

Rechtsleer

Vlaamse decreetgever hertekent het fiscaal kader voor de overdracht van familiebedrijven – eerste verkenning van de nieuwe regeling en evaluatie vanuit de beleidsdoelstellingen

Bertel De Grootte, Elge Verkest & Sara Van Bree^{1 2}

I. Inleiding

64. Het nieuwe jaar bracht naar goede gewoonte ook in 2012 enkele nieuwe fiscale wijzigingen met zich mee. De Vlaamse decreetgever liet zich niet onbetuigd en voerde met ingang van 1 januari 2012 enkele opvallende wijzigingen door inzake de overdracht van familiebedrijven³.

Zij kaderen in het Masterplan voor Opvolging en Overname waarmee de Vlaamse overheid ondernemers wil sensibiliseren, informeren en begeleiden bij de beslissing hun zaak te verkopen. Eén derde van de familiebedrijven in Europa zal immers in de komende tien jaar te maken krijgen met opvolging. Voor Vlaanderen zou het gaan om zo'n 200.000 ondernemingen. Hoewel dit een hoop mogelijkheden zou kunnen bieden voor starters en overnemers blijkt dat in Europa in de praktijk zo'n 600.000 jobs verloren gaan en dat 150.000 bedrijven

¹ Bertel De Grootte, docent Hogeschool Gent en gastprofessor UGent – Elge Verkest, advocaat en wetenschappelijk medewerker Hogeschool Gent – Sara Van Bree, wetenschappelijk medewerker Hogeschool Gent

² Dank aan Carine Smolders (hoogleraar Hogeschool Gent en gastprofessor UGent over het thema en Elke Vandorpe (wetenschappelijk medewerker Hogeschool Gent) voor de reflecties m.b.t. de problematiek die aanleiding heeft gegeven tot de in de bijdrage besproken 'overdrachtsregeling' en de uitwisseling van ideeën mbt het gewijzigde fiscale kader voor de overdracht van familiebedrijven en het nalezen van de bijdrage.

³ S. LAMOTE en A. SANDRA, "Overdracht familiebedrijf: 0% tarieven in successie- en schenkingsrechten volop in beweging", www.taxworld.be (consultatie 16 december 2011).

jaarlijks verdwijnen door misgelopen overnames⁴.

In oktober 2011 stelde Vlaams minister-president Kris Peeters “Vlaanderen zoekt geen opvolging” voor. Het Masterplan 2011-14 voor Opvolging en Overname, dat vorm zal krijgen onder impuls van het Agentschap Ondernemen, heeft als baseline dat een sterk beleid over opvolging en overname nodig is om de generatiewisseling veilig te stellen. Zo moet worden vermeden dat expertise en knowhow het bedrijf met de zaakvoerder verlaten bij diens pensioen. Een belangrijke sleutel om het teloorgaan van dit ondernemend weefsel te vermijden, is het tijdig voorbereiden en vorm geven van de opvolging en overname. Omdat zaakvoerders vaak niet tijdig aan opvolging of overname denken, of de voorbereiding ervan onderschatten, mislukken heel wat overdrachten. Soms doven ondernemingen gewoon uit⁵. Om de ondernemende *pater familias* alvast een fiscaal duwtje in de rug te geven werd het nultarief voor de overdracht van een familiale onderneming/vennootschap vervangen door de mogelijkheid dergelijke onderneming/vennootschap rechtenvrij te schenken.

65. Deze bijdrage heeft tot doel aan de hand van een eerste verkenning de lezer vertrouwd te maken met het nieuwe, grondig hertekende, fiscale kader voor de overdracht van familiebedrijven. Tevens brengt zij de beleidsdoelstellingen die de Vlaamse regering inspireerde tot deze opvallende wijzigingen betreffende de fiscale behandeling van de overdracht van familiebedrijven onder de aandacht. Het laat een eerste aanzet tot (kritische) evaluatie van de wijze waarop de regelgeving het beleid vorm geeft, toe.

⁴ Dit oud zeer werd in december 1994 reeds aangepakt door de Europese Commissie met de lancering van aanbevelingen om overdrachten wettelijk, fiscaal, administratief en operationeel te ondersteunen en de ondernemer aan te zetten tot tijdige voorbereiding. In 2011 evalueerde de Europese Commissie in haar rapport *Business dynamics. Start-ups, business transfers and bankruptcy* (http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/business_environment/files/business_dynamics_final_report_en.pdf) in welke mate de 27 lidstaten de aanbevelingen hadden uitgevoerd. Hoewel België met een score van 12 op 13 bij de beste leerlingen van de klas hoort dient te worden vastgesteld dat heel wat bedrijven met economisch potentieel zomaar worden stopgezet. G. GEELAERT, “Het moeizame begin van het einde. Met de babyboomgeneratie op een zucht van haar pensioen stijgt ook het aantal ondernemers dat zijn bedrijf kan overdragen. Maar dat gebeurt nog te weinig en te traag. De Vlaamse overheid probeert het tij te keren.”, 27 oktober 2011, www.trends.be.

⁵ Op dit moment behoren er 129.000 Vlaamse ondernemers tot de groep van 50-plussers, goed voor 31% van de zelfstandigen in hoofdberoep. Van die 129.000 is 55% bovendien ouder dan 55. Daarenboven weet 57% van de ondernemers die hun zaak binnen tien jaar willen overdragen nog niet aan wie. Minister-president Kris Peeters verduidelijkte in een toelichting dat hij de ondernemers ook een leven na het werk gunt. Maar de minister-president verliest ook het welzijn van Vlaanderen niet uit het oog. Hij vreest namelijk dat zonder een degelijk plan het aantal ondernemers in Vlaanderen in 2030 dreigt te dalen waardoor er 230.000 tot 350.000 banen op de tocht dreigen te staan. Persbericht Vlaamse regering 13 oktober 2011, www.krispeeters.be/actua/persberichten/masterplan-voor-opvolging-en-overname.

Oude versus nieuwe fiscale regeling voor de overdracht van familiebedrijven – context van de wijziging

66. Voor overlijdens vanaf 1 januari 2012 heeft de Vlaamse decreetgever de in artikel 60bis Vl.W.Succ. voorziene mogelijkheid om een familiale onderneming aan een nultarief te vererven opgeheven⁶. Een familiale onderneming of vennootschap kan wel rechtenvrij worden overgedragen maar deze regeling zit nu vervat in de grondig vertimmerde artikelen 140bis e.v. Vl.W.Reg. waarbij het bestaande 2%-tarief wordt herleid naar 0%.

Bij de toepassing van de vrijstelling in de successierechten dienden enkele voorwaarden vervuld te zijn, waaronder de participatie- en de loonlastvoorwaarde⁷. Deze laatste voorwaarde werd echter eind 2009 bij wijze van tijdelijke anticrisismaatregel verlaten⁸. Dit zorgde weliswaar voor een toename van het gebruik van artikel 60bis Vl.W.Succ. doch de vraag rijst of het niet vrij vaak om een ‘oneigenlijk’ gebruik ging, waarbij de regeling werd toegepast in situaties die initieel niet door de decreetgever werden beoogd⁹.

De decreetgever kondigde dan ook een grondige evaluatie aan van voormelde crisismaatregel. Deze zou medio 2011 plaatsvinden¹⁰. Uit onderzoek bleek dat

⁶ Art. 80 decreet 23 december 2011 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting, BS 30 december 2011 (4^e ed.).

⁷ Art. 60bis Vl.W.Succ., § 5 (gewijzigd bij decreet van 23 december 2011 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting, BS 30 december 2011 (4^e ed.)). Aanvankelijk voerde de decreetgever een tewerkstellingsvoorwaarde en/of een loonlastvoorwaarde in. Onder Europese druk diende de tewerkstellingsvoorwaarde te worden afgeschaft; deze afschaffing gebeurde retroactief vanaf 1 januari 2009. (Zie o.a. HvJ C-464/5, *Geurts v. Vogten*, waarin het Hof n.a.v. een prejudiciële vraag in een arrest van 25 oktober 2007 stelt dat “Bij gebreke aan geldige rechtvaardiging staat artikel 43 EG in de weg aan de belastingregeling van een lidstaat inzake successierechten waarbij de vrijstelling van deze rechten voor familiale ondernemingen niet wordt verleend aan ondernemingen die gedurende de drie jaar vóór het overlijden van de decujus ten minste vijf werknemers in een andere lidstaat tewerkstellen, hoewel deze vrijstelling wel wordt verleend wanneer de werknemers in een regio van de eerst genoemde lidstaat zijn tewerkgesteld”). De opnulzetting van de loonlastvoorwaarde is een Vlaamse anticrisismaatregel. Voorheen diende de Vlaamse familiebedrijven tewerkstelling en loonlasten op peil te houden gedurende vijf jaar volgend op het moment van overlijden. Als die toch daalden, werd de vrijstelling proportioneel teruggenomen, waarna dat percentage dan opnieuw belast werd aan de normale successietarieven. (Verslag, *Parl.St.* 2009-10, nr. 233/11).

⁸ Art. 17 en 18 van het decreet van 18 december 2009 houdende de bepalingen tot begeleiding van de derde aanpassing van de begroting 2009, BS 29 januari 2010.

⁹ Door het feit dat volledig vrij van successierechten kon worden vererfd, zonder dat er garanties waren over de continuïteit van de tewerkstelling, kwam een belangrijk uitgangspunt te vervallen waardoor een hervorming zich opdrong. Denk o.a. aan de overdracht van patrimoniumvennootschappen welke niet door de decreetgever werden beoogd maar door de afschaffing van de loonlastvoorwaarde wel voor de vrijstelling in aanmerking kwamen. Zie hierover Steunpunt beleidsrelevant Onderzoek Fiscaliteit & Begroting, Art. 60bis Vl.W.Succ. Rechtsvergelijkend onderzoek, www.steunpuntfb.be/publicaties_01.html#PubPRB5.

¹⁰ De decreetgever ging immers uit van een krimp van het Vlaams kmo-landschap voor een periode van drie jaar. De periode van economische crisis werd bepaald van 1 september 2008 tot en met 1 september 2011. (Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de derde aanpassing van de begroting, *Parl.St.* 2009-10, nr. 233, 6 e.v.).

de toenmalige regeling vooral door de complexiteit onderbenut bleef. Om het gunsttarief te genieten diende het familiebedrijf zowel voor als na het overlijden aan heel wat voorwaarden te voldoen¹¹. Tevens werden de voorwaarden inzake loonlast en participatie als niet standvastig aanzien. Verschillende interpretatiemogelijkheden werkten de onzekerheid nog verder in de hand.

Tot slot waren er twee duidelijke redenen waarom niet voor een schenking aan 2% werd geopteerd. Vooreerst kon aan 3% of 7% worden geschonken zonder voorwaarden¹². Ten tweede was er de niet ter registratie aangeboden schenking – bijvoorbeeld via een buitenlandse notaris – aan 0%¹³, waarbij de risicoperiode beperkt bleef tot drie jaar en daarenboven werd het ‘successierechtelijke’ risico als gevolg van in deze fictiebepalingen vervatte ‘driejaarstermijn’ nog eens opgevangen door artikel 60bis Vl.W.Succ.¹⁴

Tegen deze achtergrond wou de Vlaamse regelgever zijn primordiale doelstelling¹⁵ met name de *continuïteit* van de familiebedrijven extra in de verf zetten. Door middel van een vrijstelling van schenkingsrechten wil de decreetgever bedrijfsleiders via een extra (fiscale) stimulans er bijgevolg toe aanzetten tijdig hun opvolging te organiseren en op die manier de nodige knowhow en ervaring over te dragen naar de opvolger¹⁶.

