

2012•2013

FACULTEIT RECHTEN

*master in de rechten: rechtsbedeling*

## Masterproef

Schenken als instrument van familiaal vermogensbeheer  
in het licht van de nieuwe antimisbruikbepaling

Promotor :  
Prof. dr. Charlotte DECLERCK

Birgit Ilsen

*Masterproef voorgedragen tot het bekomen van de graad van master in de rechten ,  
afstudeerrichting rechtsbedeling*

De transnationale Universiteit Limburg is een uniek samenwerkingsverband van twee universiteiten  
in twee landen: de Universiteit Hasselt en Maastricht University.



Universiteit Hasselt | Campus Hasselt | Martelarenlaan 42 | BE-3500 Hasselt  
Universiteit Hasselt | Campus Diepenbeek | Agoralaan Gebouw D | BE-3590 Diepenbeek



**Maastricht University**

2012•2013

FACULTEIT RECHTEN

*master in de rechten: rechtsbedeling*

## Masterproef

Schenken als instrument van familiaal vermogensbeheer  
in het licht van de nieuwe antimisbruikbepaling

Promotor :  
Prof. dr. Charlotte DECLERCK

Birgit Ilsen

*Masterproef voorgedragen tot het bekomen van de graad van master in de rechten ,  
afstudeerrichting rechtsbedeling*



## **SAMENVATTING**

Mensen zijn vandaag de dag bezig met het sparen van hun geld. Ze wensen zo weinig mogelijk of helemaal geen belastingen te betalen. In het dagelijkse leven maken vele mensen hierbij gebruik van een schenking. Men draagt hierdoor reeds tijdens het leven een bepaald deel van hun vermogen over aan een andere persoon, de begunstigde. Bij het registreren van een dergelijke schenking dienen echter schenkingsrechten betaald te worden. Mensen trachten de betaling van deze belasting te vermijden door bepaalde modaliteiten aan de schenking te verbinden. De wetgever heeft echter beperkingen gesteld aan het gebruik van bepaalde schenkingsvormen en - modaliteiten. Sommige van deze technieken worden beschouwd als fiscaal misbruik. De bepalingen omtrent de bestrijding van fiscaal misbruik werden namelijk herschreven in de programmawet van 29 maart 2012. De fiscus zal alsnog belastingen ( in de vorm schenkings- of successierechten) heffen wanneer er sprake is van fiscaal misbruik.

Bepaalde schenkingsvormen blijven nog steeds mogelijk zonder dat hierbij in beginsel sprake kan zijn van fiscaal misbruik. Het is voor de mens in beginsel nog steeds mogelijk om met een gerust hart bepaalde goederen of delen van zijn vermogen over te dragen door middel van een schenking van hand tot hand ( handgift) of via een bankoverschrijving ( bankgift). Grootouders kunnen ook nog steeds fiscaal voordelig schenken aan hun (klein)kinderen. Bouwgronden kan men nog steeds schenken tegen de betaling van lagere schenkingsrechten. Men kan aandelen van een familiale vennootschap of activa van een familiale onderneming zelfs schenken zonder dat men hierbij schenkingsrechten dient te betalen. Een Belg kan daarnaast ook nog steeds roerende goederen schenken zonder Belgische schenkingsrechten te betalen wanneer hij de schenkingsakte laat verlijden door een buitenlandse notaris. Bepaalde bedingen kunnen in de schenkingsakte worden opgenomen opdat de schenker niet alle controle en rechten verliest over de geschonken goederen voor zijn overlijden. Zo kan men schenken onder voorbehoud van vruchtgebruik, onder lasten of onder ontbindende voorwaarde zonder in beginsel geconfronteerd te worden met fiscaalrechtelijke problemen. Ook kan men nog steeds opeenvolgende schenkingen van onroerende goederen doen zonder dat dit in beginsel als fiscaal misbruik beschouwd wordt. Tussen de opeenvolgende schenkingen dient wel een tussenperiode van drie jaar gerespecteerd te worden.

Wanneer een inbreng van een bepaald goed in het huwelijksvermogen door één van de echtgenoten gevolgd wordt door een schenking door beide echtgenoten gezamenlijk stelt de fiscus, in beginsel, wel fiscaal misbruik vast. Er zullen alsnog hogere schenkingsrechten dienen betaald te worden. Tevens kan de fiscus fiscaal misbruik aannemen wanneer één van de echtgenoten roerende goederen uit de huwelijksgemeenschap brengt en er vervolgens een wederzijdse schenking van de uitgebrachte goederen plaatsvindt tussen de echtgenoten. Dit vermoeden van fiscaal misbruik kan door de belastingplichtige worden weerlegd door aan te tonen dat het motief voor de schenking niet louter erin bestaat om belastingen te ontwijken.

De herschreven regeling tegen fiscaal misbruik zal in de rechtspraak geen principiële beperking tot gevolg hebben voor de schenking als techniek van de familiale vermogensplanning. Extra waakzaamheid is wel een noodzaak voor de vermogensplanner bij het uitvoeren van de schenking.

## **DANKWOORD**

Deze masterscriptie vormt de kers op de taart van een mooie opleiding in de Rechtsgeleerdheid. De opleiding vormde een boeiende reis doorheen de rechtstheorie en de rechtspraktijk. Het onderzoek in het kader van deze scriptie vormt een belangrijk slotstuk van deze leerrijke jaren. Mijn keuze voor de toekomst werd door het schrijven van deze uiteenzetting nogmaals bevestigd. Graag zou ik mij nog verder verdiepen in het leerstuk van de familiale vermogensplanning en de successieplanning.

Hierbij wens ik alvast de mensen te bedanken die me de mogelijkheid hebben geboden om dit onderzoek tot een goed einde te brengen.

In de eerste plaats wens ik mijn dank te uiten aan mijn promotor Prof. dr. Charlotte Declerck. Haar inzicht en deskundigheid hebben een belangrijke meerwaarde geboden aan dit onderzoek. Haar lessen vormden een belangrijk aanknopingspunt om de materie van de familiale vermogensplanning beter te begrijpen. Ik wens haar van harte te bedanken voor de goede begeleiding. Ook wens ik mijn copromotor mevrouw Ulrike Cerulus van harte te bedanken voor de goede ondersteuning bij het uitwerken van dit leerstuk.

Voorts wens ik meester Dehaese en meester Vannijlen te bedanken voor de hulp die zij mij hebben geboden bij dit onderzoek.

Een speciaal dankwoord gaat uit naar mijn ouders. Ik ben hen zeer dankbaar dat ik de mogelijkheid heb gekregen om de studie Rechten aan te vatten. Ik heb gedurende mijn volledige loopbaan aan de universiteit steeds op hun onvoorwaardelijke steun kunnen rekenen. Ook wens ik mijn vriend te bedanken voor de steun en de hulp die hij me geboden heeft bij het uitwerken van dit onderzoek. Tot slot wens ik mijn grootvader te bedanken voor het vertrouwen dat hij altijd in mij heeft gehad.

*"The whole purpose of education is to turn mirrors into windows"*

**[ Sydney J. Harris ]**

# INHOUDSOPGAVE

<b>Samenvatting</b> .....	<b>1</b>
<b>Dankwoord</b> .....	<b>2</b>
<b>Lijst van bijlagen</b> .....	<b>6</b>
<b>Lijst van afkortingen</b> .....	<b>6</b>
<b>Deel I. Inleiding</b> .....	<b>9</b>
<b>Deel II. De geschreven antimisbruikregeling</b> .....	<b>11</b>
<b>Hoofdstuk 1 : Historiek</b> .....	<b>11</b>
1.1. Antimisbruikregeling voor de Programmawet 29 maart 2012 .....	11
1.2. Programmawet 29 maart 2012 houdende antimisbruikbepalingen .....	11
1.3. Administratieve circulaire van 4 mei 2012 en 10 april 2013 .....	12
1.3.1. Administratieve circulaire van 4 mei 2012.....	12
1.3.2. Administratieve circulaire van 13 april 2013 ter vervanging van circulaire van 19 juli 2012.....	14
1.4. De geschreven antimisbruikregeling (on)grondwettig? .....	14
<b>Hoofdstuk 2 : De antimisbruikregeling</b> .....	<b>19</b>
2.1. Definiëring “fiscaal misbruik” .....	19
2.1.1. Objectief element fiscaal misbruik.....	19
2.1.2. Subjectief element fiscaal misbruik .....	21
2.2. Verdeling van de bewijslast .....	23
2.3. Herziening van de fiscale toestand .....	26
2.4. Niet tegenstelbaarheid van bepaalde rechtshandelingen .....	28
<b>Deel III. Toepassingsgevallen</b> .....	<b>31</b>
<b>Hoofdstuk 1 : Rechtshandelingen welke beschouwd worden als fiscaal misbruik</b> .....	<b>31</b>
1.1. Inbreng door een echtgenoot van goederen in de huwelijksgemeenschap, gevolgd door een schenking door beide echtgenoten .....	31
1.1.1. Begripsomschrijving .....	31
1.1.2. Fiscaal misbruik: .....	34
1.2. Uitbreng uit huwelijksgemeenschap van roerende goederen, gevolgd door wederzijdse schenking tussen echtgenoten .....	35
1.2.1. Begripsomschrijving .....	35
1.2.2. Fiscaal misbruik: .....	36
<b>Hoofdstuk 2 : Rechtshandelingen welke niet beschouwd worden als fiscaal misbruik</b> .....	<b>39</b>
2.1. Schenking door handgift .....	39
2.1.1. Begripsomschrijving .....	39
2.1.2. Geen fiscaal misbruik .....	42
2.2. Schenking door bankgift .....	42
2.2.1. Begripsomschrijving .....	42
2.2.2. Geen fiscaal misbruik: .....	45
2.3. Schenking bij een akte verleden voor een niet-Belgische notaris .....	46
2.3.1. Begripsomschrijving .....	46
2.3.2. Geen fiscaal misbruik: .....	48
2.3.3. Estate planning in Nederland .....	49
2.4. Gefaseerde schenking van onroerende goederen met tussenperiode van meer dan drie jaar .....	52

2.4.1.	Begripsomschrijving .....	52
2.4.2.	Geen fiscaal misbruik: .....	56
2.4.3.	Planification successorale van onroerende goederen in Frankrijk .....	57
2.5.	Schenking onder last .....	59
2.5.1.	Begripsomschrijving .....	59
2.5.2.	Geen fiscaal misbruik : .....	62
2.6.	Schenking onder ontbindende voorwaarde .....	62
2.6.1.	Begripsomschrijving .....	62
2.6.2.	Geen fiscaal misbruik: .....	65
2.7.	Schenking door grootouders aan kind(eren) en/of kleinkind(eren) .....	66
2.7.1.	Begripsomschrijving .....	66
2.7.2.	Geen fiscaal misbruik: .....	69
2.8.	Schenking met voorbehoud van vruchtgebruik .....	69
2.8.1.	Begripsomschrijving .....	69
2.8.2.	Geen fiscaal misbruik: .....	72
2.9.	Schenking waarop een verlaagd registratierecht voor schenking toepasselijk is .....	73
2.9.1.	Begripsomschrijving .....	73
2.9.2.	Geen fiscaal misbruik: .....	77
2.10.	Schenking die een in het wetboek registratierechten voorziene vrijstelling geniet .....	78
2.10.1.	Begripsomschrijving .....	78
2.10.2.	Geen fiscaal misbruik: .....	82

**Deel V. Besluit .....** **85**

**Deel VI. Bibliografie .....** **87**

**Wetgeving.....** **87**

Verdragen .....	87
België.....	87
Nederland .....	88
Frankrijk .....	88

**Parlementaire stukken .....** **88**

**Ministeriële omzendbrief .....** **88**

**Administratieve beslissingen, - circulaires .....** **89**

**Rechtspraak .....** **89**

Europese rechtspraak .....	89
Belgische rechtspraak .....	90
Nederlandse rechtspraak .....	91
Franse rechtspraak.....	92

**Rechtsleer.....** **92**

Boeken en verzamelwerken .....	92
België .....	92
Nederland .....	95
Bijdragen in tijdschriften.....	95
België .....	95
Nederland .....	99

<b>Deel VII : Bijlagen .....</b>	<b>101</b>
<b>Bijlage 1 : Tarieven voor de nederlandse erfbelasting .....</b>	<b>101</b>
<b>Bijlage 2 : Progressieve tarieven schenkingsrechten .....</b>	<b>101</b>
<b>Bijlage 3 : Tarieven schenkings- en successierechten in Frankrijk .....</b>	<b>102</b>
<b>Bijlage 4 : Tarieven schenkingsrechten bij schenking bouwgrond in rechte lijn .....</b>	<b>104</b>
<b>Bijlage 5 : Tarieven schenkingsrechten bij schenking bouwgrond .....</b>	<b>104</b>
<b>Bijlage 6 : Participatievoorwaarde 1 .....</b>	<b>105</b>
<b>Bijlage 7 : Participatievoorwaarde 2 .....</b>	<b>105</b>
<b>Bijlage 8: Participatievoorwaarde holdingvennootschappen .....</b>	<b>106</b>
<b>Bijlage 9 : Actieve holdingvennootschappen.....</b>	<b>107</b>



## LIJST VAN AFKORTINGEN

Aanbev.	Aanbeveling.
Adm. Besl.	Administratieve beslissing.
B.W.	Burgerlijk Wetboek 21 maart 1804, <i>BS</i> 3 september 1807.
C. Civ.	Code civil français.
Circ.	Circulaire.
Decr.	Decreet.
D.V.B.	Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken.
F.O.D. Financiën	Financiële Overheidsdienst Financiën
Hand.	Parlementaire handelingen.
Omz.	Omzendbrief.
<i>Vr. en Antw.</i>	Parlementaire Vragen en Antwoorden.
WIB 1992	Wetboek 10 april 1992 van de Inkomstenbelasting, <i>BS</i> 30 juli 1992.
WIPR	Wet 16 juli 2004 houdende het Internationaal Privaatrecht, <i>BS</i> 27 juli 2004.
W. Reg.	Wetboek 30 november 1939 der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten, <i>BS</i> 1 december 1939.
W. Succ.	Wetboek 31 maart 1936 der Successierechten, <i>BS</i> 7 april 1936.
Successiewet 1956	Wet 28 juni 1956 inzake heffing van de rechten van successie , van schenking en van overgang.

## **LIJST VAN BIJLAGEN**

Bijlage 1 : Tarieven voor de nederlandse erfbelasting .....	101
Bijlage 2 : Progressieve tarieven schenkingsrechten .....	101
Bijlage 3 : Tarieven schenkings- en successierechten in Frankrijk .....	102
Bijlage 4 : Tarieven schenkingsrechten bij schenking bouwgrond in rechte lijn.....	104
Bijlage 5 : Tarieven schenkingsrechten bij schenking bouwgrond .....	104
Bijlage 6 : Participatievoorwaarde 1.....	105
Bijlage 7 : Participatievoorwaarde 2.....	105
Bijlage 8: Participatievoorwaarde holdingvennootschappen .....	106
Bijlage 9 : Actieve holdingvennootschappen .....	107



## DEEL I. INLEIDING

1. Death keeps no calendar.<sup>1</sup> In principe is het voor de mens nog steeds niet mogelijk om het ogenblik te kiezen waarop men het tijdige voor het eeuwige ruilt. Daarom kan het nuttig zijn om reeds tijdens het leven aan familiaal vermogensbeheer te doen. Men spreekt hierbij ook wel van estate planning. De belangrijkste doelstelling van het familiaal vermogensbeheer is de overdracht van welbepaalde vermogensbestanddelen van de vermogensplanner naar de volgende generatie(s) tegen een gunstig fiscaal regime. Niettemin wensen vermogensplanners zich niet volledig te ontdoen van hun rechten voor hun overlijden. Ze wensen nog steeds voldoende controle en inzicht te behouden over de overgedragen vermogensbestanddelen.

Binnen het familiaal vermogensbeheer vormt de gemodaliseerde schenking het goedkoopste en meest efficiënte instrument. Evenwel brengt de programmawet van 29 maart 2012 houdende antimisbruikbepalingen een aantal fiscale veranderingen met zich mee. Deze herschreven antimisbruikbepalingen zorgen in de rechtspraktijk echter voor rechtsonzekerheid omtrent hun toepassing. Vermogensplanners zijn voornamelijk onzeker over de toekomst van de schenkingstechniek. De scriptie zal nagaan welke beperkingen deze herschreven antimisbruikbepalingen zullen teweegbrengen voor de techniek van de schenkingen in het kader van de familiale vermogensplanning. Hierdoor tracht deze scriptie duidelijkheid te scheppen voor de rechtspraktijk en voor de vermogensplanner.

2. In het eerste deel van deze scriptie volgt een uiteenzetting over de nieuwe toepasselijke wetgeving met een inhoudelijke bespreking van de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen en van de administratieve circulaire van 4 mei 2012 en van 10 april 2013 zoals uitgevaardigd door de FOD Financiën. Deze laatste circulaire vervangt de circulaire van 19 juli 2012. Daarnaast bevat dit onderdeel een analyse van de criteria voor de kwalificatie van een verrichting als fiscaal misbruik. Voorts worden de gevolgen van dergelijke kwalificatie zowel voor de fiscale administratie als voor de belastingschuldige bekeken. In het tweede deel volgt een toepassing van deze criteria voor fiscaal misbruik op concrete vormen van schenkingen en op enkele schenkingsmodaliteiten. Hiervoor zal voornamelijk teruggerepen worden naar de verrichtingen zoals gekwalificeerd in de administratieve circulaire van 10 april 2013. Voor elke schenkingsvorm zal vooreerst de civielrechtelijke en de fiscaalrechtelijke geldigheid van de betrokken vorm beoordeeld worden. Vervolgens zal per schenkingsvorm nagegaan worden of deze als fiscaal misbruik kan gekwalificeerd worden.

---

<sup>1</sup> E. SPRUYT, *Successieplanning : de onmisbare gids voor elke vooruitziende burger*, Antwerpen, Tijd N.V., 2004, 227.

3. Binnen dit onderzoek zal ook verwezen worden naar relevante gelijkenissen of verschilpunten met andere landen op het vlak van regelgeving en de rechtsgeldigheid van bepaalde vormen van schenkingen. Indien pertinent zal doorheen het onderzoek een vergelijking plaatsvinden met het schenkingsrecht in Nederland en in Frankrijk. Voornamelijk bij schenkingen via een buitenlandse notaris zal de Belg vaak een beroep doen op een notaris uit Nederland. Het is derhalve interessant om het Belgisch schenkingsrecht eens te toetsen aan de mogelijkheden die het Nederlands schenkingsrecht biedt voor de vermogensplanner.

Anders dan in België worden er in Frankrijk in de toepasselijke regelgeving geen grote verschillen verbonden aan het onderscheid tussen schenkingsrechten en successierechten. In dit onderzoek zal met name voor de gefaseerde schenking van onroerende goederen een vergelijking met Frankrijk gemaakt worden. In de praktijk van de familiale vermogensplanning komen namelijk vaak situaties voor waarbij Belgen zich zorgen maken omtrent hun onroerend goed gelegen in Frankrijk. Daarnaast zal de Europeesrechtelijke invloed op deze problematiek worden besproken voor zover dit pertinent is.

