

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

MEMORIE VAN TOELICHTING

A. Algemene toelichting

1. Situering

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

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

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

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

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

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

2. Inhoud

a) Algemeen

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

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

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

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

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

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

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

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

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

¹ Nationale Tax Survey België 2013

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

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

Anderzijds een opportuniteit: de budgettaire kostprijs van een tariefverlaging kan worden gecompenseerd door een toename van het aantal (testamenteaire) verkrijgingen buiten de rechte lijn.³ Het is van belang tijdig de nodige aanpassingen door te voeren en duidelijkheid hierover te bieden om dit terugverdieneffect maximaal te realiseren.

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

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

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

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

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

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

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

³ <https://www.vlaamsparlament.be/commissies/commissievergaderingen/1055842/verslag/1057632>

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

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

Tenslotte wordt ook voor verkrijgingen door jonge kinderen een uitbreiding van de bestaande gunstmaatregelen doorgevoerd. Voor een kind dat op relatief jonge leeftijd, de Vlaamse Regering stelt deze leeftijdsvereiste op 21 jaar, zijn beide ouders verliest, is een al te zware taxatie van bijvoorbeeld de geërfde gezinswoning ongepast. Vandaar dat de Vlaamse Regering de huidige fiscale uitgave van de korting van 75 euro per vol jaar dat nog moet verlopen tot de verkrijger de leeftijd van 21 jaar heeft bereikt en de daarmee samenhangende vermindering voor de andere echtgenoot of samenwonende partner ten belope van de helft van de verminderingen die de gemeenschappelijke kinderen genieten, wil aanvullen en uitbreiden. Er wordt voortaan een voetvrijstelling van 75.000 euro voorzien voor de roerende activa en een vrijstelling voor de bij het overlijden verkregen aandelen in de woning van de erflater. Deze vrijstellingen worden verleend in voordeel van elk kind, jonger dan 21 jaar dat zijn beide ouders is verloren. Beide ouders hoeven uiteraard niet noodzakelijk gelijktijdig te zijn overleden, maar bij het overlijden van de langstlevende (of desgevallend de enige) ouder zullen de nieuwe fiscale voordelen worden toegepast.

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

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

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

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

- nieuwe samenlevingsvormen worden fiscaal gerespecteerd;
- het nieuwe federale erfrecht met ruimere beschikkingsvrijheid voor de erflater wordt gefaciliteerd, de al te hoge tarieven in de zijlijn worden aangepast;
- een nieuwe flexibele en gedeeltelijke erfenissprong wordt mogelijk gemaakt;

- een aangepaste en billijke taxatie lastens kinderen die op jonge leeftijd hun ouders verliezen wordt voorzien;
- een aangepaste en billijke taxatie lastens langstlevende partners wordt eveneens voorzien.

b) Concrete aanpassingen

1. De uitsluiting van de bedingen van terugvalling uit het toepassingsgebied van de fictie van art. 2.7.1.0.3, 3°, VCF, een bepaling die sommige schenkingen fiscaal gelijkstelt met een legaat belastbaar met successierecht (art.3);
2. Een verlaging van de tarieven zowel voor de hoogste als de laagste tariefschijven, voor verkrijgingen zowel tussen broers en zussen, als tussen personen belast aan het tarief "anderen" (art.7);
3. Enkele nieuwe vrijstellingen worden ingevoerd voor de verkrijgingen die belastbaar zijn in de rechte lijn en tussen partners (art.9):
 - a. Op de roerende nettoverkrijgingen wordt een voetvrijstelling toegepast :
 - i. Ten bedrage van 75.000 euro in voordeel van een kind jonger dan eenentwintig jaar wiens beide ouders zijn overleden;
 - ii. Ten bedrage van 50.000 euro in voordeel van de langstlevende echtgenoot of samenwonende partner ("partnervrijstelling").
 - b. Voor de kinderen bedoeld sub a) i. wordt tevens een volledige vrijstelling voorzien voor de verkrijging in de gezinswoning van de erflater.
4. Een nieuwe vrijstelling in de schenkbelasting voor de zgn. erfenissprong waarbij een verkrijging bij overlijden, belast aan het tarief voor verkrijgingen in rechte lijn en tussen partners, kort gevolgd wordt door een schenking aan afstammelingen (art. 11);
5. Een reeks punctuele aanpassingen in de erfbelasting en in de schenkbelasting afgestemd op de federale wet van 31 juli 2017 tot wijziging van het Burgerlijk Wetboek wat de erfenissen en giften betreft en tot wijziging van diverse andere bepalingen ter zake (artikelen 2, 4, 10, en 12) en de wijzigingen in het huwelijksvermogensrecht (art. 5).

