminderd met een bedrag dat verkregen wordt door toepassing van de volgende formule: $X = a \times (b - c)$.

De parameters, vermeld in het eerste lid, worden gedefinieerd als volgt:

1° a = de som van de nettoverkrijgingen tot een totaal maximumbedrag van 15.000 euro, aan de natuurlijke personen, vermeld in het eerste lid, die belast zijn volgens het tarief, vermeld in tabel II van artikel 2.7.4.1.1;

2° b = het laagste toegepaste tarief, vermeld in tabel II van het voormelde artikel;

3° c = het laagste tarief, vermeld in tabel I van het voormelde artikel.

De vermindering, vermeld in het eerste lid, wordt alleen toegekend aan de de natuurlijke personen die de erflater in een niet-herroepen authentiek testament op ondubbelzinnige wijze heeft aangewezen als diegenen die de toepassing van de vermindering, vermeld in het eerste lid, mogen vragen.

De vermindering, vermeld in het eerste lid, wordt toegepast op de erfbelasting, verschuldigd door de verkrijgers die zijn aangewezen overeenkomstig het derde lid, na de toepassing van alle andere vrijstellingen en verminderingen waarop de voormelde verkrijgers aanspraak kunnen maken.

Als er slechts één natuurlijk persoon is aangewezen overeenkomstig het derde lid, wordt de vermindering, vermeld in het eerste lid, exclusief toegekend aan deze persoon.

Als er meer dan één natuurlijke persoon is aangewezen overeenkomstig het derde lid, wordt de vermindering, vermeld in het eerste lid, onder deze personen verdeeld naar verhouding van hun persoonlijke nettoverkrijging ten opzichte van de samengenomen nettoverkrijgingen van al deze personen.

De vermindering die conform dit artikel wordt toegepast, levert in geen geval grond voor een teruggave op."

Art. 8. In artikel 2.8.4.1.1, §3, van hetzelfde decreet, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014 en gewijzigd bij het decreet van 21 december 2018, worden de volgende wijzigingen aangebracht:

1° in het eerste lid, inleidende zin, wordt de zinsnede "5,5 %" vervangen door de zinsnede "0%";

2° in het eerste lid, 10°, wordt de zinsnede "ziekenfondsen en landsbonden van ziekenfondsen, beroepsverenigingen," opgeheven;

3° in het eerste lid, 10°, wordt de zinsnede „, private stichtingen” opgeheven;

4° tussen het eerste en het tweede lid wordt een lid ingevoegd, dat luidt als volgt:

“In afwijking van het eerste lid bedraagt het tarief van de schenkbelasting 5,5% voor schenkingen, inclusief inbrengen om niet, aan ziekenfondsen en landsbonden van ziekenfondsen, beroepsverenigingen en private stichtingen.”;

5° in het bestaande tweede lid, dat het derde lid wordt, wordt de zinsnede “eerste lid, 10°” telkens vervangen door de woorden “tweede lid”;

6° in het bestaande derde lid, dat het vierde lid wordt, worden de woorden “eerste en tweede lid” vervangen door de zinsnede “eerste, tweede en derde lid”.

Art. 9. Aan artikel 3.3.1.0.8, §1, eerste lid, 14°, van hetzelfde decreet, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014 en het laatst gewijzigd bij het decreet van 22 december 2017, wordt een punt l) toegevoegd, dat luidt als volgt:

“l) de vermindering, vermeld in artikel 2.7.5.0.6 van deze codex;”.

Art. 10. In artikel 3.13.1.3.1, §6, vijfde lid, van hetzelfde decreet, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014, wordt het woord “drie” vervangen door het woord “vier”.

Art. 11. Artikel 2 en 3 treden in werking op 1 juli 2021 en zijn van toepassing op de kosteloze beschikkingen die dagtekenen vanaf 1 juli 2021.

Artikel 4 treedt in werking op 1 juli 2021 en is van toepassing op de akten van eigendom die ten bate van de erflater of op zijn verzoek zijn verleden vanaf 1 juli 2021.

Artikel 5 en 6, 7 en 9 treden in werking op 1 juli 2021 en zijn van toepassing op alle nalatenschappen die opengevallen zijn vanaf 1 juli 2021.

Artikel 8 treedt in werking op 1 juli 2021 en is van toepassing op schenkingen, inclusief inbrengen om niet, vanaf 1 juli 2021.

Brussel, ... (datum).

De minister-president van de Vlaamse Regering,

Jan JAMBON

De Vlaamse minister van Financiën en Begroting, Wonen en Onroerend Erfgoed,

Matthias DIEPENDAELE

ADVIES VAN DE SOCIAAL-ECONOMISCHE RAAD VAN VLAANDEREN



De heer Matthias DIEPENDAELE

Vlaams minister van Financiën en Begroting, Wonen en Onroerend Erfgoed

Martelaarsplein 7

1000 Brussel

contactpersoon

Erwin Eysackers
eysackers@serv.be

ons kenmerk

SERV_BR_20201016_erfbelasting_hervorming

Brussel

16 oktober 2020

Hervorming erf- en schenkbelastingen

Mijnheer de minister

De SERV ontving op dinsdag 22 september via digitale weg een adviesvraag over verschillende wijzigingen aan de erf- en schenkbelastingen: het uitbreiden van de zogenaamde verdachte periode en het hervormen van de techniek van het duolegaat in de erfbelastingen, en het invoeren van een nieuwe techniek in de erf- en schenkbelastingen, de zogenaamde vriendenerfenis.

