

**Ontwerp van decreet tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, wat betreft de tariefverlaging voor non-profit legaten en non-profit schenkingen en de invoering van de vriendenerfenis**

**Samenvatting**

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

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

**MEMORIE VAN TOELICHTING**

**I. ALGEMENE TOELICHTING**

**A. Situering**

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

2. Het Regeerakkoord van de Vlaamse Regering 2019-2024 bevat de ambitie om belangrijke Vlaamse belastinghervormingen door te voeren. De Vlaamse Regering gaat verder op de reeds door de vorige regering ingeslagen weg en heeft ervoor gekozen om onder meer de erfbelasting verder te hervormen. De geplande hervormingen betreffen de wijziging van de regeling rond duolegaten en de invoering van de zogenaamde "vriendenerfenis".

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

Met het voorliggend ontwerp van decreet worden die doelstellingen gerealiseerd.

## B. Inhoud

### Probleemstelling en omgevingsanalyse

#### I. 12345

Met betrekking tot de wijziging aangaande non-profit legaten

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

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

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

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

5. Het behoort tot de beschikkingsvrijheid van de erflater om in zijn testament een bepaalde last op te leggen aan een legataris. Oorspronkelijk werd hier voornamelijk gebruik van gemaakt om een last op te leggen, bijvoorbeeld inzake de verzorging

---

van een ziek of gehandicapt kind, verzorging van een huisdier, verzorging van het graf van de erflater,... De beoogde hervorming inzake de belastbare grondslag zal geen enkel effect hebben op legaten die voorzien in een dergelijke (niet-financiële) last.

Op een bepaald ogenblik werd die last echter meer en meer als financiële last ingevuld. De erflater voorziet in zijn testament dan een legaat ten voordele van een bepaalde persoon, onder de last om de erfbelasting voor een andere erfgenaam, begiftigde of legataris te betalen. Vaak wordt hierbij voorzien in een legaat ten voordele van een begunstigde van het gunsttarief van artikel 2.7.4.2.1 VCF, waarbij dit goede doel de eigen erfbelasting evenals de erfbelasting verschuldigd door de andere erfgenamen, begiftigden of legatarissen (meestal verdere familie of vrienden, belast aan de hogere tarieven in zijlijn) betaalt. De voorgestelde wijzigingen zullen dan ook een belangrijk effect hebben op de overige erfgenamen of legatarissen. In de meeste gevallen is de eigenlijke begunstigde van het duolegaat iemand die onder het "tarief tussen anderen" valt in de erfbelasting. "Anderen" zijn dan alle personen die niet de hoedanigheid hebben van partner, verkrijger in de rechte lijn of broer/zus. Het kan hierbij bijvoorbeeld gaan om neven of nichten of personen met wie de erflater geen enkele verwantschap heeft. Door middel van een duolegaat wordt de nalatenschap van de erflater verdeeld tussen een goed doel en bijvoorbeeld een neefje van de erflater. Het goede doel verkrijgt zijn legaat onder de last om ook de erfbelasting op het legaat voor het neefje te betalen. Doordat het goede doel op zijn eigen aandeel van een gunsttarief geniet, wordt een belangrijke belastingbesparing gerealiseerd in de erfbelasting. Afhankelijk van de omvang van de nalatenschap kan het neefje op die manier een aanzienlijk grotere som overhouden dan wanneer er niet zou gewerkt zijn met een duolegaat en het neefje eenzelfde brutobedrag rechtstreeks had gelegateerd gekregen. De goede doelen zelf verkrijgen hier uiteraard ook inkomsten uit. Deze fiscale planningstechniek wordt de laatste jaren steeds meer gebruikt. Hierbij wordt nagegaan op welke manier het voordeel voor de eigenlijke begunstigden van het duolegaat zo groot mogelijk is, terwijl de inkomsten voor het goede doel zo laag mogelijk blijven. Er blijft in dergelijk scenario vaak geen of een onbeduidende lage nettobeoordeling over voor het goede doel. De bedoeling van de voorliggende hervorming is dan ook om het zuiver altruïstisch element te herstellen en het fiscaal planningselement weg te halen.