## DEEL II. DE HERSCHREVEN ANTIMISBRUIKREGELING

### HOOFDSTUK 1 : HISTORIEK

#### 1.1. ANTIMISBRUIKREGELING VOOR DE PROGRAMMAWET 29 MAART 2012

4. Oorspronkelijk werd enkel in artikel 344 § 1 WIB 1992 een algemene antimisbruikbepaling ingevoerd. Vergelijkbare antimisbruikbepalingen volgden enkele jaren later in het registratie- en het successierecht, respectievelijk in artikel 18 W. Reg. en artikel 106 W. Succ. Deze antimisbruikbepalingen stipuleerden dat de fiscus het bewijs diende te leveren dat de belastingplichtige bij de keuze voor een bepaalde juridische kwalificatie van de rechtshandeling enkel tot doel had om een inkomstenbelasting, het registratie – of het successierecht te ontduiken. De belastingplichtige werd vervolgens de mogelijkheid geboden om tegenbewijs te leveren door te bewijzen dat de aan de rechtshandeling gegeven kwalificatie was ingegeven door rechtmatige financiële of economische motieven. De fiscus werd tot slot gemachtigd om tot herkwalificatie over te gaan wanneer de belastingplichtige niet in staat was om andere niet-fiscale overwegingen van de kwalificatie van de rechtshandeling aan te tonen. De juridische kwalificatie van een rechtshandeling was niet tegenstelbaar aan de fiscus.<sup>2</sup>

Op het vlak van de herkwalificatie stelde het Hof van Cassatie grenzen aan de beweegvrijheid van de fiscus. Het Hof stelde namelijk dat de juridische herkwalificatie van de verrichting door de fiscus soortgelijke niet-fiscale gevolgen diende te hebben als de door de partijen aan de verrichtingen toegeschreven juridische kwalificatie.<sup>3</sup> Zo kon vruchtgebruik door de fiscus niet geherkwalificeerd worden in huur aangezien beide rechtsfiguren verschillende niet-fiscale gevolgen hebben.<sup>4</sup> Dit zorgde ervoor dat de algemene antimisbruikbepalingen door de fiscale administratie nooit werden toegepast in de praktijk. Ook de antimisbruikbepalingen in het kader van de registratie- en successierechten werden door de fiscus nauwelijks toegepast.<sup>5</sup> De fiscus had namelijk besloten om de oude antimisbruikregeling niet toe te passen op verrichtingen binnen het beheer van het privévermogen, zoals in het kader van de vermogens- of de successieplanning, maar enkel in het kader van economische verrichtingen.<sup>6</sup>

#### 1.2. PROGRAMMAWET 29 MAART 2012 HOUDENDE ANTIMISBRUIKBEPALINGEN

5. In de programmawet van 29 maart 2012, meer bepaald in de artikelen 167 en 168, worden de oude antimisbruikbepalingen van artikel 344 § 1 WIB 1992 en van artikel 18 W. Reg. herschreven. In de

<sup>2</sup> Ontwerp van de wet houdende fiscale en financiële bepalingen, *Parl. St.* Kamer 1992-1993, nr. 1072/2, 3; L. DE BROE en J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012, afl. 11, 4-7 en F. VANDEN HEEDE, "De fiscale bepalingen in de nieuwe programmawet van 29 maart 2012", *Pacioli* 2012, afl. 341, 6.

<sup>3</sup> Cass. 4 november 2005, *FJF*, No. 2006/21; Cass. 22 november 2007, *FJF*, No. 2008/140; Cass. 10 juni 2010, *FJF*, No. 2011/21; L. DE BROE en J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012, afl. 11, 5 en F. VANDEN HEEDE, "De fiscale bepalingen in de nieuwe programmawet van 29 maart 2012", *Pacioli* 2012, afl. 341, 6.

<sup>4</sup> Gent 27 april 2010, *AFT* 2009, nr. 12, 89; *FJF*, No. 2008/110 en Antwerpen 18 maart 2008, *FJF*, No. 2009/134.

<sup>5</sup> Rb. Antwerpen 4 januari 2012, *TFR* 2012, afl. 49, 781; L. DE BROE en J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012, afl. 11, 5 en W. VERMEULEN en T. MELIS, "De nieuwe antimisbruikbepaling inzake schenkings- en successierechten: storm in een glas water?", *Registratierechten* 2012, nr. 2, 13.

<sup>6</sup> *Vr. en Antw.* Kamer 1995-96, 24 mei 1996, 6018 (Vr. nr. 441 F. DUFOUR van 24 mei 1996); Aanschrijving Nr. 11/1996 van 20 november 1996 houdende vervanging van het nr.6 van de Circ. nr. 15 van 18 december 1995, E.E./E.L. 118, E.E./Parl. 8, [www.minfin.fgov.be](http://www.minfin.fgov.be); L. DE BROE en J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012, afl. 11, 5; W. VERMEULEN en T. MELIS, "De nieuwe antimisbruikbepaling inzake schenkings- en successierechten: storm in een glas water?", *Registratierechten* 2012, nr. 2, 13; F. VANDEN HEEDE, "Wat betekent de vernieuwde antimisbruikbepaling voor uw praktijk", *Pacioli* 2012, afl. 349, 6; S., VAN CROMBRUGGE, "Fraus Legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012", *TRV* 1993, afl. 16, 281; KFBN, *Zakelijke rechten en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2004, 91.

herschreven bepalingen wordt in een definiëring voorzien van wat als fiscaal misbruik dient beschouwd te worden. De belastingplichtige begaat fiscaal misbruik wanneer hij een verrichting tot stand brengt waarbij hij zich buiten het toepassingsgebied plaatst van een bepaling uit het Wetboek van de Inkomstenbelasting; het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten of met een uitvoeringsbesluit terwijl het tot de doelstelling van die bepaling behoort dat hij wel binnen het toepassingsgebied valt. Daarnaast kan fiscaal misbruik vastgesteld worden als de belastingplichtige door een verrichting aanspraak tracht te maken op een belastingvoordeel, zoals voorzien door een bepaling uit het Wetboek van de Inkomstenbelasting; het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten of met een uitvoeringsbesluit; terwijl het verlenen van dit belastingvoordeel aan de belastingplichtige eigenlijk strijdig is met de doelstelling van die bepaling. Deze antimisbruikbepalingen stellen eveneens dat aan de fiscale administratie "de rechtshandeling of geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand brengt" niet tegenwerpelijk zijn wanneer de fiscale administratie fiscaal misbruik aantoont. Voorts wordt er een ruimere mogelijkheid voorzien voor de belastingplichtige om een tegenbewijs te leveren. Pas wanneer de belastingplichtige niet slaagt om een tegenbewijs te voorzien zal hij/zij geconfronteerd worden met een belastingheffing alsof er geen fiscaal misbruik werd gepleegd. Voor een inhoudelijk gedetailleerde bespreking van deze geschreven antimisbruikregelgeving verwijs ik graag naar het tweede hoofdstuk van dit deel. ( cf. *Infra* 19 e.v. )<sup>7</sup>

### 1.3. ADMINISTRATIEVE CIRCULAIRES VAN 4 MEI 2012 EN 10 APRIL 2013

6. De programmawet van 29 maart 2012 brengt heel wat rechtsonzekerheid tot stand binnen de rechtspraktijk. De Federale Overheidsdienst Financiën heeft hiervoor twee circulaire's uitgevaardigd één op 4 mei 2012 en de andere op 10 april 2013. Deze laatste circulaire vervangt de circulaire van 19 juli 2012. Deze circulaire's beogen de onduidelijkheden omtrent de toepassing van de geschreven antimisbruikregeling weg te werken. Omwille van een expliciete verwijzing in de circulaire van 10 april 2013 naar de circulaire van 4 mei 2012 zal in dit onderdeel eerst een analyse van deze laatstgenoemde circulaire plaatsvinden.

Voorafgaandelijk is het van belang om erop te wijzen dat administratieve circulaire's geen wetten in de materiële zin vormen en dus een zwak juridisch statuut hebben. Circulaire's worden namelijk geacht om de wet toe te passen en te interpreteren. Een circulaire vormt slechts een hulpmiddel opdat de fiscale administratie de fiscale wetsbepalingen correct kan toepassen in de rechtspraktijk. Administratieve circulaire's binden in beginsel enkel de ambtenaren van de fiscale administratie die de fiscale wetgeving moeten toepassen. Particulieren kunnen er in beginsel geen rechten aan ontleen.<sup>89</sup>

#### 1.3.1. Administratieve circulaire van 4 mei 2012

7. In de administratieve circulaire van 4 mei 2012 verleent de FOD Financiën ophelderingen rond de artikelen 167, 168 en 169 van de programmawet. In deze circulaire erkent de FOD Financiën expliciet de problematiek van de toepassing van de oude antimisbruikregeling. De oude antimisbruikbepaling van artikel 344 § 1 WIB 1992 kon in de rechtspraktijk niet op efficiënte wijze door de fiscale administratie worden toegepast. Het probleem van de toepassing had zowel betrekking op de beperking van de

<sup>7</sup> Artikel 167 en 168 Programmawet 29 maart 2012 houdende antimisbruikbepalingen, BS 6 april 2012 (ed. 3).

<sup>8</sup> L. VANHEESWIJCK en L. VANAVERBEKE, *De belasting van buitenlandse kaderleden in België*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2007, 61; J.J. COUTURIER, *Belgisch Belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2012, 28-29.

<sup>9</sup> L. VANHEESWIJCK en L. VANAVERBEKE, *De belasting van buitenlandse kaderleden in België*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2007, 61; J.J. COUTURIER, *Belgisch Belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2012, 28-29.

beweegruimte van de fiscus door het Hof van Cassatie als de herkwalficatie zelf. De herkwalficatie had namelijk geen betrekking op de essentiële rechtsgevolgen van de door de partijen gestelde rechtshandeling (*cf. Supra* 11, nr. 4). Het is de bedoeling van de herschreven antimisbruikregeling om aan deze toepassingsproblemen tegemoet te komen. De FOD Financiën benadrukt dat het herschreven artikel 344 § 1 WIB 1992 en artikel 18 § 2 W. Reg. nog steeds aan de administratie een bewijsmiddel verleent om fiscaal misbruik in individuele situaties vast te stellen. Voorts behoudt artikel 344 § 1 WIB 1992 en artikel 18 § 2 W. Reg. dezelfde structuur van bewijsregeling als de oude bepaling. Een verdere analyse van de inhoudelijke vernieuwingen zal plaatsvinden in de bespreking rond de antimisbruikbepalingen in het tweede hoofdstuk van dit deel (*cf. Infra* 19 e.v.)<sup>10</sup>

De herschreven antimisbruikregeling voorziet in een uitbreiding van het toepassingsgebied (*cf. Supra* 11, noot 6). Het artikel 344 § 1 WIB 1992 en artikel 18 § 2 W. Reg. dient krachtens de memorie van toelichting toegepast te worden op "zowel de verrichtingen die gesteld worden in het kader van het beheer van het privévermogen als de verrichtingen die gesteld worden in de economische sfeer".<sup>11</sup> Ik ben van mening dat deze wijziging van het toepassingsgebied aanzienlijke beperkingen met zich mee zal brengen voor de toepassing van bepaalde technieken in het kader van de familiale vermogensplanning. Zo dient nu ook de private vermogensplanner bij de keuze voor een bepaalde rechtshandeling rekening te houden met de antimisbruikregeling.

De administratieve circulaire van 4 mei 2012 benadrukt echter dat de algemene antimisbruikbepaling van artikel 344 § 1 WIB 1992 door de administratie enkel toegepast kan worden wanneer de gewone interpretatiemethode, de specifieke antimisbruikbepalingen, de technische bepalingen van het betrokken wetboek en de simulatieleer geen voldoende bewijsmiddelen voor het fiscaal misbruik vormen. De fiscus dient in dat geval afdoende redenen te hebben om de algemene antimisbruikbepaling alsnog toe te passen.<sup>12</sup> In het verslag namens de Commissie van Financiën en Begroting werd er voorts op gewezen dat de fiscale administratie slechts een beroep kan doen op het artikel 344 § 1 WIB 1992 indien de andere specifieke ter beschikking gestelde bewijsmiddelen inzake fiscaal misbruik niet voldoende bleken te zijn. Minister van Financiën Steven VANACKERE wijst erop dat de algemene antimisbruikbepalingen slechts toegepast kunnen worden nadat de andere specifieke antimisbruikbepalingen reeds werden toegepast.<sup>13</sup> De algemene antimisbruikbepalingen zullen slechts een secundair middel vormen voor de fiscale administratie.<sup>14</sup>

In de circulaire van 4 mei 2012 door de FOD Financiën wordt benadrukt dat de belastingplichtige geen belastingontduiking begaat indien hij artikel 344 § 1 WIB of artikel 18 § 2 W. Reg. zelf schendt. De belastingplichtige begaat hier namelijk geen materiele inbreuk op een fiscale wetgeving zoals vereist wordt binnen het kader van het objectief bestanddeel van fiscaal misbruik. Er is ook geen sprake van fiscaal misbruik indien de gestelde rechtshandeling niet onder het toepassingsgebied van de fiscale wetsbepaling valt.<sup>15</sup> Tot slot is het eveneens belangrijk om erop te wijzen dat de herschreven regeling rond fiscaal misbruik ook van toepassing is op de successierechten. Meer bepaald verklaart artikel 106 lid 2 W. Succ. dat de herschreven antimisbruikbepaling van artikel 18 § 2 W. Reg. van toepassing is op de

<sup>10</sup> Federale Overheidsdienst Financiën (hierna FOD Financiën), Circ. Nr. 4/2012 van 4 mei 2012, 4.

<sup>11</sup> Ontwerp van de programmawet, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/001, 113.

<sup>12</sup> Federale Overheidsdienst Financiën (hierna FOD Financiën), Circ. Nr. 4/2012 van 4 mei 2012, 11.

<sup>13</sup> Verslag namens Commissie voor financiën en begroting, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/016, 70 en 79; F. VANDEN HEEDE, "De fiscale bepalingen in de nieuwe programmawet van 29 maart 2012", *Pacioli* 2012, afl. 341, 6.

<sup>14</sup> Ontwerp van de programmawet, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/001, 113.

<sup>15</sup> FOD Financiën, Circ. Nr. 4/2012 van 4 mei 2012, 11.



materie van de successierechten.<sup>16</sup> De heffing van de successierechten zal indien pertinent besproken worden in het kader van de fiscaalrechtelijke begripsomschrijving van de schenkingsvormen.

### **1.3.2. Administratieve circulaire van 13 april 2013 ter vervanging van circulaire van 19 juli 2012**

8. De FOD Financiën kwam vervolgens op 19 juli 2012 met circulaire nr. 8. Deze circulaire werd echter op 10 april 2013 vervangen door circulaire nr. 5/2013. Hierin kwam het FOD Financiën tegemoet aan de vraag van de rechtspraak om verduidelijking te verstrekken omtrent de rechtshandeling of geheel van rechtshandelingen welke in aanmerking komen voor de toepassing van de antimisbruikbepalingen.<sup>17</sup> De FOD Financiën benadrukt namelijk dat dit in concreto beoordeeld dient te worden rekening houdend met de concrete context en de modaliteiten van de rechtshandeling(en). Daarom kan er geen exhaustieve lijst opgesteld worden van rechtshandelingen welke al dan niet als fiscaal misbruik dienen beschouwd te worden. Niettemin worden in de circulaire twee lijsten (een zwarte en een witte lijst) voorzien van welbepaalde rechtshandelingen welke beschouwd *kunnen* worden als fiscaal misbruik of niet. De FOD Financiën benadrukt dat deze lijsten enkel richtlijnen vormen en dus geen wettelijk rechtskracht verwerven. Naast de rechtshandelingen vermeld in deze lijsten kunnen andere niet-vermelde rechtshandelingen nog steeds het voorwerp uitmaken van de geschreven antimisbruikregeling.<sup>18</sup> In het kader van dit onderzoek zal enkel de toepassing van de antimisbruikbepalingen op diverse technieken van schenkingen bestudeerd worden. Binnen het bestek van deze uiteenzetting zal niet verder ingegaan worden op de toepassingsgevallen rond legaten.<sup>19</sup>

### **1.4. DE HERSCHREVEN ANTIMISBRUIKREGELING (ON)GRONDWETTIG?**

9. Op 28 september 2012 en 5 oktober 2012 werden bij het Grondwettelijk Hof twee beroepen tot vernietiging ingesteld tegen deze geschreven antimisbruikregeling zoals voorzien in de artikel 344 § 1 WIB 1992 en artikel 18 § 2 W. Reg.<sup>20</sup>

10. Vooreerst stellen de verzoekers een schending van het legaliteitsbeginsel voorop. Dit beginsel houdt in dat een uitdrukkelijke wettelijke grondslag noodzakelijk is om een belasting ten behoeve van de Staat te heffen.<sup>21</sup> Hiervoor is vereist dat de wetgever de essentiële elementen van de belastbare grondslag dient vast te leggen (*cf. Infra* 20, nr. 17, noot 42). De fiscus wordt daardoor enige opportuniteitsbeslissing ontzegt omtrent wat belastbaar is. De belastingplichtige dient op duidelijke wijze te kunnen vaststellen welke de bestaande heffingsgrondslagen zijn voor de desbetreffende belasting. Dit beginsel zou door de wetgever geschonden zijn in het kader van de geschreven antimisbruikregeling van artikel 18 § 2 W. Reg en artikel 344 § 1 WIB 1992. Deze laatste bepaling zou met name vaag

<sup>16</sup> Ontwerp van de programmawet, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/001, 116; FOD Financiën, Circ. Nr. 4/2012 van 4 mei 2012, 12.

<sup>17</sup> Verslag namens Commissie voor financiën en begroting, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/016, 70 en FOD Financiën, Circ. Nr. 8/2012 van 19 juli 2012, 2; FOD Financiën, Circ. Nr. 5/2013 van 10 april 2013, 3-6.

<sup>18</sup> FOD Financiën, Circ. Nr. 8/2012 van 19 juli 2012, 2; FOD Financiën, Circ. Nr. 5/2013 van 10 april 2013, 3-6.

<sup>19</sup> T. CARNEWAL, "De tarieven inzake successierechten in Vlaanderen. Successieplanning via schenking van roerende goederen", *Jura falc.* 2006-2007, afl. 3, 431; A. VAN ZANTEBEEK, "Antimisbruik circulaire nr. 8/2012. Bedreiging of opportuniteit in estate planning-land?", *TEP* 2012, afl. 5, 297.

<sup>20</sup> L. DE BROE en J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012, afl. 11, 17.

<sup>21</sup> Meer bepaald stelde het Europees Hof van Justitie in de zaak *Siat* dat de werkingsfeer van een fiscale bepaling vooraf en met voldoende nauwkeurigheid door de belastingplichtige moet kunnen worden vastgesteld; Artikel 170 § 1 Gecoördineerde Grondwet 17 februari 1994, *BS* 17 februari 1994 (ed. 1); HvJ C-318/10, *Siat v. de Belgische Staat*, 2012.

geformuleerd zijn omtrent de heffingsgrondslagen voor de inkomstenbelasting. De belastingplichtige zou op basis van de grammaticale interpretatie van deze bepaling niet duidelijk kunnen vaststellen wanneer zijn inkomsten voor de belasting in aanmerking komt en wanneer niet. Wel zou het herschreven artikel 344 § 1 WIB 1992 voorzien in een regeling omtrent de situaties waarin de fiscus de door de belastingplichtige gestelde rechtshandeling kan negeren. De fiscus zou hierbij een te grote discretionaire bevoegdheid verwerven. Minister van Financiën Steven VANACKERE stelde dat het de taak van de fiscus is om de materie te belasten voor zover dat normaal is of wat de door de wet beoogde situatie "dicht benadert".<sup>22</sup> Hierdoor bepaalt de fiscus mee de belastbare materie aangezien de taak van de fiscus een nogal vage en vooral subjectieve invulling krijgt.<sup>23</sup>

Reeds in het kader het de oude antimisbruikbepaling van artikel 344 § 1 WIB 1992 werd hetzelfde bezwaar rond het legaliteitsbeginsel aangevoerd. Het Arbitragehof sprak toen de grondwettelijkheid van de oude bepaling van art 344 § 1 WIB 1992 uit. Het Hof stelde namelijk dat het oude artikel 344 § 1 WIB 1992 de Grondwet niet schond aangezien er in deze bepaling strikte voorwaarden werden geformuleerd voordat de regeling rond fiscaal misbruik kon worden toegepast. Het zou dus geenszins een discretionaire bevoegdheid aan de fiscus verlenen om de belastbare materie te bepalen.<sup>24</sup>

In tegenstelling tot de oude rechtspraak van het Arbitragehof ben ik van oordeel dat het legaliteitsbeginsel wel degelijk geschonden wordt. De belastbare grondslagen worden niet op voldoende nauwkeurige wijze omschreven. Ik ben van mening dat nog duidelijkere en striktere criteria in de bepaling toegevoegd moeten worden opdat het legaliteitsbeginsel wordt geëerbiedigd. De fiscus verwerft volgens mij onder de herschreven antimisbruikregeling een te grote beoordelingsruimte omtrent de belastbare verrichtingen. De taak van de fiscus wordt enkel op een algemene wijze omschreven.