De sociale partners hebben over deze adviesvraag geen consensus kunnen bereiken.

U vindt hierna de standpunten vanuit respectievelijk de werknemers- en de werkgeversorganisaties.

Hoogachtend

Pieter Kerremans
administrateur-generaal

Danny Van Assche
voorzitter

Standpunten Vlaams ABVV – Vlaams ACV – ACLVB

M.b.t. de voorgestelde wijzigingen in de erf- en schenkbelastingen wensen het Vlaams ABVV, het Vlaams ACV en het ACLVB de volgende opmerkingen te maken.

1) Hervorming duolegaat

De erfenisrechten in de niet rechte lijn zijn hoog. Het duolegaat was een manier om de gemiddelde taxatie van 45 % naar 30 a 35 % te brengen. Doordat deze techniek nu nutteloos wordt, wordt wie zijn erfenis wil regelen en wie geen kinderen heeft quasi verplicht bij leven te schenken (in plaats van het vermogen over te laten bij overlijden via testament - het duolegaat). Want het verschil tussen de schenkingsrechten (bij leven) of de erfenisrechten (bij overlijden) vergroot. Een negatief effect zal zijn dat burgers zonder erflaters in de rechte lijn gestimuleerd worden hun vermogen bij leven weg te geven. Gegeven is uiteraard gegeven met alle met mogelijke negatieve gevolgen en risico's voor de erflaters.

Sommige burgers dreigen verliezers van deze hervorming te worden omdat het een wijziging van testamenten vereist. Deze hervorming focust op overlijdensdatum en niet op datum opmaak testament. Er zullen mensen zijn die hun testament (duolegaat) reeds hebben gemaakt maar intussen dement of wilsonbekwaam zijn geworden. Wie wilsonbekwaam wordt kan zijn testament niet meer wijzigen.

Als het goeie doel dan het legaat weigert, omdat het door de nieuwe regeling deficitair zal worden, dan zal dat deel, indien er geen vangnetregeling is opgenomen in het testament, toekomen aan de wettige erfgenamen. Dit zijn dan mensen die de testator nooit heeft willen bevoordelen. Indien die er niet zijn, gaat dit deel naar de overheid. Men had veel beter de "datum testament" als referentiekader genomen. Nu dreig je heel wat burgers in een "fiscale fuik met burgerrechtelijk gevolgen" te steken.

Door het duolegaat aan te pakken, richt men zich niet op grote vermogenden, die andere planningstechnieken gebruiken. Kinderloze vermogende mensen werken vaak via de techniek van de private stichting om hun erfgenamen te bevoordelen.

Deze hervorming gaat niet in op de grond van de zaak, met name de ontsnappingsroutes. Namelijk, het werken via private stichtingen om erfenisrechten te ontwijken. Of de

regeling familiebedrijf die ervoor kan zorgen dat privaat vastgoed kan worden overgelaten aan de volgende generatie onder een regeling die daar absoluut niet voor is bedoeld¹...

2) **Best Friends regeling:** De impact van deze maatregel is beperkt. Het is geen alternatief. Het fiscaal voordeel is beperkt tot ongeveer 3000 euro. Deze omvang doet weinig af aan de hoge tarieven voor wie kinderloos is en zijn erfenis wil regelen.

3) **Uitbreiding verdachte periode naar 4 jaren.** Ook de impact van deze maatregel is beperkt. Deze periode is perfect overbrugbaar met een successieverzekering.

Conclusie:

Deze hervorming is een gemiste kans en mist diepgang. De grote ontsnappingsroutes blijven behouden en men focust op iets wat eigenlijk niet echt een probleem was in de praktijk. Het Vlaams ABVV, het Vlaams ACV en ACLVB zijn vragende partij voor een fundamentele hervorming van de erfbelasting.

Zo'n hervorming moet gekaderd zijn binnen SERV principes voor een toekomstgerichte Vlaamse fiscaliteit; met name groei- en welvaartsbevorderend, toekomstbestendig, een voldoende graad van herverdeling realiseren, gestoeld zijn op brede grondslagen, doelmatig, administratief eenvoudig en transparant. Ook stelt zich de vraag of het gezien de niet rooskleurige Vlaamse budgettaire toestand wel verstandig is om op dit ogenblik slechts één deelaspect van de Vlaamse fiscaliteit te hervormen.

De gevolgen van deze hervorming kunnen voor de burger onaangenaam zijn indien ze wilsonbekwaam zijn geworden na het maken van hen testament. Bovendien is het nog maar de vraag of de goede doelen op het einde van de rit hier niet de rekening voor zullen betalen. Zuivere legaten worden goedkoper maar de vraag is nog maar hoeveel mensen een zuiver legaat wensen te legateren aan een goed doel in plaats van het te betrekken in een duolegaat. Dit kan een grote impact hebben voor de financiering van goede doelen.

¹ "Gunstregeling familiebedrijven, is het hek nu helemaal van de dam?" De gids op maatschappelijk gebied, 2019. Hervorming erf- en schenkbelasting, yes but no. De gids op maatschappelijk gebied.2019.