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

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

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

Andere begunstigden vermeld in artikel 2.7.4.2.1 zijn de beroepsverenigingen. Tot voor kort was de wetgeving rond beroepsverenigingen opgenomen in de wet van 31 maart 1898 op de beroepsverenigingen. Volgens artikel 2 is een beroepsvereniging "een vereniging uitsluitend gevormd voor de studie, bescherming en de ontwikkeling van de beroepsbelangen van haar leden". De rechtsvorm 'beroepsvereniging' verdwijnt echter als gevolg van het nieuwe wetboek van vennootschappen en verenigingen dat in werking is getreden op 1 mei 2019<sup>6</sup>. De enig mogelijke rechtsvorm vanaf dan is de vereniging zonder winstoogmerk (vzw).

6. Omwille van de verwevenheid van de erf- en de schenkbelasting, zal de tariefverlaging naar 0% voor die instellingen met een maatschappelijk relevante doelstelling ook worden doorgevoerd in de schenkbelasting. Het zou niet logisch zijn om een hoger tarief in de schenkbelasting te hanteren. Bij de invoering van het uniform tarief van 8,5% in de successierechten (thans erfbelasting) en van 5,5% in de schenkingsrechten (thans schenkbelasting) heeft de decreetgever er bewust voor gekozen om het tarief inzake schenkingsrechten lager te stellen dan dat inzake successierechten. Dat paste binnen de filosofie om schenkingen te bevoordelen ten opzichte van nalatenschappen. Indien er ingevolge hogervermelde tariefverlaging in de erfbelasting een hoger tarief in de schenkbelasting zou gehanteerd worden voor schenkingen aan goede doelen, dan zou de schenker er geen baat bij hebben om een gift tijdens het leven te doen.

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

## II. Met betrekking tot de introductie van de vriendenerfenis

7. Het verschil in tarief dat geldt voor een verkrijging in rechte lijn en tussen partners (en de daarmee gelijkgestelde verkrijgingen) enerzijds en het tarief dat geldt voor andere verkrijgingen anderzijds, wordt vaak als al te groot ervaren. De (te) hoge tarificatie voor sommige verkrijgingen buiten de categorie van de rechte lijn en tussen partners, wordt als een mogelijke rem ervaren op de verruimde beschikkingsvrijheid die ingevoerd werd door het nieuwe federale erfrecht dat in werking trad op 1 september 2018<sup>7</sup>. De Vlaamse Regering en de Vlaamse minister bevoegd voor de fiscaliteit hebben reeds meermaals te kennen gegeven deze federale hervorming maximaal te willen respecteren en te willen faciliteren. Daarnaast wil de decreetgever met dit ontwerp verder gaan op de weg die de vorige Vlaamse Regering is ingeslagen om de fiscale druk van de erfbelasting op verkrijgingen buiten de rechte lijn en tussen partners te verlagen<sup>8</sup>.

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

---

<sup>6</sup> Wet van 23 maart 2019 tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen.

<sup>7</sup> Wet van 31 juli 2017 tot wijziging van het Burgerlijk Wetboek wat de erfenissen en de giften betreft en tot wijziging van diverse andere bepalingen terzake, gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad op 1 september 2017.

<sup>8</sup> Decreet van 6 juli 2018 tot modernisering van de erf- en schenkbelasting, aangepast aan het nieuwe erfrecht, gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 20 juli 2018.

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

## **Beleidsmaatregelen en doelstelling**

8. Met het voorliggend ontwerp van decreet wordt uitvoering gegeven aan de hervorming van de erfbelasting voorzien in het Vlaams Regeerakkoord 2019-2024 en de Beleidsnota Financiën en Begroting 2019-2024.