11. Ten tweede zouden er zich in het licht van het legaliteitsbeginsel ook problemen kunnen voordoen met de analogische interpretatie door de toepassing van de antimisbruikregeling. Het legaliteitsbeginsel vereist namelijk een strikte interpretatie van de fiscale wet (*cf. Infra* 20, nr. 17, noot 41). Door de toepassing van de herschreven antimisbruikregeling zullen rechtshandelingen belast worden die door de wet niet expliciet belastbaar worden gesteld. Er wordt namelijk een vermoeden aanvaard dat de rechtshandeling van de belastingplichtige ingegeven is door de drijfveer om een belasting te ontwijken. Hierbij komen we dus terug op het bezwaar van de subjectieve invulling van de taak van de fiscus (*cf. Supra* 15, noot 23). De Raad van State heeft hierop in het kader van het voorafgaandelijk advies rond de programmawet gereageerd door te stellen dat in de wetgeving op duidelijke wijze melding moet gemaakt worden van de objectieve criteria op basis waarvan het herdefiniëringsproces van de fiscus plaatsvindt (*cf. Infra* 27-28, nr. 23). Daarnaast dienen de grenzen van dit herdefiniëringsproces op voldoende wijze bepaald te zijn in de wet.<sup>25</sup> Hierbij merk ik eveneens een probleem op aangezien de appreciatiemarge van de fiscale administratie niet voldoende duidelijk omlijnt is in de herschreven antimisbruikregeling. De

---

<sup>22</sup> Verslag namens Commissie voor financiën en begroting, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/016, 111.

<sup>23</sup> L. DE BROE en J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012, afl. 11, 17 en K. JANSSENS, "Artikel 344 § 1 WIB 1992 Nieuwe antimisbruikbepaling : Grondwettelijk Hof aan zet", *fisc.Act.* 2011, afl. 29, 6-8.

<sup>24</sup> In het kader van de oude antimisbruikbepaling van artikel 344 § 1 WIB verwierp het Hof hetzelfde bezwaar en sprak de grondwettelijkheid van de bepaling uit. Arbitragehof 24 november 2004, nr. 188/2004; Arbitragehof 2 februari 2005, nr. 26/2005, Arbitragehof 16 maart 2005, nr. 60/2005.

<sup>25</sup> Ontwerp van de programmawet, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/001, 115-116 en L. DE BROE, en J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012, afl. 11, 17-18. Zie ook HvJ C-17/03, *VEMW e.a.*, *Jur.* 2005, I, 4983; HvJ C-72/10 en C-77/10, *Costa en Cifone*, enkel te consulteren op [www.curia.eu](http://www.curia.eu).

wetgever dient volgens mij op een zeer gedetailleerde wijze de procedure voor de herdefiniëring te formuleren en mag dit niet overlaten aan de fiscus. Het rechtszekerheidsbeginsel is volgens mij enkel gewaarborgd bij een gedetailleerde omschrijving. De wetgever kan niet louter volstaan met een algemene omschrijving zoals nu het geval is.

12. Ten derde wees men op een miskennis van het principe van de vrije keuze van de minst belaste weg. Er wordt namelijk een wettelijk vermoeden van belastingontwijking geïntroduceerd. De belastingplichtige dient namelijk het bewijs te leveren dat het doel van de rechtshandeling niet de ontwijking van de belasting was. De beoordeling van de waarde van het door de belastingplichtige aangevoerde tegenbewijs valt binnen de appreciatiebevoegdheid van de fiscus. Dit zou aanleiding kunnen geven tot willekeur. De fiscus zou namelijk een oordeel dienen te vellen op basis van opportuniteit. De fiscale administratie dient hierbij een uitspraak te doen op basis van de doelstellingen van een welbepaalde rechtshandeling.<sup>26</sup> De beoordeling omtrent deze ingeroepen doeleinden, meer bepaald het oordeel of een bepaalde doelstelling al dan niet ingegeven is door belastingontwijking, verschilt van belastingplichtige tot belastingplichtige. Voor de ene belastingplichtige kan de fiscaal voordelige rechtshandeling wel als een fiscaal misbruik beschouwd worden, terwijl dat door een andere belastingplichtige niet als fiscaal misbruik wordt beschouwd.<sup>27</sup> Hierdoor ontstaan ongelijkheden die wellicht aangevochten zullen worden wegens strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel. Wat dit bezwaar betreft kan ik de verzoekers niet volgen. Ik vindt namelijk dat de geschreven antimisbruikbepalingen een loutere beperking teweegbrengen voor het principe van de minst belaste weg. Er is nog steeds een mogelijkheid voor de vermogensplanner om zijn vermogen op een fiscaal voordelige wijze over te dragen maar hij/zij zal iets voorzichtiger dienen te zijn bij de keuze van de rechtshandeling. ( *cf. Infra* 24-25, nr. 21, noot 70)

13. Tot slot voeren de verzoekers ook aan dat de bevoegdheidsverdelende regels tussen het federale niveau en de gewesten niet werden nageleefd. In principe is de federale wetgever namelijk bevoegd voor de regeling rond de procedure van de belastingen. De gewesten zijn dan weer bevoegd voor de heffingsgrondslag, de tarieven en de vrijstellingen van de belasting.<sup>28</sup> De antimisbruikbepalingen betreffen gewestbevoegdheden aangezien deze geschreven bepalingen een uitbreiding teweegbrengen van de heffingsgrondslag. De geschreven antimisbruikbepalingen stellen namelijk nieuwe verrichtingen belastbaar die voordien, op basis van de oude wetgeving, niet als belastbaar werden voorzien. Op dit punt raakt de geschreven antimisbruikregeling aldus aan het materieel belastingrecht. Daarnaast brengt de antimisbruikbepaling met zich mee dat de belastingplichtige een vrijstelling wordt onthouden of onderworpen wordt aan een ander tarief voor de heffing van de belasting. De verzoekers wijzen er wel op dat de desbetreffende bepaling in het Wetboek der Registratie-, Hypotheek en Griffierechten, meer bepaald artikel 18 § 2, geen procedurebepaling zou uitmaken.<sup>29</sup> Ik ben verdeeld wat de beoordeling van deze grief betreft. De geschreven antimisbruikbepalingen vormen volgens mij grotendeels procedurebepalingen aangezien ze de strijd door de fiscus tegen belastingontwijking faciliteert. Het zou

<sup>26</sup> K. JANSSENS, "Artikel 344 § 1 WIB 1992 Nieuwe antimisbruikbepaling : Grondwettelijk Hof aan zet", *fisc.Act.* 2011, afl. 29, 7-8.

<sup>27</sup> K. JANSSENS, "Artikel 344 § 1 WIB 1992 Nieuwe antimisbruikbepaling : Grondwettelijk Hof aan zet", *fisc.Act.* 2011, afl. 29, 8.

<sup>28</sup> Artikel 6 Bijzondere wet 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, *BS* 3 augustus 2001 (ed. 1).

<sup>29</sup> K. JANSSENS, "Artikel 344 § 1 WIB 1992 Nieuwe antimisbruikbepaling : Grondwettelijk Hof aan zet", *fisc.Act.* 2011, afl. 29, 8.

dan om een federale bevoegdheid gaan. Maar anderzijds stellen de antimisbruikbepalingen ook nieuwe verrichtingen belastbaar waardoor het om materieelrechtelijke bepalingen gaat waarvoor de gewesten bevoegd zijn.

14. In Duitsland, Zwitserland en Oostenrijk werd reeds uitspraak gedaan omtrent de grondwettelijkheid van dergelijke antimisbruikregeling. In deze landen stelden de hoogste rechtscolleges de grondwetsconformiteit van de bepaling vast.<sup>30</sup> Niettemin blijft er discussie in de rechtsleer omtrent de vraag of de verzoeken tot vernietiging zullen ingewilligd worden. De meerderheid van de auteurs stelt dat het Grondwettelijk Hof niet tot vernietiging van artikel 344 § 1 WIB 1992 en artikel 18 § 2 W. Reg. omwille van ongrondwettigheid zal overgaan.<sup>31</sup> Persoonlijk ben ik echter van mening dat er toch enkele ongrondwettigheden kunnen vastgesteld worden. Ik ben van oordeel dat de herschreven antimisbruikbepalingen een te ruime appreciatiemarge bieden voor de fiscus ten nadele van de burger. Volgens mijn mening stellen de problemen van ongrondwettigheden zich voornamelijk met betrekking tot het legaliteitsbeginsel.

---

<sup>30</sup> L. DE BROE en J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012, afl. 11, 19.

<sup>31</sup> K. JANSSENS, "Artikel 344 § 1 WIB 1992 Nieuwe antimisbruikbepaling : Grondwettelijk Hof aan zet", *fisc.Act.* 2011, afl. 29, 9.



## HOOFDSTUK 2 : DE ANTIMISBRUIKREGELING

### 2.1. DEFINIËRING "FISCAAL MISBRUIK"

15. De herschreven antimisbruikbepalingen van artikel 344 § 1 WIB 1992 en artikel 18 § 2 W. Reg. voorzien in een uitdrukkelijke definiëring van het begrip fiscaal misbruik. De Belgische wetgever baseerde zich voor de definiëring op vaste rechtspraak van het Europees Hof van Justitie die stelde dat voor misbruik in fiscale zaken niet alleen een subjectief element maar eveneens een objectief element voorhanden dient te zijn.<sup>32</sup> Deze elementen dienen cumulatief aanwezig te zijn opdat een verrichting als fiscaal misbruik kan beschouwd worden. Beiden elementen zullen hierna verder besproken worden.

#### 2.1.1. Objectief element fiscaal misbruik

16. Het objectief element vereist dat de belastingplichtige een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen stelt waarmee hij/zij zich begeeft in een situatie die strijdig is met de doelstelling van een bepaling uit desbetreffende wetboeken of ter uitvoering hiervan genomen besluiten. De doelstellingen van de wetgever voor de betrokken wetboeken dienen ruim geïnterpreteerd te worden. Het betreft alle bepalingen van de fiscale wetgeving met inbegrip van de bijzondere bepalingen (*cf. Infra* 22, nr. 19, noot 55).<sup>33</sup> In het tweede lid van de herschreven artikelen 344 § 1 WIB en 18 § 2 W. Reg. wordt melding gemaakt van twee vormen van verrichtingen die als fiscaal misbruik zullen beschouwd worden.

17. Ten eerste is er sprake van fiscaal misbruik indien de belastingplichtige een verrichting stelt waardoor hij zich in strijd met de doelstellingen van een bepaling; uit het Wetboek der Inkomensbelastingen of Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten of een uitvoeringsbesluit; buiten het toepassingsgebied van deze fiscale bepaling plaatst.<sup>34</sup> De belastingplichtige wenst zich door de gekozen rechtshandeling(en) in een toestand te plaatsen, welke overeenkomstig de wettelijke voorwaarde, niet belastbaar dient te zijn maar "*die zeer dicht in de buurt komt*" van een door de fiscale wet belastbaar gestelde situatie.<sup>35</sup> Er kan enkel sprake zijn van fiscaal misbruik in deze vorm als de belastingplichtige enkel beoogde om zich via de keuze van de rechtshandeling buiten het toepassingsgebied van een belastingheffende bepaling te plaatsen. Het is de doelstelling van de wetgever om op een dergelijke rechtshandeling de fiscale wetgeving toe te passen. Indien dit niet zou gebeuren, zoals werd beoogd door de belastingplichtige, zou er zich een strijdigheid met de bedoeling van de wetgever voordoen die dan als fiscaal misbruik dient beschouwd te worden. Het is de taak van de fiscale administratie om in dit geval de fiscale wetgeving correct toe te passen op de betrokken rechtshandeling(en) en om zo deze toch te belasten.<sup>36</sup>

De doelstellingen van de wetgever dienen miskend te worden door de belastingplichtige opdat een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen als fiscaal misbruik wordt gekwalificeerd. Hiervoor dient het doel en de strekking van de desbetreffende fiscale bepaling overschreden te zijn door de gestelde rechtshandeling.<sup>37</sup> Het behoort niet tot de taken van de fiscale administratie om het doel en

<sup>32</sup> HvJ C-255/02, *Halifax*, 2006 § 74-75; § 99; HvJ C-196/04, *Cadbury Schweppes*, 2006, § 64.

<sup>33</sup> Verslag namens Commissie voor financiën en begroting, *Parl. St. Kamer* 2011-2012, nr. 2081/016, 39.

<sup>34</sup> Art. 167, § 1, tweede lid, 1<sup>o</sup> en art. 168, § 2, tweede lid, 1<sup>o</sup> Programmawet 29 maart 2012 houdende antimisbruikbepalingen, *BS* 6 april 2012 (ed. 3).

<sup>35</sup> Ontwerp van de programmawet, *Parl. St. Kamer* 2011-2012, nr. 2081/001, 111.

<sup>36</sup> Art. 167, § 1, tweede lid, 1<sup>o</sup> en art. 168, § 2, tweede lid, 1<sup>o</sup> Programmawet 29 maart 2012 houdende antimisbruikbepalingen, *BS* 6 april 2012 (ed. 3); Ontwerp van de programmawet, *Parl. St. Kamer* 2011-2012, nr. 2081/001, 111.

<sup>37</sup> FOD Financiën, Circ. Nr. 4/2012 van 4 mei 2012, 7.

de strekking van een fiscale bepaling zelf te bepalen. Overeenkomstig het legaliteitsbeginsel kunnen enkel de wetgevende macht en de rechterlijke macht de fiscale wetgeving interpreteren.<sup>38</sup>

In het fiscaal recht bestaan reeds een aantal algemeen aanvaarde interpretatieregels voor het achterhalen van de doelstelling van de wetgever. Voor fiscale bepalingen geldt nog steeds de regel van *interpretatio in claris cessat*. Een duidelijke regel dient bijgevolg niet geïnterpreteerd te worden. Het Hof van Beroep te Antwerpen heeft op 23 april 1999 bevestigd dat de fiscale wetgeving dient geïnterpreteerd te worden in twee fasen.<sup>39</sup> Een eerste fase betreft de grammaticale interpretatie van de betrokken bepaling. Men interpreteert hierbij de in het artikel vermelde woorden en begrippen in het licht van de context waarin ze worden vermeld. De gehele wettekst zelf of een onderdeel hiervan kan de context van de bewoordingen vormen. Ook een toetsing in het licht van de fiscale wetgeving in het algemeen is mogelijk. Bij deze interpretatiefase dient eveneens rekening gehouden te worden met de normale betekenis en de grammaticale waarde van de gebruikte begrippen.<sup>40</sup> Het Hof van Cassatie heeft namelijk in een arrest van 10 november 1997 bepaald dat een fiscale bepaling strikt geïnterpreteerd dient te worden.<sup>41</sup> Krachtens het legaliteitsbeginsel, zoals vastgelegd in artikel 170 van de Grondwet, kan "geen belasting ten behoeve van de Staat worden ingevoerd dan door een wet." De wetgever dient hierdoor de heffingsgrondslagen van de belastingen vast te leggen in wetgeving. De fiscale bepalingen dienen op uitdrukkelijke wijze de belastbare inkomsten, de vrijstellingen, de fiscale kosten, de fiscaal aftrekbare bestedingen en de belastingvoordelen vast te leggen.<sup>42</sup> De tweede fase van de interpretatie van de fiscale bepalingen is gericht op de effectieve bedoeling van de wetgever. De parlementaire voorbereiding, andere voorbereidende werken, de geschiedenis van de betrokken wet of gelijkaardige wetten dienen geraadpleegd te worden indien de fiscale wetsbepaling geen duidelijkheid biedt over haar doel en strekking.<sup>43</sup> Tot slot geldt nog steeds het adagium van *in dubio contra fiscum* waarbij men de wet dient te interpreteren in het nadeel van de fiscus in geval de tekst nog twijfel zaait. De fiscale wetsbepaling dient geïnterpreteerd te worden op een voor de belastingplichtige meest gunstige wijze wanneer de draagwijdte en de bedoeling van de wetgever niet door middel van een tekstuele interpretatie of uit de voorbereidende werken kan afgeleid worden.<sup>44</sup>

In de administratieve circulaire van 4 mei 2012 benadrukt de fiscale administratie dat de doelstelling van een fiscale bepaling steeds duidelijk vervat ligt in de bepaling zelf. Dit zou namelijk een evidentie dienen te zijn omwille van de aard van de fiscale bepalingen. De fiscale administratie stelt dat belastingen via deze fiscale regels steeds nodig zijn om financiële middelen te verwerven die nodig zijn om uitgaven in het algemeen belang te doen. Dit vormt steeds de strekking van de bepaling en de doelstelling van de wetgever. Fiscale bepalingen dienen steeds vast te leggen welke inkomsten al dan

---

<sup>38</sup> A. VAN GEEL, "Op welke wijze is vermogensplanning mogelijk na de inwerkingtreding van de nieuwe fiscale antimisbruikbepaling?" in W. PINTENS en C. DECLERCK (eds.), *Patrimonium 2012*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 320.

<sup>39</sup> FOD Financiën, Circ. Nr. 4/2012 van 4 mei 2012, 7.

<sup>40</sup> FOD Financiën, Circ. Nr. 4/2012 van 4 mei 2012, 7.

<sup>41</sup> Cass. 10 november 1997, *F.J.F.*, N° 1997/282.

<sup>42</sup> Verslag namens Commissie voor financiën en begroting, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/016, 70 en 79 en FOD Financiën, Circ. Nr. 4/2012 van 4 mei 2012, 7.

<sup>43</sup> Cass. 29 mei 1987, *F.J.F.*, N° 87/219; A. VAN GEEL, "Op welke wijze is vermogensplanning mogelijk na de inwerkingtreding van de nieuwe fiscale antimisbruikbepaling?" in W. PINTENS en C. DECLERCK (eds.), *Patrimonium 2012*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 320.

<sup>44</sup> Het algemeen rechtsbeginsel "*in dubio contra fiscum*" dient door de fiscale administratie toegepast te worden in navolging van vaste rechtspraak en rechtsleer. Zie Cass. 24 oktober 1938, *Pas.* 1938; Cass. 28 mei 1942, *Pas.* 1942, I, 134; *Vr. en Antw.* Kamer 2007-2008, 7 juli 2008, 7041-7042 ( *Vr.* nr. 16 I. CLAES); L. DE BROE en J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012, afl. 11, 16-17 en A. VAN GEEL, "Op welke wijze is vermogensplanning mogelijk na de inwerkingtreding van de nieuwe fiscale antimisbruikbepaling?" in W. PINTENS en C. DECLERCK (eds.), *Patrimonium 2012*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 320.

niet voor belasting in aanmerking komen. Daarnaast moeten de belastingvoordelen die kunnen worden toegekend en de aftrekbare kosten of bestedingen worden uiteengezet.<sup>45</sup>

18. Ten tweede kan fiscaal misbruik vastgesteld worden bij een verrichting waarbij de belastingplichtige aanspraak maakt op een belastingvoordeel, zoals dit voorzien wordt door een bepaling uit het Wetboek van Inkomensbelastingen, uit het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten of uit een uitvoeringsbesluit; terwijl de toekenning van dit belastingvoordeel aan de belastingplichtige een strijdigheid vormt met de doelstellingen van de betrokken bepaling. De voorgenomen verrichting dient gericht te zijn op het verkrijgen van dit belastingvoordeel. De belastingplichtige kiest voor de rechtshandeling om hierdoor een fiscaal voordeel te verwerven terwijl de aanspraak en de toekenning van dit voordeel in strijd is met de bedoeling van de wetgever (*cf. Supra 19- 20, nr. 17*).<sup>46</sup> Een belastingvoordeel kan zich voordoen in diverse vormen zoals een aftrek , een vrijstelling , een belastingvermindering,...<sup>47</sup>

### **2.1.2. Subjectief element fiscaal misbruik**

19. Het subjectief element vereist dat de belastingplichtige het oogmerk heeft om een belastingvoordeel te verwerven door middel van de gestelde rechtshandeling(en).<sup>48</sup> Er is dus enkel sprake van fiscaal misbruik indien de, door de belastingplichtige, gekozen rechtshandeling redelijkerwijze uitsluitend ingegeven is door het doel om een belasting te ontwijken. De wetgever heeft hierbij een exclusiviteitstoetsing ingevoerd. De door de belastingplichtige gestelde rechtshandeling dient wezenlijk belastingontwijking tot doel te hebben. Het is echter niet vereist dat de rechtshandeling deze doelstelling hoofdzakelijk heeft.<sup>49</sup> Ik ben van mening dat de wetgever hierdoor het optreden van de fiscale administratie tracht te vergemakkelijken aangezien deze geen afweging dient te maken tussen de aan de rechtshandeling ten grondslag liggende motieven. Zo vermijdt men het ontstaan van een soort hiërarchie onder de ingeroepen motieven.