Standpunten Standpunten VOKA – Unizo – Boerenbond – VERSO

Via het voorontwerp van decreet tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, wat betreft de verlenging van de verdachte periode, de tariefverlaging voor non-profit legaten en non-profit schenkingen en de invoering van de vriendenerfenis beoogt de Vlaamse regering in essentie volgende doelstellingen

- Mensen er toe aanzetten meer schenkingen te registreren (verlenging verdachte periode bij schenkingen van 3 naar 4 jaar)
- Het fiscale planningselement uit het duolegaat halen en het zuiver altruïstisch karakter van non-profit legaten versterken (via een tariefverlaging)
- Een verlaging van de fiscale druk in de erfbelasting bij legaten aan goede vrienden en verre familieleden (vriendenerfenis)

De werkgeversorganisaties kunnen zich vinden in deze doelstellingen die ook vervat waren in het regeerakkoord.

Voor goede doelen is de tariefverlaging tot 0% in de erf- en schenkbelastingen van belang ter ondersteuning van de nagestreefde maatschappelijke doelstellingen (cf. compensatie van eventueel verlies aan inkomsten door verdwijnen van duolegaten en stimuleren om rechtstreeks aan goede doelen te legateren/schenken). Hierdoor kunnen legaten/schenkingen integraal aangewend worden voor de goede doelen.

Een belangrijk aandachtspunt daarbij is de goede afstemming van Art. 2.7.4.2.1 in de Vlaamse Codex Fiscaliteit – die de begunstigden van het verlaagd tarief oplijst – met aanpassing aan de definities in het nieuwe wetboek vennootschappen en verenigingen dat op 1 mei is ingevoerd. Hierin wordt een vereniging (die een vzw kan zijn of ook een ivzw) gedefinieerd als volgt: “Een vereniging wordt opgericht bij een overeenkomst tussen twee of meer personen, leden genaamd. Zij streeft een belangeloos doel na in het kader van één of meer welbepaalde activiteiten die zij tot voorwerp heeft. Zij mag rechtstreeks noch onrechtstreeks enig vermogensvoordeel uitkeren of bezorgen aan de oprichters, de leden, de bestuurders of enig andere persoon behalve voor het in de statuten bepaald belangeloos doel. Elke verrichting in strijd met dit verbod is nietig.” Centrale componenten zijn het nastreven van een belangeloos doel – binnen diverse domeinen of rond diverse thema’s en niet uitkeren van enig vermogensvoordeel. De concrete activiteiten die de verenigingen daartoe organiseren kunnen dan ook van diverse aard zijn, met behoud van de focus op het belangeloos doel.

De werkgeversorganisaties vestigen tenslotte ook de aandacht op de eigen verantwoordelijkheid van goede doelen om transparant te zijn over de globale inzet van middelen uit legaten en schenkingen.

Gezien de overige sociaal-economische impact van deze decreetswijzigingen beperkt is, geven de werkgeversorganisaties hierover verder geen advies ten gronde.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE



RAAD VAN STATE

afdeling Wetgeving

advies 68.195/3
van 25 november 2020

over

een voorontwerp van decreet van het Vlaamse Gewest ‘tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, wat betreft de verlenging van de verdachte periode, de tariefverlaging voor non-profitlegaten en non-profitschenkingen, en de invoering van de vriendenerfenis’

Op 26 oktober 2020 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Vlaamse minister van Financiën en Begroting, Wonen en Onroerend Erfgoed verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van decreet van het Vlaamse Gewest ‘tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, wat betreft de verlenging van de verdachte periode, de tariefverlaging voor non-profitlegaten en non-profitschenken, en de invoering van de vriendenerfenis’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 17 november 2020. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Kristine BAMS, eerste auditeur-afdelingshoofd.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 25 november 2020.

*

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 strekt tot wijziging van het decreet van 13 december 2013 ‘houdende de Vlaamse Codex Fiscaliteit’ (hierna: Vlaamse Codex Fiscaliteit) inzake de erfbelasting en de schenkbelasting. De ontworpen wijzigingen hebben betrekking op de volgende aangelegenheden.

Een eerste aanpassing betreft het uitbreiden van de zogenaamde “verdachte periode” in de erfbelasting. Vanaf 1 juli 2021 zal die periode vier jaar bedragen in plaats van drie jaar voor de kosteloze beschikkingen die dateren van na 30 juni 2021 (artikelen 2 tot 4 van het voorontwerp; zie ook artikel 10 ervan).

Een tweede wijziging heeft betrekking op de wijze van berekening van de erfbelasting indien in het kader van een nalatenschap een duolegaat is opgenomen (artikel 5).

Verder wordt voor bepaalde begunstigen een tariefverlaging doorgevoerd in de erf- en schenkbelasting (artikelen 6 en 8).