67. Hierna worden de kernelementen van de gewijzigde overdrachtsregeling in de registratie- en successierechten geschetst. De ermee beoogde doelstellingen vormen de achtergrond voor de toelichting en de toetssteen voor de nieuwe overdrachtsregeling.

¹¹ Steunpunt beleidsrelevant Onderzoek Fiscaliteit & Begroting, Voorstel: alternatieve overdrachtsregeling voor bedrijven, augustus 2011, www.steunpuntfb.be/publicaties_01.html#PubPRB5.

¹² Art. 131, § 2 Vl.W.Reg.

¹³ Art. 7 W.Succ. vóór de wetwijziging bij decreet van 23 december 2011.

¹⁴ Overleed een bedrijfsleider binnen de drie jaar na de schenking dan viel het geschonken familiebedrijf in diens nalatenschap. In dat geval kon de vererving van het familiebedrijf alsnog vrij van successierechten geschieden indien aan de voorwaarden van art. 60bis werd voldaan en spontaan aangifte werd gedaan in de successierechten. Recent week de Vlaamse administratie echter af van dit standpunt inzake de nuttige combinatie van art. 7 en art. 60bis Vl.W.Succ. Volgens de administratie wordt door de voorafgaande schenking afbreuk gedaan aan de toepassingsvoorwaarden van 60bis Vl.W.Succ. zoals gewijzigd door het decreet van 18 december 2009. Ingevolge de schenking wordt het familiebedrijf niet ononderbroken aangehouden door de erflater in de drie jaar voor diens overlijden. (Zie hiervoor S. LAMOTE en A. SANDRA, “Overdracht familiebedrijf: 0% tarieven in successie- en schenkingsrechten volop in beweging”, www.taxworld.be (consultatie 16 december 2011)).

¹⁵ MvT, *Gedr.St. Vl.Parl.* 1996-97, nr. 428/1, p. 9.

¹⁶ Deze vrijstelling werd niet overal enthousiast onthaald. Zo stelde de UNIZO-topman, Karel Van Eetvelt, dat een ondernemer toch niet kiest wanneer hij doodgaat. Hoe zou hij dan kunnen bepalen wanneer hij zijn onderneming moet beginnen schenken? Bovendien zijn heel wat (kleine) ondernemers niet in de financiële mogelijkheid om hun onderneming kosteloos weg te schenken. Zij hebben een overdrachtssom nodig ter aanvulling van hun zelfstandigenpensioen. (Zie UNIZO Pers: UNIZO betreurt keuze voor schrapping schenkingsrechten KMO ten koste van vrijstelling successierechten, “Wanneer wordt ondernemer verondersteld om zaak weg te schenken?”).

II. Sleutelbegrippen

Familiale onderneming en familiale vennootschap

68. Een eerste vereiste voor een vrijstelling van schenkingsrechten of een verlaging van de successierechten is de participatievoorwaarde¹⁷.

69. De vrijstelling geldt voor de schenking van volle eigendom, blote eigendom of enkel vruchtgebruik van activa – met uitzondering van activa die hoofdzakelijk tot bewoning zijn bestemd of aangewend¹⁸ – die de schenker, met wie zijn echtgenoot of de met hem wettelijke of minstens drie jaar feitelijk samenwonende¹⁹ is gelijkgesteld, beroepsmatig in een familiale onderneming heeft geïnvesteerd.

Ook bij de overdracht van aandelen²⁰ in een familiale vennootschap, geldt de vrijstelling. Naast stemgerechtigde aandelen komen ook de certificaten in aanmerking voor de vrijstelling²¹. De mogelijkheid om blote eigendom rechtenvrij over te dragen moet de bedrijfsleider, door hem toe te laten voorlopig zeggenschap te behouden, makkelijker over de drempel helpen.

De decreetgever maakt enkel melding van aandelen en certificaten die in aanmerking komen voor de gunstmaatregelen. De vorderingen die de schenker of erfflater zou bezitten op de familiale vennootschap vallen niet (langer) onder de gunstregeling²². Nochtans vormen voormelde vorderingen vaak het werkkapi-

¹⁷ De participatievoorwaarde gold reeds bij de invoering van art. 60bis Vl.W.Succ. door art. 21 Decr.Vl.Parl. 20 december 1996, BS 31 december 1996.

¹⁸ Zie *infra*: Continuïteitsvereiste, nr. 73 e.v.

¹⁹ Deze uitbreiding betreft zowel de wettelijke als de feitelijk samenwonende partners. Voor een partner die feitelijk samenwoont, is een zekere bestendigheid vereist. Zo dient deze persoon de dag van de schenking drie jaar ononderbroken met de schenker samen te wonen en er een gemeenschappelijke huishouding mee te voeren. (art. 140bis, § 2, ° 4 W.Succ.) Een uittreksel uit het bevolkingsregister houdt een weerlegbaar vermoeden in van het vervullen van beide voorwaarden. Ook met een situatie van overmacht – bijvoorbeeld wanneer het voeren van een gemeenschappelijke huishouding onmogelijk is geworden – zal rekening worden gehouden.

²⁰ Ingevolge art. 140bis, § 2, 3°, eerste lid Vl.W.Reg. en art. 60/1, § 2, 3°, eerste lid Vl.W.Succ. zijn aandelen: deelbewijzen die het maatschappelijk kapitaal vertegenwoordigen en waaraan stemrecht gekoppeld is.

²¹ De certificaten worden uitgereikt door rechtspersonen met zetel in één van de lidstaten van de EER ter vertegenwoordiging van aandelen van familiale vennootschappen die aan de gestelde voorwaarden voldoen en waarvoor een doorstortingsplicht geldt wat dividenden en andere vermogensvoordelen betreft (art. 140bis, § 2, 3°, tweede lid Vl.W.Reg. en art. 60/1, § 2, 3°, tweede lid Vl.W.Succ.). Deze doorstorting aan de certificaathouder moet onmiddellijk en ten laatste binnen de maand plaatsvinden.

²² De studie van het Steunpunt beleidsrelevant Onderzoek Fiscaliteit & Begroting wijst op het misbruik dat wordt gemaakt van het feit dat ook vorderingen onder artikel 60bis Vl.W.Succ. vallen. Met name dient de koopprijs nog niet betaald te worden en blijft op R/C staan. Deze vordering kan dus genieten van de 0%-regeling. Stel dat de koopprijs effectief betaald was, dan konden deze gelden niet genieten van de vrijstelling. Deze uitsluiting van vorderingen is geen aanpassing van het Vlaams Wetboek Registratierechten. Zij waren van in begin uit het toepassingsgebied uitgesloten. (Steunpunt beleidsrelevant Onderzoek Fiscaliteit & Begroting, Art. 60bis Vl.W.Succ. Rechtsvergelijkend onderzoek, http://www.steunpuntfb.be/publicaties_01.html#PubPRB5).

taal van een vennootschap²³. Dit werd aangebracht in een amendement. Hierin wordt gesuggereerd dat de rekening-courant dezelfde fiscale behandeling moet krijgen als aandelen. Ondernemers zouden immers in sommige gevallen hun rekening-courant onder de nieuwe regeling terugtrekken en investeren in obligaties of vastgoed. In dat geval zou de nieuwe maatregel dus een negatief effect hebben op de continuïteit van de Vlaamse kmo's²⁴. Dit amendement werd ingediend na het afsluiten van de werkzaamheden van de Commissie voor Algemeen Beleid, Financiën en Begroting en niet gestemd in de Commissie en de plenaire vergadering²⁵. Het lijkt bovendien de bedoeling van de Vlaamse regering te zijn geweest om in de nieuwe regeling de vorderingen uit te sluiten van het toepassingsgebied²⁶.

70. De nieuwe regeling kiest tevens voor een uitbreiding van het concept 'familiale vennootschap'. Op het ogenblik van de schenking of vererving moet de schenker of erflater (en/of zijn familie) minstens 50% van de aandelen in volle eigendom²⁷ bezitten. Een ruime familiekring wordt in rekening gebracht: niet enkel de echtgenoot maar ook de samenwonende van de schenker of erflater. Zij die eveneens tot de familie van de schenker of erflater behoren, zijn de verwanten in de rechte lijn alsook hun echtgenoten of samenwonende partners net als de zijverwanten tot en met de tweede graad en hun echtgenoten of samenwonenden. En tot slot behoren de kinderen van vooroverleden broers en zusters tot het begrip familie zoals omschreven in het vernieuwde artikel 140bis, § 2, 4° en 5° Vl.W.Reg. en 60/1, § 2, 4° en 5° Vl.W.Succ. Voor de decreetgever mag het feit dat de aandelen in handen zijn van min of meer naaste familieleden, geen bezwaar vormen voor de toepassing van de vrijstelling of vermindering²⁸.

De 50% grens is niet vereist wanneer de schenker of erflater (en zijn familie) samen met één of twee andere aandeelhouders (waarmee de schenker of erflater niet familiaal verwant dient te zijn) eigenaar is van de vennootschap en zij geza-

²³ B. CARDOEN, "Overdracht familiebedrijven: gunstregelingen in een nieuw kleedje", *Fiscoloog* 2012, nr. 1280, 5-11.

²⁴ Amend., *Parl.St.* Vl.Parl. 2011-12, nr. 1326/18, 6.

²⁵ Amend., *Parl.St.* Vl.Parl. 2011-12, nr. 1326/18, 7.

²⁶ Zo stelt de memorie van toelichting dat de continuïteit van de onderneming voor een belangrijk deel samenhangt met de controle. "Om controle over te dragen is uiteraard vereist dat men over de controle van de onderneming beschikt, reden waarom vorderingen niet langer in aanmerking komen en deelbewijzen dienen gekoppeld te zijn aan een stemrecht." Zie MvT, *Parl.St.* Vl.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 25. De aangekondigde circulaire zal hieromtrent waarschijnlijk meer duidelijkheid verschaffen.

²⁷ Opnieuw kan verwezen worden naar de visie van de decreetgever die continuïteit koppelt aan controle. "Blote eigendom volstaat niet, daar nog steeds vereist is dat de schenker of erflater de onderneming mee controleert en dit veronderstelt uiteraard het bezitten van stemrechten". Zie MvT, *Parl.St.* Vl.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, p. 27.

²⁸ MvT, *Parl.St.* Vl.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 28.

menlijk 70% of 90% van de aandelen in volle eigendom hebben. De voormelde grens wordt dan verlaagd tot 30%²⁹.

Nog een versoepeling is het feit dat de aandelen niet langer voor een bepaalde periode ononderbroken in het bezit moeten zijn van de schenker of erflater³⁰.

Activiteitsvoorwaarde

71. De nieuwe regelgeving beoogt ook de kleinere zelfstandigen en vennootschappen te laten meegenieten van de gunstregeling³¹. Dit heeft ertoe geleid dat de loonlastvoorwaarde³² werd omgezet in een activiteitsvoorwaarde. In het verleden hiervan kunnen ook onroerende goederen die niet hoofdzakelijk bestemd zijn voor bewoning worden overgedragen. Dit moet volgens de memorie van toelichting toelaten dat ook kleinere ondernemingen, waarbij de bedrijfsleider in het pand waarin de exploitatie wordt uitgeoefend woont of woonde, toch van de maatregel kunnen genieten.

72. Een familiale onderneming veronderstelt voortaan een nijverheids-, handels-, ambachts-, of landbouwbedrijf, dat de schenker of zijn echtgenoot/de met hem samenwonende, eventueel met anderen, persoonlijk exploiteert en uitoefent³³. Ook de uitoefening van een vrij beroep kan tot de vrijstelling leiden. De activiteitsvereiste geldt naar analogie voor een familiale vennootschap.