I. Met betrekking tot de wijziging aangaande non-profit legaten

9. De voorgestelde regeling zorgt er voor dat het fiscaal planningselement uit het duolegaat verdwijnt. Hierover werd hoger reeds een uitvoerige motivering opgenomen. Voor een uitgebreide toelichting over de manier waarop de berekening van de erfbelasting ingeval van een duolegaat aangepast wordt, kan verwezen worden naar de artikelsgewijze toelichting. Door de aanpassing wordt het zuiver altruïstisch karakter van een legaat aan een goed doel hersteld. Anderzijds wordt het zuiver altruïstisch karakter van een dergelijk legaat ook versterkt door het tarief te verlagen naar 0%, voor bepaalde goede doelen. Hierdoor kan het goede doel het verkregen legaat integraal aanwenden voor het doel dat het nastreeft. Een 0%-tarief kan er ook toe leiden dat erflaters eerder geneigd zijn om iets aan een goed doel te legateren.

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

II.. Met betrekking tot de introductie van de vriendenerfenis

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

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

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

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

## **Impactanalyse**

I. Met betrekking tot de wijziging aangaande non-profit legaten

11. Zoals reeds hoger aangegeven heeft een fiscaal geïnspireerd duolegaat tot doel om erfgenamen, begiftigden of legatarissen maximaal te begunstigen, en dit

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

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

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

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

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

Wordt rekening gehouden met een gelijkaardige stijging van het aantal legaten van 2017 naar 2018, dan zou het resultaat nog verhoogd dienen te worden met 6%. Veiligheidshalve wordt evenwel gerekend met een stijging van 3%, enerzijds

omdat het aantal duolegaten sterk zal terugvallen maar anderzijds ook omdat er nog een groot aantal duolegaten nog niet uitgevoerd zijn en dus nog zullen komen te vervallen. Een stijging van 3% legaten zou de totale erfbelasting in 2021 doen stijgen met 108,7 miljoen euro.

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

Rekening houdend met deze verlaging van de erfbelasting, bedraagt de meeropbrengst van de erfbelasting potentieel 86 miljoen euro voor het jaar 2021. Hierbij dient opgemerkt dat er geen rekening gehouden werd met mogelijke gedragsveranderingen van de testators. Voor het jaar 2022 dienen de cijfers van 2021 logischerwijze ook aangepast te worden met dezelfde gemiddelde groeifactor.

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

## II. Met betrekking tot de introductie van de vriendenerfenis

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

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

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

De aanpassing heeft geen bestuurlijke impact.

## **Implementatie**

### I. Met betrekking tot de wijziging aangaande non-profit legaten

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

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

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

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

Indien een testator echter niets meer zou aanpassen aan zijn bestaand testament met een duolegaat, dan valt te verwachten dat, ingevolge de voorgestelde wijzigingen, minstens een aantal goede doelen het hun toekomstend legaat zullen verwerpen. Ook onder de bestaande regelgeving is het echter al mogelijk dat een goed doel het legaat verwerpt, omdat het van oordeel is dat het deel dat uiteindelijk echt ten goede komt aan het goede doel, te klein is. Het goede doel beoordeelt immers nog steeds zelf of het het betreffende legaat de moeite waard vindt om te aanvaarden. Verder is het zo dat, indien het testament niet wordt aangepast, de derde begunstigde zich niet in een nadeligere fiscale situatie zal bevinden, dan in het geval waarbij hem rechtstreeks datzelfde bedrag werd nagelaten. Bovendien doet de fiscale behandeling van een duolegaat niets af aan het gegeven dat de last voor het goede doel onverkort behouden blijft, in de veronderstelling dat het goede doel het legaat nog steeds zal aanvaarden.

## II. Met betrekking tot de introductie van de vriendenerfenis

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

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

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

De maatregel beïnvloedt de toepassing van andere regelgeving niet.

## C. Totstandkomingsprocedure

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

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



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

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

De SERV bracht op 16 oktober 2020 volgend advies uit.

