

DE VLAAMSE MINISTER VAN FINANCIËN EN BEGROTING, WONEN EN ONROEREND ERFGOED

MEDEDELING AAN DE VLAAMSE REGERING

Betreft: Grondwettelijk Hof- Rolnummer 7787 en 7788 (erfbelasting)

De prejudiciële vragen betreffende artikel 2.7.4.2.2. van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, gesteld door het Hof van Beroep te Gent bij tussenarresten van 29/03/2022.

Bijlage: kennisgeving van 3 mei 2022 van de griffie van het Grondwettelijk Hof

1. Situering

De griffie van het Grondwettelijk Hof heeft op 3 mei 2022 aan de Vlaamse Regering kennis gegeven van boven vermelde prejudiciële vragen betreffende de erfbelasting, meer bepaald wat betreft het verlaagd tarief erfbelasting voor familiale ondernemingen en vennootschappen zoals bepaald in artikel 2.7.4.2.2. van de Vlaamse Codex Fiscaliteit (VCF).

Art. 2.7.4.2.2. VCF voorziet in een vlak gunsttarief in de erfbelasting van 3% voor de vererving in rechte lijn en tussen partners van de aandelen in een familiale vennootschap, mits een aantal voorwaarden vervuld is.

Eén van de grondvoorwaarden betreft het feit dat de vennootschap een reële economische activiteit dient uit te oefenen.

Art. 2.7.4.2.2., §2, 2° VCF bepaalt dat een vennootschap wordt geacht geen reële economische activiteit te hebben als cumulatief aan 2 parameters is voldaan:

- a) de bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen een percentage gelijk of lager dan 1,50 % uitmaken van de totale activa;
- b) de terreinen en gebouwen meer dan 50% uitmaken van het totale actief. De verkrijger kan het tegenbewijs daarvan leveren.

Art. 2.7.4.2.2., §2, 2° VCF voorziet in een mogelijkheid tot tegenbewijs. Het tegenbewijs kan geleverd worden door de belastingplichtige, waarbij deze zal dienen aan te tonen dat de vennootschap wel degelijk een reële economische activiteit uitoefent.

De omzendbrief 2015/2 bepaalt dat het tegenbewijs enkel kan geleverd worden door aan te tonen dat alle onroerende goederen die aanwezig zijn in de vennootschap worden aangewend voor de economische activiteit van de vennootschap.

Dat is het vertrekpunt van de prejudiciële vraagstellingen aan het Grondwettelijk Hof.

2. Prejudiciële vragen

De prejudiciële vragen luiden als volgt:

« Schendt artikel 2.7.4.2.2 VCF, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre deze bepaling zo wordt geïnterpreteerd dat ook een vennootschap waarvan de activa overwegend bestaan uit onroerende goederen die (i) niet ten dienste staan van de economische activiteit, en die (ii) in belangrijke mate een privé-karakter vertonen, alsnog kwalificeert als een familiale vennootschap met als gevolg dat de volledige waarde van de aandelen onder het gunstregime valt, met inbegrip van de waarde die de waarde van de genoemde onroerende goederen weerspiegelt, daar waar diezelfde spiegelwaarde niet onder het gunstregime zal vallen, in nochtans zeer vergelijkbare omstandigheden, zoals bv. de hypothese van zuivere patrimoniumvennootschappen of de hypothese van het rechtstreeks aanhouden van privaat vastgoed?».

« Schendt artikel 2.7.4.2.2 VCF, gelet op de aard en het doel van de regeling, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre deze bepaling de vererving van de aandelen van een vennootschap (waarvan het familiaal karakter in de zin van artikel 2.7.4.2.2. §1, 2^{de} en 3^{de} lid VCF vaststaat) waarin een 'reële economische activiteit' is opgenomen maar – tegelijk - een aanzienlijke hoeveelheid terreinen en gebouwen zijn ondergebracht die niet (of slechts gedeeltelijk) voor die economische activiteit worden gebruikt, zelfs als die activa een overgrote meerderheid uitmaken, voor hun gehele nettowaarde aan het verlaagd tarief onderworpen worden, terwijl bij de vererving van activa die geïnvesteerd zijn in een 'familiale onderneming', waarbij in de nalatenschap van de erflater tegelijk een aanzienlijke hoeveelheid activa aanwezig zijn die niet (of slechts gedeeltelijk) voor de economische activiteit (nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwbedrijf of een vrij beroep) worden gebruikt, en die activa een overgrote meerderheid van de nalatenschap uitmaken, het verlaagd tarief enkel toepasselijk zal zijn op de goederen die voor de economische activiteit worden gebruikt en niet voor de andere goederen? ».