Ten slotte wordt de zogenaamde “vriendenerfenis” ingevoerd. Deze regeling biedt de erflater de mogelijkheid om bepaalde natuurlijke personen een vermindering te laten genieten van de erfbelasting die verschuldigd is op een bedrag tot 15.000 euro (artikelen 7 en 9).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

3. In verband met het ontworpen artikel 2.7.1.0.5, § 1, vierde lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit (artikel 2, 2°, van het voorontwerp), waarin de datum “1 januari 2021” voorkomt, liet de gemachtigde weten dat het om een materiële vergissing gaat. Gelet op de inwerkingtreding van die bepaling op 1 juli 2021, dient die datum vervangen te worden door de datum “1 juli 2021”. De gemachtigde verklaarde:

“De bepalingen m.b.t. de verdachte periode treden, voor wat betreft de wijzigingen aan de artikelen 2.7.1.0.5 en 2.7.1.0.6, in werking op 1 juli 2021 en zijn van toepassing op de kosteloze beschikkingen die dagtekenen vanaf die datum. Teneinde te vermijden dat de ontworpen maatregelen retroactieve effecten zouden hebben, wordt de verlenging van de

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

periode tot 4 jaar maar toegepast voor schenkingen die hebben plaatsgevonden vanaf 1 juli 2021 en waarvoor geen schenkbelasting werd betaald. Voor de schenkingen die dateren van voor 1 juli 2021 blijft de termijn van 3 jaar gelden.”

Artikel 3

4. Ook in het ontworpen artikel 2.7.1.0.6, § 1, vijfde lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit (artikel 3, 2°, van het voorontwerp) dient de datum “1 januari 2021” vervangen te worden door de datum “1 juli 2021” (zie opmerking 3).

Artikel 5

5. De Vlaamse Codex Fiscaliteit is het laatst gewijzigd bij een decreet van 26 juni 2020. Als men er toch voor kiest om in de inleidende zin van artikel 5 van het voorontwerp melding te maken van de meest recente wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, dan dient de datum “20 december 2019” vervangen te worden door de datum “26 juni 2020” (vergelijk overigens met de inleidende zin van artikel 7 van het voorontwerp).

Artikelen 6 en 8

6. Artikel 6 van het voorontwerp strekt ertoe een nultarief in te voeren voor de erfbelasting. Artikel 8 doet hetzelfde voor de schenkbelasting.

Aan de gemachtigde is gevraagd of het niet veeleer om het invoeren van een belastingvrijstelling gaat en wat de reden is waarom deze regeling,

- wat betreft de erfbelasting, wordt ondergebracht onder de noemer ‘verlaagde tarieven’ (titel 2, hoofdstuk 7, afdeling 4, onderafdeling 2) en niet onder de afdeling ‘vrijstelling’ (titel 2, hoofdstuk 7, afdeling 6);
- wat betreft de schenkbelasting, wordt ondergebracht onder de noemer ‘tarieven’ (titel 2, hoofdstuk 8, afdeling 4, onderafdeling 1) en niet onder de noemer ‘vrijstellingen’ (titel 2, hoofdstuk 8, afdeling 6).

De gemachtigde antwoordde het volgende:

“Er werd gekozen voor een nultarief bij de noemer ‘verlaagde tarieven’ om zo de hele doelgroep, nl. de goede doelen, samen in 1 artikel te behandelen. Een aantal goede doelen genieten van een verlaagd tarief van 8,5% (zoals voorheen) en een andere groep goede doelen geniet voortaan van het nultarief. Het tarief voor de goede doelen blijft zo overzichtelijk in 1 artikel, hetgeen overeenstemt met de Omzendbrief Wetgevingstechniek (VR/2019/4), aanwijzing 102: ‘Alleen bepalingen waartussen een rechtstreeks verband bestaat, neemt u samen in één artikel op.’ Het gaat immers enkel om de aard van de legataris die dit tarief bepaalt.

Vrijstellingen worden in hoofdzaak gebruikt voor welbepaalde goederen die deel uitmaken van de nalatenschap (bvb. natuurgoederen) of nog voor een bepaald maximumbedrag aan goederen (bvb. partnerabatement). Soms wordt verkozen om de ‘vrijgestelde goederen’ toch te beschrijven onder het artikel waar dit het meest bij aanleunt (bvb. gezinswoning).

Nultarieven zijn een evenwaardig gehanteerde techniek.”

7. Artikel 6 van het voorontwerp brengt wijzigingen aan in artikel 2.7.4.2.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit. Het verlaagde erfbelastingtarief van 8,5% zal nog slechts van toepassing zijn voor de legaten aan ziekenfondsen, landsbonden van ziekenfondsen, beroepsverenigingen en private stichtingen. Voor legaten aan alle andere in dat artikel 2.7.4.2.1 vermelde instanties, verenigingen en stichtingen wordt dat verlaagde tarief vervangen door een nultarief.

De gemachtigde verstrekke in dit verband de volgende toelichting:

“Met deze tariefverlaging wordt een dubbele doelstelling beoogd. Enerzijds dient ze als (gedeeltelijke) compensatie voor het eventuele verlies aan inkomsten voor de goede doelen wegens het verdwijnen van de duolegaten. Anderzijds wordt het veel voordeliger om rechtstreeks te legateren aan de goede doelen, gelet op het tarief van 0%. Op die manier worden mensen die een bepaald goed doel wensen te ondersteunen hiertoe aangemoedigd. Door de voorziene wijzigingen zal datgene wat aan de goede doelen wordt gelegateerd, ook integraal kunnen worden aangewend voor hun doel.

Daarnaast wil voorliggend ontwerp de tariefverlaging enkel voorbehouden voor begunstigen die het algemeen belang dienen door een doelstelling van algemeen nut na te streven en de activiteiten van overheden ten dele aan te vullen.”

8. 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. 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.