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

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

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

Dit is evenwel niet nieuw en een visie die al jaren door de Vlaamse Regering wordt nagestreefd. Momenteel is het ook immers zo dat de tarieven in de schenkbelasting algemeen gezien lager zijn dan in de erfbelasting, hetgeen inderdaad stimulerend kan werken. Hiervoor kan onder meer verwezen worden naar de invoering van het uniform tarief voor goede doelen van 8,5% in de erfbelasting en 5,5% in de registratiebelasting, dat met voorliggend ontwerp van decreet, onder bepaalde voorwaarden, wordt verlaagd tot 0%. Ook toen werd gesteld dat ervoor gekozen werd om het tarief inzake schenkingsrechten lager te stellen dan dat inzake successierechten, vermits dat past binnen de filosofie om schenkingen te bevorderen ten opzichte van successies. Die filosofie werd overigens ook uitvoerig toegelicht in deze memorie.

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

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

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

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

De werknemersorganisaties lijken verder aan te sturen op een vangnetbepaling in het geval het goede doel het legaat weigert. De werknemersorganisaties vrezen immers dat de wettelijke erfgenamen niet dezelfde begunstigden zullen zijn als degenen die opgenomen waren in het duolegaat. Die visie is evenwel niet juist.

Het is immers vaak net de bedoeling om wettelijke erfgenamen in de zijlijn (neven, nichten) in het duolegaat te betrekken, precies om de hoge tarieven te vermijden. Daarvoor wordt net de techniek van het duolegaat momenteel gebruikt. Het zal dus wel degelijk in grote mate om dezelfde personen gaan.

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

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

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

De regeling voor familiale ondernemingen en vennootschappen is een volledig andere regeling die niet als zodanig werd opgenomen in het Regeerakkoord, zodat deze geen deel uitmaakt van de huidige hervorming in de erf- en schenkbelasting. De doelstelling van die regeling is trouwens ook volledig anders, met name de continuïteit van de onderneming of vennootschap garanderen door tijdig door te schenken aan een opvolger. De Beleids- en Begrotingstoelichting Begrotingsopmaak 2021 Financiën en Begroting voorziet evenwel een decreetsevaluatie van het decreet van 23 december 2011 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, specifiek met betrekking tot het gunstregime bij de overdracht van een familiale onderneming of vennootschap. Mochten er eventuele oneigenlijke gebruiken of misbruiken worden vastgesteld, kunnen die in dat kader worden meegenomen.

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

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

#### B. VOKA – Unizo – Boerenbond – VERSO

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

#### Advies van de Raad van State

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

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

Om tegemoet te komen aan randnummer 5 van het advies van de Raad van State wordt de datum "20 december 2019" vervangen door de datum "26 juni 2020" in

het huidige artikel 2 van het ontwerp van decreet (voorheen artikel 5 van het voorontwerp van decreet).

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

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

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

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

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

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

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

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

Het advies van de Raad van State haalt zelf die verantwoording reeds aan. Het hebben van een affectieve band is immers niet hetzelfde als sympathiseren met het doel van een rechtspersoon. In het eerste geval betreft het een emotionele band met de (fysieke) natuurlijke persoon zelf, in het andere geval heeft men een bijzondere sympathie voor een (van de) doel(en) die een (abstracte) bepaalde rechtspersoon nastreeft. Het hebben van een affectieve band wordt steevast geassocieerd met een emotionele band die tussen natuurlijke personen bestaat. Vermits een rechtspersoon per definitie geen gevoelens kan hebben, is het dus niet mogelijk dat er tussen een natuurlijke persoon en een rechtspersoon een emotionele band bestaat. Daar zit toch een belangrijk onderscheid tussen een band

met een natuurlijke persoon en een band met een rechtspersoon. Vandaar ook dat de voorwaarde dat er een affectieve band moet zijn tussen de erflater en degene die hij aanduidt in het testament niet expliciet verankerd is in het decreet. Dit lijkt ook niet nodig te zijn. De affectieve emotionele band die er kan bestaan tussen natuurlijke personen, die niet met elkaar verwant zijn in de rechte lijn, is immers net de oorzaak waarom ervoor wordt geopteerd dat de erflater die natuurlijke persoon kan aanduiden als iemand die hij graag met de rechte lijn wenst gelijk te stellen. Zoals hoger aangehaald, is dat ook de reden waarom die gelijkschakeling niet wordt doorgetrokken naar rechtspersonen. Zoals hoger reeds werd aangehaald, is een gelijkaardige affectieve emotionele band tussen een natuurlijke persoon en een rechtspersoon niet mogelijk. Hoogstens kan men sympathiseren met het doel dat een dergelijke rechtspersoon nastreeft en hiervoor is, zoals hieronder zal worden toegelicht, al een afzonderlijke en zelfs gunstigere regeling voorzien.