Wat het subjectief element betreft dient de fiscale administratie krachtens de memorie van toelichting fiscaal misbruik vast te stellen bij de zogenaamde *volstrekt kunstmatige constructies*.<sup>50</sup> Een volstrekt kunstmatige constructie doet zich voor wanneer de gekozen rechtshandeling niet de economische doelstellingen van de fiscale wetgeving nastreeft, geen verband houdt met de economische werkelijkheid of wanneer deze niet aan de commerciële of aan de financiële marktvoorwaarden voldoet. Een dergelijke verrichting wordt dus enkel gesteld met het opzet om een belasting te ontwijken via het

---

<sup>45</sup> FOD Financiën, Circ. Nr. 4/2012 van 4 mei 2012, 7; A. VAN GEEL, "Op welke wijze is vermogensplanning mogelijk na de inwerkingtreding van de nieuwe fiscale antimisbruikbepaling?" in W. PINTENS en C. DECLERCK (eds.), *Patrimonium 2012*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 321.

<sup>46</sup> Art. 167, § 1, tweede lid, 2° en art. 168, § 2, tweede lid, 2° Programmawet 29 maart 2012 houdende antimisbruikbepalingen, *BS* 6 april 2012 (ed. 3); Ontwerp van de programmawet, *Parl. St. Kamer* 2011-2012, nr. 2081/001, 111; HvJ C-255/02, *Halifax*, 2006 § 74-75; § 99; HvJ C-196/04, *Cadbury Schweppes*, 2006, § 64.

<sup>47</sup> L. DE BROE en J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012, afl. 11, 9.

<sup>48</sup> Ontwerp van de programmawet, *Parl. St. Kamer* 2011-2012, nr. 2081/001, 113-114; FOD Financiën, Circ. Nr. 4/2012 van 4 mei 2012, 6; L. DE BROE en J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012, afl. 11, 9 en T. MELIS, "Fiscaal misbruik inzake registratie- en successierechten", *Registratierechten* 2012, afl. 3, 3.

<sup>49</sup> Wat het onderscheid tussen belastingontwijking en belastingontduiking betreft verwijs ik graag naar S. VAN CROMMENBRUGGE, "Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012", *TRV* 2012, 537-562; M. BOURGEOIS en A. NOLLET, "Réforme de la mesure générale anti-abus ( CIR, C.Enr. , C. Succ. ) : commentaires provisoires", in Y.H. LELEU, *Chronique notariales*, vol. 55, Liège, Larcier, 2012, 409-410; L. DE BROE en J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012, afl. 11, 12.

<sup>50</sup> Ontwerp van de programmawet, *Parl. St. Kamer* 2011-2012, nr. 2081/001, 114.



vermijden van de heffing van de verschuldigde belasting of via het verwerven van een fiscaal voordeel.<sup>51</sup> Een voorbeeld van een dergelijke kunstmatige constructie betreft een fictieve vennootschap die in het buitenland opgericht wordt maar daar geen enkele economische activiteit verricht. In de praktijk vormen brievenbusvennootschappen of lege vennootschappen hiervan voorbeelden.<sup>52</sup> Het Hof van Justitie stelde reeds in het *Cadbury Schweppes* arrest dat de strijd tegen misbruiken, meer bepaald rechtsmisbruik, de beperking van de vrijheid van vestiging rechtvaardigt op voorwaarde dat de beperking specifiek tot doel heeft *“gedragingen te verhinderen die erin bestaan, volstrekt kunstmatige constructies op te zetten die geen verband houden met de economische realiteit en bedoeld zijn om de belasting te ontwijken die normaal verschuldigd is over winsten uit activiteiten op het nationale grondgebied.”*<sup>53</sup> Vanuit mijn visie gaat het hierbij om technieken in de vermogensplanning waarbij in hoofde van de schenker de loutere intentie speelt om de Belgische belastingen te ontwijken. Zo worden vennootschappen in de rechtspraak vaak voorgesteld als economisch actief hoewel ze in werkelijkheid geen economische activiteit uitoefenen. Het gaat bijgevolg om een voorwendsel. In de rechtspraak vormen partimoniumvennootschappen een voorbeeld van dergelijke kunstmatige constructies.

In de herschreven antimisbruikbepalingen bestaat een onregelmatigheid op vlak van het subjectief bestanddeel. De vereiste dat de verrichting in wezen *“het verkrijgen van dit voordeel tot doel heeft”* wordt namelijk enkel expliciet voorgeschreven voor de tweede misbruikvorm. Zo wekken de bepalingen de indruk dat een subjectief element enkel dient aanwezig te zijn voor de verrichting waarbij een fiscaal voordeel wordt nagestreefd in strijd met de bedoelingen van de fiscale wetgeving opdat fiscaal misbruik kan vastgesteld worden. Op basis van de wettekst is geen subjectief oogmerk van belastingontwijking vereist indien de belastingplichtige zich buiten toepassingsgebied van een belastingheffende bepaling wenst te plaatsen. Dit zorgt voor heel wat interpretatie- en toepassingsproblemen in de rechtspraak.<sup>54</sup>

Voorts rees er ook kritiek op de verwijzing in de herschreven antimisbruikbepalingen naar *“de bepalingen van dit Wetboek of de ter uitvoering genomen besluiten”*. Doordat de antimisbruikbepalingen op een strikte wijze dienen geïnterpreteerd te worden kunnen deze bepalingen enkel toegepast worden op fiscale regelgeving die in specifieke wetboeken en hun uitvoeringsbesluiten zijn opgenomen (cf. *Supra* 20, nr. 17, noot 41). Het gebeurt echter slechts uitzonderlijk dat fiscale wetten enkel in afzonderlijke wetten opgenomen worden en niet in een wetboek. Dit valt moeilijk te rijmen met het standpunt van de minister van Financiën en van de fiscale administratie. De minister en de FOD Financiën stellen namelijk een ruime interpretatie voorop van de term *“een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering genomen besluiten”*. Ze stellen op basis van deze ruime interpretatie dat de term betrekking heeft op alle fiscale bepalingen met inbegrip van de bijzondere bepalingen.<sup>55</sup> Deze onregelmatigheid werd opgemerkt door mevrouw GERKENS en mevrouw ALMACI in een amendement. Mevrouw GERKENS en mevrouw ALMACI stelden voor om de term *“bepalingen in dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten”* te

---

<sup>51</sup> Ontwerp van de programmawet, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/001, 114; K. JANSSENS, “Circulaire over nieuw artikel 344 § 1 legt de nadruk op kunstmatige constructies”, *fisc.Act.* 2012, afl. 19, 3-4.

<sup>52</sup> Verslag namens Commissie voor financiën en begroting, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/016, 38.

<sup>53</sup> HvJ C-196/04, *Cadbury Schweppes*, 2006, § 55.

<sup>54</sup> L. DE BROE en J. BOSSUYT, “Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten”, *AFT* 2012, afl. 11, 12; 168 Programmawet 29 maart 2012 houdende antimisbruikbepalingen, *BS* 6 april 2012 (ed. 3).

<sup>55</sup> Verslag namens Commissie voor financiën en begroting, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/016, 39; FOD Financiën, Circ. Nr. 4/2012 van 4 mei 2012, 6.

vervangen door de term “wettelijke of reglementaire bepalingen inzake inkomstenbelastingen” teneinde deze anomalie weg te werken. Maar het amendement werd verworpen.<sup>56</sup>

## 2.2. VERDELING VAN DE BEWIJSLAST

20. De fiscale administratie dient het bewijs van het bestaan van fiscaal misbruik te leveren. De belastingplichtige beschikt wel nog steeds over de mogelijkheid van tegenbewijs tegen de kwalificatie van fiscaal misbruik. Er worden aldus geen grote vernieuwingen aan het betrokken artikel 344 § 1 WIB 1992 en artikel 18 § 2 W. Reg. ingevoerd.<sup>57</sup>

Het bewijs van fiscaal misbruik dient geleverd te worden aan de hand van objectieve en concrete omstandigheden die eigen zijn aan het betrokken dossier van de belastingplichtige. De bewijslevering door de fiscale administratie dient aldus onafhankelijk van eigen overwegingen en opinies te gebeuren. De fiscus dient aan te tonen dat de gestelde rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen binnen de definitie van fiscaal misbruik valt. Hierbij dient de fiscus de geschonden bepaling uit het betrokken wetboek uitdrukkelijk aan te duiden.<sup>58</sup> De fiscale administratie zal de verrichting die belastingontwijking tot doel heeft dienen te bewijzen aan de hand van voldoende zekere feiten. Krachtens de herschreven antimisbruikbepalingen kan de fiscale administratie dit bewijs leveren door middel van vermoedens of in de artikel 340 respectievelijk artikel 185 bedoelde bewijsmiddelen. Deze bepalingen betreffen de bewijsmiddelen van het gemeen recht met uitzondering van de eed.<sup>59</sup> De fiscale administratie kan aldus het bewijs leveren via de processen-verbaal van de ambtenaren van de FOD Financiën, maar niet via een verklaring op erewoord. Het bewijsmiddel van de vermoedens zal wellicht vaak gebruikt worden door de fiscus. De fiscus zal een rechtsgeldig bewijs via feitelijke vermoedens leveren wanneer men het onbekende feit kan bewijzen aan de hand van feiten die de administratie als voldoende rechtsgeldig en voldoende zeker poneert.<sup>60</sup>

De fiscale administratie dient enkel het objectieve bestanddeel van fiscaal misbruik te bewijzen en niet het subjectieve element. Het zou namelijk voor de fiscus onmogelijk zijn om te bewijzen dat de rechtshandeling louter omwille van fiscale motieven zou gesteld zijn.<sup>61</sup> Deze onmogelijkheid werd reeds bevestigd in de memorie van toelichting bij de wet van 22 juli 1993 betreffende fiscale en financiële bepalingen.<sup>62</sup> Hierin stelt men namelijk : *“Tijdens de besprekingen in de Senaat werden amendementen ingediend om op de Administratie het bewijs te verhalen van het unieke karakter van de bedoeling van de belastingplichtige, dit wil zeggen het louter zoeken door de belastingplichtige van een fiscale doelstelling (zie verslag van de heer Didden, Stuk Senaat n' 762/2, blz. 41, 44 en volgende). Daar kon niet worden op ingegaan omdat in de opbouw van de tekst van artikel 344, § 1, met bewijs en tegenbewijs, het aan de Administratie zou toekomen een subjectief element vast te stellen dat alleen de*

<sup>56</sup> Verslag namens Commissie voor financiën en begroting, *Parl. St. Kamer* 2011-2012, nr. 2081/016, 78 en 88; Amendement nr. 3 (M. GERKENS en M. ALMACI) op het ontwerp van programmawet (I), *Parl. St. Kamer*, nr. 2081/006, 1-2.

<sup>57</sup> Ontwerp van de programmawet, *Parl. St. Kamer* 2011-2012, nr. 2081/001, 113.

<sup>58</sup> L. DE BROE en J. BOSSUYT, “Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten”, *AFT* 2012, afl. 11, 9.

<sup>59</sup> Verslag namens Commissie voor financiën en begroting, *Parl. St. Kamer* 2011-2012, nr. 2081/016, 38.

<sup>60</sup> Verslag namens Commissie voor financiën en begroting, *Parl. St. Kamer* 2011-2012, nr. 2081/016, 113; L. DE BROE en J. BOSSUYT, “Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten”, *AFT* 2012, afl. 11, 9.

<sup>61</sup> L. DE BROE en J. BOSSUYT, “Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten”, *AFT* 2012, afl. 11, 10.

<sup>62</sup> Zie Wet 22 juli 1993 betreffende fiscale en financiële bepalingen, *BS* 24 juli 1993 (ed. 1).

*belastingplichtige kan kennen.*"<sup>63</sup> In de memorie van toelichting wordt bijgevolg gesteld dat de fiscale administratie niet het bewijs dient te leveren dat de gestelde rechtshandeling of geheel van rechtshandelingen exclusief door fiscale motieven verantwoord werd. Dit vormt geen onregelmatigheid aangezien de fiscus enkel het bewijs dient te leveren van het objectief element door aan te tonen dat de gestelde rechtshandeling binnen de draagwijdte van de definitie van fiscaal misbruik valt.<sup>64</sup>

21. De belastingplichtige beschikt vervolgens over de mogelijkheid om tegenbewijs te leveren wanneer de fiscale administratie het bewijs van fiscaal misbruik heeft geleverd. Het tegenbewijs bestaat er in om aan te tonen dat de gekozen rechtshandeling of geheel van rechtshandelingen niet enkel door fiscale motieven werd ingegeven. De belastingplichtige dient andere motieven aan te tonen dan louter het vermijden van de betaling van de inkomstenbelasting, de registratie- of de successierechten.<sup>65</sup> De belastingplichtige kan onder de geschreven antimisbruikbepalingen ook civielrechtelijke, patrimoniale, persoonlijke en affectieve doeleinden van de rechtshandeling aanvoeren als tegenbewijs. De belastingplichtige kan onder de geschreven antimisbruikregeling eenvoudiger het tegenbewijs leveren in de vorm van persoonlijke en affectieve motieven aangezien schenkingen hoofdzakelijk worden ingegeven door redenen van vrijgevigheid.<sup>66</sup> Daarnaast kan de belastingplichtige nog steeds economische of financiële drijfveren invoeren om aan te tonen dat geen fiscaal misbruik werd begaan.<sup>67</sup> Niet-fiscale motieven zullen domineren indien zowel fiscale als niet-fiscale motieven aanwezig zijn. De belastingplichtige slaagt in het tegenbewijs indien het één enkele of meerdere niet-fiscale motieven aantoont voor de gestelde rechtshandeling(en). Wanneer de belastingplichtige dit tegenbewijs levert, kan de fiscale administratie de antimisbruikbepalingen niet toepassen op de gestelde rechtshandeling(en).<sup>68</sup>

In Frankrijk werd aan de draagwijdte van de term tegenbewijs bij een schenking een ruime uitlegging gegeven. Het Franse Conseil d'Etat stelde namelijk uitdrukkelijk in een arrest van 30 december 2011 : "*Les effets civils d'une donation ne permettent pas, par nature, de considérer un but exclusivement*". In Frankrijk wordt het enkele feit van een schenking als een afdoend bewijs beschouwd van niet-fiscale motieven.<sup>69</sup>

Voorts dient benadrukt te worden dat de geschreven antimisbruikbepalingen geen afbreuk doen aan het principe van de minst belaste weg. Er wordt enkel in een beperking van dit principe voorzien. Niet alle rechtshandelingen ingegeven door de keuze voor de minst belaste weg worden bestreden via de geschreven antimisbruikbepalingen. Onder de draagwijdte van de bepalingen vallen enkel de door de wet gekwalificeerde verrichtingen van fiscaal misbruik waarvoor geen andere motieven dan belastingontduiking kunnen aangevoerd worden. Voor het principe van de minst belaste weg wordt nog steeds verwezen naar het *Brepols* arrest van 6 juni 1961. Hierin bepaalde het Hof van Cassatie : "*Er is geen verboden simulatie t.a.v. de Belastingadministratie noch fiscale fraude wanneer, ten einde een*

<sup>63</sup> Verslag namens de Commissie voor financiën en begroting, *Parl. St.* Kamer 1992-1993, nr. 1072/2, 100.

<sup>64</sup> L. DE BROE en J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012, afl. 11, 10.

<sup>65</sup> Ontwerp van de programmawet, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/001, 114-115.

<sup>66</sup> P. HINNEKENS, "Fiscus lijnt toepassingsgebied af voor registratie en successie", *Fisc. Act.* 2012, afl. 28, 1-2 ; FOD Financiën, Circ. Nr. 8/2012 van 19 juli 2012, 2-3; FOD Financiën, Circ. Nr. 5/2013 van 10 april 2013, 3-6.

<sup>67</sup> L. DE BROE en J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012, afl. 11, 9; A. VAN GEEL, "Op welke wijze is vermogensplanning mogelijk na de inwerkingtreding van de nieuwe fiscale antimisbruikbepaling?" in W. PINTENS en C. DECLERCK (eds.), *Patrimonium 2012*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 319.

<sup>68</sup> L. DE BROE en J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012, afl. 11, 9.

<sup>69</sup> A. VAN GEEL, "Op welke wijze is vermogensplanning mogelijk na de inwerkingtreding van de nieuwe fiscale antimisbruikbepaling?" in W. PINTENS en C. DECLERCK (eds.), *Patrimonium 2012*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 322.

*gunstiger fiscaal regime te genieten, de partijen, gebruik makend van de vrijheid om overeenkomsten af te sluiten maar zonder enige wettelijke bepaling te overtreden, akten opstellen waarvan zij alle gevolgen aanvaarden, zelfs wanneer de vorm die zij aan die akten geven niet de meest normale is*.<sup>70</sup> Het is in het kader van de herschreven antimisbruikbepalingen voor de belastingplichtige nog steeds mogelijk om voor de rechtshandeling te kiezen met het oog op de minst belaste weg. De grens met het wettelijk omschreven fiscaal misbruik mag hierbij niet overgeschreden worden. De wetgever heeft in de memorie van toelichting ook verdere uitleg verleend aan de term "niet-fiscale motieven" om een belangenafweging tussen fiscale en door de belastingplichtige aangevoerde niet-fiscale motieven volledig uit te sluiten. De wetgever stelt dat de antimisbruikbepalingen eveneens van toepassing zijn op verrichtingen die onmogelijk uitgevoerd kunnen worden wanneer geen rekening gehouden wordt met de fiscale drijfveren van de belastingplichtige en waarbij de niet-fiscale motieven aldus verwaarloosbaar zijn.<sup>71</sup>

Vooreerst wenst de wetgever de antimisbruikregeling toe te passen op rechtshandelingen die gesteld worden met het uitsluitend oogmerk om een zuiver fiscaal voordeel te verwerven. In het kader van de herschreven antimisbruikbepalingen zou dit het geval kunnen zijn bij de tweede misbruikvorm waarbij de belastingplichtige onrechtmatig een belastingvoordeel verwerft.<sup>72</sup> Voorts dient de antimisbruikregeling toe te worden op rechtshandelingen waarbij de niet-fiscale beweegredenen zo algemeen zijn dat ze gelden voor alle verrichtingen van hetzelfde type. De wetgever doelt hierbij op rechtshandelingen waarvan de beweegredenen geen specifieke verantwoording bieden voor de betrokken verrichting.<sup>73</sup> Tot slot voorziet de wetgever ook in een toepassing op rechtshandelingen waarbij de ingeroepen niet-fiscale motieven slechts een beperkt belang van de belastingplichtige verantwoorden. De ingeroepen niet-fiscale motieven bieden wel verantwoording specifiek voor de betrokken verrichting maar een normaal en redelijk persoon zou de betrokken rechtshandeling niet stellen op basis van de ingeroepen niet-fiscale motieven. Men zal aldus een abstracte toetsing doorvoeren door te beoordelen of een redelijk persoon de gestelde rechtshandeling eveneens zou stellen omwille van de ingeroepen niet-fiscale motieven. De ingeroepen niet-fiscale motieven mogen geacht worden niet de wezenlijke doelstelling van de verrichting te vormen voor deze klasse van rechtshandelingen.<sup>74</sup> Aldus kan de belastingplichtige zich enkel beroepen op redelijke en ernstige niet-fiscale motieven om als tegenbewijs tegen fiscaal misbruik te voorzien. Daarnaast moeten de ingeroepen niet-fiscale motieven specifiek de beoogde rechtshandeling verantwoorden en mogen de aangehaalde beweegredenen niet louter marginaal zijn. Dit laatste zou een te grote appreciatiemarge teweegbrengen voor de fiscale administratie, de hoven en de rechtbanken. Hierdoor zou het legaliteitsbeginsel miskend worden. ( *cf. Supra* 14- 15, nr. 10)<sup>75</sup>

---

<sup>70</sup> Cass. 6 juni 1961, *Pas.* 1961, I, 1082; *JDF* 1961, 274; *Rec.gén.enr.not.* 1962, 449, noot C.S.