Uit de memorie van toelichting blijkt dat de decreetgever voor de vrijstelling enkel de familiale vennootschappen in aanmerking wil laten komen die de creatie van een *economische ondernemingswaarde*³⁴ beogen. De familiale vennootschappen moeten een maatschappelijke meerwaarde genereren willen zij binnen de scope van de vrijstelling vallen. M.a.w. werd impliciet verwezen naar de rechtspraak van het Hof van Cassatie inzake de toepassing van het verlaagd tarief in de successierechten voor activa die door de erflater of zijn echtgenoot

²⁹ Een voorbeeld kan dit toelichten: stel dat Jan zijn aandelen wil overdragen aan zijn zoon. Jan is voor 30% aandeelhouder samen met zijn vrienden Lies en Piet. Jan kan rechtevrij zijn aandelen schenken indien Lies en Piet ook elk 30% van de aandelen bezitten en dus samen 90% van de aandelen bezitten. Jan kan eveneens rechtevrij aan zijn zoon schenken in de hypothese dat Lies 40% van de aandelen bezit; Lies en Jan hebben dan samen 70% van de aandelen in handen.

³⁰ Onder de toepassing van art. 60bis Vl.W.Succ. dienden de aandelen gedurende drie jaar voor het overlijden ononderbroken in het bezit van de erflater zijn geweest. Deze strenge voorwaarde werd dus in de nieuwe regeling die kost wat kost de continuïteit wil waarborgen, achterwege gelaten.

³¹ MvT, *Parl.St.* Vl.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 25.

³² Onder de oude regeling diende de onderneming of de vennootschap in de twaalf kwartalen voorafgaand aan het overlijden, minstens 500.000 EUR aan loonlasten uitbetaald te hebben aan werknemers die in de Europese Economische ruimte tewerkgesteld waren. (art. 60bis, § 5 Vl.W.Succ.).

³³ Art. 140bis, § 2, 1° W.Reg. en art. 60/1, § 2, 1° Vl.W.Succ.

³⁴ MvT, *Parl.St.* Vl.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 25.

beroepsmatig geïnvesteerd zijn in een nijverheids-, ambachts- of landbouwbedrijf (art. 48² Vl.W.Succ.): “*ondernemingen die een economische activiteit uitoefenen, zonder uitsluiting van die vennootschappen die andere ondernemingen controleren behalve wanneer ze enkel tot doel hebben de eenvoudige verkrijging en het in bezit houden van deelnemingen*”³⁵.

Het volstaat niet om één van de in het decreet bedoelde economische activiteiten (nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit of een vrij beroep) in de statuten van de familiale vennootschap op te nemen; de activiteit moet ook reëel zijn. Wat deze reële economische activiteit dan wel inhoudt, wordt niet bepaald. De decreetgever stipuleert wel wanneer een onderneming geen reële economische activiteit heeft. Indien uit de balansposten van de jaarrekening van een familiale vennootschap (ofwel de balansposten van een geconsolideerde jaarrekening in geval van een holding) van minstens één van de drie boekjaren voorafgaand aan de schenking of het overlijden cumulatief blijkt:

- dat de bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen een percentage gelijk of lager dan 1,50% uitmaken van de totale activa;
- de terreinen en gebouwen meer dan 50% uitmaken van het totale actief³⁶.

Wellicht is het reële karakter van de activiteit doorslaggevend, waardoor de decreetgever in de mogelijkheid heeft voorzien om het vermoeden van inactiviteit om te keren. Dit tegenbewijs kan door de verkrijger geleverd worden³⁷. Meer in het bijzonder laat de decreetgever toe dat vennootschappen, die weliswaar aan de cumulatieve criteria voldoen die tot het vermoeden van ‘inactiviteit’ leiden, bij overdracht tot vrijstelling aanleiding geven indien zij een ‘reële economische’ activiteit vertegenwoordigen.

Ondanks de vooropgestelde indicatoren die aanleiding geven tot het vermoeden van inactiviteit heerst omtrent de reële activiteit van een familiale vennootschap nog een grote onzekerheid³⁸.

Wat evenwel met zekerheid kan gesteld worden, is het feit dat de decreetgever hiermee de patrimoniumvennootschappen³⁹ en de ‘zuivere’ managementven-

³⁵ Cass. 15 oktober 1998, TFR 1999, p. 508.

³⁶ Art. 140bis, § 2, 3° lid Vl.W.Reg. Verschillende criteria in een rechtsvergelijkend perspectief komen aan bod in de studie van het Steunpunt beleidsrelevant Onderzoek Fiscaliteit & Begroting, art. 60bis Vl.W.Succ. Rechtsvergelijkend onderzoek, www.steunpuntfb.be/publicaties_01.html#PubPRB5.

³⁷ Art. 140bis, § 2, 4° lid Vl.W.Reg.

³⁸ Denk aan jonge vennootschappen die niet meteen aan de vooropgestelde voorwaarden kunnen voldoen.

³⁹ Patrimoniumvennootschappen vielen door het tijdelijk afschaffen van de loonlastvoorwaarde wel onder de toepassing van art. 60bis Vl.W.Succ. Zie ook de studie van het Steunpunt beleidsrelevant Onderzoek Fiscaliteit & Begroting, art. 60bis Vl.W.Succ. Rechtsvergelijkend onderzoek, www.steunpuntfb.be/publicaties_01.html#PubPRB5.

nootschappen wil uitsluiten van de toepassing van de gunstregelingen. In verschillende parlementaire stukken wordt dit als volgt verantwoord:

“Het is zo onder meer niet de bedoeling om vennootschappen waarin private personen hun privaat patrimonium onderbrengen (de zogenaamde patrimoniumvennootschappen) en die derhalve geen reële economische activiteit hebben, van de gunstmaatregelen te laten meegenieten”^{40,41}.

In de memorie van toelichting staat verder nog dat *managementvennootschappen in elk geval niet in aanmerking komen voor de vrijstelling of vermindering*. In de voorbereidende werkzaamheden werd duidelijk gesteld dat ‘zuivere’ managementvennootschappen geen economische finaliteit hebben noch een meerwaarde bieden. Evenwel wordt noch in de memorie, noch in het decreet beschreven wat onder zuivere managementvennootschappen dient te worden verstaan en hoe dit in concreto dient te worden beoordeeld.

De decreetgever wil m.a.w. vennootschappen die geen economische finaliteit hebben, zoals de managementvennootschappen, uitsluiten van de gunstregelingen. Maar wat met een managementvennootschap die enkele personeelsleden in dienst heeft welke managementdiensten leveren aan de diverse vennootschappen. Zal deze managementvennootschap uitgesloten worden van de vrijstelling? Nochtans zal voor deze managementprestaties wel BTW verschuldigd zijn en uiteraard dient ook vennootschapsbelasting te worden voldaan. M.a.w. genereert deze entiteit volgens de decreetgever geen maatschappelijke meerwaarde maar wordt dus wel belast...⁴²

Het zou aanbeveling verdienen indien de Vlaamse overheid in de aangekondigde circulaire⁴³ verduidelijkt hoe het toepassingsgebied van de vrijstellingsregeling in het licht van de beleidsdoelstellingen precies is afgebakend teneinde de hierboven aangehaalde interpretatiemoelijkheden weg te werken.

⁴⁰ Amend., *Parl.St.* Vl.Parl. 2011-12, nr. 1326/6, 7.

⁴¹ Het amendement nr. 17 (*Parl.St.* Vl.Parl. 2011-12, nr. 1326/6, 7) voegt eraan toe dat de oorspronkelijke formulering (waarbij de managementvennootschap expliciet werd genoemd) die de uitsluiting van dit soort vennootschappen moest behelzen, niet transparant genoeg bleek. Dit amendement wil verduidelijken dat indien bepaalde parameters vervuld zijn, deze vennootschappen geacht worden geen reële economische activiteit te hebben.

⁴² T. DUMONT, “Overdracht van een familiaal bedrijf: grondige herziening van de regels inzake schenkings- en successierechten”, *Registratierechten* 2010-11, 4/27 e.v.

⁴³ De circulaire inzake de nieuwe regeling van overdracht van familieondernemingen is op heden nog steeds niet gepubliceerd.

Vennootschappen die zelf geen economische activiteit verrichten zullen in beginsel niet als familiale vennootschap aangemerkt worden. De verschillende holdingstructuren werden wel toegevoegd aan het toepassingsgebied van de gunstregeling maar de Vlaamse decreetgever voerde voor hen een bijzondere voorwaarde in. Om te voldoen aan de ‘activiteitsvoorwaarde’ moeten zij minstens 30% van de aandelen houden in minstens één van hun directe dochtervennootschappen⁴⁴ die wel aan de voorwaarden⁴⁵ beantwoordt en die haar zetel van werkelijke leiding heeft in één van de lidstaten van de Europese Economische Ruimte⁴⁶.

De vrijstelling betreft in dat geval de waarde van de door de moeder aangehouden aandelen van deze (en andere) ‘actieve’ dochter(s). Men kan zich terecht de vraag stellen in hoeverre de regeling nog beperkt is tot de overdracht van actieve familiale vennootschap. Het volstaat nu immers om een voldoende belang te nemen als familiale moeder in een actieve dochter om op die manier ook de belangen in andere actieve dochters – hoe klein dit belang ook is – rechtenvrij te laten overdragen.

Tot slot dient nog even gewezen te worden op de burgerlijke maatschap (zonder rechtspersoonlijkheid en dus zonder maatschappelijk kapitaal). Deze controlestructuur komt veelvuldig voor in het kader van successieplannen. De burgerlijke maatschap wordt bijvoorbeeld door de zaakvoerder gebruikt om al een deel aan zijn kinderen te schenken maar toch het zeggenschap in zijn vennootschap te behouden. De vraag omtrent de toepassing van de burgerlijke maatschap in het kader van de gunstregeling zal beantwoord dienen te worden bij de omzendbrief. Het zou de bedoeling zijn van de decreetgever om uit te gaan van de fiscale transparantie van de burgerlijke maatschap. Men zal door de maatschap heen kijken naar de onderliggende aandelen. Op die manier zal deze planningsmethode niet in het gedrang komen.

⁴⁴ Er wordt enkel rekening gehouden met de directe dochtervennootschappen en niet met de (achter)kleindochters.

⁴⁵ Cf. *supra* Activiteitsvoorwaarde, nr. 71 e.v.

⁴⁶ Wanneer bijvoorbeeld een ‘passieve’ holding een participatie heeft van 40% in een ‘actieve’ dochter en één van 20% in een ‘actieve’ dochter; zal de ‘passieve’ holding als familiale vennootschap worden gekwalificeerd. Bij overdracht van deze familiale vennootschap is de vrijstelling beperkt tot de waarden van de aandelen van deze familiale vennootschap in haar twee dochters, t.t.z. in de dochtervennootschappen die de uitoefening van een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit, of van een vrij beroep tot doel hebben en waarvan de zetel van werkelijke leiding zich in een van de lidstaten van de Europese Economische Ruimte bevindt (zie art. 140bis, § 3 VI.W.Reg.).

Continuïteitsvereiste

73. Ook nu kunnen de toegepaste gunstregelingen enkel behouden blijven⁴⁷ indien de voorwaarden drie jaar (en niet langer vijf jaar) vervuld blijven⁴⁸.

In het licht van de continuïteitsdoelstelling stelt de decreetgever vast dat niet enkel door de bij de overgang te betalen rechten, maar vooral door een niet tijdig gepland karakter ervan, de overdracht in het gedrang kan komen. Nu de decreetgever door de vrijstelling in de schenkingsrechten, eerder dan in de successierechten, een ‘tijdige’ overdracht heeft willen stimuleren om de leefbaarheid van de onderneming te ondersteunen, spreekt het immers voor zich dat de gunstmaatregel ook slechts kan behouden worden indien de ondernemingsactiviteit gecontinueerd wordt na de overdracht.