Voor het verschil in behandeling tussen de instanties, verenigingen en stichtingen die vermeld blijven in artikel 2.7.4.2.1, eerste lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit enerzijds (tarief: 0%) en de ziekenfondsen, landsbonden van ziekenfondsen, beroepsverenigingen² en private stichtingen anderzijds (tarief: 8,5%), verstrekke de gemachtigde de volgende verantwoording:

“De memorie van toelichting bevat een verantwoording voor de verschillende behandeling:

De rechtsvorm ‘beroepsvereniging’ verdwijnt als gevolg van het nieuwe wetboek van vennootschappen en verenigingen dat in werking is getreden op 1 mei 2019 (Wet van 23 maart 2019 tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen). De enige mogelijke rechtsvorm vanaf dan is de vereniging zonder winstoogmerk (vzw). Het was dus niet langer nodig om hiervoor een aparte regeling te voorzien. Van de andere kant kan er voorlopig nog zoals voorheen beroep gedaan worden op het tarief van 8,5% door die beroepsverenigingen die hun rechtsvorm (nog) niet zouden hebben aangepast.

De werkelijke doelstelling van de ziekenfondsen en private stichtingen is niet eenduidig:

- Ziekenfondsen en landsbonden van ziekenfondsen houden zich ook bezig met commerciële activiteiten.

- Private stichtingen worden ook om louter fiscale redenen opgericht in het kader van persoonlijke vermogens- en successieplanning. Het is evenwel niet evident, zo niet onmogelijk, om op basis van objectieve criteria een onderscheid te maken tussen de verschillende stichtingen. De controle van de werkelijke activiteiten en uitkeringen van stichtingen is bovendien een federale bevoegdheid. Het komt met andere woorden niet aan de Vlaamse fiscus toe om te oordelen of een private stichting al of niet is opgericht, en zal functioneren, overeenkomstig de wetgeving waaraan de private stichting is onderworpen, nl. het Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen (WVV).

Om maximaal uit te sluiten dat er gebruik zou gemaakt worden van het tarief van 0% door dergelijke ‘goede doelen’ die een onvoldoende maatschappelijke relevantie vertonen, werd voor deze instanties daarom het tarief niet verder verlaagd. Zij blijven niettemin genieten van het momenteel bestaande verlaagde tarief van 8,5%.”

Het argument dat ziekenfondsen en landsbonden van ziekenfondsen zich ook inlaten met commerciële activiteiten en daarom het nultarief niet kunnen genieten, kan echter evenzeer toegepast worden op sommige verenigingen zonder winstoogmerk. Ook verenigingen zonder winstoogmerk kunnen immers onder bepaalde voorwaarden voor de realisatie van hun belangeloos doel economische activiteiten ontwikkelen.³ De geboden verantwoording kan dus de onderscheiden behandeling niet verantwoorden. De ontworpen regeling dient dus beter te worden verantwoord, zo niet zal ze moeten worden heroverwogen.

² Een vereniging zonder winstoogmerk kan worden erkend als beroepsvereniging (artikel 9:24 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen), maar zal in dat geval het nultarief moeten genieten, vermits ze ook onder artikel 2.7.4.2.1, eerste lid, valt.

³ Artikelen 1.2, 9.1 en 9.4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

9. In het ontworpen artikel 2.7.4.2.1, (nieuwe) tweede lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit kan beter worden geschreven “In afwijking van artikel 2.7.4.1.1” in plaats van “In afwijking van het eerste lid”. Het nultarief in het eerste lid is immers een afwijking van het basistarief opgenomen in artikel 2.7.4.1.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, zoals ook het (nieuwe) tweede lid een afwijking is ten opzichte van dat basistarief.

Een vergelijkbare opmerking geldt voor artikel 8, 4°, van het voorontwerp, waar beter kan worden geschreven “In afwijking van paragraaf 1 en 2 bedraagt ...”.

10. In het ontworpen (nieuwe) tweede lid van artikel 2.8.4.1.1, § 3, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit wordt het schenkbelastingtarief bepaald voor schenkingen, “inclusief inbrengen om niet”.

Alhoewel in artikel 3, 8°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’ alleen melding wordt gemaakt van schenkingen en niet van inbrengen om niet, gaat het wel degelijk om een bevoegdheid van de gewesten, zoals het Grondwettelijk Hof heeft bevestigd in arrest nr. 45/2004.⁴ De precisering in de ontworpen bepaling is dan ook terecht.

Artikel 7

11. De vermindering van de erfbelasting die in het kader van de regeling van de ‘vriendenerfenis’ kan worden genoten, wordt alleen toegekend “aan de natuurlijke personen die de erflater in een niet-herroepen authentiek testament op ondubbelzinnige wijze heeft aangewezen” (ontworpen artikel 2.7.5.0.6, derde lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit).

11.1. Wat wordt bedoeld met “authentiek testament” is niet duidelijk. Krachtens artikel 969 van het oud Burgerlijk Wetboek kan een testament eigenhandig, bij openbare akte of in de vorm van het internationaal testament opgemaakt worden.⁵ Artikel 971 van het oud Burgerlijk Wetboek bepaalt dat een testament bij openbare akte het testament is dat voor een notaris in tegenwoordigheid van twee getuigen, of voor twee notarissen verleden wordt.

Daarover om uitleg verzocht, heeft de gemachtigde laten weten dat met “authentiek testament” een testament verleden voor een notaris wordt bedoeld.