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

De SERV heeft op 15 maart 2018 zijn advies uitgebracht.

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

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

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

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

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

4. Advies Raad van State

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

- a) Het opschrift van het ontwerp van decreet wordt geconformeerd aan de bemerking van de Raad van State in randnummer 5.
- b) Rekening houdend met de bemerking onder randnummer 7, wordt in artikel 2.7.3.1.1 VCF verduidelijkt dat met een verkrijging uit de nalatenschap alle verkrijgingen worden bedoeld die het voorwerp zijn van afdeling 1 van hoofdstuk 7 van de VCF. Hiertoe wordt een nieuw artikel 4 ingevoegd in het ontwerp van decreet. De daaropvolgende artikelen worden hernummerd.
- c) In het ontworpen artikel 5 van het voorontwerp (artikel 6 van het ontwerp) wordt tegemoetgekomen aan de bemerking in randnummer 8 van het advies. De voorgestelde wijzigingen worden nu in één wijzigende zinsnede gevat.
- d) In het ontworpen artikel 2.7.6.0.6, §1, tweede lid, (nu art. 9 van het ontwerp van decreet) wordt ingegaan op het advies van de Raad van State in randnummer 4.2 door toevoeging van de leeftijdsvereiste van maximum 21 jaar, zoals die ook geldt voor het eerste lid.
- e) Ingaand op de randbemerking 4.2, in fine, van het advies, kan geantwoord worden dat voor de verkrijging van het aandeel in de woning de vrijstelling niet geplafonneerd is, omdat het de bedoeling is te vermijden dat de betrokken kinderen de verkregen woning zouden moeten verkopen om de erop verschuldigde erfbelasting te betalen, en dit ongeacht de waarde van de verkregen woning. De huidige vrijstelling van de erfbelasting voor de waarde van de gezinswoning in voordeel van de langstlevende partner is nu ook onbegrensd. Het invoeren van een plafond om deze nieuwe vrijstelling in voordeel van de kinderen, jonger dan 21, en wiens beide ouders zijn overleden te limiteren zou dan een nieuwe ongelijkheid in het leven roepen.
- f) In hetzelfde artikel wordt ook ingegaan op de bemerking van de Raad van State in randnummer 9 van zijn advies door de woorden "de betrokken

- kinderen” telkens te vervangen door de woorden “het betrokken kind”.
- g) Om aan de bemerking van de Raad van State in randnummer 10.1 van zijn advies tegemoet te komen, wordt het tekstvoorstel (nu art. 10 van het ontwerp van decreet) niet langer opgenomen als een aanvulling op artikel 2.8.1.0.1 (in de afdeling “belastbaar voorwerp”), maar wordt het nu geredigeerd als een nieuw artikel 2.8.3.0.5 in de afdeling over de belastbare materie. Om aan de randbemerking 10.2 tegemoet te komen wordt het eerste lid ook geredigeerd als een regel in plaats van als een fictiebepaling. Van deze regel kunnen de partijen dus afwijken door toepassing van het tweede lid van het nieuw ontworpen artikel.
- h) In het ontworpen artikel 10 (nu artikel 11 van het voorontwerp) worden ook enkele wijzigingen aangebracht n.a.v. het advies van de Raad van State:
- Een aanvulling van de toelichting in antwoord op de bemerking in randnummer 4.3;
 - Een aanvulling in de eerste zin van het eerste lid van het artikel wanneer slechts een deel van de vererfde en belaste goederen worden geschonken, dit om tegemoet te komen aan de bemerking in randnummer 14;
 - Een aanvulling in fine van het eerste lid van het ontworpen artikel, alsook de toevoeging van 2 nieuwe leden, om tegemoet te komen aan de bemerking in randnummer 13;
 - Aanvullende toelichtingen bij dit artikel.
 - Om tegemoet te komen aan de opmerking vermeld onder randnummer 12, met name dat moet uiteengezet worden waarom de belemmering van het vrij verkeer van kapitaal toch zou kunnen worden aanvaard in het licht van het recht van de Europese Unie, wordt er op gewezen dat het maar zin heeft te spreken van een “fiscale erfenissprong” wanneer de geheven erfbelasting enerzijds en de geheven schenkbelasting anderzijds in onderlinge samenhang worden vergeleken en geëvalueerd. De bepaling geeft zelfs aanleiding tot de toepassing van formules waarbij de gebruikte termen afgeleid worden uit de toepassing van de erfbelasting enerzijds en de schenkbelasting anderzijds.