Dit houdt voor de familiale onderneming in dat de ondernemingsactiviteit zonder onderbreking wordt voortgezet en de overgedragen onroerende goederen niet hoofdzakelijk tot bewoning worden bestemd of gebruikt⁴⁹. Een onroerend goed dat na de schenking of vererving wel hoofdzakelijk voor bewoning wordt bestemd of gebruikt, zal volledig aan het gewone tarief belast worden. Het staat dan immers niet meer ten dienste van de voortzetting van de onderneming. Het betreft hier enkel het onroerend goed en niet de volledige schenking of nalatenschap⁵⁰.

Voor de familiale vennootschappen betekent dit dat zij hun activiteiten gedurende drie jaar zonder onderbreking dienen verder te zetten. Het is niet toegelaten dat zij gedurende die driejarige periode hun zetel buiten de EER verplaatsen.

Ook hun kapitaal dient behouden te blijven. Bij een eventuele daling van het kapitaal door terugbetaling of uitkering zal het normale tarief proportioneel worden toegepast op deze uitkeringen of terugbetalingen⁵¹. Opnieuw kan naar de beleidsdoelstelling van continuïteit van de onderneming gerefereerd worden. Deze wordt verwezenlijkt door de voortzetting van de activiteit, op een minstens gelijkwaardig niveau als bij de schenking, te verbinden met het kapitaalbehoud. Dit kan dan ook makkelijk verklaren waarom de daling van het kapitaal tot een proportioneel verlies van het fiscaal voordeel zal lijden.

⁴⁷ Cf. de oude regeling in art. 60*bis*, § 5 Vl.W.Succ.

⁴⁸ Art. 140*quater* Vl.W.Reg. en art. 60/3 Vl.W.Succ.

⁴⁹ Art. 140*bis*, § 1, 2° lid Vl.W.Reg.

⁵⁰ MvT, *Parl.St.* Vl.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 26.

⁵¹ Art. 140*quater* 2° lid, 3° Vl.W.Reg.

In concreto geeft het behoud van de activiteit en niet het aanhouden van de aandelen de doorslag. Zo kunnen de geschonken of vererfde aandelen verkocht worden op voorwaarde uiteraard dat de koper tijdens de resterende periode voldoet aan de voorwaarden van de ononderbroken activiteit, behoud van kapitaal en zetel van werkelijke leiding in de EER. Na de overdracht lijkt de continuïteitsvoorwaarde van de activiteit aldus te primeren op het behoud van het familiaal karakter. Immers nu niet het aanhouden van de aandelen de doorslag geeft, kunnen de aandelen ook de familie verlaten na de overdracht op voorwaarde dat de activiteit van de overgedragen vennootschap wordt voortgezet.

De vraag dringt zich op of de decreetgever het familiaal karakter niet ondergeschikt maakt aan het behoud van de onderneming zelf. Nochtans verwijst de decreetgever in artikel 140*quater*, lid 1, 2° Vl.W.Reg. naar artikel 140*bis*, § 2, 2° Vl.W.Reg. waar het begrip ‘familiale vennootschap’ aan de activiteitsvoorwaarde wordt gekoppeld. Het familiaal karakter van de daar bedoelde familiale vennootschap ligt op zijn beurt echter in de participatievoorwaarde uit artikel 140*bis*, § 1, lid 1, 2° Vl.W.Reg.

Naar analogie mag de participatie van een niet-actieve moeder in minstens één actieve dochter gedurende die referentieperiode niet onder de drempelwaarde van 30% zakken. M.a.w. zal de passieve familiale holding die van de gunstregeling heeft kunnen genieten, gedurende drie jaar haar minimale participatie van 30% in haar directe operationele dochtervennootschap moeten behouden⁵².

III. Vormvoorwaarden

74. Hierna volgt een summier overzicht van de vormvoorwaarden met het oog op de verkrijging van de vrijstelling en de wijze waarop de Vlaamse belastingdienst kan controleren of aan de voorwaarden voor verkrijging en behoud van de vrijstelling is voldaan. Tevens wordt de bezwaarprocedure kort toegelicht.

Hierbij wordt duidelijk hoe het formeel kader voor de nieuwe overdrachtsregeling tot de realisatie van de in haar materiële vormvoorwaarden vervatte doelstellingen kan bijdragen.

⁵² Art. 140*quater* 2° lid, 1° Vl.W.Reg. en art. 60/3, 2°lid, 1° Vl.W.Succ.

75. De schenking van de activa of de aandelen moet bij *authentieke akte* gebeuren⁵³. Met andere woorden dient de schenking verplicht in een notariële akte te worden opgenomen, maar het is niet noodzakelijk dat de akte voor een Belgische notaris wordt verleden.

Net als de schenkingsakte moet de aangifte van nalatenschap *uitdrukkelijk vermelden* dat men toepassing wenst te maken van de vrijstelling of vermindering^{54,55}. Tevens dienen de goederen die aan de voorwaarden voldoen nader te worden toegelicht⁵⁶.

Daarnaast is voor beide regelingen een origineel *attest* vereist dat zal worden toegevoegd aan de authentieke akte. Uit dit attest moet blijken dat aan de voorwaarden gesteld in artikel 140*bis* Vl.W.Reg. is voldaan⁵⁷. Dit attest kan voorafgaandelijk aan de schenkingsakte of de aangifte van nalatenschap worden aangevraagd bij de Vlaamse belastingdienst. Hiervoor dient een formulier met het verzoek te worden ingediend welke de in het uitvoeringsbesluit van 2 maart 2012 vermelde gegevens dient te bevatten⁵⁸.

De Vlaamse belastingdienst neemt een beslissing binnen zestig dagen na de ontvangst van het verzoek⁵⁹. Als het formulier met het verzoek niet alle gegevens of bewijsstukken bevat, meldt de Vlaamse belastingdienst dat aan de contactpersoon binnen de twintig dagen na de ontvangst van het verzoek, met opgave van de gegevens of bewijsstukken die ontbreken⁶⁰.

Het attest blijft geldig gedurende een termijn van vier maanden te rekenen vanaf de datum vermeld op het attest⁶¹.

Indien het attest niet wordt ingediend voordat de rechten opeisbaar zijn – met name op het ogenblik van de registratie van de schenkingsakte of de aangifte van

⁵³ Art. 140*ter* Vl.W.Reg.

⁵⁴ Art. 83 van het Decreet houdende maatregelen ter begeleiding van de begroting gewijzigde art. 66*bis* Vl.W.Succ.

⁵⁵ Indien men niet wenst te (blijven) voldoen aan de voorwaarden voor behoud van de vrijstelling kan men er bijvoorbeeld voor kiezen de overdracht, voor zover het om roerende goederen gaat, plaats te laten vinden aan het vlak tarief van 3 respectievelijk 7%.

⁵⁶ Art. 140*ter* 2° Vl.W.Reg. Oorspronkelijk was het de bedoeling om de nieuwe vrijstelling van schenkingsrechten slechts éénmaal toe te laten tussen de schenker en eenzelfde begiftigde. Deze versie werd echter niet weerhouden in de ontwerp*tekst*. T. DUMONT, “Overdracht van een familiaal bedrijf: grondige herziening van de regels inzake schenkings- en successierechten”, *Registratierechten* 2010-11, 4/27 e.v.

⁵⁷ Zie Art. 140*ter* 3° Vl.W.Reg. en respectievelijk inzake successierechten art. 60/2, 1° Vl.W.Succ.

⁵⁸ BS 14 maart 2012.

⁵⁹ Art. 140*quinquies* Vl.W.Reg.

⁶⁰ K. VAN BOXSTAEL, “Erven en schenken familiebedrijven: groen licht voor aflevering attesten”, *Fisc.Act.* nr. 13, 8-10.

⁶¹ Art. 140*octies* Vl.W.Reg.

nalatenschap⁶² – moeten deze, berekend tegen het normale tarief, binnen de wettelijke termijn worden betaald⁶³. Het gewijzigde artikel 209, eerste lid, W.Reg., waaraan een 7° punt is toegevoegd maakt een eventuele latere teruggave mogelijk. Met name indien het attest binnen twee jaar na betalingen van de belastingen alsnog bij de ontvanger wordt neergelegd⁶⁴.

Bij de niet-ervulling van de voorwaarden worden de rechten geacht gewoon verschuldigd te zijn berekend tegen het gewone tarief zonder de vrijstelling of vermindering⁶⁵.

Controle

76. De Vlaamse belastingdienst zal na het verstrijken van de termijn van drie jaar (daar waar voorheen een vijfjarige termijn gold⁶⁶) controleren of wel aan alle voorwaarden is voldaan en dus het behoud van de vrijstelling of vermindering gerechtvaardigd is.

Op dat ogenblik zal de Vlaamse belastingdienst ook nagaan⁶⁷ of tussen het moment van het verlenen van het attest en het ogenblik van het verlijden van de authentieke akte of het indienen van de aangifte, geen handelingen werden gesteld waardoor niet langer voldaan was aan de voorwaarden voor de vrijstelling of de vermindering. In dat geval komt de vrijstelling of vermindering volledig te vervallen⁶⁸.

⁶² Wat de toepassing van de verminderde tarieven in de successierechten voor de vererving van familiebedrijven betreft, op het ogenblik van de aangifte van nalatenschap. Zie immers art. 60/2 Vl.W.Succ. dat in 1° bepaalt dat art. 60/1 slechts toepasselijk is wanneer de verkrijgers in de aangifte bevestigen dat zij aanspraak wensen te maken op de vermindering waarvan sprake is in artikel 60/1 en dat de voorwaarden van dit artikel vervuld zijn. Overeenkomstig 2° moet bij de aangifte bovendien een origineel attest worden gevoegd dat is uitgereikt door de door de Vlaamse regering gemachtigde ambtenaren van de Vlaamse belastingdienst. Uit het attest moet blijken dat aan de voorwaarden vermeld in artikel 60/1 is voldaan. Wordt het attest niet ingediend voordat de rechten opeisbaar zijn, dan moeten deze rechten – overeenkomstig art. 60/2, 2° – tegen het normale tarief berekend, binnen de wettelijke termijn betaald worden, onverminderd de toepassing van art. 135, 8° van het Wetboek der Successierechten. Art. 135, 8° is gewijzigd door art. 84 van het hier toegelichte decreet van 23 december 2011 en laat teruggave van teveel betaalde rechten toe indien, in het geval van toepassing van art. 60/1 Vl.W.Succ., het in art. 60/2 Vl.W.Succ. bedoelde attest binnen twee jaar na de betaling van de belasting bij de ontvanger wordt neergelegd.

⁶³ Art. 140ter Vl.W.Reg.

⁶⁴ Art. 140ter Vl.W.Reg.

⁶⁵ Art. 140sexies Vl.W.Reg.

⁶⁶ Art. 60bis, § 12 Vl.W.Succ.

⁶⁷ Met de zinsnede “ook nagaan” bedoelt de decreetgever wellicht dat niet enkel wordt bekeken of aan de voorwaarden voor behoud is voldaan, maar dat wordt gecontroleerd – hoewel s.s. niet in het decreet vermeld – of de onderneming waarvoor een attest werd aangevraagd nog voldoet aan de toepassingsvoorwaarden op het ogenblik van het verlijden van de akte (die dan volgt op het verkrijgen van het attest dat bij de akte moet worden gevoegd).

⁶⁸ MvT, *Parl.St.* Vl.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, p. 26.