11.2. Op de vraag waarom de andere vormen – het eigenhandig testament en het internationaal testament – uitgesloten worden, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De vereiste dat de ‘vriend’ moet aangeduid worden bij authentiek testament vloeit voort uit de kwaliteitsgarantie die een dergelijke testament met zich meebrengt. Het moet immers op een ondubbelzinnige manier uit het testament blijken wie als ‘vriend’ wordt aangeduid. De notaris kan die garantie bieden, door een verwijzing op te nemen naar het artikel waarin de vermindering ingeschreven wordt en door de identiteit van de

⁴ GwH 17 maart 2004, nr. 45/2004, B.5.1 tot B.6.

⁵ Het internationaal testament wordt geregeld bij de wet van 2 februari 1983 ‘tot invoering van een testament in de internationale vorm en tot wijziging van een aantal bepalingen betreffende het testament’.

begunstigde correct op te nemen. Het zal immers enkel die ‘vriend’ zijn die in het testament wordt aangeduid, die de vermindering kan aanvragen. Het is dus voor de Vlaamse Belastingdienst essentieel dat uit het testament af te leiden valt wie precies als ‘vriend’ werd aangeduid door de erflater.”

Luidens de ontworpen bepaling is vereist dat de bedoelde personen “op ondubbelzinnige wijze” zijn aangewezen. Ook bij een eigenhandig testament of een internationaal testament kan die vereiste perfect worden vervuld. Het valt dus niet in te zien waarom het noodzakelijk zou zijn om daarvoor een testament bij openbare akte te vereisen.

Wie de bijstand van een notaris verkiest en opteert voor een testament verleden voor een notaris, weet zich verzekerd van professionele begeleiding bij het opstellen van een testament en het naleven van de voorwaarden inzake de ‘vriendenerfenis’. Dat is echter de vrije keuze van de erflater, zoals die er ook voor kan kiezen om zonder notariële bijstand een eigenhandig testament op te stellen.

De door de gemachtigde gegeven uitleg kan in elk geval de ongelijke behandeling niet verantwoorden die ontstaat door het uitsluiten van het eigenhandig testament en het internationaal testament. Indien de voorwaarde dat het om een “authentiek testament” (lees: testament bij openbare akte) dient te gaan weggelaten wordt, kan bovendien worden vermeden dat alle erfslaters die reeds een testament hebben opgesteld en van de nieuwe regeling gebruik willen maken, verplicht worden om een nieuw testament bij openbare akte te laten opstellen.

11.3. Ook de beperking van het voordeel tot natuurlijke personen moet verantwoord kunnen worden in het licht van het grondwettelijke beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

De gemachtigde verantwoordde deze verschillende behandeling als volgt:

“De memorie van toelichting vermeldt hierover het volgende:

‘Veel mensen hebben een vriend des huizes, een goede buur die voor hen zorgt, ... Hoewel zij officieel geen familie zijn, voelt dat wel zo aan. Die affectieve band zorgt er voor dat burgers net aan die mensen graag iets willen nalaten, zonder dat hierop veel erfbelasting verschuldigd is. Tot nu toe kon dat niet, vermits hetgeen effectief, na belastingen, bij die persoon terecht kwam heel wat kleiner was dan wat door de erflater aan de betreffende persoon was gelegateerd. Dit werd aangevoeld als oneerlijk.

Door de invoering van de zogenaamde ‘vriendenerfenis’ krijgen mensen wél de kans om een gedeelte van hun erfenis na te laten aan een of meerdere goede vrienden of verre familieleden, en dit onder het meest gunstige fiscale tarief, zijnde het tarief dat van toepassing is op verkrijgingen in rechte lijn of tussen partners.’

Een erflater kan een affectieve band hebben met een goede vriend, ver familielid of buur die te vergelijken is met de band die bestaat tussen bijvoorbeeld een ouder en zijn kind en die, bijvoorbeeld in het geval van een kinderloos koppel of alleenstaande, die band soms zelfs vervangt. Dat is meteen ook de reden waarom wordt voorgesteld om voor die goede vriend, ver familielid of buur onder bepaalde voorwaarden en binnen bepaalde grenzen ook dat tarief in rechte lijn toe te passen.

Het lijkt sterk dat een dergelijke affectieve band kan bestaan ten aanzien van een rechtspersoon.”

Het ontworpen artikel 2.7.5.0.6 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit bevat niet de voorwaarde dat er sprake moet zijn van een “affectieve band”. Om de vermindering te genieten volstaat het dat de erflater de natuurlijke personen “op ondubbelzinnige wijze heeft aangewezen als diegenen die de toepassing van de vermindering (...) mogen vragen”. Zowel de memorie van toelichting als het antwoord van de gemachtigde bevatten dus een toevoeging die niet uit de ontworpen bepaling blijkt.

Waarom het noodzakelijk zou zijn om het voordeel afhankelijk te maken van het hebben van een “affectieve band” met de begunstigde wordt door de gemachtigde niet verklaard. Doch zelfs indien zou kunnen worden aanvaard dat die voorwaarde kan worden gesteld, gelet op de ruime beoordelingsbevoegdheid van de decreetgever in belastingaangelegenheden,⁶ rijst de vraag waarom de mogelijkheid van een dergelijke band beperkt zou worden tot natuurlijke personen, en niet geldt voor de band met sommige vormen van rechtspersoon (bijvoorbeeld een vereniging zonder winstoogmerk met een sociaal doel) waarmee de erflater sympathiseert. Tenzij een meer deugdelijke verantwoording kan worden geboden voor het onderscheid tussen natuurlijke personen en dergelijke vormen van rechtspersonen, zal van de beperking tot natuurlijke personen moeten worden afgezien.