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

B. Toelichting bij de artikelen

Artikel 1

Dit artikel behoeft geen toelichting.

Artikel 2

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

Het voorliggende nieuwe tweede lid in het artikel 2.7.1.0.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit voorziet dat deze verkrijging van het vruchtgebruik, net zoals een

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

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

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

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

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

Artikel 3

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

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

Een schenking onder een opschortende modaliteit van het overlijden van de schenker beantwoordt eigenlijk niet aan de doelstelling van het decreet uit 2003. Bij deze schenkingen blijft de schenker immers tot bij zijn overlijden eigenaar van de goederen, terwijl de begiftigde wel de toepassing zou kunnen inroepen van de

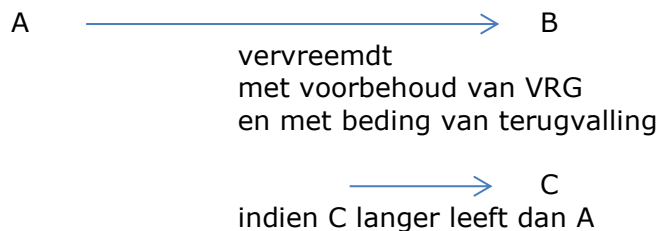
zogenaamde stimulerende en fors verlaagde tarieven, die integendeel bedoeld waren voor snellere overdrachten tussen generaties.

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

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

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

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



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

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

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

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

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

Artikel 4

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

Artikel 5

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

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

Artikel 6

Dit betreft een technische aanpassing ingevolge de nieuwe vrijstellingsregelingen voorzien bij het nieuwe artikel 2.7.6.0.6 (zie hiervoor de toelichting bij artikel 7). Aan de bemerking van de Raad van State in randnummer 8 van zijn advies 63.176/3 van 23 april 2018 werd tegemoetgekomen door de wijziging te vatten in één wijzigend zinsdeel.

Artikel 7

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

Deze matiging wordt bereikt dankzij:

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

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

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

- b) verlaging van de tarieven voor verkrijgingen door personen belast aan het tarief "tussen anderen".

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

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

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

Artikel 8

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

Historisch zijn deze belastingkredieten te verklaren als een verzachtende tegemoetkoming voor kleine verkrijgingen in het kader van een eerdere hervorming van de tariefstructuren van de successierechten zoals van toepassing voor het Vlaamse Gewest.

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

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

Deze uitgebreide toepassing van de formule voor verkrijgingen tussen broers en zussen levert slechts een beperkt aantal kleine afwijkingen op voor kleine verkrijgingen tussen andere personen in vergelijking met de huidige kredieten. Die afwijking weegt geenszins op tegen de impact van de tariefhervorming waarvoor de Vlaamse Regering heeft geopteerd. Hiermee wordt ook een vereenvoudiging en rationalisering gerealiseerd, een subtiel afwijkende formule wordt hiermee

geschrapt en vervangen door de vermindering zoals berekend voor de zijlijn 1 die voortaan als universele vermindering zal gelden.

Artikel 9

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Aan de bemerking van de Raad van State in randnummer 4.2 van zijn advies werd tegemoetgekomen door enerzijds de leeftijdsvoorwaarde ook op te nemen in het tweede lid van het ontworpen artikel 2.7.6.0.6, §1, en anderzijds door de hoger

vermelde bijkomende verantwoording m.b.t. ontbreken van een plafond voor de vrijstelling van de "ouderlijke woning".