<sup>71</sup> Ontwerp van de programmawet, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/001, 114-115; FOD Financiën, Circ. Nr. 4/2012 van 4 mei 2012, 8.

<sup>72</sup> *Supra* 21, nr. 18.

<sup>73</sup> Ontwerp van de programmawet, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/001, 114-115; FOD Financiën, Circ. Nr. 4/2012 van 4 mei 2012, 8.

<sup>74</sup> Ontwerp van de programmawet, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/001, 114-115; FOD Financiën, Circ. Nr. 4/2012 van 4 mei 2012, 8.

<sup>75</sup> Ontwerp van de programmawet, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/001, 114-115; L. DE BROE en J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012, afl. 11, 11.

### 2.3. HERZIENING VAN DE FISCALE TOESTAND

22. De belastingadministratie dient onder de geschreven antimisbruikregeling de belastbare toestand te herstellen en tot belastingheffing over te gaan.<sup>76</sup> De fiscale administratie dient de rechtshandeling(en) te herdefiniëren wanneer het bewijs van fiscaal misbruik geleverd wordt en de belastingplichtige geen tegenbewijs levert. Het gaat dan meer bepaald om de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen die door de belastingplichtige worden gesteld in het kader van de vermogensplanning. De fiscus dient door de herdefiniëring een toestand tot stand te brengen alsof er geen fiscaal misbruik door de belastingplichtige werd gepleegd. De fiscale administratie dient krachtens de memorie van toelichting over te gaan tot een herziening van het dossier van de belastingplichtige. Zo dient de fiscus over te gaan tot belastingheffing in overeenstemming met het doel en de strekking van de, door de belastingplichtige, miskende fiscale wetsbepaling.<sup>77</sup> Hierdoor spreekt men niet meer van herkwalificatie maar van een herdefiniëringsproces dat doorgevoerd wordt door de fiscus. Deze vernieuwing is te verklaren doordat de wetgever een efficiëntere antimisbruikregeling wilde invoeren ( *cf. Supra* 12-13, nr. 7).<sup>78</sup>

De conversie vormt een wezenlijk element in de herdefiniëringsprocedure. Hierbij zal de door de belastingplichtige gestelde rechtshandeling(en) geherkwalificeerd worden in één rechtshandeling of meer rechtshandelingen die in een overeenstemming zijn met de doelstelling en de strekking van de miskende fiscale bepaling. In de memorie van toelichting wordt expliciet bepaald dat de fiscale administratie de fiscale kwalificatie van de rechtshandeling(en) dient te herdefiniëren waardoor een nieuw feitencomplex tot stand komt op grond waarvan de fiscus tot heffing van de belastbare grondslag kan overgaan. Dit nieuw geheel van feiten zal beter verenigbaar zijn met de doelstellingen en de strekking van de geschonden fiscale wetsbepaling. Feiten kunnen niet echter veranderd worden. Deze zijn namelijk zoals ze zich hebben voorgedaan. Maar de fiscale administratie zal de rechtsvorm waarin de feiten zich hebben voorgedaan herdefiniëren. Het is ook vereist dat de herdefiniëring van de rechtshandeling leidt tot een belastingheffing in overeenstemming met de doelstellingen en de strekking van de fiscale wetsbepaling. De fiscale administratie heeft op basis van de geschreven antimisbruikbepalingen niet de mogelijkheid om over te gaan tot conversie indien de herdefiniëring niet leidt tot een belastingheffing in overeenstemming met de doelstellingen.<sup>79</sup> De fiscus bestrijdt aldus de veinzing die verbonden is aan bepaalde rechtshandelingen.<sup>80</sup>

Eenzijds kan de fiscus in het kader van het herdefiniëringsproces de oorspronkelijke rechtshandeling vervangen door een rechtshandeling die wel in overeenstemming is met de doelstellingen van de fiscale wetgever. In dat geval zal *substitutie* plaatsvinden. Een dergelijke substitutie zal zich voornamelijk voordoen in het kader van de eerste misbruikvorm waarbij de belastingplichtige met de gekozen rechtshandeling beoogt om een belastingheffende bepaling te ontwijken (*cf. Supra* 19,

<sup>76</sup> Art. 167, § 2, vierde lid en art. 168, § 2, vierde lid Programmawet 29 maart 2012 houdende antimisbruikbepalingen, *BS* 6 april 2012 (ed. 3).

<sup>77</sup> Ontwerp van de programmawet, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/001, 115; L. DE BROE en J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012, afl. 11, 7.

<sup>78</sup> L. DE BROE en J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012, afl. 11, 7.

<sup>79</sup> Ontwerp van de programmawet, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/001, 115, 208 en 243; L. DE BROE en J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012, afl. 11, 13.

<sup>80</sup> A. CULOT, "Mesure "anti abus de droit", requalification et simulation", *Rec. gén. enr. not.*, nr. 24.681, 99.

nr. 17).<sup>81</sup> Maar de belastingadministratie is niet verplicht om in een vervanging van de rechtshandeling te voorzien. Substitutie is niet altijd vereist. Anderzijds kan de fiscale administratie de gestelde rechtshandeling ook buiten beschouwing laten en vindt een *eliminatie* plaats.<sup>82</sup>

De herdefiniëring dient doorgevoerd te worden zelfs indien de door de fiscale administratie geherdefinieerde rechtshandeling geen identieke of geen soortgelijke rechtsgevolgen zal teweegbrengen als de door de belastingplichtige gestelde rechtshandeling.<sup>83</sup> Hierdoor voorziet de wetgever in een expliciete breuk met de oude cassatierechtspraak waarin gesteld werd dat de juridische herkwalificatie van de verrichting soortgelijke niet-fiscale gevolgen diende te hebben als de door de partijen aan de verrichtingen toegeschreven juridische kwalificatie.<sup>84</sup>

De wetgever heeft zich voor de voorziene herdefiniëeringsprocedure laten leiden door het principe van wetsontduiking. Een persoon handelt hierbij in overeenstemming met de letter van de wet maar niet met de geest of de strekking van de wetsbepaling.<sup>85</sup> In het kader van een wetsontduiking dient de miskende wettelijke norm toegepast te worden op de door wetsontduiking aangetaste rechtshandeling. Het voorgeschreven herdefiniëeringsproces is eveneens in overeenstemming met de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie.<sup>86</sup> Het Hof van Justitie omschreef de sanctie voor fiscaal misbruik als volgt : *“Wanneer een misbruik is vastgesteld, moeten de in het kader daarvan verrichte transacties zo worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen.”*<sup>87</sup>

Voor elke partij betrokken bij de overeenkomst dient voorts onderzocht te worden of de niet-tegenwerpelijkheid van door de belastingplichtige gestelde rechtshandeling aan de administratie ook aan hen kan worden tegengeworpen. De abstractie, door de fiscale administratie, van de rechtshandeling kan zowel gelden voor beide betrokken partijen als voor één enkele bij de overeenkomst betrokken partij. De gestelde rechtshandeling behoudt zijn rechtskracht in het rechtsverkeer. De rechtsgevolgen blijven gehandhaafd voor de betrokken contractpartijen. In het geval van een schenking zijn dit de schenker en de begiftigde.<sup>88</sup> De verworven rechten of de krachtens de overeenkomst opgelegde verplichtingen blijven gelden t.a.v. de bij de verrichting betrokken partijen. Voor de betrokken partijen vormen de herschreven antimisbruikbepalingen geen wettelijk ontbindend beding. De partijen die bij de overeenkomst betrokken zijn kunnen wel nog steeds een ontbindingsbeding voorzien in de overeenkomst zelf.<sup>89</sup>

23. De Raad van State heeft reeds in het kader van het eerste ontwerp van de antimisbruikbepalingen gewaarschuwd voor een te ruime discretionaire bevoegdheid van de fiscale administratie op het vlak van de herdefiniëring. De Raad van State merkte op dat de herschreven antimisbruikbepalingen niet meer beperkt blijven tot het voorzien in een bewijsmiddel voor de fiscale administratie. De bepalingen bieden

---

<sup>81</sup> Ontwerp van de programmawet, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/001, 243.

<sup>82</sup> Verslag namens Commissie voor financiën en begroting, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/016, 37; M. BOURGEOIS en A. NOLLET, “ Réforme de la mesure générale anti-abus ( CIR, C. Enr. , C. Succ.) : commentaires provisoires”, in Y.H. LELEU, *Chronique notariales*, vol. 55, Liège, Larcier, 2012, 423.

<sup>83</sup> Ontwerp van de programmawet, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/001, 208.

<sup>84</sup> *Supra* 11, nr. 4.

<sup>85</sup> L. DE BROE en J. BOSSUYT, “Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten”, *AFT* 2012, afl. 11, 8.

<sup>86</sup> L. DE BROE en J. BOSSUYT, “Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten”, *AFT* 2012, afl. 11, 13.

<sup>87</sup> HvJ C-255/02, *Halifax*, 2006, § 99.

<sup>88</sup> Verslag namens Commissie voor financiën en begroting, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/016, 38 ; A. VAN GEEL, “ Op welke wijze is vermogensplanning mogelijk na de inwerkingtreding van de nieuwe fiscale antimisbruikbepaling?” in W. PINTENS en C. DECLERCK (eds.), *Patrimonium 2012*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 320.

<sup>89</sup> Verslag namens Commissie voor financiën en begroting, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/016, 38; FOD Financiën, Circ. Nr. 4/2012 van 4 mei 2012, 9.

de fiscus ook de mogelijkheid om tot een herdefiniëring van bepaalde verrichtingen over te gaan om zo de fiscale wetgeving op een correcte wijze toe te passen.<sup>90</sup> De fiscale administratie zal door de herdefiniëring zich namelijk bezig houden met het bepalen van de heffingsgrondslagen van de belasting en oefent op dergelijke wijze de bevoegdheid van de wetgever uit.<sup>91</sup> Het Grondwettelijk Hof heeft zich op dit punt reeds uitgesproken. Het Hof oordeelde dat de wet krachtens het legaliteitsbeginsel, meer bepaald artikel 170 van de Grondwet, op duidelijke wijze de objectieve criteria dient aan te geven waaraan de herkwalficatie moet voldoen of de wijze dient aan te geven waarop de belastbare handeling door de fiscale administratie moet worden geherdefinieerd.<sup>92</sup> Maar de Raad van State heeft reeds aangeduid dat de geschreven regeling geen afdoende verduidelijking biedt. De toevoeging door de wetgever komt aldus nog steeds niet tegemoet aan de vereisten van artikel 170 van de Grondwet.<sup>93</sup>

De wetgever stelt in de memorie van toelichting dat aan de aanbeveling van de Raad van State tegemoet gekomen werd door te voorzien in een herstel van de belastbare grondslag en in een belastingberekening in conformiteit met de doelstelling en de strekking van de fiscale bepaling. De wetgever stelt ook dat ze de grenzen van het herdefiniëringsproces voldoende hebben afgebakend door te bepalen dat in het kader van het herdefiniëringsproces de oorspronkelijke rechtshandeling kan vervangen of genegeerd worden.<sup>94</sup> In het kader van het latere ontwerp van de programmawet, na het advies van de Raad van State, bepaalt de wetgever dat *"de verrichting aan een belastingheffing onderworpen wordt overeenkomstig het doel van de wet alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden."*<sup>95</sup> De miskennis van het legaliteitsbeginsel vormt een grief in het kader van de reeds ingestelde vernietigingsberoepen bij het Grondwettelijk Hof ( *cf. Supra* 14-15, nr. 10).

#### 2.4. NIET TEGENSTELBAARHEID VAN BEPAALDE RECHTSHANDELINGEN

24. Noch de rechtshandeling zelf noch het geheel van rechtshandelingen, die eenzelfde verrichting beogen tot stand te brengen, kunnen onder de geschreven antimisbruikregeling tegengeworpen worden aan de fiscale administratie. De niet tegenstelbaarheid geldt wel enkel wanneer de fiscale administratie heeft aangetoond dat deze verrichting of rechtshandeling fiscaal misbruik uitmaakt.<sup>96</sup>

Sinds de herschrijving van deze antimisbruikbepalingen is het voorwerp van de niet-tegenstelbaarheid gewijzigd. Onder de oude antimisbruikbepalingen van artikel 344 § 1 WIB 1992 en artikel 18 § 2 W. Reg. was enkel de juridische kwalificatie van een rechtshandeling niet tegenstelbaar aan de fiscale administratie. De rechtshandeling op zich bleef wel tegenstelbaar wanneer de fiscus fiscaal misbruik vaststelde waarvoor de belastingplichtige geen tegenbewijs aanleverde. Het was namelijk op basis hiervan dat het Hof van Cassatie besloot dat een geherkwalificeerde verrichting soortgelijke niet-fiscale rechtsgevolgen diende teweeg te brengen als door belastingplichtige gestelde verrichting ( *cf.*

<sup>90</sup> Ontwerp van de programmawet, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/001, 243.

<sup>91</sup> Ontwerp van de programmawet, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/001, 243.

<sup>92</sup> Arbitragehof 24 november 2004, nr. 188/2004; Arbitragehof 2 februari 2005, nr. 26/2005, Arbitragehof 16 maart 2005, nr. 60/2005.

<sup>93</sup> Ontwerp van de programmawet, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/001, 115-116 en 243-244.

<sup>94</sup> De wetgever voorziet in een substitutie of in een eliminatie. Zie *Supra* 26-27, nr. 22, noot 82.

<sup>95</sup> Art. 167, § 2, vierde lid en art. 168, § 2, vierde lid Programmawet 29 maart 2012 houdende antimisbruikbepalingen, *BS* 6 april 2012 (ed. 3).

<sup>96</sup> L. DE BROE en J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012, afl. 11, 7; M. BOURGEOIS en A. NOLLET, "Réforme de la mesure générale anti-abus ( CIR, C. Enr. , C. Succ.) : commentaires provisoires", in Y.H. LELEU, *Chronique notariales*, vol. 55, Liège, Larcier, 2012, 418.

*Supra* 11, nr. 4).<sup>97</sup> Ik ben van mening dat deze uitbreiding van de niet-tegenstelbaarheid naar de rechtshandeling op zich een stap vooruit is in de strijd tegen fiscaal misbruik. De herdefiniëring door de fiscus heeft nu namelijk ook betrekking op essentiële elementen van de rechtshandeling zoals de rechtsgevolgen, de partijen, ...

Krachtens het eerste lid van het herschreven artikel 344 § 1 WIB 1992 en van artikel 18 § 2 W. Reg. kan de belastingplichtige dus geen rechten ontleen uit de gestelde rechtshandeling(en). In het eerste lid van het artikel 344 § 1 WIB 1992 en van artikel 18 § 2 W. Reg. wordt eveneens melding gemaakt van de niet-tegenstelbaarheid "*van het geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand brengt*". Hiermee worden kunstmatige constructies bedoeld waarbij één verrichting in opeenvolgende rechtshandelingen worden opgesplitst (*cf Supra* 21-22, nr. 19, noot 51). De fiscale administratie kan in dergelijk geval artikel 344 § 1 WIB 1992 toch toepassen zelfs indien de uitvoering van de verschillende rechtshandelingen over verschillende jaren gespreid plaatsvindt. De fiscale administratie kan wel enkel tot dergelijke toepassing overgaan wanneer ze het bewijs van eenheid van opzet tussen de diverse rechtshandelingen levert. In de herschreven antimisbruikbepalingen verkrijgt het begrip "*van het geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand brengt*" dezelfde betekenis maar een andere bewoording als in de oude antimisbruikregeling aangeduide begrip van "*afzonderlijke akten die eenzelfde verrichting tot stand brengen*".<sup>98</sup>

---

<sup>97</sup> Cass. 4 november 2005, *FJF*, No. 2006/21; Cass. 22 november 2007, *FJF*, No. 2008/140; Cass. 10 juni 2010, *FJF*, No. 2011/21; L. DE BROE en J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012, afl. 11, 7. In het kader van de oude antimisbruikregeling stelde het Hof van Cassatie in 1999 uitdrukkelijk dat de fiscale administratie de niet tegenstelbaarheid van de rechtshandeling kan vorderen wanneer door de rechtshandeling een regel van de openbare orde wordt geschonden met het oog op het ontwijken van belastingen. Zie Cass. 5 maart 1999, *Pas.* 1999, I, 134 ; P. FAES, " Over de niet tegenstelbaarheid van rechtshandelingen die een wettelijke bepaling van openbare orde schenden", *TFR* 2004, afl. 269, 905.

<sup>98</sup> Ontwerp van de programmawet, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/001, 113.





## DEEL III. TOEPASSINGSGEVALLEN

### HOOFDSTUK 1 : RECHTSHANDELINGEN WELKE BESCHOUWD WORDEN ALS FISCAAL MISBRUIK

#### *1.1. INBRENG DOOR EEN ECHTGENOOT VAN GOEDEREN IN DE HUWELIJKSGEMEENSCHAP, GEVOLGD DOOR EEN SCHENKING DOOR BEIDE ECHTGENOTEN*

##### **1.1.1. Begripsomschrijving**

25. Echtgenoten wensen in het kader van de familiale vermogensplanning steeds vaker het gemeenschappelijk vermogen uit te breiden door middel van een inbreng waarbij eigen roerende of onroerende goederen geheel of gedeeltelijk worden overgeheveld. De inbreng van een eigen goed wordt uitdrukkelijk door artikel 1452 B.W. mogelijk gemaakt. Een stelsel van algehele gemeenschap ontstaat indien de echtgenoten alle goederen van hun eigen vermogens geheel inbrengen. Een inbreng door de echtgenoot in het gemeenschappelijk vermogen is enkel mogelijk voor eigen goederen. De uitbreiding kan geen betrekking hebben op strikt persoonlijke goederen in de zin van artikel 1401 B.W.<sup>99</sup> Zowel toekomstige als bestaande goederen kunnen het voorwerp uitmaken van een dergelijke inbreng door een echtgenoot in het gemeenschappelijk vermogen. Een inbreng kan gebeuren in het kader van een huwelijkscontract of krachtens een akte houdende wijziging van het huwelijksvermogensstelsel. Een inbreng in het gemeenschappelijk vermogen kan door één echtgenoot of door beide echtgenoten doorgevoerd worden.<sup>100</sup>

Een inbreng door een echtgenoot vormt een huwelijksvoordeel. Het gaat in beginsel dus niet om een schenking maar om een overeenkomst onder bezwarende titel. De reservataire erfgenamen kunnen hierdoor geen vordering tot inkorting instellen bij de beperking van hun reserve. De wetgever heeft op dit principe van het huwelijksvoordeel in een uitzondering voorzien indien de inbreng gecombineerd wordt met een beding van vooruitmaking, een beding van ongelijke verdeling of een verblijvingsbeding. De helft van ingebrachte of de vooruitgemaakte goederen dienen in dat geval beschouwd te worden als een schenking.<sup>101</sup>

26. Een inbreng van eigen goederen kan gesteld worden met het oogmerk om de toepassing van de progressiviteit van de successierechten te ontwijken.<sup>102</sup> Een dergelijke inbreng in het gemeenschappelijk vermogen zou in het kader van de familiale vermogensplanning een zeer efficiënte techniek vormen voor de langstlevende echtgenoot die niet de inbreng doorvoerde. De nalatenschap van de inbrenger wordt namelijk verkleind door middel van dergelijke inbreng. De goederen die door inbreng in het gemeenschappelijk vermogen vallen maken geen voorwerp meer van de nalatenschap van de inbrenger. Deze goederen worden als gemeenschappelijke goederen beschouwd bij het overlijden van de inbrengende echtgenoot. In dat geval zullen de ingebrachte goederen slechts voor de helft aan successierechten onderworpen worden. De andere helft van de inbreng wordt niet belast aangezien dit de langstlevende niet-inbrengende echtgenoot toekomt ten gevolge van de gelijke verdeling van het huwelijksvermogensstelsel.<sup>103</sup>

<sup>99</sup> D. MICHIELS, "Fiscale aspecten van huwelijkscontracten", *T.Not.* 2007, nr. 11, 458; W. PINTENS, C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 334.