Het dient te worden opgemerkt dat nergens werd bepaald binnen welke termijn die controle moet plaatsvinden. Wellicht betekent dit dat de verjaringstermijnen voorzien voor invordering van de registratierechten en successierechten van toepassing zijn. Dit zou meer bepaald inhouden dat de verjaring intreedt respectievelijk 15 jaar en 10 jaar te rekenen vanaf de niet-ervulling van de voorwaarden⁶⁹.

Zowel bij het afleveren van attesten als in het kader van haar controleopdracht kan de Vlaamse belastingdienst aan begiftigden of erfgenamen (zelfs zonder dat zij zich hiervoor moet verplaatsen) een verzoek tot inzage richten. De gevraagde inlichtingen of stukken moet zij dan binnen de twee maanden meedelen. Indien het verzoek van de Vlaamse belastingdienst niet wordt ingewilligd dan vervalt de vrijstelling of vermindering van rechtswege en zijn de rechten aan het normale tarief verschuldigd⁷⁰.

In het voorontwerp van het decreet was bepaald dat niet enkel de gewone rechten verschuldigd waren bij niet-ervulling. De rechten zouden verhoogd worden met moratoriuminteressen tegen een jaarlijkse interestvoet van 7% te rekenen vanaf de registratie van de authentieke schenkingsakte ofwel vanaf het verstrijken van de betalingstermijn van de successierechten⁷¹. Het advies van de Raad van State stipuleerde echter dat deze verhoging in hoofde van de decreetgever mogelijks een schending uitmaakte van de bevoegdheidverdelende regels⁷². De verhoging werd daarop achterwege gelaten.

Het niet naleven van de voorwaarden door toedoen van overmacht werd evenmin in de nieuwe regelgeving behouden⁷³. In de omstandigheid dat een familiale onderneming of vennootschap ná de schenking of het overlijden plots geconfronteerd wordt met een onvoorzienbare gebeurtenis, waardoor zij niet langer in de mogelijkheid is de activiteit verder te zetten, leidt dit aldus tot een financiële sanctie. In casu kan men zich de vraag stellen of het uitsluiten van een mogelijkheid om bij overmacht alsnog de vrijstelling te behouden wel noodzakelijk is om de doelstelling van de decreetgever – het nastreven van continuïteit – te waarborgen. Zo is het mogelijk dat niet door toedoen van de begiftigde –

⁶⁹ Art. 214 1° lid, 7° W.Reg.; F. WERDEFROY, *Registratierechten 2010-2011*, Mechelen, Kluwer, 2011, nr. 378 e.v., p. 415 e.v. De verjaringstermijn van 10 jaar in de successierechten naar analogie van de verjaringsregeling die van toepassing was op voormalig art. 60bis Vl.W.Succ.; J. DECUYPER en J. RUYSEVELDT, *Successierechten 2010-2011*, Mechelen, Kluwer, 2010, p. 969, nr. 1247 en p. 1543, nr. 2342.

⁷⁰ Art. 140septies Vl.W.Reg.

⁷¹ *Parl.St.* Vl.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 58 en 63.

⁷² Advies RvS, *Parl.St.* Vl.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 139.

⁷³ B. CARDOEN, "Overdracht familiebedrijven: gunstregelingen in een nieuw kleedje", *Fiscoloog* 2012, nr. 1280, 5-11.

die zou beslissen de activiteit stop te zetten (of een beslissing van degene aan wie hij de onderneming doorverkocht), maar van een externe situatie buiten de macht van deze laatste dat de activiteit wordt stopgezet.

Tot slot zijn begiftigden of erfgenamen niet meer⁷⁴ verplicht spontaan melding te maken van het feit dat zij niet langer aan de gestelde voorwaarden zouden voldoen. Er is in de nieuwe regeling wel voorzien dat men spontaan kan (niet moet) melden bij de Vlaamse belastingdienst dat niet langer aan de voorwaarden voor de vrijstelling of vermindering voldaan is⁷⁵.

Bezwaar

77. Er wordt in een bezwaarprocedure voorzien indien de attestaanvraag van de begiftigden of erfgenamen wordt geweigerd of wanneer mededeling wordt gedaan van het verval van de vrijstelling of vermindering⁷⁶.

Het bezwaar hoeft niet langer aangetekend te worden verstuurd. De termijn bedraagt drie maand (i.p.v. de vroegere termijn van één maand) te rekenen vanaf de derde werkdag volgend op de datum van verzending van de beslissing van de Vlaamse belastingdienst⁷⁷. De belastingdienst moet op haar beurt binnen een termijn van vier maanden na ontvangst van het bezwaarschrift een antwoord formuleren⁷⁸. Indien de Vlaamse belastingdienst in gebreke blijft te antwoorden of zich niet aan de termijn van vier maanden houdt, wordt het bezwaarschrift geacht te zijn ingewilligd. De decreetgever heeft het uitblijven van een beslissing bijgevolg als een voor de belastingplichtige positieve beslissing willen kwalificeren; Hierdoor legt hij de druk om tijdig een gemotiveerd antwoord op een bezwaar tegen een weigeringsbeslissing of tegen een beslissing waaruit blijkt dat niet meer is voldaan aan de voorwaarden voor het behoud van de vrijstelling ter kennis te brengen⁷⁹ van de bezwaar aantekenende begiftigde(n) bij de Vlaamse belastingdienst.

⁷⁴ Art. 60bis, § 11 Vl.W.Succ.

⁷⁵ Art. 140sexies, § 2 Vl.W.Reg.

⁷⁶ Art. 140octies Vl.W.Reg.

⁷⁷ Art. 60bis, § 13 Vl.W.Succ.

⁷⁸ Art. 140octies Vl.W.Reg.

⁷⁹ Tezelfdertijd stuurt de belastingdienst hun gemotiveerde beslissing over het bezwaarschrift aan de ontvanger van het kantoor waar de authentieke akte van schenking wordt/werd geregistreerd. Zie art. 140octies lid 3 Vl.W.Reg.

Verdachte periode verlengd

78. De nieuwe regeling laat toe het familiebedrijf belastingvrij over te dragen, waarbij de geschonken goederen geen aanleiding meer kunnen geven tot heffing van successierechten.

Om ertoe aan te zetten familiale ondernemingen en familiale vennootschappen bij authentieke akte over te dragen en deze, al dan niet met toepassing van de vrijstellingsregeling te laten registreren, heeft de decreetgever de ‘verdachte periode’ in de in artikel 7 Vl.W.Succ. bedoelde fictiebepaling verlengd. Deze verlenging beoogt aldus eveneens het gebruik van de vrijstellingsregeling door overdragers van familiale ondernemingen en familiale vennootschappen aan te moedigen. Met het oog op het behoud van de vrijstelling verplicht de regeling immers tot voor de decreetgever beleidsmatig essentiële voorwaarden, zoals het behoud van de activiteit gedurende de drie op de authentieke akte volgende jaren.

Het ontwijken van registratierechten in Vlaanderen, bijvoorbeeld door gebruik te maken van de zogenaamde ‘Nederlandse piste’, wil de nieuwe regeling ontraden⁸⁰.

Zo stelt de decreetgever in de memorie van toelichting dat “*gelet op de beperkte periode en het feit dat het gelopen risico relatief goedkoop verzekeraar is, er nog veel overdrachten van familiale ondernemingen en vennootschappen gebeuren zonder dat hierop enig registratierecht wordt betaald*”⁸¹.

Krachtens de fictiebepaling in artikel 7 Vl.W.Succ. worden de goederen die drie jaar voorafgaand aan het overlijden werden geschonken fictief aan de belastbare massa toegevoegd wanneer de schenking niet werd onderworpen aan het Belgisch registratierecht.

Voormelde bepaling trekt voor in artikel 140bis Vl.W.Reg. bedoelde activa en aandelen, geschonken na 1 januari 2012, de verdachte periode bijgevolg op van drie naar zeven jaar⁸².

⁸⁰ Zie ook T. DUMONT, “Overdracht van een familiaal bedrijf: grondige herziening van de regels inzake schenkings- en successierechten”, *Registratierechten* 2010-11, 4/27 e.v. die benadrukt dat de registratie van handgiften of onrechtstreekse schenkingen van die activa of aandelen dus niet langer mogelijk zijn aan het gunsttarief.

⁸¹ MvT, *Parl.St.* Vl.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, p. 30.

⁸² De verlenging van de verdachte periode heeft geen retroactieve werking en zal enkel toegepast worden voor schenkingen die plaatsvinden vanaf 1 januari 2012. Zie o.a. B. CARDOEN, “Overdracht familiebedrijven: gunstregelingen in een nieuw kleedje”, *Fiscoloog* 2012, nr. 1280, 5-11. Er is evenwel één auteur die een tegenovergestelde mening is toegedaan m.n. T. DUMONT, “Overdracht van een familiaal bedrijf: grondige herziening van de regels inzake schenkings- en successierechten”, *Registratierechten* 2010-11, 4/27.

Het is niet onwaarschijnlijk dat de vertaling van de doelstelling van de decreetgever om de niet-geregistreerde schenking van familiale ondernemingen te ont-raden tot een interpretatievraag voert betreffende de toepasselijkheid van de ver-lengde verdachte periode op familiale bedrijven die van de vrijstelling zijn uitge-sloten.

Aanleiding hiertoe vormt volgende zinsnede uit de voorbereidende werkzaam-heden: “*Vermits de uitgebreide verdachte periode betrekking heeft op aandelen en activa bedoeld in artikel 140bis van het Vlaams Wetboek der Registratierech-ten worden ook bevoordelingen die niet van de vrijstelling genieten omdat ze expliciet van de vrijstelling worden uitgesloten*⁸³, onderworpen aan de uitge-breide verdachte periode van zeven jaar, uiteraard voor zover deze akte niet werd geregistreerd. Op die manier worden bevoordelingen die niet in de lijn zijn met het ingevolge artikel 140bis van het Vlaams Wetboek der Registratierechten nagestreefde beleid, eveneens onder het toepassingsgebied van het Vlaams Wet-boek der Successierechten gebracht. Voormelde patrimoniumvennootschappen zullen bijvoorbeeld onderworpen worden aan de verdachte periode van zeven jaar, uiteraard voor zover de akte niet werd geregistreerd.”⁸⁴

Hieruit blijkt de ambitie van de nieuwe regelgeving om ook familiale patrimo-niumvennootschappen en andere vennootschappen zonder reële economische activiteit te onderwerpen aan de nieuwe zevenjarige termijn⁸⁵.

Of artikel 7 Vl.W.Succ. dat het heeft over “aandelen en activa bedoeld in arti-kel 140bis van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten” echter, in weerwil van voormeld nagestreefd ruim toepassingsgebied van de ver-lengde verdachte periode, enkel overeenkomstig laatst vermelde bepaling rech-tenvrij overdraagbare aandelen en activa betreft, is vooralsnog onduidelijk. Er bestaat geen twijfel over dat deze bepaling voer is voor discussie. Niet geheel onbelangrijk voor de uitkomst ervan is de vraag of precies de mogelijkheid om gebruik te maken van de vrijstelling om een schenking te realiseren niet een

⁸³ Eigen benadrukking.

⁸⁴ Amend., *Parl.St.* Vl.Parl. 2011-12, nr. 126/6, p. 8.