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

Artikel 10

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

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

Deze overeenkomsten moeten verplicht bij notariële akte worden opgemaakt.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Een voorbeeld ter verduidelijking:

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

1. Een bankgift die aan K1 gedaan werd op 3/5/2014 t.b.v. 50.000 euro. Deze werd nadien nooit geregistreerd.
2. Een handgift die aan K2 gedaan werd op 8/4/2018 t.b.v. 30.000 euro; nooit geregistreerd.
3. Een schenking t.b.v. 20.000 euro, die K2 krijgt d.m.v. de EOK (dus waarvoor de EOK ten titel strekt).
4. Een schenking t.b.v. 50.000 euro, die K3 krijgt d.m.v. de EOK (dus waarvan de EOK ten titel strekt).

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

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

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

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

Artikel 11

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

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

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

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

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

Als er zich twee erfelijke overdrachten voordoen m.b.t. dezelfde goederen binnen het jaar, voorziet de fiscale regelgeving (art. 2.7.5.0.3 VCF) een gunstregeling voor de erfbelasting die verschuldigd is naar aanleiding van de tweede erfelijke overdracht. Deze gunstregeling moet worden beschouwd als een gedeeltelijke *non bis in idem*-regel.

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

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

De toepassing van deze *non bis in idem*-regel veronderstelt bovendien:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- de waarde van de geschonken goederen. De vrijstelling kan enkel worden toegepast in de mate dat de waarde van de geschonken goederen niet hoger is dan de waarde van de goederen die belast is met erfbelasting. Overtreft de waarde van de geschonken goederen de waarde van de goederen die belast werd met erfbelasting, dan moet het vrijgestelde bedrag van de schenkbelasting verhoudingsgewijze worden bepaald.
- de identiteit van de geschonken goederen en van de vererfde goederen, als het onroerende goederen betreft;
- het bedrag van de erfbelasting dat op de betrokken waarde werd geheven. Wordt slechts een deel van de waarde die met erfbelasting werd belast, geschonken, dan moet het in aanmerking te nemen bedrag van de erfbelasting verhoudingsgewijze worden bepaald.

Enkele voorbeelden ter verduidelijking:

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

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

Berekening van de schenkbelasting zonder de toepassing van de vrijstelling:
 $152.000 \times 3\% = 4.560$ euro.

De vrijstelling is echter beperkt tot de schenkbelasting op een waarde van 149.000 euro: $4.560 \times 149.000/152.000 = 4.470$ euro.

De erfbelasting die door A op deze waarde is betaald, bedraagt meer dan 4.470 euro (rekening houdend met het feit dat er 9% werd geheven in de schijf boven de 50.000 euro).

Bijgevolg is er uiteindelijk verschuldigd door B:
 $4.560 - 4.470 = 90$ euro.

2. Erfopvolger C heeft uit de nalatenschap van zijn moeder enkel banktegoeden verkregen ter waarde van 40.000 euro.
Binnen het jaar schenkt C een geldsom van € 30.000 aan zijn eigen kind D.

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

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

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

In de erfbelasting is er berekend in hoofde van C:
 $40.000 \times 3\% = 1.200$ euro
verminderd met het belastingkrediet:
 $500 \times (1 - 40.000/50.000) = 100$ euro
Hetzij $1.200 - 100 = 1.100$ euro

De erfbelasting betaald op de waarde van de geschonken goederen bedraagt:
 $1.100 \times 30.000/40.000 = 825$ euro.

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

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

Een voorbeeld ter verduidelijking:

Erfopvolger E heeft € 50.000 roerende goederen geërfd, waarop € 1.500 erfbelasting werd geheven en doet een gelijktijdige schenking:

- van € 30.000 aan kind A
- van € 10.000 aan kind B
- van € 10.000 aan kind C.

De vrijstelling zal voor $\frac{3}{5}$ ($1.500 \times 30.000/50.000$) gelden voor kind A en voor $\frac{1}{5}$ ($1.500 \times 10.000/50.000$) gelden voor de kinderen B en C elk.

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

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

Artikel 12

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

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

Artikel 13

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

Artikel 14

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

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

De minister-president van de Vlaamse Regering,

Geert BOURGEOIS

De Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie,

Bart TOMMELEIN