De Raad van State geeft in het advies als voorbeeld een vzw met een welbepaald sociaal doel. Dit is eerder vreemd, vermits dergelijke vzw's, die behoren tot de zogenaamde "goede doelen", kunnen genieten van een verlaagd tarief dat door het ontwerp van decreet zelfs wordt herleid tot een 0%-tarief (zie ontworpen artikel 3 dat artikel 2.7.4.2.1 VCF aanpast). Niet alleen het tarief is dus voordeliger voor vzw's dan voor de vriendenerfenis, maar er geldt voor vzw's evenmin een limiet binnen dewelke het gunsttarief van toepassing is, wat wel het geval is voor de vriendenerfenis. In randnummer 13 van het advies van de Raad van State wordt nog eens aangegeven dat het aangewezen is dat de regeling voldoende snel wordt bekendgemaakt. Het is reeds aangegeven in deze memorie dat alles hiervoor in het werk gesteld zal worden.

#### **D. Bevoegdheid van de Vlaamse Gemeenschap en het Vlaamse Gewest**

19. Het betreft een gewestbevoegdheid.

### **II. Toelichting bij de artikelen**

#### **Artikel 1**

Dit artikel behoeft geen commentaar.

#### **Artikel 2**

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

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

Om het fiscale planningsaspect van duolegaten weg te nemen, werd ervoor geopteerd om zowel de omvang van hetgeen de goede doelen in werkelijkheid bij

legaat verkrijgen, alsook de omvang van hetgeen de overige erfopvolgers, die in dat duolegaat betrokken partij zijn, te bepalen.

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

Voor de bepaling van de respectievelijke belastbare grondslagen en de erop verschuldigde erfbelasting zal de berekening in verschillende stappen gebeuren. Eerst wordt de erfbelasting berekend die verschuldigd zou zijn op het legaat aan de andere erfgenamen, legatarissen of begiftigden. Hier wordt dan duidelijk welk het marginaal tarief (het hoogst toegepaste tarief) is dat van toepassing is. Vervolgens wordt dit marginaal tarief gehanteerd om de eerst berekende erfbelasting te bruteren. Die brutering is vereist om een totaal bedrag te bepalen waaruit de last (om de erfbelasting te voldoen) opgelegd aan het goede doel effectief bestaat. Zoniet zou slechts een gedeelte van de last in aanmerking worden genomen, hetgeen niet de bedoeling is.

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

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

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

Hieronder enkele voorbeelden ter verduidelijking:

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

De nalatenschap vertoont een netto-actief van € 500.000.

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

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

Het marginaal tarief bedraagt bijgevolg 55%.

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

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

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

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

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

De nalatenschap vertoont een netto-actief van € 500.000.

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

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

Het marginaal tarief bedraagt bijgevolg 55%.

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

De erfbelasting voor het goede doel, waarop het tarief van 0% verschuldigd is, wordt berekend door van het algemeen legaat het gebruteerd bedrag aan

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

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

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

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

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

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

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

De nalatenschap vertoont een netto-actief van € 100.000.