⁸⁵ In casu lijkt een verwijzing naar de stelling van T. Dumont inzake patrimoniumvennootschappen rele-vant. Activa en aandelen die uitdrukkelijk van de vrijstelling van art. 140bis worden uitgesloten, zijn toch onderworpen aan de zevenjarige termijn, uiteraard voor zover ze niet geregistreerd zijn. De decreetgever onderwerpt dan ook patrimoniumvennootschappen en andere vennootschappen zonder reële economische activiteit aan de nieuwe zevenjarige termijn van art. 7 Vl.W.Succ. Dit kan aanle-ding geven tot discussie. Indien een patrimoniumvennootschap uitdrukkelijk wordt uitgesloten van art. 140bis. W.Reg., zijn deze aandelen dan nog wel “aandelen bedoeld in art. 140bis W.Reg.” zoals uitdrukkelijk bepaald bij art. 7 Vl.W.Succ.? (T. DUMONT, “Overdracht van een familiaal bedrijf: gron-dige herziening van de regels inzake schenkings- en successierechten”, *Registratierechten* 2010-11, 4/ 27 e.v.).

argument zou kunnen zijn geweest om de verlenging van de verdachte periode tot voornoemde schenking te beperken. Enkel de schenking van aandelen en activa die rechtevrij kunnen worden overgedragen zou zodoende in het toepassingsgebied vallen van de afwijking van de algemene regel. Deze laatste beperkt de verdachte periode tot drie jaar. De mogelijkheid tot vrijstelling als argument voor de aangehaalde verlenging zou als een argument voor een eerder limitatieve interpretatie van artikel 7 Vl.W.Succ. beschouwd kunnen worden. Ook in deze discussie zal de aangekondigde circulaire een relevante leidraad zijn bij de lectuur van het decreet, tegen de achtergrond van zijn doelstellingen.

Ook wanneer de schenkingsakte voor een buitenlandse notaris wordt verleden, kan de toepassing van de fictiebepaling worden uitgesloten. Hiervoor dient het verkregen attest van de Vlaamse belastingdienst toegevoegd te worden aan de in het buitenland verleden schenkingsakte. Die schenkingsakte dient vervolgens in België te worden geregistreerd. Wanneer de ‘buitenlandse’ schenking niet geregistreerd wordt en/of er geen attest werd toegevoegd, speelt de verlenging van de verdachte periode opnieuw⁸⁶.

Voor de toepassing van artikel 7 dient men zich te plaatsen op het *ogenblik van de schenking* van activa en aandelen van een familiebedrijf. Indien men op dat tijdstip aan alle voorwaarden voldoet om van het 0%- tarief te genieten, maar deze schenking niet ter registratie heeft aangeboden zal de verdachte periode voortaan zeven jaar bedragen⁸⁷.

Ten slotte lijkt het niet uitgesloten dat het door de decreetgever met de verlenging van de ‘verdachte periode’ beoogde ontradend effect wordt verzacht in zoverre het mogelijk lijkt om de toepassing van artikel 7 Vl.W.Succ. te combineren met de toepassing van de verlaagde tarieven in de successierechten⁸⁸. In de veronderstelling dat de voorwaarden daartoe vervuld zijn, kunnen op het ‘geschonken’ familiebedrijf de verminderde tarieven van de successierechten worden toegepast.

⁸⁶ B. CARDOEN, “Overdracht familiebedrijven: gunstregelingen in een nieuw kleedje”, *Fiscoloog* 2012, nr. 1280, 5-11.

⁸⁷ Amend., *Parl.St.* Vl. 2011-12, nr. 1326/6 p. 7. Zie ook B. CARDOEN, “Overdracht familiebedrijven; gunstregelingen in een nieuw kleedje”, *Fiscoloog* 2012, nr. 1280, 5-11.

⁸⁸ Art. 60/1 Vl.W.Succ.

Slotbedenkingen – doelstelling bereikt?

79. Met de hierboven toegelichte nieuwe regeling trekt de Vlaamse overheid de kaart van een fiscaal beleid dat door volledige vrijstelling van de schenking van activa of aandelen de continuïteit van Vlaamse familiale ondernemingen en vennootschappen genereus stimuleert.

De continuïteit van de Vlaamse ondernemingen mag dan wel de centrale beleidsdoelstelling bij de hervorming van de Vlaamse registratie- en successierechten betreffende de overdracht van familiale ondernemingen (door het Vlaams decreet van 23 december 2011 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012) zijn, zij is als *ratio legis* niet nieuw. Ook de in artikel 60bis Vl.W.Succ. bedoelde vrijstelling had de gelijke continuïteit, als basis voor een duurzame tewerkstelling, tot doel.

De decreetgever veranderde het geweer wel van schouder door een vrijstelling van successierechten – ingegeven door de vrees dat vooral de betaling van hoge (successie)rechten de continuïteit in het gedrang kon brengen – te vervangen door een vrijstelling van schenkingsrechten. Hiermee vertaalt het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten Vlaamse Gewest de doelstelling bedrijfsleiders te willen stimuleren zich actief met hun opvolging bezig te houden en met de overdracht tijdig ervaring, contacten en knowhow door te geven.

Voor gevallen waarin de bedrijfsleider a.h.w. schielijk overlijdt en de overdracht van zijn onderneming niet bij leven heeft kunnen organiseren, blijft een successierechtelijk gunstregime bestaan. De familiale onderneming/vennootschap kan aan een verlaagd vlak tarief, naar analogie met de tarieven en de tariefstructuur voor de registratierechten bij schenking van roerende goederen, worden vererfd teneinde de te betalen rechten in deze situatie het voortbestaan van de familiale onderneming zo weinig mogelijk te laten hypothekeren.

Door te opteren voor dezelfde voorwaarden voor een vrijstelling in de schenkingsrechten⁸⁹ als voor een vermindering van de evenredige successierechten heeft de Vlaamse overheid duidelijk getracht de algemene transparantie van het fiscaal kader voor de generatiewissel in een familiaal bedrijf te verhogen.

Uit cijfers over het gebruik van de vrijstelling zal hopelijk snel blijken of de onderbenutting die de in het vroegere artikel 60bis Vl.W.Succ. vastgelegde vrij-

⁸⁹ Vergelijk art. 140bis, § 1 Vl.W.Reg. met art. 60/1, § 1 Vl.W.Succ.

stelling kenmerkte⁹⁰ ook met de nieuwe fiscale ondersteuning van de overdracht van familiale ondernemingen, inzonderheid door de vrijstelling van schenkingsrechten, gepaard gaat.

Deze door de decreetgever aan complexiteit en gebrek aan publieke bekendheid toegeschreven onderbenutting gold eveneens ten aanzien van de in het vroegere artikel 140*bis*. Vl.W.Reg. bedoelde gunstmaatregel voor de bedrijfsschenking. Het is niet uitgesloten dat ook het geringe verschil tussen het gunstarief van 2% en het algemene, niet aan voorwaarden onderworpen, tarief van 3% voor de schenking van roerende goederen in de rechte lijn de aantrekkelijkheid van de gunstmaatregel niet ten goede is gekomen.

80. Vijf kernelementen uit de hierboven voorgestelde nieuwe schenkingsregeling en de beleidsdoelstellingen die ertoe inspireerden, springen in het oog.

In de eerste plaats herinneren deze slotbedenkingen aan het feit dat de rechten-vrije schenking van een familiale onderneming of vennootschap niet enkel volle eigendom, maar ook vruchtgebruik en naakte eigendom kan betreffen. Schenking van naakte eigendom fiscaal ondersteunen sluit aan bij de doelstelling de *pater familias* tot een tijdige organisatie van de opvolging aan te zetten. Ook de bedrijfsleider die op het ogenblik van de schenking nog niet klaar is om de zeggenschap definitief aan de volgende generatie door te geven kan van de gunstmaatregel gebruik maken om de opvolging te regelen. Deze mogelijkheid om de overdracht van beslissingsbevoegdheid uit te stellen kan echter ook een keerzijde hebben. Weliswaar stimuleert zij de *pater familias* om in opvolging te voorzien. Minder duidelijk is of de fiscale regeling, nu zij niet verplicht de begiftigde volle eigendom of vruchtgebruik te schenken, een voldoende hefboom is om de volgende generatie actief bij het ondernemingsbeleid te betrekken. Terwijl de regeling, die schenking met voorbehoud van vruchtgebruik toelaat, zodoende de psychologische drempel voor de *pater familias* kan verkleinen opdat hij een overdracht van het bedrijf bij leven niet te lang zou uitstellen, is zij niet noodzakelijk de beste hefboom voor een tijdige overdracht van knowhow en ervaring in het leiden van het familiaal bedrijf.

⁹⁰ Volgens de memorie van toelichting bij het ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012 (*Parl.St.* Vl.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 24) bleven de bestaande fiscale maatregelen met betrekking tot de overdrachten van familiale ondernemingen en vennootschappen, hetzij bij leven, hetzij na overlijden onderbenut. Oorzaak hiervan was enerzijds de complexiteit van de maatregelen en anderzijds onvoldoende kennis ervan bij de burger. Daarom opteerde de decreetgever ervoor om de bestaande gunstmaatregelen grondig te wijzigen en vooral transparanter te maken.

In de tweede plaats vergt de participatievoorwaarde bij familiale vennootschappen de volle eigendom overeen minimaal percentage van de aandelen, waaronder zowel stemgerechtigde deelbewijzen die een deel van het maatschappelijk kapitaal vertegenwoordigen als certificaten die dergelijke aandelen vertegenwoordigen⁹¹ worden begrepen. Artikel 140*bis*, § 1, lid 1, 2° Vl.W.Reg. bevat de voorwaarde dat de aandelen van de vennootschap op het ogenblik van de schenking voor ten minste 50% in volle eigendom toebehoren aan de schenker *en/of* zijn familie⁹². Het derde lid van artikel 140*bis*, § 1, lid 1, 2° bevat een analoge voorwaarde voor vennootschappen waarvan het aandeelhouderschap over meerdere families is verdeeld⁹³. Voor de decreetgever kan degene die de overdracht initieert volle eigendom, vruchtgebruik of naakte eigendom overdragen in functie van de gevolgen inzake verdeling van de beslissingsbevoegdheid die hij aan de overdracht wil verbinden. Vanzelfsprekend kan hij slechts de controle verdelen waarover hij zelf beschikt. De schenker kan niet meer

⁹¹ Art. 140*bis*, § 2, lid 1, 3° Vl.W.Reg., merkt als aandeel aan elk deelbewijs met stemrecht dat een deel van het maatschappelijk kapitaal vertegenwoordigt. Tevens kwalificeert het de certificaten van aandelen als aandelen, voor zover het gaat om certificaten uitgereikt door rechtspersonen met een zetel in een van de lidstaten van de Europese Economische Ruimte, ter vertegenwoordiging van aandelen van familiale vennootschappen die aan de gestelde voorwaarden voldoen en waarvan de rechtspersoon de verplichting heeft om de dividenden en andere vermogensvoordelen onmiddellijk en ten laatste binnen de maand door te storten aan de certificaathouder.

⁹² Men kan hierbij denken aan vader en zijn zoon aan wie meer dan 50% van de aandelen in respectievelijk vruchtgebruik en blote eigendom toebehoort, waarbij de zoon de blote eigendom waarover hij beschikt rechtenvrij wil schenken.