« Schendt artikel 2.7.4.2.2 VCF, gelet op de aard en het doel van de regeling, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre deze bepaling de vererving van de aandelen van een vennootschap (waarvan het familiaal karakter in de zin van artikel 2.7.4.2.2. §1, 2^{de} en 3^{de} lid VCF vaststaat) waarin een 'reële economische activiteit' is opgenomen maar – tegelijk - een aanzienlijke hoeveelheid terreinen en gebouwen zijn ondergebracht die niet (of slechts gedeeltelijk) voor die economische activiteit worden gebruikt, zelfs als die activa een overgrote meerderheid uitmaken, voor hun gehele nettowaarde aan het verlaagd tarief onderworpen worden, terwijl bij de vererving van aandelen van twee onderscheiden vennootschappen de nettowaarde van de aandelen van de ene vennootschap aan het verlaagd tarief wordt onderworpen en de nettowaarde van de aandelen van de andere vennootschap van het verlaagd tarief wordt uitgesloten, meer bepaald omdat in die ene vennootschap een 'reële economische activiteit' is opgenomen zonder onroerend goed te bevatten dat voor privaat genot bestemd of gebruikt wordt (zgn. 'privaat patrimonium'), en in die andere vennootschap slechts onroerend goed is ondergebracht dat voor privaat gebruik bestemd of gebruikt wordt met uitsluiting van enige 'reële economische activiteit'? ».

3. Ontstaan van de vraag

Het geschil voor het verwijzende Hof van Beroep heeft betrekking op een aanslag erfbelasting, aanslagjaar 2017 waarbij in de aangifte van nalatenschap de toepassing werd gevraagd van het verlaagd tarief erfbelasting voor de aandelen van de familiale vennootschap.

Het betreft een overlijden van 1 februari 2017. De overleden persoon baatte een slagerij uit en was samen met zijn echtgenote eigenaar van 205 aandelen in deze familiale vennootschap met een totale waarde van 673.073,65 euro.

Het verlaagd tarief werd geweigerd door VLABEL omdat aan de 2 parameters vermeld in art. 2.7.4.2.2, §2, 2° VCF werd voldaan (jaarrekening: code 22 > 50% van actief en code 62 < 1,5% van het actief) en de vennootschap bijgevolg geacht wordt geen reële economische activiteit uit te oefenen. In casu heeft de slager namelijk zijn persoonlijk patrimonium ondergebracht in de vennootschap (gezinswoning, buitenverblijf aan zee, building die wordt verhuurd aan 3den, ...).

Art. 2.7.4.2.2, §2, 2° VCF voorziet in een mogelijkheid tot tegenbewijs. Het tegenbewijs kan geleverd worden door de belastingplichtige, waarbij deze zal dienen aan te tonen dat de vennootschap wel degelijk een reële economische activiteit uitoefent.

VLABEL heeft conform de bepalingen van de omzendbrief 2015/2 verdedigd dat het tegenbewijs enkel kan geleverd worden door aan te tonen dat alle onroerende goederen die aanwezig zijn in de vennootschap worden aangewend voor de economische activiteit van de vennootschap.

In 2 identieke vonnissen dd. 04/02/2020 heeft de Rechtbank van Eerste Aanleg te Gent geoordeeld dat de bepaling in de omzendbrief een te strenge interpretatie van de wet is. De rechter stelt dat Vlabel de mogelijkheid om het tegendeel te bewijzen verengt tot de wijze waarop het onroerend vermogen van de vennootschap wordt geëxploiteerd. Enkel het bestaan van een reële economische activiteit doet, aldus de rechtbank, ter zake. De rechtbank oordeelt dat er wel degelijk aangetoond is dat er in de vennootschap een reële economische activiteit (in casu de slagerij) plaatsvond.

Er werd door VLABEL hoger beroep aangetekend tegen de vonnissen. Het Hof van Beroep te Gent oordeelt in 2 identieke tussenarresten dd. 1 juni 2021 dat de wetgever het gunstregime niet a priori heeft willen uitsluiten t.a.v. vennootschappen waarin op substantiële wijze privévastgoed werd opgenomen (zelfde stelling als Rechtbank Eerste Aanleg) maar anderzijds stelt het Hof zich de vraag of de regeling rond de familiale vennootschap wel in overeenstemming is met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel als de vergelijking wordt gemaakt met de regeling voorzien voor de familiale ondernemingen. Dit leidt uiteindelijk in elke zaak tot een tweede tussenarrest dd. 29 maart 2022 waarbij 3 prejudiciële vragen worden gesteld aan het Grondwettelijk Hof.

4. Bespreking prejudiciële vraagstellingen

5.1. Eerste prejudiciële vraag

Bij deze vraag maakt het Hof de vergelijking tussen een hybride of gemengde vennootschap en een zuivere patrimoniumvennootschap of het aanhouden van privaat vastgoed.