<sup>100</sup> Art. 1453 Burgerlijk Wetboek; D. MICHIELS, "Fiscale aspecten van huwelijkscontracten", *T.Not.* 2007, nr. 11, 453-457; W. PINTENS, C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 334.

<sup>101</sup> W. PINTENS, C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 337-351.

<sup>102</sup> De progressieve tarieven voor de heffing van de successierechten worden vermeld in artikel 48 W. Succ.

<sup>103</sup> W. PINTENS, C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 334.

Indien de inbrenger zijn echtgenoot overleeft kan dit nadelige fiscale gevolgen met zich mee brengen. In de nalatenschap van de overleden echtgenoot-niet inbrenger bevinden zich dan namelijk ook de goederen die in het gemeenschappelijk vermogen werden ingebracht. Deze goederen behoorden aanvankelijk tot het eigen vermogen van de inbrenger. Bij het overlijden van de echtgenoot-niet inbrenger zullen geen successierechten over de betrokken goederen geheven worden zolang deze tot zijn eigen vermogen behoren. Door de inbreng zijn het gemeenschappelijke goederen geworden en zal de inbrenger voor de helft van de goederen onderworpen worden aan de heffing van successierechten.<sup>104</sup>

Om deze nadelige fiscale gevolgen te vermijden is het aan te bevelen dat de inbrengende echtgenoot ten tijde van de inbreng een ontbindende voorwaarde van de ontbinding van het huwelijksvermogensstelsel ingevolge een echtscheiding of het overlijden van de echtgenoot niet-inbrenger bedingt. In de doctrine bestaat nog steeds geen eensgezindheid over de geldigheid van de opname van een dergelijk ontbindend beding. Voorzichtigheid is aldus geboden. Een aantal auteurs bepleit met name de geldigheid van een dergelijk beding en stellen geen strijdigheid met de openbare orde of het dwingend recht vast.<sup>105</sup> Daarentegen acht de meerderheid van de auteurs dat een dergelijk voorwaarde strijdig is met het principe van de bestendigheid en het statutair karakter van het huwelijksvermogensstelsel.<sup>106</sup> De meerderheidsstrekking verklaart deze strijdigheid doordat de ontbindende voorwaarde een invloed uitoefent op de samenstelling van de vermogens. Professor CASMAN verklaarde de onverenigbaarheid van de inbreng onder ontbindende voorwaarde met de bestendigheid van het huwelijksvermogensstelsel doordat "*dergelijke regeling strijdig zou zijn met het principe dat het huwelijksstelsel een normatieve daad en een statuut moet vastleggen waardoor zowel tegenover derden als tussen echtgenoten wordt bepaald welke regels hun vermogensverhouding beheersen.*"<sup>107</sup>

De retroactieve werking van de ontbindende voorwaarde vormt het voornaamste discussiepunt in de doctrine. Enerzijds stelt men dat de retroactieve werking een hinderpaal vormt voor de bestendigheid van het huwelijksvermogensstelsel. Bij de realisatie van de ontbindende voorwaarde vindt immers een wijziging van het huwelijksvermogensstelsel plaats die niet conform de wet gebeurt. Anderzijds wordt verdedigd dat de uitwerking van de ontbindende voorwaarde geen wijziging van het huwelijksvermogensstelsel tot gevolg heeft. De ontbindende voorwaarde verkrijgt slechts uitwerking bij de ontbinding van het huwelijksvermogensstelsel. De goederen worden retroactief geacht eigen goederen te zijn gebleven bij de realisatie van de ontbindende voorwaarde.<sup>108</sup> Het Comité voor Studie en Wetgeving volgde aanvankelijk de meerderheidsstrekking. Het Comité stelde een strijdigheid met het verbod op zuiver potestatieve voorwaarde van artikel 944 B.W. en een onverenigbaarheid met de bestendigheid van het huwelijksvermogensstelsel vast. Het Comité voor Studie en Wetgeving veranderde echter recent van standpunt. De inbreng onder ontbindende voorwaarde wordt sindsdien door het Comité

---

<sup>104</sup> W. PINTENS, C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 334.

<sup>105</sup> H. CASMAN, *Notarieel familierecht*, Gent, Mys & Breesch, 1991, 46; D. MICHIELS, "Fiscale aspecten van huwelijkscontracten", *T.Not.* 2007, nr. 11, 443-444 en 457-460; J. VERSTRAETE, "Inbreng in gemeenschap", in C. CASTELEIN, A. VERBEKE en L. WEYTS, *Leuvense notariële geschriften : Notariële actualiteit 2008-2009*, Gent, Larcier, p. 48-54.

<sup>106</sup> W. PINTENS, C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 339. Zie J. GERLO, *Huwelijksvermogensrecht*, Brugge, die Keure, 2004, p. 284; W. PINTENS; B. VAN DER MEERSCH en K. VANWINCKELEN, *Inleiding tot het familiaal vermogensrecht*, Leuven, Universitaire Pers, 2002, 257.

<sup>107</sup> H. CASMAN, *Notarieel familierecht*, Gent, Mys & Breesch, 1991, 14.

<sup>108</sup> A. VERBEKE, F. BUYSENS en H. DERYCKE, *Handboek Estate planning : vermogensplanning met effect na overlijden. Langstlevende.*, Brussel, Larcier, 2010, 54-55; B. VERDICKT, "De inbreng onder ontbindende voorwaarde. Waakzaamheid blijft geboden.", *Notariaat* 2009, nr. 6, 3-4.

als rechtsgeldig beschouwd.<sup>109</sup> Ook de fiscale administratie neemt de rechtsgeldigheid aan van de inbreng onder ontbindende voorwaarde van de ontbinding van het huwelijksvermogensstelsel wegens echtscheiding of overlijden van de echtgenoot.<sup>110</sup>

Voorts kan de vermogensplanner een recht van terugname uitoefenen op grond van artikel 1455 B.W. De echtgenoot-inbrenger kan de ingebrachte goederen terugnemen bij de vereffening-verdeling van het huwelijksvermogensstelsel op voorwaarde dat ze nog in natura aanwezig zijn in het gemeenschappelijk vermogen. Overeenkomstig de administratieve beslissing van 25 januari 2005 zal de inbrenger, bij de ontbinding van het huwelijksvermogensstelsel, het recht verwerven om de ingebrachte goederen terug te nemen. Deze revocatie vindt plaats door een verrekening van de waarde van het ingebrachte goed, zoals bepaald op het ogenblik van de verdeling, op het aandeel van de inbrenger in het gemeenschappelijk vermogen.<sup>111</sup> CASMAN voorziet daarnaast nog in een andere mogelijkheid. Het is voor de echtgenoot namelijk mogelijk om hier contractueel van af te wijken aangezien artikel 1455 B.W. van aanvullend recht is. Zo is het voor de inbrengende echtgenoot mogelijk om reeds bij de inbreng in een terugkeer zonder aanrekening op het aandeel van de inbrengende echtgenoot in het huwelijksvermogen te voorzien.<sup>112</sup>

27. Beide echtgenoten gezamenlijk zullen na de inbreng, wanneer de goederen tot het gemeenschappelijk vermogen behoort, een schenking kunnen uitvoeren met betrekking tot de ingebrachte goederen. Een dergelijke opvolgende schenking kan zich voordoen indien beide echtgenoten als ouders een schenking uitvoeren ten voordele van hun kinderen.<sup>113</sup> De problematiek van de rechtsonbekwaamheid tot ontvangen door minderjarige kinderen stelt zich bij de opvolgende schenking door beide ouders. Het is voor de ouder-niet schenker mogelijk om de schenking te aanvaarden wanneer de schenking uitgaat van de andere ouders. Bij een schenking van een gemeenschappelijk goed kan één ouder (bijvoorbeeld de moeder) de schenking ten voordele van de minderjarige aanvaarden met betrekking tot het onverdeelde aandeel in het gemeenschappelijk goed van de andere ouder (bijvoorbeeld de vader). Een diagonale aanvaarding door beide ouders is mogelijk waarbij de andere ouder (de vader) de schenking ten voordele van de minderjarige aanvaardt voor het onverdeelde goed van de ene ouder (de moeder). De ene ouder aanvaardt aldus het deel geschonken door de andere ouder. Bepaalde auteurs brengen op de diagonale aanvaarding een nuancering aan. Zo stelt EEMAN : "*Bij schenking door ouders aan hun minderjarig kind van een goed uit het gemeenschappelijk vermogen, is er geen bezwaar tegen de techniek van de diagonale aanvaarding, voor zover de schenking gebeurt zonder lasten, of met een last die enkel het geschonken goed bezwaart, m.a.w. het emolument van de schenking vermindert, zonder weerslag op het persoonlijk vermogen van de begiftigde.*"<sup>114</sup>

<sup>109</sup> Zie C.S.W. – dossier nr. 4379; A. VERBEKE, F. BUYSENS en H. DERYCKE, *Handboek Estate planning : vermogensplanning met effect na overlijden. Langstlevende.*, Brussel, Larcier, 2010, 54-55; B. VERDICKT, " De inbreng onder ontbindende voorwaarde. Waakzaamheid blijft geboden.", *Notariaat* 2009, nr. 6, 2.

<sup>110</sup> Adm. Besl. 25 januari 2005, nr. E.E./98.926, [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be).

<sup>111</sup> Adm. Besl. 25 januari 2005, nr. E.E./98.926, [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be); A. VAN GEEL en C. DECLERCK, "Actuele planningstechnieken in vraag gesteld", *Not.fisc. M.* 2011, nr. 7, 179; B. VERDICKT, " De inbreng onder ontbindende voorwaarde. Waakzaamheid blijft geboden.", *Notariaat* 2009, nr. 6, 5.

<sup>112</sup> H. CASMAN, *Notarieel familierecht*, Gent, Mys & Breesch, 1991, 46-47; B. VERDICKT, " De inbreng onder ontbindende voorwaarde. Waakzaamheid blijft geboden.", *Notariaat* 2009, nr. 6, 5; J. VERSTRAETE, " Inbreng in gemeenschap. Commentaren met voorstellen tot formulering", *T.Not.* 2000, 283.

<sup>113</sup> L. WEYTS, " Op wandel met notariële estate planning" in W. PINTENS, J. DU MONGH en C. DECLERCK (eds.), *Patrimonium 2010*, Antwerpen, Intersentia, 265, nr. 2.

<sup>114</sup> R. EEMAN, " C.S.W. Dossier 6315" in KONINKLIJKE FEDERATIE VAN HET BELGISCH NOTARIAAT, *Verslagen en Debatten 2003*, Bruylant, Brussel, 2004, 125.

28. De inbreng van een roerend of een onroerend goed in het gemeenschappelijk vermogen is fiscaalrechtelijk enkel onderworpen aan een algemeen vast recht van 25 euro.<sup>115</sup> De echtgenoot-inbrenger wordt bij het terugnemen van de ingebrachte goederen niet onderworpen aan de heffing van registratierechten indien bij de inbreng een ontbindende voorwaarde bedongen werd. De inbreng dooft namelijk uit door de realisatie van de ontbindende voorwaarde. De inbreng in het gemeenschappelijk vermogen wordt retroactief geacht zich nooit te hebben voorgedaan. Bij het overlijden van de niet-inbrengende echtgenoot zal de echtgenoot-inbrenger geen successierechten verschuldigd zijn aangezien de ingebrachte goederen door de uitwerking van de ontbindende voorwaarde niet geacht worden deel te hebben uitgemaakt van het gemeenschappelijk vermogen. Zij worden nog steeds beschouwd als eigen goederen van de echtgenoot-inbrenger.<sup>116</sup>

De opeenvolgende schenking door de ouders aan de kinderen vormt een efficiënte belastingbesparing voor gezinnen, in het bijzonder voor wedersamengestelde gezinnen. De schenking door de ouders valt met name in de lagere tariefschaal van 3% aangezien het gaat om een schenking in rechte lijn.<sup>117</sup> Deze schenking door beide echtgenoten brengt daarnaast een belangrijke belastingbesparing met zich mee inzake de heffing van successierechten. De geschonken goederen maken met name geen voorwerp meer uit van de latere nalatenschap van de ouders. Zo kunnen er in beginsel geen successierechten meer op geheven worden.<sup>118</sup>

### **1.1.2. Fiscaal misbruik:**

29. De techniek van de vermogensplanning waarbij door één van de echtgenoten een inbreng van eigen goederen in het gemeenschappelijk vermogen gevolgd wordt door een schenking van beide echtgenoten vormt fiscaal misbruik indien de fiscus de aanwezigheid van een eenheid van opzet bewijst. Dit geheel van rechtshandelingen verzaakt aan artikel 131 W. Reg. Deze laatste bepaling regelt meer bepaald de heffingsgrondslag en de progressiviteit van tarieven van de registratierechten voor schenkingen. De schenker tracht hierbij een belastingheffing te vermijden door zich buiten het toepassingsgebied te plaatsen van een fiscale bepaling waarin een dergelijke belastingheffing wordt bepaald. Dit vormt een fiscaal misbruik in de eerste vorm zoals voorgeschreven in het herschreven artikel 18 § 2 W. Reg ( *cf. Supra* 19-21 , nr. 17).<sup>119</sup> Desondanks dient de fiscale administratie nog steeds een eenheid van opzet aan te tonen waarbij de fiscus dient te bewijzen dat de inbreng door een van de echtgenoten geschiedt met het oog op de schenking door beide echtgenoten. Hiervoor dient de fiscale administratie eveneens het verband te bewijzen tussen de inbreng en de schenking. Het werkelijke opzet van de belastingplichtige vormt hierbij een doorslaggevend element. Daarnaast kan ook het korte tijdsverloop tussen de inbreng en de schenking een indicatie geven van de eenheid van opzet.<sup>120</sup>

---

<sup>115</sup> Adm. Besl. 25 januari 2005, nr. E.E./98.926, [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be); L. WEYTS, *Notarieel fiscaal recht deel 1 : de notariële akten*, Mechelen, Kluwer, 2005, 53-54; B. VERDICKT, " De inbreng onder ontbindende voorwaarde. Waakzaamheid blijft geboden.", *Notariaat* 2009, nr. 6, 5; J. VERSTRAETE, " Inbreng in gemeenschap. Commentaren met voorstellen tot formulering", *T.Not.* 2000, 288.

<sup>116</sup> B. VERDICKT, " De inbreng onder ontbindende voorwaarde. Waakzaamheid blijft geboden.", *Notariaat* 2009, nr. 6, 5.

<sup>117</sup> *Ibid.*

<sup>118</sup> D. MICHIELS, "Fiscale aspecten van huwelijkscontracten", *T.Not.* 2007, nr. 11, 458.

<sup>119</sup> FOD Financiën, Circ. Nr. 5/2013 van 10 april 2013,5; A. VAN GEEL, " Op welke wijze is vermogensplanning mogelijk na de inwerkingtreding van de nieuwe fiscale antimisbruikbepaling?" in W. PINTENS en C. DECLERCK (eds.), *Patrimonium 2012*, Antwerpen, Intersentia , 2012, 333.

<sup>120</sup> FOD Financiën, Circ. Nr. 5/2013 van 10 april 2013,5; A. VAN GEEL, " Op welke wijze is vermogensplanning mogelijk na de inwerkingtreding van de nieuwe fiscale antimisbruikbepaling?" in W. PINTENS en C. DECLERCK (eds.), *Patrimonium 2012*, Antwerpen, Intersentia , 2012, 333.

Andere niet-fiscale motieven kunnen eenvoudig worden aangevoerd voor de inbreng door één van de echtgenoten van eigen goederen in het gemeenschappelijk huwelijksvermogen. Dergelijke inbreng wordt gewoonlijk ingegeven door een vrijgevigheids- of een begunstigingsintentie. Andere niet-fiscale motieven voor een dergelijke inbreng kunnen voorhanden zijn indien bijvoorbeeld op de eigen grond van één van de echtgenoten een woning werd gebouwd met gelden afkomstig van het gemeenschappelijk vermogen. Maar ook civielrechtelijke motieven kunnen voorhanden zijn. Zo is het mogelijk aan de opvolgende schenking door beide echtgenoten een voorbehoud van vruchtgebruik te verbinden ten voordele van de langstlevende echtgenoot. Deze laatste verkrijgt hierdoor een niet omzetbaar levenslang vruchtgebruik op de geschonken goederen. Dit kan een interessante techniek vormen voor de schenking van een tweede verblijf. Dit conventioneel vruchtgebruik kan bovendien door de betrokken echtgenoten ingevuld worden overeenkomstig hun behoeften en eisen. Dit biedt een voordeel ten opzichte van het wettelijk vruchtgebruik.<sup>121</sup>

30. Zelf ben ik van mening dat bij aanwezigheid van eenheid van opzet deze opeenvolging van rechtshandelingen dient beschouwd te worden als fiscaal misbruik. Maar de belastingplichtige beschikt tegen deze kwalificatie als fiscaal misbruik wel over ruime mogelijkheden van tegenbewijs. Zeker bij de inbreng gevolgd door een schenking zal mijns inziens voornamelijk het vrijgevigheids- en het begunstigingsinzicht een rol spelen.

## *1.2. UITBRENG UIT HUWELIJKSGEMEENSCHAP VAN ROERENDE GOEDEREN, GEVOLGD DOOR WEDERZIJDSE SCHENKING TUSSEN ECHTGENOTEN*

### **1.2.1. Begripsomschrijving**

31. Het gebeurt dat één van de echtgenoten in het kader van de familiale vermogensplanning in een overdracht voorziet van roerende goederen uit het gemeenschappelijk vermogen naar het eigen vermogen. Vervolgens, wanneer de roerende goederen tot het eigen vermogen van de echtgenoot behoort, zal er een schenking van de roerende goederen plaatsvinden tussen de echtgenoten onderling.<sup>122</sup> Het is wel vereist dat de uitbreng betrekking heeft op welbepaalde goederen. Er moet ook voldoende aandacht worden besteed aan de redactie van de uitbreng.<sup>123</sup> In de doctrine wordt door bepaalde auteurs benadrukt dat de overdracht van gemeenschapsgoederen naar het eigen vermogen een noodzaak vormt opdat echtgenoten buiten het huwelijkscontract wederzijdse schenkingen kunnen tot stand brengen. Zo beklemtoont VERSTRAETE dat het zonder uitbreng niet mogelijk is om een rechtstreekse schenking van gemeenschapsgoederen aan één van de echtgenoten door te voeren. Echtgenoten moeten bij de wederzijdse schenking rekening houden met artikel 1097 B.W. Echtgenoten mogen krachtens deze bepaling tijdens het huwelijk geen onderlinge en wederkerige schenking doen bij één en dezelfde akte onder levenden noch bij testament. Een dergelijke wederkerige schenking kan tijdens het huwelijk enkel plaatsvinden bij een akte houdende wijziging van het huwelijkscontract. Doorgaans zal het vooroverlijden als een ontbindende voorwaarde worden gestipuleerd bij dergelijke

---

<sup>121</sup> FOD Financiën, Circ. Nr. 5/2013 van 10 april 2013, 5; A. VAN GEEL, "Op welke wijze is vermogensplanning mogelijk na de inwerkingtreding van de nieuwe fiscale antimisbruikbepaling?" in W. PINTENS en C. DECLERCK (eds.), *Patrimonium 2012*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 333; T. MELIS, "Fiscaal misbruik inzake registratie- en successierechten", *Registratierechten 2012*, afl. 3, 12.