⁹³ Deze voorwaarde waarborgt een concentratie van de controle in respectievelijk twee of drie families door het percentage in volle eigendom van de aandelen van de vennootschap vast te leggen dat hen gezamenlijk moet toebehoren. De schenker moet gezamenlijk met één andere aandeelhouder en zijn familie volle eigenaar zijn van minstens 70% van de aandelen. Met twee andere aandeelhouders en hun familie moet hen minstens 90% van de aandelen in volle eigendom toebehoren. Tevens schrijft zij voor het geval de controle in handen van twee of drie families is geconcentreerd een minimaal percentage aan aandelen van de vennootschap voor dat de schenker *en/of* zijn familie in volle eigendom moet toebehoren. Van het bereiken van deze drempelwaarde (30% van de aandelen in volle eigendom) door de schenker *en/of* zijn familie is de toepassing van de vrijstelling afhankelijk. Hoewel de tekst van art. 140*bis*, § 1, lid 1, 2°, lid 2 Vl.W.Reg. bepaalt dat de schenker gezamenlijk met één of twee andere aandeelhouders en hun familie volle eigenaar moet zijn van een minimaal percentage van de aandelen (“...indien *hij*: – hetzij gezamenlijk met één andere aandeelhouder en zijn familie volle eigenaar *is*..”) (eigen benadrukking), lijkt het niet onverdedigbaar dat de decreetgever tot doel had bij het bepalen of aan de hier toegelichte drempels van 70% en 90% is voldaan ook met de aan de familie van de schenker toebehorende aandelen rekening te houden. Relevant is desgevallend niet enkel of de schenker en één of twee andere aandeelhouders en hun familie de volle eigendom hebben van minstens 70% en respectievelijk 90% van de aandelen van de vennootschap. Bepalend lijkt dan veeleer of de schenker *en/of* zijn familie minstens 30% van de aandelen in volle eigendom hebben indien *zij* gezamenlijk met één andere aandeelhouder en zijn familie volle eigenaar zijn van minstens 70% van de aandelen. Een soortgelijke doelstelling in hoofde van de decreetgever lijkt te kunnen worden verdeeld indien de controle over de vennootschap bij drie families is geconcentreerd. De verdedigde ratio in hoofde van de decreetgever lijkt ook verenigbaar met lid 1 van 2° dat de situatie betreft waarbij de controle over de vennootschap één familie toebehoort. In dergelijk geval is de toekenning van de vrijstelling afhankelijk van de voorwaarde dat de aandelen van de vennootschap op het ogenblik van de schenking voor ten minste 50% in volle eigendom toebehoren aan de schenker *en/of* zijn familie.

begiftigen dan wat hij zelf in handen heeft. Om de aan de volle eigendom of het vruchtgebruik verbonden controle aan volgende generatie over te dragen moet de schenker deze natuurlijk initieel zelf hebben. Hoewel om de vrijstelling te genieten de controle over de vennootschap niet noodzakelijk (reeds) aan de schenker moet toebehoren op het ogenblik van de schenking moet zij zich wel in zijn familie bevinden. Daarom heeft artikel 140bis, § 1, lid 1, 2° het voorbeeld over de noodzaak dat ten minste 50% van de aandelen in volle eigendom op het ogenblik van de schenking toebehoren aan de schenker en/of zijn familie. Deze voorwaarde waarborgt de aanwezigheid van zeggenschap in de familie. Zonder deze familiale controle kan de schenker haar, weliswaar beperkt tot de mate waarin hij er zelf deel aan heeft, niet doorgeven aan de komende generatie.

De hierboven toegelichte vereiste om over volle eigendom van de aandelen te beschikken lijkt aldus eveneens relevant met het oog op het familiale karakter van de vennootschap, dat de participatievoorwaarde wil waarborgen. Precies in deze 'familiale controle' schuilt de essentie van een familiale onderneming. Hoewel dit familiaal karakter een voorwaarde is om aandelen in de familiale vennootschap rechtenvrij te kunnen schenken, lijkt dergelijke schenking precies het teloorgaan van de familiale controle binnen deze vennootschap tot gevolg te kunnen hebben. Aangezien niet is voorgeschreven dat de schenking ten gunste van een lid van de 'familie', zoals omschreven in de vrijstellingsregeling, moet plaatsvinden kan zij bijvoorbeeld tot gevolg hebben dat de aandelen na de schenking niet langer voor ten minste 50% in volle eigendom toebehoren aan de schenker en/of zijn familie. Aangezien de schenking niet noodzakelijk tot gevolg moet hebben dat het bedrijf familiaal blijft laat de decreetgever toe dat de schenker iemand buiten de familiekring rechtenvrij begiftigt. Hij kan dit bijvoorbeeld doen omdat hij van oordeel is dat de leefbaarheid van het bedrijf in handen van deze begiftigde beter gewaarborgd is dan in handen van een familielid. De schenking aan deze derde kan trouwens tot gevolg hebben dat het bedrijf weliswaar familiaal blijft doch niet langer in hoofde van de schenker dan wel van de begiftigde⁹⁴. Terzake is het relevant dat de decreetgever niet het

⁹⁴ Veronderstel bijvoorbeeld een schenker aan wie 58% van de aandelen van de vennootschap in volle eigendom toebehoren. Hij heeft een vriend, wiens vader 8% van de aandelen in volle eigendom heeft. De overige 34% van de aandelen zit verspreid over meerdere aandeelhouders, tussen wie geen familiebanden bestaan en die elk slechts een zeer gering percentage van de aandelen bezitten. Hij schenkt zijn vriend 43% van de aandelen in volle eigendom. Als gevolg van deze schenking is de vennootschap niet langer familiaal in hoofde van de schenker. Zij wordt het daarentegen in hoofde van de begiftigde en diens vader. Als gevolg van de schenking behoort hen 51% van de aandelen in volle eigendom toe. De schenker behoudt nog slechts 15% van de aandelen. Het aandeelhouderschap van de overige 34% is niet gewijzigd. Het is niet van aard te spreken van een door twee of drie families gecontroleerde vennootschap in de zin van art. 140bis, § 1, lid 1, 2°, lid 2 Vl.W.Reg.

blijvend voldoen aan de participatievoorwaarde, maar de ononderbroken voortzetting van de activiteit als voorwaarde voor het behoud van de vrijstelling heeft geformuleerd⁹⁵. Een nuance dringt zich op wat betreft het vlakke gunsttarief in de successierechten voor de verkrijging van activa van een familiale onderneming of aandelen van een familiale vennootschap. Het is immers, in afwijking van de in artikel 48 Vl.W.Succ. bedoelde evenredige tarieven, vermindert tot 3% voor een verkrijging in rechte lijn en tussen echtgenoten of samenwonenden. Voor een verkrijging tussen andere personen bedraagt dit tarief 7%⁹⁶.

Dit voert in de derde plaats tot de vaststelling dat de decreetgever, wellicht terecht, de notie ‘familiale vennootschap’ niet heeft willen beperken tot een door één familie gecontroleerde vennootschap. Ook indien drie familietakken – waar-tussen geen familiale banden hoeven te bestaan – de controle over de vennootschap hebben, kan met het oog op de vrijstellingsregeling sprake zijn van een familiale vennootschap. Desgevallend moet enkel aan een hogere drempel voor het gezamenlijk aandelenbezit zijn voldaan. Terwijl het volstaat dat één familietak eigenaar is van 50% van de aandelen, dienen twee en drie familietakken respectievelijk minstens 70% en 90% van de aandelen in volle eigendom te hebben⁹⁷. In deze laatste gevallen moet de schenker en/of zijn familie minstens over 30% van de aandelen beschikken.

Niet onbelangrijk hierbij is de vaststelling dat ook de familietak extensief vorm is gegeven. De aandelen moeten op het ogenblik van de schenking ten belope van voormelde percentages toebehoren aan de schenker(s) en/of zijn (hun) familie.

⁹⁵ Zie art. 140*quater*, lid 2, 2° Vl.W.Reg. Vergelijk, wat de familiale onderneming betreft: art. 140*quater* lid 1, 1° Vl.W.Reg. Niet zonder belang is hierbij ook dat de decreetgever het begrip familiale vennootschap niet aan de participatievoorwaarde koppelt (art. 140*bis*, § 2, 1° Vl.W.Reg.), maar aan een ‘activiteitsvoorwaarde’. Veeleer is de participatievoorwaarde in art. 140*bis*, § 1, lid 1, 2° een vereiste om de schenking van aandelen van een familiale vennootschap in afwijking van art. 131 van het registratierecht vrij te stellen.

⁹⁶ Zie voor deze vlakke tarieven: art. 60/1, § 1, lid 1, aanhef Vl.W.Succ.

⁹⁷ Men zal hierbij opmerken dat art. 140*bis*, § 1, lid 1, 2°, lid 2 Vl.W.Reg. als volgt luidt: “In afwijking van het vorige lid [dat het heeft over een aandelenbezit door de schenker en/of zijn familie van minstens 50%], dienen de aandelen van de vennootschap op het ogenblik van de schenking minstens voor 30% in volle eigendom toe te behoren aan de schenker en/of zijn familie indien hij:
– hetzij gezamenlijk met één andere aandeelhouder en zijn familie volle eigenaar is van minstens 70% van de aandelen van de vennootschap;
– hetzij gezamenlijk met twee andere aandeelhouders en hun familie volle eigenaar is van minstens 90% van de aandelen van de vennootschap”.

In weerwil van de letter van deze formulering lijkt, nu de drempelwaarde van 30% betrekking heeft op aandelen die toebehoren aan de schenker en zijn familie en voor de berekening van het minimale aandelenbezit van 70% en 90% ook de aandelen van de andere aandeelhouder(s) en zijn/hun familie in aanmerking komen, bij de controle of deze drempel van 70% of 90% is bereikt ook met de aandelen van de familie van de schenker en niet enkel met de aandelen van deze laatste rekening te moeten worden gehouden.

Familie van de schenker/aandeelhouder is niet enkel diens echtgenoot of degene met wie hij samenwoont, doch ook de verwanten in rechte lijn van de schenker/aandeelhouder en de met deze laatste samenwonenden of hun echtgenoten. Onder het concept ‘familie’ vallen ook de zijverwanten van de schenker/aandeelhouder tot en met de tweede graad en degene die met deze samenwonen of ermee gehuwd zijn. Ten slotte aanziet de decreetgever ook de kinderen van vooroverleden broers en zusters van de schenker/aandeelhouder als familie.

Familiaal aandeelhouderschap is een brede notie. Daarenboven geldt deze extensieve notie ten aanzien van elk van de in artikel 140*bis*, § 1 Vl.W.Reg. bedoelde familietakken. Dit zijn er maximaal drie. Bijgevolg lijken hypothesen waarin het *reële* familiaal karakter van de vennootschap(scontrole) enigszins verwaterd is, niet uitgesloten. Niettemin kunnen aandelen van dergelijke vennootschappen met toepassing van de vrijstellingsregeling worden overgedragen.

In de vierde plaats reflecteert de toegelichte regeling de duidelijke doelstelling om slechts actieve economische entiteiten van de vrijstelling van registratierechten te laten genieten. Daarenboven moet deze vrijstelling – zowel door de overdracht van de onderneming niet financieel te laten belasten als door tot het tijdig realiseren ervan aan te zetten – het voortbestaan van deze economische activiteit, als bron van werkgelegenheid, stimuleren. Om deze laatste reden spreekt het voor zich dat de voortzetting van het behoud van de activiteit van de vennootschap, eerder dan de vraag of zij nog in handen is van de begiftigde, gedurende de drie jaar die op de schenking volgen, bepalend is voor het behoud van de vrijstelling⁹⁸. Stopzetting van de activiteit leidt bijgevolg tot het volledig verlies van het fiscaal voordeel.

Van oordeel dat het fiscaal gunstregime moet voorbehouden zijn aan familiale vennootschappen die een maatschappelijke meerwaarde creëren, wil de decreetgever ook patrimonium⁹⁹- en managementvennootschappen uitsluiten. De vraag of managementvennootschappen door hun activiteit een *economische (maatschappelijke) ondernemingswaarde* creëren daargelaten, springt in het oog dat de nieuwe regeling het – weliswaar weerlegbare – vermoeden van het ontbreken van ‘reële economische activiteit’ afleidt uit balansgegevens betref-

⁹⁸ Tijdens deze periode moet, om misbruiken te vermijden, ook het kapitaal gehandhaafd blijven. Daling van het kapitaal leidt immers tot het evenredig verschuldigd zijn van het normaal tarief van de schenkingsrechten. Zie art. 140*quater*, lid 2, 3° Vl.W.Reg.