Artikel 10

12. Het voorontwerp strekt ertoe de zogenaamde “verdachte periode” van drie op vier jaar te brengen voor handelingen gesteld vanaf 1 juli 2021 (zie de artikelen 2, 1^o, en 3, 1^o, van het voorontwerp). Op de vraag of in lijn met de bepalingen tot uitsluiting van handelingen gesteld voor 1 juli 2021 (zie de artikelen 2, 2^o, en 3, 2^o, van het voorontwerp), geen analoge bepaling moet worden opgenomen in artikel 3.13.1.3.1, § 6, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, antwoordde de gemachtigde ontkennend:

“Artikel 10 betreft een procedurele bepaling. Het is een onderzoeksmaatregel die toelaat om handelingen binnen de verdachte periode na te gaan mits een ‘eenvoudige’ machtiging. De gebruikelijke termijn van inwerkingtreding is de tiende dag na de bekendmaking ervan in het Belgisch Staatsblad. Vanaf dat ogenblik kan er dus een eenvoudige machtiging worden afgeleverd om een bankonderzoek te doen gedurende die vier jaar. Er werd hier geen aparte, afwijkende inwerkingtredingsbepaling in de regelgevende tekst vermeld, omdat de algemene regel op zich volstaat. Indien er bepaalde verrichtingen aan het licht komen tijdens dat bankonderzoek, dan zal er voor de aanwending van de regeling inzake de verdachte periode nog steeds moeten nagegaan worden of de gewijzigde artikelen toepassing kunnen vinden. De gewijzigde artikelen vinden immers enkel toepassing op de kosteloze beschikkingen die dagtekenen vanaf 1 juli 2021 en op de akten van eigendom die ten bate van de erflater of op zijn verzoek zijn verleden vanaf 1 juli 2021.”

⁶ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, zie bijvoorbeeld GwH 5 maart 2015, nr. 25/2015, B.6.

Artikel 11

13. De meeste bepalingen van het voorontwerp treden in werking op 1 juli 2021 teneinde elkeen voldoende tijd te laten om zich aan te passen aan de nieuwe regels. Om dat doel te bereiken zal de nieuwe regeling uiteraard ook voldoende snel moeten worden bekendgemaakt.

14. Artikel 11, eerste lid, van het voorontwerp handelt over de inwerkingtreding en de toepasbaarheid van de artikelen 2 en 3 ervan. In overeenstemming met de ontworpen wijzigingen dient dat lid te worden omgevormd tot twee leden, te formuleren als volgt:

“De artikelen 2, 1° en 3°, en 3, 1°, treden in werking op 1 juli 2021 en zijn van toepassing op de kosteloze beschikkingen die dagtekenen vanaf 1 juli 2021.

De artikelen 2, 2°, en 3, 2°, treden in werking op 1 juli 2021.”

15. Artikel 11, tweede lid, van het voorontwerp handelt over de inwerkingtreding en de toepasbaarheid van artikel 4 ervan. In overeenstemming met de ontworpen wijzigingen dient dat lid te worden omgevormd tot twee leden, te formuleren als volgt:

“Artikel 4, 1°, treedt in werking op 1 juli 2021 en is van toepassing op de akten van eigendom die ten bate van de erflater of op zijn verzoek zijn verleden vanaf 1 juli 2021.

Artikel 4, 2°, treedt in werking op 1 juli 2021.”

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

Astrid TRUYENS

Jo BAERT

ONTWERP VAN DECREET

ONTWERP VAN DECREET

Op voorstel van de Vlaamse minister van Financiën en Begroting, Wonen en Onroerend Erfgoed;

Na beraadslaging,

DE VLAAMSE REGERING BESLUIT:

De Vlaamse minister van Financiën en Begroting, Wonen en Onroerend Erfgoed 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. In de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, het laatst gewijzigd bij de decreten van 26 juni 2020, wordt een artikel 2.7.3.2.15 ingevoegd, dat luidt als volgt:

“Art. 2.7.3.2.15. Als er zich onder de erfgenamen, legatarissen of begiftigden een of meer legatarissen bevinden van wie het legaat onder de toepassing van artikel 2.7.4.2.1 valt, wordt om de rechten te berekenen:

- 1° voor de legatarissen, vermeld in artikel 2.7.4.2.1, het eventuele bedrag om de erfbelasting van andere erfgenamen, legatarissen of begiftigden te voldoen, gedeeld door (1 – het marginale tarief dat is toegepast om dat bedrag te berekenen) en begrensd tot het legaat zelf, niet in aanmerking genomen voor de belastbare grondslag;
- 2° voor de andere erfgenamen, legatarissen of begiftigden, vermeld in punt 1°, het eventuele bedrag, vermeld in punt 1°, in aanmerking genomen voor de belastbare grondslag.”.