De vennootschap in casu is een 'gemengde vennootschap', met een operationele poot (slagerij) en een vastgoedpoot. Het Hof van Beroep stelt dat dit de toepassing van het gunstregime niet uitsluit. Immers; krachtens de wet moet de verkrijger van de vennootschap het bewijs leveren van het bestaan van een reële economische activiteit, niet van het exclusieve bestaan van een dergelijke activiteit, met uitsluiting van iedere andere (per hypothese vastgoed)activiteit. Evenmin voorziet de wet in een proportionele vrijstelling.

Als men voormelde visie volgt dan kan de hybride vennootschap tevens van het verlaagd tarief genieten voor de onroerende privégoederen die in de vennootschap werden ondergebracht (omwille van het feit dat er een economische activiteit door de vennootschap wordt uitgeoefend) ook al worden deze onroerende goederen niet voor de uitoefening van die activiteit aangewend. Een zuivere patrimoniumvennootschap of het aanhouden van privaat vastgoed door een particulier kan evenwel niet aan het verlaagd tarief worden geërfd.

5.2 Tweede prejudiciële vraag

Hier maakt het Hof de vergelijking tussen de hybride vennootschap en een familiale onderneming. Wat de familiale ondernemingen betreft bepaalt art. 2.7.4.2.2. §1, 1° VCF uitdrukkelijk dat enkel de activa die beroepsmatig zijn geïnvesteerd in de onderneming en niet aangewend of bestemd zijn voor bewoning in aanmerking komen voor de gunstmaatregel:

Echter is een onderneming niet volledig vergelijkbaar met een vennootschap.

De onderneming bestaat uit de afzonderlijke actiefbestanddelen (huis, grond, banrekening). Een vennootschap bezit een aparte rechtspersoonlijkheid afgescheiden van het privévermogen van de ondernemer. Het vermogen van een vennootschap wordt vertegenwoordigd door de aandelen. De waarde van de aandelen wordt beïnvloed door de actiefbestanddelen van de vennootschap (waaronder de onroerende goederen) maar ook door de winst/het verlies van de vennootschap. Men kan dus (in tegenstelling tot bij een onderneming) bij een vennootschap niet zo gemakkelijk die bestanddelen die privé zijn uit de waardering van de aandelen halen om zo enkel de actiefbestanddelen die effectief gebruikt worden voor de economische activiteit van het gunstregime te laten genieten omdat de waardering van de aandelen niet enkel beïnvloed wordt door die actiefbestanddelen maar ook door de winst/verlies van het boekjaar, reserves e.d.

De decreetgever heeft omwille van voormelde reden aan diezelfde doelstelling (de echte ondernemingswaarde begunstigen en dus niet het privaat patrimonium) een afwijkende invulling gegeven, door met name:

- Bij ondernemingen bepaalde activa rechtstreeks van het gunstregime uit te sluiten
- Bij vennootschappen te werken met een wettelijk vermoeden a.d.h.v. 2 parameters

Voor zover de beide categorieën (onderneming vs. vennootschap) in voldoende mate vergelijkbaar zijn, zou aldus het Hof, er mogelijkwijze sprake zijn van een discriminerende behandeling voor zover aan de aandeelhouders van een kwalificerende familiale vennootschap een veel gunstiger regime wordt aangeboden, in die mate dat de vrijstelling ook geldt t.a.v. de spiegelwaarde van de aandelen die betrekking heeft op de activa die een privé karakter hebben.

5.3 Derde prejudiciële vraag

De vergelijking wordt gemaakt tussen een hybride vennootschap en twee onderscheiden vennootschappen (de ene waarin de economische activiteit is ondergebracht en de andere waar het onroerend privaat vastgoed is ondergebracht).

De hybride vennootschap geniet het verlaagd tarief (incl. de private onroerende goederen). Bij de 2 onderscheiden vennootschappen geniet enkel de vennootschap waar de economische activiteit in is ondergebracht het verlaagd tarief.

5. Tussenkomst van de Vlaamse Regering bij het Grondwettelijk Hof

Het is wenselijk dat de Vlaamse Regering haar beleid ten volle verdedigt. Omzendbrief VR 2009/23 bepaalt in dat verband: *“Als een decreet van het Vlaams Parlement in het geding is, dient de Vlaamse Regering altijd een memorie in.”*

De Vlaamse Belastingdienst zal dit dossier verder opvolgen.

6. Voorstel aan de Vlaamse Regering

De Vlaamse Regering neemt akte van deze mededeling en stemt daardoor in met de beslissing om tussen te komen in de voormelde procedure voor het Grondwettelijk Hof.

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

Matthias DIEPENDAELE