⁹⁹ Voorheen konden de patrimoniumvennootschappen, als gevolg van de opschorting van het loonlastcriterium als crisismaatregel, met toepassing van art. 60*bis* Vl.W.Succ. vererfd worden zonder dat deze vererving tot het verschuldigd zijn van successierechten aanleiding gaf. De regeling geldt evenmin voor in een familiale onderneming geïnvesteerde onroerende goederen die hoofdzakelijk tot bewoning zijn bestemd/aangewend. Zie art. 140*bis*, § 1, lid 1, 1°, lid 2 Vl.W.Reg.

fende de drie boekjaren die de schenking voorafgaan. Indien in één van deze jaren de bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen minder of slechts 1,5% van de totale activa uitmaken en de terreinen en gebouwen meer dan de helft ervan, wordt een vennootschap immers geacht geen reële economische activiteit te hebben¹⁰⁰.

De mate waarin de door de decreetgever voorziene mogelijkheid om tegenbewijs te leveren succesvol wordt aangewend, zal zich een boeiende graadmeter tonen van de pertinentie van de criteria waarrond de decreetgever het vermoeden van inactiviteit heeft geconstrueerd.

Om holdings toe te laten van de regeling gebruik te maken, laat de nieuwe regeling toe een niet-actieve vennootschap – ten belope van haar participaties in actieve dochters – rechtenvrij te schenken voor zover zij voor minstens 30% participeert in een exploitatievennootschap. Opvallend hierbij is de vaststelling dat de voorbereidende documenten nog verwijzen naar een bezit van minimaal 50% van de aandelen in minstens één ‘actieve’ directe dochter.

In de vijfde plaats lijkt de decreetgever ook het gebruik van de mogelijkheid om een familiale onderneming bij authentieke akte¹⁰¹ zonder betaling van registratierechten te schenken – weliswaar met de verplichting ook de voorwaarden tot het behoud van deze gunst na te leven – te stimuleren door de verdachte periode in de in artikel 7 Vl.W.Succ. bedoelde fictiebepaling uit te breiden. De maatregel verhoogt zodoende de aan het gebruik van bijvoorbeeld de ‘buitenlandse piste’ zonder registratie van de schenkingsakte in Vlaanderen, verbonden fiscale risico’s.

De decreetgever beperkte de verlenging van de verdachte periode tot de aandelen en activa bedoeld in artikel 140*bis* Vl.W.Reg. Deze aanpak brengt evenwel onzekerheid mee over de draagwijdte van de verlenging en het ermee beoogde doel. Wil de langere verdachte periode, als stok achter de deur, ondernemers vooral in de richting van de vrijstelling duwen of is zij meer dan een tegengewicht voor deze vrijstelling en hoopt zij zonder meer tot registratie van schenking van familiebedrijven te ‘dwingen’¹⁰². Bijgevolg is bijvoorbeeld nog

¹⁰⁰ In een holdingstructuur wordt aan de hand van de geconsolideerde jaarrekening onderzocht of aan de cumulatieve criteria op basis waarvan de afwezigheid van reële economische activiteit wordt vermoed, is voldaan.

¹⁰¹ Art. 140*ter* lid 1, 1° Vl.W.Reg. bepaalt dat enkel schenkingen bij authentieke akte onder de toepassing van art. 140*bis* Vl.W.Reg. kunnen vallen.

¹⁰² In deze laatste hypothese is het onduidelijk of de decreetgever voldoende verantwoordt waarom de verlenging van de verdachte periode enkel schenkingen van familiebedrijven zou betreffen, temeer nu deze verlenging niet noodzakelijk in alle gevallen door de mogelijkheid de schenking belastingvrij te registreren in Vlaanderen wordt ‘gecompenseerd’.

niet volkomen duidelijk of enkel de ‘vrijstelbare’ schenking dan wel ook de schenking van aandelen in familiale vennootschappen die wegens gebrek aan economische activiteit niet met vrijstelling zou kunnen gebeuren, het voorwerp is van de van drie jaar naar zeven jaar verlengde verdachte periode. Blijkens de memorie van toelichting bij het ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012 wou de decreetgever met de verlenging van de verdachte periode voor *dit specifieke soort schenking* begunstigden stimuleren *om familiale ondernemingen en vennootschappen* via authentieke akte over te dragen aangezien, gelet op de relatief goedkope verzekeraarbaarheid van het risico en het beperkte karakter van de verdachte periode, nog veel overdrachten plaatsvinden zonder betaling van registratierechten¹⁰³. Hoewel hierin een argument schuilt om de verlenging niet enkel toe te passen op overdrachten die voor vrijstelling van het registratierecht in aanmerking komen. Desondanks lijkt het niet geheel onlogisch om de in artikel 7, lid 1 Vl.W.Succ. vermelde “aandelen en activa bedoeld in artikel 140*bis* van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten” te interpreteren als aandelen en activa die tot vrijstelling aanleiding kunnen geven eerder dan de tot in artikel 140*bis* bedoelde aandelen en activa ook degene te rekenen die niet tot de in deze bepaling uitgewerkte vrijstelling kunnen leiden. Zo rijst de vraag of aandelen van vennootschappen zonder reële activiteit en van uitgesloten patrimoniumvennootschappen, uitdrukkelijk van de in deze bepaling uitgewerkte vrijstelling uitgesloten, wel in deze bepaling bedoeld zijn. Het is niet duidelijk of dergelijke extensieve interpretatie van het toepassingsgebied van de zevenjarige periode wel de bedoeling van de decreetgever dient om een tijdige overdracht van het familiebedrijf fiscaal aan te moedigen. In zoverre het risico van de verlengde fictieve periode een sanctie hoort te zijn voor wie er niet voor koos van de, van de betaling van registratierechten vrijgestelde, registratie gebruik te maken om deze laatste aan te moedigen, hoort zij niet te worden toegepast op overdrachten waarvan de registratie niet van deze vrijstelling kan genieten. De verlenging van de fictieve periode kan voor deze overdrachten immers niet als incentive worden gezien voor het gebruik maken van de mogelijkheid het familiebedrijf bij leven over te dragen. De functie ervan beperkt zich tot het sanctioneren, door het creëren van een verhoogd risico dat de overdracht binnen het toepassingsgebied van de in artikel 7 Vl.W.Succ. bedoelde fictiebepaling valt, van het uitblijven van een registratie en de ermee gepaard gaande betaling van registratierechten. Indien het echter de bedoeling is om ook van de toepassing van de vrijstelling uitgesloten aandelen en activa

¹⁰³ *Parl.St.* Vl.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 27.

aan de zevenjarige termijn te onderwerpen¹⁰⁴, en zodoende bijvoorbeeld patrimoniumvennootschappen en andere vennootschappen zonder reële economische activiteit minder aantrekkelijk te maken, volgt onvermijdelijk de vraag of de beperking van de uitbreiding van de zevenjarige periode tot overdrachten uit vrijgevigheid van activa en aandelen bedoeld in artikel 140*bis* Vl.W.Reg. niet tot een onverantwoord onderscheid met vrijgevigheden binnen het toepassingsgebied van de driejarige verdachte periode kan leiden. Voor de van vrijstelling uitgesloten activa en aandelen is de verlenging in elk geval niet verantwoord.

81. In weerwil van de bedoeling van de decreetgever is ook de nieuwe en weliswaar genereuze fiscale regeling voor de intergenerationele overdracht van familiebedrijven veeleer complex. Wat vereenvoudiging betreft, heeft de decreetgever zijn doelstellingen wellicht slechts partieel bereikt. Toekomstige discussies over definities en toepassingsvoorwaarden zijn niet uitgesloten. Betwistingen over de toepassing van artikel 7 Vl.W.Succ. op de patrimoniumvennootschap of onzekerheid omtrent het begrip ‘reële economische activiteit’ zal wellicht de nodige inkt laten vloeien.

Het verruimde toepassingsgebied van de nieuwe regeling verkleint desondanks de kans dat zij onderbenut blijft. Maar dit impliceert ook dat wie zich geen zorgen diende te maken onder de oude regeling houdende vrijstelling van successierechten nu vaak tot actie zal moeten overgaan. Denk in het bijzonder aan de uitsluiting van de vorderingen. Zij die door middel van rekening courant geïnvesteerd hebben in een vennootschap en onder de oude regeling van de gunstregeling konden genieten, komen in de kou te staan. Ook heel wat familiale (holding)structuren zullen opnieuw onder loep moeten worden genomen. In het bijzonder zal de verplichte participatie in een actieve dochter heel wat holdingstructuren tot het doorvoeren belangrijke wijzigingen dwingen. Men kan ten slotte nog signaleren dat voor kosteloze beschikkingen die dagtekenen van voor 1 januari 2012 en die niet voldoen aan de voorwaarden voor verkrijging/behoud van de vrijstelling van registratierechten, de nieuwe verdachte

¹⁰⁴ Terzake leert de toelichting van de minister tijdens de parlementaire bespreking niet enkel dat om retroactieve effecten van de verlenging te vermijden deze slechts wordt toegepast voor schenkingen overeenkomstig art. 140*bis* die vanaf 1 januari 2012 hebben plaatsgevonden. Doch eveneens dat de verlenging geldt voor “schenkingen waarvoor geen registratierechten werden betaald of waarvoor niet van vrijstelling werd genoten”. Zie *Parl.St.* Vl.Parl. 2011-12, nr. 1326/8, 9. Vergelijk, de MvT: *Parl.St.* Vl.Parl. 2011-12, nr. 1326/8, 9. Wellicht beoogt deze laatste zinsnede van vrijstelling – zoals bedoeld in art. 140*bis* e.v. – uitgesloten schenkingen die niet zijn geregistreerd. Deze lezing sluit beter aan bij de tekst van art. 7 Vl.W.Succ. dat het heeft over bevoordelingen die niet werden onderworpen aan het registratierecht gevestigd voor de schenkingen.

periode van zeven jaar niet geldt. Voor deze schenkingen bracht de decreetgever de ‘nieuwe’ verdachte periode van zeven jaar voor de schenking van familiebedrijven terug tot drie jaar. Indien de betrokken vrijgevigheid, waarvoor geen vrijstelling genoten kan worden, niet wordt geregistreerd plaatsvindt binnen de drie jaar vóór het overlijden van de schenker, wordt zij geacht deel uit te maken van diens nalatigheid¹⁰⁵. Nu de voorwaarden voor het vlakke gunsttarief van 3% en 7% in de successierechten voor het verkrijgen van ondernemingen en vennootschappen deze voor de vrijstelling van registratierechten weerspiegelen¹⁰⁶ wordt de vererving desgevallend belast aan de in artikel 48 Vl.W.Succ. bedoelde tarieven.

Voor het besluit of de regeling, zelfs zo er gretig gebruik van wordt gemaakt, ook werkelijk aanzet tot een vroegere en in alle opzichten beter geplande opvolging is het nog even koffiedik kijken. De toekomst zal eveneens moeten uitwijzen of het nieuwe fiscale kader de continuïteit en het behoud van werkgelegenheid bij de intergenerationele transitie daadwerkelijk helpt waarborgen. De juiste beleidsdoelstellingen lijken gekozen. Op de evaluatie van de vertaling ervan is het vooralsnog reikhalzend uitkijken.

¹⁰⁵ Zie hierover art. 7 Vl.W.Succ., zoals gewijzigd door art. 76 van 23 december 2011 houdende maatregelen tot begeleiding van de begroting 2012.

¹⁰⁶ Zie art. 60/1 Vl.W.Succ.