Art. 3. In artikel 2.7.4.2.1 van hetzelfde decreet, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014, worden de volgende wijzigingen aangebracht:

- 1° in het eerste lid, inleidende zin, wordt de zinsnede “8,5%” vervangen door de zinsnede “0%”;
- 2° in het eerste lid, 10°, wordt de zinsnede “beroepsverenigingen,” opgeheven;
- 3° in het eerste lid, 10°, wordt de zinsnede “, private stichtingen” opgeheven;
- 4° tussen het eerste en het tweede lid wordt een lid ingevoegd, dat luidt als volgt:
“In afwijking van artikel 2.7.4.1.1 bedraagt het tarief van de erfbelasting 8,5% voor de legaten aan beroepsverenigingen en private stichtingen.”;
- 5° in het bestaande tweede lid, dat het derde lid wordt, worden tussen het woord “eerste” en het woord “lid” de woorden “en het tweede” ingevoegd.

Art. 4. In hetzelfde decreet, het laatst gewijzigd bij de decreten van 26 juni 2020, wordt een artikel 2.7.5.0.6 ingevoegd, dat luidt als volgt:

“Art. 2.7.5.0.6. De erfbelasting, verschuldigd door natuurlijke personen van wie de verkrijging onderworpen is aan het tarief, vermeld in tabel II van artikel 2.7.4.1.1, en die voldoen aan de hierna gestelde voorwaarden, wordt verminderd met een bedrag dat verkregen wordt door toepassing van de volgende formule:
 $X = a \times (b - c)$.

De parameters, vermeld in het eerste lid, worden gedefinieerd als volgt:

- 1° a = de som van de nettoverkrijgingen tot een totaal maximumbedrag van 15.000 euro, aan de natuurlijke personen, vermeld in het eerste lid, die belast zijn volgens het tarief, vermeld in tabel II van artikel 2.7.4.1.1;
- 2° b = het laagste toegepaste tarief, vermeld in tabel II van het voormelde artikel;
- 3° c = het laagste tarief, vermeld in tabel I van het voormelde artikel.

De vermindering, vermeld in het eerste lid, wordt alleen toegekend aan de natuurlijke personen die de erflater in een niet-herroepen testament op ondubbelzinnige wijze heeft aangewezen als diegenen die de toepassing van de vermindering, vermeld in het eerste lid, mogen vragen.

De vermindering, vermeld in het eerste lid, wordt toegepast op de erfbelasting, verschuldigd door de verkrijgers die zijn aangewezen overeenkomstig het derde lid, na de toepassing van alle andere vrijstellingen en verminderingen waarop de voormelde verkrijgers aanspraak kunnen maken.

Als er slechts één natuurlijke persoon is aangewezen overeenkomstig het derde lid, wordt de vermindering, vermeld in het eerste lid, exclusief toegekend aan deze persoon.

Als er meer dan één natuurlijke persoon is aangewezen overeenkomstig het derde lid, wordt de vermindering, vermeld in het eerste lid, onder deze personen verdeeld naar verhouding van hun persoonlijke nettoverkrijging ten opzichte van de samengenomen nettoverkrijgingen van al deze personen.

De vermindering die conform dit artikel wordt toegepast, levert in geen geval grond voor een teruggave op.”.

Art. 5. In artikel 2.8.4.1.1, §3, van hetzelfde decreet, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014 en gewijzigd bij het decreet van 21 december 2018, worden de volgende wijzigingen aangebracht:

- 1° in het eerste lid, inleidende zin, wordt de zinsnede “5,5%” vervangen door de zinsnede “0%”;
- 2° in het eerste lid, 10°, wordt de zinsnede “beroepsverenigingen,” opgeheven;
- 3° in het eerste lid, 10°, wordt de zinsnede “, private stichtingen” opgeheven;
- 4° tussen het eerste en het tweede lid wordt een lid ingevoegd, dat luidt als volgt:
“In afwijking van paragraaf 1 en 2 bedraagt het tarief van de schenkbelasting 5,5% voor schenkingen, inclusief inbrengen om niet, aan beroepsverenigingen en private stichtingen.”;
- 5° in het bestaande tweede lid, dat het derde lid wordt, wordt de zinsnede “eerste lid, 10°” telkens vervangen door de woorden “tweede lid”;
- 6° in het bestaande derde lid, dat het vierde lid wordt, worden de woorden “eerste en tweede lid” vervangen door de zinsnede “eerste, tweede en derde lid”.

Art. 6. Aan artikel 3.3.1.0.8, §1, eerste lid, 14°, van hetzelfde decreet, ingevoegd bij het decreet van 19 december 2014 en het laatst gewijzigd bij het decreet van 22 december 2017, wordt een punt l) toegevoegd, dat luidt als volgt:

“l) de vermindering, vermeld in artikel 2.7.5.0.6 van deze codex;”.

Art. 7. Artikel 2, 3, 4 en 6 treden in werking op 1 juli 2021 en zijn van toepassing op nalatenschappen die opengevallen zijn vanaf 1 juli 2021.

Artikel 5 treedt in werking op 1 juli 2021 en is van toepassing op schenkingen, inclusief inbrengen om niet, vanaf 1 juli 2021.

Brussel, 18 december 2020.

De minister-president van de Vlaamse Regering,

Jan JAMBON

De Vlaamse minister van Financiën en Begroting,
Wonen en Onroerend Erfgoed,

Matthias DIEPENDAELE