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

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

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

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

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

### **Artikel 3**

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

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

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

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

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

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

#### **Artikel 4**

Dit artikel voert de zogenaamde "vriendenerfenis" in. Bedoeling is dat een natuurlijke persoon, welke aan het tarief, vermeld in tabel II van artikel 2.7.4.1.1 VCF (verkrijging tussen andere personen dan personen in rechte lijn en tussen partners) is onderworpen, bij testament kan worden aangeduid waardoor deze erfgenaam een vermindering geniet op zijn nettoverkrijging tot € 15.000. De vermindering is voorbehouden voor erfgenamen in de zijlijn en zal erop neerkomen dat het gedeelte van de nettoverkrijging tot € 15.000 de facto belast is aan het tarief rechte lijn. Concreet betekent dit dat als de erflater meerdere natuurlijke personen aanduidt, maar die personen samen meer verkrijgen dan een nettoverkrijging van 15.000 euro, de vermindering toch maar zal toegepast worden op een nettoverkrijging van 15.000 euro. De vermindering bedraagt dus maximum € 3.300: ( $€ 15.000 \times 25\% = € 3.750$ ) - ( $€ 15.000 \times 3\% = € 450$ ). Wanneer de nettoverkrijging lager is dan € 15.000, zal het bedrag van de vermindering verhoudingsgewijs lager liggen. Anderzijds, wanneer de nettoverkrijging hoger is dan € 15.000, zal het bedrag van de vermindering nooit meer zijn dan € 3.300. Als



er meerdere natuurlijke personen als begunstigde zijn aangeduid, geldt de vermindering van 3.300 euro dus voor hen samen.

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

De vermindering wordt na alle andere gunstmaatregelen toegekend.

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

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

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

Hieronder enkele voorbeelden ter verduidelijking:

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

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

Stap 2: Voor B, die door de erflater werd aangeduid als degene die van de vermindering mag genieten, wordt de vermindering nu berekend en toegepast. Op het erfdeel van € 15.000 werd een erfbelasting van 25% berekend, hetzij € 3.750. Omwille van de vermindering, diende hij op die € 15.000 slechts een erfbelasting

van 3% te betalen, hetzij € 450, zodat de vermindering € 3.300 bedraagt (3.750 – 450). De voor B berekende erfbelasting in stap 1 wordt dus nog verminderd met € 3.300, zodat hij slechts € 12.825 aan erfbelasting verschuldigd is.

Samengevat:

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

Indien A en B beiden zouden zijn aangeduid in een testament als diegenen die van de vermindering van de "vriendenerfenis" zouden kunnen genieten en het testament niet bepaalt hoe de vermindering per neef wordt toegepast, dan wordt de vermindering onder A en B verdeeld in de volgende verhouding: 42.500/85.000 (zijnde elk ½). De berekende erfbelasting wordt aldus in hoofde van zowel A als B verminderd met € 1.650.

Samengevat:

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

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

Stap 1: Abstractie gemaakt van eventuele andere verminderingen, zou de erfbelasting in dit geval € 21.500 in totaal bedragen, hetzij € 9.500 voor A, € 9.500 voor B en € 2.500 voor C.

Stap 2: Voor C, die door de erflater werd aangeduid als degene die van de vermindering mag genieten, wordt de vermindering nu berekend en toegepast. Op de nettoverkrijging van € 10.000 werd een erfbelasting van 25% berekend, hetzij € 2.500. Omwille van de vermindering, dient C slechts een erfbelasting van 3% te betalen op die € 10.000, hetzij € 300, zodat de vermindering € 2.200 bedraagt (2.500 – 300). De voor C berekende erfbelasting in stap 1 wordt dus nog verminderd met € 2.200, zodat C slechts € 300 aan erfbelasting verschuldigd is.

Samengevat:

A en B betalen respectievelijk € 9.500 erfbelasting op een nettoverkrijging van € 37.500, C betaalt € 300 op een nettoverkrijging van € 10.000.

## **Artikel 5**

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

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

#### **Artikel 6**

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

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

#### **Artikel 7**

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

De bepalingen m.b.t. de non-profit legaten en schenkingen treden in werking op 1 juli 2021 en zijn van toepassing op respectievelijke nalatenschappen die opvallen vanaf die datum en schenkingen, inclusief inbrengen om niet, vanaf die datum.

De bepalingen m.b.t. de vriendenerfenis treden eveneens in werking op 1 juli 2021 en zijn van toepassing op nalatenschappen die opvallen vanaf die datum.

Brussel, ... (datum)

De minister-president van de Vlaamse Regering,

Jan JAMBON

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

Matthias DIEPENDAELE