<sup>122</sup> A. VAN GEEL en C. DECLERCK, "Actuele planningstechnieken in vraag gesteld", *Not.fisc. M.* 2011, nr. 7, 189; FOD Financiën, Circ. Nr. 5/2013 van 10 april 2013, 5.

<sup>123</sup> A. VAN GEEL en C. DECLERCK, "Actuele planningstechnieken in vraag gesteld", *Not. fisc. M.* 2011, nr. 7, 189.

wederzijdse schenkingen. Dit neemt vaak de vorm aan van een uitbreng onder beding van conventionele terugkeer.<sup>124</sup>

32. Echtgenoten zijn overeenkomstig artikel 11 W. Reg onderworpen aan de heffing van een algemeen vast registratierecht van 25 euro wanneer de uitbreng geformaliseerd wordt in een akte houdende wijziging van het huwelijksvermogensstelsel. De opvolgende schenking van roerende goederen tussen echtgenoten of tussen samenwonenden wordt conform artikel 131 § 2 VI. W. Reg. onderworpen aan een registratietarief van 3%. De Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken (D.V.B.) heeft reeds beslist dat een onderhandse akte van de wederzijdse schenking tussen echtgenoten door een bankgift onderworpen wordt aan een evenredig registratierecht van 3 % overeenkomstig artikel 131 § 2 VI. W. Reg. Daarnaast stelde het DVB dat een huwelijksvermogensrechtelijke toebedeling aan het eigen vermogen van beide echtgenoten, door middel van een voorafgaande wijziging van het huwelijksvermogensstelsel, vaak gesteld wordt omwille van civielrechtelijke doeleinden. De Dienst stelt expliciet dat een dergelijke rechtshandeling niet gekozen wordt omwille van louter fiscale motieven. Als civielrechtelijk motief wordt vaak verwezen naar de vrees van de echtgenoten voor de miskennis van de regels uit het Burgerlijk Wetboek. De Dienst benadrukt daarnaast dat de echtgenoten een begiftigingsintentie hebben en door hen een rechtshandeling animus donandi wordt gesteld.<sup>125</sup>

### **1.2.2. Fiscaal misbruik:**

33. De uitbreng uit het gemeenschappelijk vermogen van roerende goederen naar de eigen vermogens van de echtgenoten gevolgd door een wederzijdse schenking wordt door de fiscale administratie beschouwd als fiscaal misbruik. Echtgenoten wensen zich door dit geheel van rechtshandelingen buiten het toepassingsgebied van de belastingheffende fictiebepaling van artikel 5 W. Succ. te plaatsen. Men zou zich door deze techniek schuldig maken aan de eerste misbruikvorm van artikel 344 § 1 WIB en artikel 18 § 1 W. Reg. ( *cf. Supra* 19-21, nr. 17)

De fiscale administratie bepaalt dat de techniek van de uitbreng gevolgd door de wederzijdse schenking een miskennis vormt van de doelstelling en de strekking van artikel 5 W. Succ. Krachtens deze laatste bepaling wordt de overlevende echtgenoot die een deel van de huwelijksgemeenschap van de overleden echtgenoot verwerft krachtens een huwelijkscontract voor de heffing van successierechten gelijkgesteld met een overlevende echtgenoot die het deel van de overleden echtgenoot wel, geheel of gedeeltelijk, onder titel van een schenking of een uiterste wilsbeschikking verwerft. Deze gelijkstelling gebeurt enkel op voorwaarde dat de overlevende echtgenoot meer dan de helft van de huwelijksgemeenschap toekomt. De toebedeling wordt namelijk gekwalificeerd als een legaat indien hierdoor meer dan de helft van de huwelijksgemeenschap wordt overgedragen.<sup>126</sup> De fiscale administratie stelt wel uitdrukkelijk dat "*de uitbreng niets wijzigt aan de persoonlijke rechten die iedere echtgenoot in de voormelde gemeenschap heeft*".<sup>127</sup>

In de rechtsleer bestaat hierover nog steeds discussie hoewel artikel 5 W. Succ. uitdrukkelijk vermeldt dat de toekenning van meer dan de helft van het gemeenschappelijk huwelijksvermogen niet

---

<sup>124</sup> FOD Financiën, Circ. Nr. 5/2013 van 10 april 2013, 5.

<sup>125</sup> A. VAN GEEL, "Op welke wijze is vermogensplanning mogelijk na de inwerkingtreding van de nieuwe fiscale antimisbruikbepaling?" in W. PINTENS en C. DECLERCK (eds.), *Patrimonium 2012*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 331; Voorafgaande beslissing Wet 24 december 2002, Dienst Voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, nr. 2010.256, 14 december 2010, [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be).

<sup>126</sup> A. VAN GEEL, "Op welke wijze is vermogensplanning mogelijk na de inwerkingtreding van de nieuwe fiscale antimisbruikbepaling?" in W. PINTENS en C. DECLERCK (eds.), *Patrimonium 2012*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 330.

<sup>127</sup> FOD Financiën, Circ. Nr. 5/2013 van 10 april 2013, 5.

mag onderworpen zijn aan de regels van de schenking. Artikel 5 W. Succ. is in beginsel enkel toepasselijk op huwelijksvermogensrechtelijke toebedelingen van goederen uit het gemeenschappelijk vermogen ten behoeve van de langstlevende echtgenoot. Dergelijke huwelijksvoordelen worden door de wetgever beschouwd als overeenkomsten ten bezwarende titel. Maar A. VAN GEEL stelt dat deze beperking *ratione materiae* geen belemmering mag vormen om artikel 5 W. Succ. eveneens toe te passen op rechtshandelingen *animus donandi*. Artikel 5 W. Succ. zou volgens VAN GEEL zowel voor de schenking als bij het toekennen van huwelijksvermogensrechtelijke toebedelingen een rol spelen aangezien voor beide vormen van overdracht doorgaans een vrijgevigheids- of een begunstigingsintentie aanwezig is bij de echtgenoten.<sup>128</sup>

Voor het bepalen van het doel en de strekking van artikel 5 W. Succ. kan beroep gedaan worden op de parlementaire voorbereiding van de Wet van 11 oktober 1919. Het doel van artikel 5 W. Succ. bestaat erin om fiscaal bedrog te vermijden. Het is namelijk de bedoeling om te vermijden dat personen reeds tijdens hun leven goederen gaan overdragen enkel met de bedoeling om hierdoor gewoonlijk geheven belastingen, meer bepaald registratie- of successierechten, te ontwijken.<sup>129</sup> Het doel van artikel 5 W. Succ. bestaat er aldus in om een belasting te heffen op het gedeelte dat de overlevende echtgenoot verwerft boven zijn wettelijk vastgelegd 50%-aandeel van het gemeenschappelijk vermogen. Voor de toepassing van artikel 5 W. Succ. is wel vereist dat meer dan de helft van de gemeenschapsgoederen aan de langstlevende echtgenoot toekomen krachtens een beding waarbij wordt afgeweken van de wetsbepalingen omtrent de gelijke verdeling van het gemeenschappelijk huwelijksvermogen. Een dergelijke huwelijksvermogensrechtelijke toebedeling kan zich voordoen in de vorm van een beding van vooruitmaking, een beding van ongelijke verdeling of een toebedeling van het gehele gemeenschappelijk vermogen. Deze clausule van toebedeling dient wel gestipuleerd te worden onder de voorwaarde van overleving van de echtgenoot-begiftigde.<sup>130</sup>

34. De uitbreng van roerende goederen met het oog op een opvolgende wederzijdse schenking tussen echtgenoten wordt wat mij betreft terecht door de fiscale administratie, in beginsel, gekwalificeerd als een fiscaal misbruik. Ik ben van mening dat de uitbreng afbreuk doet aan de solidariteitsgedachte tussen echtgenoten. In het huwelijk heeft men namelijk de plicht om elkaars levensstandaard te delen. Ik ben van oordeel dat een uitbreng en de opvolgende wederzijdse schenking tussen echtgenoten in beginsel uitgevoerd worden met het oog op het overlijden. Volgens mij geldt er terecht een vermoeden van fiscaal misbruik bij een uitbreng gevolgd door een wederzijdse schenking. Het vermijden van de successierechten vormt volgens mij de primaire drijfveer van dit geheel van rechtshandelingen. Ik ben van mening dat het tegenbewijs door de belastingplichtige in dit geval moeilijker te leveren is. Niettemin blijft het mogelijk dat civielrechtelijke of affectieve drijfveren aan het geheel van rechtshandelingen ten grondslag liggen waardoor de kwalificatie van fiscaal misbruik alsnog bestreden kan worden. Een beoordeling in concreto van het dossier van de belastingplichtige is noodzakelijk.

---

<sup>128</sup> A. VAN GEEL, "Op welke wijze is vermogensplanning mogelijk na de inwerkingtreding van de nieuwe fiscale antimisbruikbepaling?" in W. PINTENS en C. DECLERCK (eds.), *Patrimonium 2012*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 330.

<sup>129</sup> *Projet de loi apportant des modifications aux lois sur les droits de succession, d'enregistrement et de transcription*, *Parl. St. Kamer 1918-1919*, nr. 109, 6.

<sup>130</sup> N. VANBEECK, *Onroerend goed en het huwelijksvermogen*, Mechelen, Wolters, 2007, 356.





## HOOFDSTUK 2 : RECHTSHANDELINGEN WELKE NIET BESCHOUWD WORDEN ALS FISCAAL MISBRUIK

### 2.1. SCHENKING DOOR HANDGIFT

#### 2.1.1. Begripsomschrijving

35. De handgift vormt een vaak gebruikte techniek in de praktijk van de familiale vermogensplanning. De handgift vormt een uitzondering op de regel, zoals vastgelegd in artikel 931 Burgerlijk Wetboek, dat alle akten voor schenkingen onder levenden dienen verleden te worden voor een notaris. De rechtsleer en de rechtspraak hebben namelijk aanvaard dat de vormvereisten van artikel 931 Burgerlijk Wetboek niet gelden voor de alternatieve schenkingsvormen.<sup>131</sup> Niettemin wordt de geldigheid van deze techniek van een gift van hand tot hand algemeen aanvaard in de rechtspraak en in de rechtsleer.<sup>132</sup>

Een loutere traditio is voldoende voor de totstandkoming van de handgift. Het vormt namelijk een schenking die ontstaat door de loutere overhandiging van de geschonken zaak. De schenker dient de zaak op een definitieve, onherroepelijke en daadwerkelijke wijze over te dragen aan de begiftigde. Voorts moet de schenking door de handgift onherroepelijk zijn. De schenker mag geen voorbehoud maken waardoor men het recht behoudt om op de schenking terug te komen. Het is logisch dat geen voorwaarde, last of andere modaliteit mag bedongen worden waardoor geen effectieve en directe overdracht van het goed plaatsvindt. Er kan geen geldige handgift tot stand worden gebracht wegens het gebrek aan traditio wanneer de schenker zich het recht voorbehoudt in het bezit van de goederen te blijven, om op de materiële overdracht terug te komen of om bepaalde bevoegdheden als eigenaar of als bezitter te kunnen stellen. Andere modaliteiten, die geen invloed hebben op de traditio, zijn wel nog steeds mogelijk.<sup>133</sup> De traditio zorgt ervoor dat de begiftigde de exclusieve en feitelijke heerschappij verwerft over de geschonken zaak. Voor een geldige handgift is bovendien vereist dat de traditio plaatsvindt tijdens het leven van de schenker.<sup>134</sup> Het zorgt ervoor dat de schenker zich bewust is van de verregaande gevolgen van deze handeling. Het duidt erop dat de rechtshandeling door de schenker met vrije en bewuste wil werd gesteld. Daarnaast verleent het duidelijkheid en openbaarheid aan eenieder om te bepalen wie de huidige eigenaar van de zaak is. De traditio moet eveneens het geschonken goed zelf tot voorwerp hebben. Er vindt geen geldige traditio plaats indien louter een teken of een symbool dat verband houdt met het goed wordt overgedragen.<sup>135</sup>

---

<sup>131</sup> Meer bepaald voor de handgift, de onrechtstreekse schenking en de vermomde schenking. Zie Cass. 13 februari 1829, *Pas.* 1829, I, 59; Cass. 6 februari 1963, *Pas.* 1963, I, 424; Cass. 14 maart 1889, *Pas.* 1889, I, 147; Gent 14 juni 1994, *R.W.*, 1995-1996, 542; Rb. Leuven 27 september 1993, *R.W.* 1994-1995, 577, noot H. VUYE; R. BARBAIX, *Het contractuele statuut van de schenking : hoe anders is de overeenkomst schenking en waarom? : rechtsvergelijkende studie van het contractuele statuut van de schenking*, Antwerpen, Intersentia, 2008, 241-299; R. BARBAIX en B. VERDICKT, "Handgift zonder ( bewezen ) traditio : onbestaand of vernietigbaar ", *Not.Fisc.M.* 2011, nr. 3, 69, nr. 10.

<sup>132</sup> E. DE WILDE D'ESTMAEL, " Les donations", in *Rép.Not., Successions, donations et testaments*, III/VII, Brussel , Larcier, 1995, 149; W. PINTENS, C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN , *Familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 644; V. SAGAERT, " Consensual versus delivery system in European private law. Consensus about tradition?" in W. FABER en B. LUGER (eds.), *Rules for the transfer of movables : a candidate for European Harmonisation or national reforms*, München, Sellier, 2008, 18-19.

<sup>133</sup> W. PINTENS, C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN , *Familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 643; R. BARBAIX en B. VERDICKT, "Handgift zonder ( bewezen ) traditio : onbestaand of vernietigbaar ", *Not.Fisc.M.* 2011, nr. 3, 72 ; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 66.

<sup>134</sup> E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 67-68.

<sup>135</sup> Brussel 25 november 1991, *Pas.* 1991, II, 209; M. PUELINCKX-COENE, " Schenkingen", in *KFBN (ed.) , Notariële actualiteit. Familierecht*, Brugge, Die Keure, 1996, 163; V. SAGAERT, " Consensual versus delivery system in European private law. Consensus about tradition?" in W. FABER en B. LUGER (eds.), *Rules for the transfer of movables : a candidate for European Harmonisation or national reforms*, München, Sellier, 2008, 19; W. PINTENS en J. DU MONGH, *Familiaal vermogensrecht*, Die Keure, Brugge, 2010, 645-646; R. BARBAIX en B. VERDICKT, "Handgift zonder ( bewezen

Daarnaast brengt de traditio een belangrijke beperking ratione materiae met zich mee voor het gebruik van de handgift als vermogensrechtelijke planningstechniek. De gift moet namelijk betrekking hebben op verplaatsbare goederen of op goederen die in aanmerking komen voor een materiële overdracht. Daarom vormt de handgift enkel een nuttige vermogensplanningstechniek voor lichamelijke roerende goederen of voor onlichamelijk roerende goederen. Voor deze laatste goederen is wel vereist het aan het goed verbonden recht in een titel geïncorporeerd is.<sup>136</sup> Chartaal geld, juwelen, een auto en gedematerialiseerde waardepapieren zijn voorbeelden van zaken die het voorwerp kunnen uitmaken van een handgift. Onroerende goederen kunnen niet door middel van een handgift overgedragen worden.<sup>137</sup>

Het is voor de geldigheid van de handgift eveneens vereist dat de wil van de schenker erop gericht is om de zaak effectief te schenken en om de begiftigde te verrijken (animus donandi). De wil van de schenker om te schenken dient in principe aanwezig te zijn op hetzelfde ogenblik als de materiële overdracht van het schenkingsvoorwerp. Tot slot dient de begiftigde de handgift tijdens het leven van de schenker te aanvaarden om te kunnen spreken van een geldige gift van hand tot hand.<sup>138</sup> Een stilzwijgende aanvaarding volstaat.<sup>139</sup>

36. Het is voor de partijen niet noodzakelijk om een geschrift op te stellen aangezien aan de geldigheid van de handgift geen formele vereisten worden verbonden. Er geldt geen formaliteit ad validitatem. De gift van hand tot hand zal in de praktijk vaak plaatsvinden zonder een geschreven document. Het is niettemin aan te raden om toch in een schriftelijke grondslag te voorzien met het oog op de bewijsvoering omtrent de handgift. Het gaat om een zakelijk contract aangezien de handgift tot stand komt door de loutere overdracht van het geschonken goed.<sup>140</sup>

37. Verder kan een recht van vruchtgebruik verbonden worden aan een handgift. Dit is wel enkel mogelijk indien de aan het vruchtgebruik onderworpen goederen zelf het voorwerp van een handgift kunnen uitmaken. De traditio van de geschonken goederen is noodzakelijk opdat de begiftigde zijn recht van vruchtgebruik kan uitoefenen.<sup>141</sup> De geldigheid van de handgift van de blote eigendom staat wel ter

---

) traditio : onbestaand of vernietigbaar ", *Not.Fisc.M.* 2011, nr. 3, 70; C. DE WULF, *Notarieel familierecht en familiaal vermogensrecht. Opstellen van notariële akten*, Mechelen, Kluwer, 2011, 409.

<sup>136</sup> W. PINTENS, C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 643 en 647; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 70-71.

<sup>137</sup> Een efficiënt alternatief vormt de onrechtstreekse schenking van gedematerialiseerde aandelen. W. PINTENS, C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 2010, 649; Zie H. DE PAGE, "La suppression des titres au porteur et la planification patrimoniale", *Rev. Not. B.* 2008, 207; C. VAN HEUVERSWYN, "De handgift en de afschaffing van de effecten aan toonder" in A. VERBEKE, F. BUYSENS en H. DERYCKE, *Handboek Estate planning. Algemeen deel 2. Vermogensplanning met effect bij leven : schenking*, Gent, Larcier, 2005, 167-168; B. WAÛTERS, "Onrechtstreekse schenking/Voorwerp/Aandelen op naam", A. VERBEKE, F. BUYSENS en H. DERYCKE, *Handboek Estate planning. Algemeen deel 2. Vermogensplanning met effect bij leven : schenking*, Gent, Larcier, 2005, 175-176.

<sup>138</sup> W. PINTENS, C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 643-646; R. BARBAIX en B. VERDICKT, "Handgift zonder (bewezen) traditio : onbestaand of vernietigbaar", *Not.Fisc.M.* 2011, nr. 3, 72; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 66-69.

<sup>139</sup> M. PUELINCKX-COENE, BUYSENS, F., GEELHAND, N., "Overzicht van Rechtspraak Giften. 1993-1998.", *TPR* 1999, 885; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 69-70.

<sup>140</sup> Rb. Brugge 18 november 1994, *T. Not.* 1996, 467; W. PINTENS en J. DU MONGH, *Familiaal vermogensrecht*, Die Keure, Brugge, 2010, 645; R. BARBAIX en B. VERDICKT, "Handgift zonder (bewezen) traditio : onbestaand of vernietigbaar", *Not.Fisc.M.* 2011, nr. 3, 70 en 81; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 77-82; C. DE WULF, *Notarieel familierecht en familiaal vermogensrecht. Opstellen van notariële akten*, Mechelen, Kluwer, 2011, 407.

<sup>141</sup> E. SPRUYT en H. BERQUIJN(eds.), *KMO-overdracht : organisatorisch, juridisch, fiscaal, financieel*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2005, 192-193.

discussie in de rechtspraak en in de rechtsleer. Artikel 949 B.W. kan niet ingeroepen worden voor de geldigheid van een dergelijke handgift aangezien deze bepaling enkel betrekking heeft op de rechtstreekse schenking. De controverse heeft met name betrekking op de verenigbaarheid van het voorbehoud van het recht van vruchtgebruik met de traditio-vereiste. Er bestaat hieromtrent verdeeldheid in de rechtspraak en de rechtsleer.<sup>142</sup> De meerderheid stelt dat het voorbehoud van het recht van vruchtgebruik niet in overeenstemming is met de vereiste van een traditio voor een geldige handgift.<sup>143</sup> Een handgift met voorbehoud van vruchtgebruik wordt door CASMAN als een miskenning van de traditio-vereiste beschouwd. CASMAN stelt namelijk dat de blote eigendom geen voorwerp kan uitmaken van de handgift zelfs indien het betrekking heeft op een lichamelijk roerend goed. PUELINCKX-COENE stelt dat er bij een dergelijke handgift geen daadwerkelijke, onherroepelijke en definitieve overdracht plaatsvindt aangezien de schenker-vruchtgebruiker nog steeds het bezit behoudt over de goederen onderworpen aan de handgift.<sup>144</sup> Ook Prof. GEELHAND verdedigt de ongeldigheid van een handgift met voorbehoud van vruchtgebruik. Hij stelt een notariële schenking met voorbehoud van vruchtgebruik als alternatief voorop.<sup>145</sup> C. DE WULF stelt daartegen dat de handgift met voorbehoud van vruchtgebruik enkel geldig is indien het in overeenstemming is met de beginselen van de traditio.<sup>146</sup> Hij adviseert hierbij dat een derde-bewaarnemer waakt over de rechten van de blote eigenaar en de vruchtgebruiker. Hierbij adviseert hij om de overgedragen goederen in bewaring te geven aan bijvoorbeeld een bankinstelling.<sup>147</sup> Mijn inziens is het aan de vermogensplanner aan te raden om geen gebruik te maken van handgift met voorbehoud van vruchtgebruik omwille van het gebrek aan rechtszekerheid.

38. Handgiften zullen in de rechtspraktijk vaak niet ter registratie worden aangeboden aangezien er geen formele vereisten aan verbonden zijn. Er wordt in de rechtspraktijk ook niet vaak een schriftelijk document van de handgift opgesteld. Er zullen wel schenkingsrechten overeenkomstig artikel 131 VI. W. Reg. geheven worden indien er een pacte adjoint wordt opgesteld en deze ter registratie wordt aangeboden. De schenkingen van roerende goederen in rechte lijn en tussen echtgenoten worden onderworpen aan een tarief van 3%. Voor schenkingen van roerende goederen aan andere personen geldt een heffing aan een tarief van 7%.

<sup>142</sup> H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil*, VIII/1, Brussel, Bruylant, 1962, 634-639; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 120; M.A. MASSCHELEIN, *Schenking bij notariële akte*, Gent, Larcier, 2007, 113; E. SPRUYT en H. BERQUIUN(eds.), *KMO-overdracht: organisatorisch, juridisch, fiscaal, financieel*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2005, 192-193; P. KENEL en K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières: outil de planification successorale*, Bruxelles, De Boeck & Larcier, 2006, 64-71.

<sup>143</sup> H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil*, VIII/1, Brussel, Bruylant, 1962, 634-639; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 76; 120; M.A. MASSCHELEIN, *Schenking bij notariële akte*, Gent, Larcier, 2007, 113; E. SPRUYT en H. BERQUIUN(eds.), *KMO-overdracht: organisatorisch, juridisch, fiscaal, financieel*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2005, 192-193; P. KENEL en K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières: outil de planification successorale*, Bruxelles, De Boeck & Larcier, 2006, 64-71.

<sup>144</sup> E. SPRUYT en H. BERQUIUN(eds.), *KMO-overdracht: organisatorisch, juridisch, fiscaal, financieel*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2005, 192-193; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 120. Ook andere auteurs stellen dat bij een handgift met voorbehoud van vruchtgebruik er geen bezitsoverdracht plaatsvindt. Zie A. DE BOUNGNE, "De schenking van hand tot hand", *T.Not.* 1982, 168; H. DE PAGE, *Traité élémentaire de Droit Civil Belge*, VIII, nr. 535.

<sup>145</sup> N. GEELHAND, "Handgift met voorbehoud van vruchtgebruik", *T.F.R.* 2006, 509.

<sup>146</sup> Rb. Dendermonde 4 mei 1912, *Pas.* 1912, III, 362.

<sup>147</sup> CH. DE WULF en H. DE DECKER, *Het opstellen van notariële akten*, Deel II, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1994, 56. Contra: H. CASMAN, "Schenkingen en Successierechten", *N.F.M.* 1994, afl. 7, 13; M. PUELINCKX-COENE, BUYSSSENS, F., GEELHAND, N., "Overzicht van Rechtspraak Giften. 1993-1998.", *TPR* 1999, 881-894; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 121.

### **2.1.2. Geen fiscaal misbruik**

39. De schenking door middel van een gift van hand tot hand vormt in beginsel geen fiscaal misbruik. De schenker geniet een belastingvoordeel of plaatst zich buiten het toepassingsgebied van de belastingheffende bepaling in overeenstemming met het doel en de strekking van artikel 131 VI. W. Reg. Het doel van artikel 131 VI. W. Reg is "*het regime van schenking van roerende goederen aantrekkelijker te maken.*" De decreetgever was zich ervan bewust dat de Vlaamse schatkist schenkingsrechten ontliet omdat de meeste roerende goederen via een handgift werden overgedragen. ( *cf. Infra* 69, nr. 103, noot 286)<sup>148</sup>

De fiscus kan wel nog steeds fiscaal misbruik vaststellen wanneer de handgift niet overeenstemt met de economische realiteit, de economische doelstellingen van de fiscale wetgeving niet eerbiedigt of niet aan de financiële marktvoorwaarden voldoet (*cf.* 21-22, nr. 19, noot 51). De belastingplichtige kan tegen dit fiscaal misbruik reageren door aan te tonen dat de schenking ingegeven werd door niet-fiscale motieven. De belastingplichtige dient dan aan te tonen dat affectieve, financiële, patrimoniale of persoonlijke motieven aan de basis van de handgift liggen.

40. Ik ben van mening dat de handgift geen fiscaal misbruik vormt. Schenkingen van roerende goederen, met inbegrip van handgiften, worden door de wetgever namelijk gestimuleerd. Hierbij wordt door de wetgever voorzien in verlaagde registratietarieven. Door de handgift geniet men een belastingvoordeel in overeenstemming met het doel van de wetgever. Wel ben ik van mening dat de wetgever hierbij uitgaat van de geregistreerde handgift. Een handgift die niet ter registratie wordt aangeboden wordt niet door de wetgever gestimuleerd. Tegenbewijs is nog steeds mogelijk indien alsnog fiscaal misbruik wordt vastgesteld door de fiscus.

## **2.2. SCHENKING DOOR BANKGIFT**

### **2.2.1. Begripsomschrijving**

41. De schenkingstechniek van bankgift heeft lange tijd voor heel wat discussie gezorgd in de rechtspraak en de rechtsleer. Niettemin wordt de schenking via een bankoverschrijving in het huidige rechtspraktijk vrijwel algemeen aanvaard. Het gaat meer bepaald om overschrijvingen *animus donandi* van gelden waarbij de bankrekening van de schenker wordt gedebiteerd terwijl de bankrekening van de begiftigde met de gelden wordt gecrediteerd. Voor de geldigheid van de bankgift is een *traditio* vereist waarbij de schenker zich dadelijk en onherroepelijk ontdoet van de geschonken goederen ten voordele van de begiftigde.<sup>149</sup> Daarnaast wordt de kennisname van de begiftigde van deze schenking vereist. De begiftigde dient de schenking, door middel van bankgift, te aanvaarden. Deze aanvaarding kan ook stilzwijgend. De aanvaarding moet wel nog steeds tijdens het leven van de schenker gebeuren.<sup>150</sup>

42. Lange tijd bestond evenwel discussie over de juridische vormgeving van de bankgift. Enerzijds kan de bankgift als een vorm van een handgift beschouwd worden. Anderzijds kan het als een onrechtstreekse schenking worden gekwalificeerd.<sup>151</sup> Zo verdedigde DE PAGE dat de schenking via een bankoverschrijving

---

<sup>148</sup> Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2004, *Parl. St.* VI. Parl. 2003-2004, nr. 1948-1, 20.

<sup>149</sup> Artikel 894 B.W.

<sup>150</sup> W. PINTENS, C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 671; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 82.

<sup>151</sup> W. PINTENS, C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 671; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 77-82.

niet kan beschouwd worden als een handgift omwille van het gebrek aan effectieve materiële overhandiging van de gelden.<sup>152</sup> Aanvankelijk huldigde de rechtspraak en de rechtsleer dezelfde mening.<sup>153</sup> De rechtspraak is later van mening veranderd en volgt het nu het standpunt van bepaalde auteurs in de rechtsleer die de bankgift aanzien als een handgift. Deze auteurs huldigen dat de schenking via bankgift gekwalificeerd dient te worden als een moderne vorm van traditio.<sup>154</sup> Deze verandering van standpunt blijkt duidelijk uit een arrest van 20 november 1979 van het Hof van Beroep te Bergen. Hierin stelde het Hof uitdrukkelijk "*que la tradition qui est un élément essentiel du don manuel ne nécessite nullement la présence des deux parties et le transfert physique des mains de l'une aux mains de l'autre, qua la tradition peut se faire longa manu et qu'il suffit que la chose donnée soit mise à portée du donataire..., qu'ainsi le don manuel peut résulter d'un virement de compte à compte*".<sup>155</sup> H. DU WULF verdedigde dat de traditio geldig kan plaatsvinden via een overschrijving tussen rekeningen aangezien de traditio dient geïnterpreteerd te worden als een inbezitstelling. De schenker raakt door de overschrijving het beschikkingsrecht over de geldsom kwijt. De som komt in het bezit van de begiftigde. Deze invulling van het begrip traditio werd expliciet vastgesteld door de Rechtbank van Antwerpen in een arrest van 16 mei 1989. De rechtbank stelde hierin uitdrukkelijk : "*Overwegende dat de traditio werd verwezenlijkt wanneer de schenker het beschikkingsrecht verliest over de gelden die in de macht komen van de begiftigden; dat het begrip "Traditio" zich bijgevolg niet beperkt tot de materiële overhandiging maar beduidt "inbezitstelling"; dat deze gelden werden overgemaakt via bankoverschrijving; dat de overboeking een moderne vorm van traditio is; dat de handgift bij middel van een bankoverschrijving dan ook geldig is*".<sup>156</sup> In de Franse rechtspraak en rechtsleer wordt algemeen aanvaard dat de bankgift een schenking via een handgift uitmaakt.<sup>157</sup>

Deze opvatting werd door de meerderheid van de rechtsleer verlaten. Deze strekking beschouwt de bankgift dan weer als een onrechtstreekse schenking.<sup>158</sup> Onder andere DELNOY stelt dat een overschrijving animo donandi tussen rekeningen een onrechtstreekse schenking uitmaakt. DELNOY verdedigt dat het gaat om een neutrale rechtshandeling aangezien de overschrijving haar oorzaak niet aanduidt.<sup>159</sup> Het Hof van Beroep te Bergen heeft in een arrest van 5 mei 1987 uitdrukkelijk gesteld :

---

<sup>152</sup> H. DE PAGE, *Traité élémentaire du droit civil Belge*, VIII/1, Brussel, Bruylant, 1944, nr. 520.

<sup>153</sup> W. PINTENS en J. DU MONGH(eds.), *Familiaal vermogensrecht*, Die Keure, Brugge, 2009, 117 -119; A. DELIEGE en E. BEGUIN (eds.), *Les arrangements de famille*, Brussel, Story-Scientia, 1990, 130 e.v.; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 82-83; C. DE WULF, *Notarieel familierecht en familiaal vermogensrecht. Opstellen van notariële akten*, Mechelen, Kluwer, 2011, 411-414.

<sup>154</sup> C. DE WULF, "De schenking van hand tot hand", in E. SPANOGHE (ed.), *Exequatur van Vriendschap: Liber Amicorum Egied Spanoghe.*, Antwerpen, Kluwer, 1981,44; M. VANQUICKENBORNE en R. DEKKERS, "Examen de Jurisprudence 1965-1972. Les successions et les libéralités", *R.C.J.B.* 1975, nr. 31.111, 93.

<sup>155</sup> Bergen 20 november 1979, *Pas.* 1980, II, 12, noot J.S., *R.C.J.B.* 1984, 192, noot P. DELNOY, *Rec.gén.enr.not.* 1981, nr. 22630. Contra : Bergen 5 mei 1987, *Rec.gén.enr.not.* 1988, 1026; Luik 4 december 1988, *Rec.gén.enr.not.* 1990, nr. 23.866.

<sup>156</sup> Rb. Antwerpen 16 mei 1989, *T.Not.* 1993, 166.

<sup>157</sup> Cass. Fr. 12 juli 1966, D., 1966.I. 614, noot J. MAZEAUD; Cass.Fr. 25 februari 1997, ; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 82-83.

<sup>158</sup> Brussel 11 april 1986, *J.T.* 1987, 114; Brussel 25 november 1991, *Pas.* 1991, II, 209; Antwerpen 13 september 1999, *R.W.* 2000-2001, 460; Luik 7 maart 2000, *J.L.M.B.* 2000, 1079, noot J. SACE; *Rec.gén.enr.not.* 2000, 431, noot GOFFAUX, *Rev.not.b.* 2000, 670; Bergen 17 december 1996, *Rev.not.b.* 1997, 183; Rb. Namen 8 oktober 1984, *R.R.D.* 1985, 46, *Rec.gén.enr.not.* 1985, 281, noot A.C.; M. MUND, "Le don manuel", *J.D.F.* 1993, 130 en 136-137; L. RAUCENT, *Les libéralités*, Louvain-la-Neuve : Cabay, 1979, 139; L. RAUCENT en I. STAQUET, "Examen de jurisprudence (1980-87). Libéralités et Successions.", *R.C.J.B.* 1989, 655 en 692-693; H. DU FAUX, "Hoe de animus donandi gedane overschrijving van rekening kwalificeren?", *T.Not.* 1989, 269 ; E. DE WILDE D'ESTMAEL, "Les donations", in *Rép.Not., Successions, donations et testaments*, III/VII, Brussel, Larquier, 1995, 165.

<sup>159</sup> P. DELNOY, S. JENNES en B. LEMAIRE (eds.), *Les Libéralités*, *Chron.dr.not.*, vol. XXXVII, Brussel, Larquier, 2000, 197 ; W. PINTENS en J. DU MONGH, *Familiaal vermogensrecht*, Die Keure, Brugge, 2009, 117 -119; A. DELIEGE en E. BEGUIN (ed.), *Les arrangements de famille*, Brussel, Story-Scientia, 1990, 130 e.v.; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 82-83.

“*Qu’il n’y eut donc pas de déplacement d’espèces, mais seulement un transfert de créances incorporelles; Que ce dernier ne constitue pas la tradition que requiert la formation d’un don manuel; Que partant, il ne peut y avoir eu un tel don.*”<sup>160</sup> De wetgever heeft in parlementaire voorbereiding van de Wet van 7 april 1995 deze opvatting gevolgd. In het wetsontwerp voor deze wet werd uitdrukkelijk gestipuleerd dat de op een rekening geboekte gedematerialiseerde effecten overgedragen worden door een overschrijving van rekening naar rekening. De overdracht van deze effecten verloopt door middel van een debitering van de rekening van de schenker en een creditering van de rekening van de begiftigde indien beiden hun rekening bij dezelfde rekeninghouder hebben. De wetgever kwalificeerde de overschrijving van gedematerialiseerde effecten als een onrechtstreekse schenking op voorwaarde dat ze ten kosteloze titel worden overgedragen.<sup>161</sup> De wetgever benadrukt voorts dat dergelijke overschrijvingen van effecten, indien ze niet ter registratie worden voorgelegd, vrijgesteld zijn van de heffing van schenkingsrechten.<sup>162</sup>

43. Voor een schenking door bankgift is geen schriftelijke grondslag vereist. Het is wel aan te raden aan de partijen om een dergelijk overeenkomst op te stellen als bewijs *ad probationem*. Dit zal zich in de praktijk vaak voordoen door een aangetekende briefwisseling tussen de schenker en de begiftigde. In de banksector wordt vaak gebruik gemaakt van een schriftelijk bewijs ondertekend door de schenker en de begiftigde. Dit schriftelijk document vormt een hard bewijsstuk in het geval van betwisting omtrent het eigendomsrecht.<sup>163</sup> De schenker mag in de bankoverschrijving niet vermelden dat het gaat om een schenking. Indien men dit toch vermeld riskeert de bankgift nietig verklaard te worden wegens niet naleving van de vormvereisten van artikel 931 B.W.<sup>164</sup>

44. Er bestaat in de rechtsleer ook nog steeds discussie over de geldigheid van de bankgift van de effectenportefeuille. SPRUYT stelt dat het gaat om een geldige onrechtstreekse schenking voor zover het gaat om de schenking van de effectenportefeuille in volle eigendom. MEYUS en WILKENS verbinden voorwaarden aan de geldigheid van de overschrijving van de effecten via bankrekeningen. Enerzijds dienen de aan de bankrekening van de schenker verbonden effecten te worden gedematerialiseerd. De effecten moeten het voorwerp uitmaken van de Wet van 7 april 1995. Anderzijds is ook vereist dat de fungibiliteit wordt gewaarborgd door een overeenkomst met de financiële instelling. De cliënt aanvaardt hierbij om andere titels van dezelfde aard terug te krijgen dan de oorspronkelijke titels. Er ontstaat geen geldige bankgift indien de overschrijving van de effecten plaatsvindt met het oogmerk om te begiftigen en waarbij de financiële instelling verplicht wordt om de door de cliënt neergelegde effecten terug te geven.<sup>165</sup>

---

<sup>160</sup> Bergen 5 mei 1987, *J.L.M.B.* 1987, 1026, *Rec.gén.enr.not.* 1988, 1026.

<sup>161</sup> Wet 7 april 1995 tot wijziging van de wetten op de handelsvennootschappen gecoördineerd op 30 november 1935 en tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 62 van 10 november 1967 ter bevordering van de omloop van de effecten, *BS* 17 juni 1995; Ontwerp van de wet tot wijziging van de wetten op de handelsvennootschappen gecoördineerd op 30 november 1935 en tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 62 van 10 november 1967 ter bevordering van de omloop van de effecten, *Parl. St.* Senaat 1994-1995, nr. 1321/1, 6 en 41.

<sup>162</sup> Verslag namens de Commissie voor de financiën, *Parl. St.* Senaat 1994-1995, nr. 1321/2, 7-8.

<sup>163</sup> A. MEYUS en S. WILEKENS, “De gemodaliseerde hand- en bankgift, een instrument voor estate planning”, *AFT* 2001, afl. 4, 184-187; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 86.

<sup>164</sup> W. PINTENS, C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 671.

<sup>165</sup> A. MEYUS en S. WILEKENS, “De gemodaliseerde hand- en bankgift, een instrument voor estate planning”, *AFT* 2001, afl. 4, 168 en 189-190; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 85-86; W. PINTENS en J. DU MONGH, *Familiaal vermogensrecht*, Die Keure, Brugge, 2009, 121.

45. Er bestaat in de rechtsleer evenmin eensgezindheid omtrent de geldigheid van de bankgift met voorbehoud van vruchtgebruik. DELNOY stelt zich eerder weigerachtig op t.a.v. de geldigheid van een dergelijke bankgift. Hij stelt namelijk dat indien de schenking door bankgift betrekking heeft op een som geld geen voorbehoud van vruchtgebruik mogelijk is. Het regime van quasi-vruchtgebruik is namelijk van toepassing op een geldsom (cf. *Infra* 70-71, nr. 106). De schenker-vruchtgebruiker behoudt dan de volle eigendom over de geschonken geldsom. De vruchtgebruiker heeft krachtens artikel 587 B.W. het recht om de geldsommen te gebruiken. De vruchtgebruiker is er wel toe gehouden om bij het einde van het vruchtgebruik een gelijke hoeveelheid of de geschatte waarde van de gelden terug te geven. Ook de bankgift van effecten met voorbehoud van vruchtgebruik wordt door DELNOY betwist. Hij stelt voor dergelijke bankgiften van effecten namelijk uitdrukkelijk: "*Rappelons que le titulaire d'un compte de titres sous le régime de la fongibilité n'est pas réellement propriétaire de ces titres*".<sup>166</sup>

46. De schenking van gelden door middel van een bankoverschrijving vormt een schenking van roerende goederen. Schenkingsrechten zullen hierbij geheven worden overeenkomstig artikel 131 § 2 VI. W. Reg. Deze schenkingsrechten worden geheven over het bruto-aandeel van de begiftigde(n) overeenkomstig een tarief van 3% voor schenkingen in rechte lijn en tussen echtgenoten en een tarief van 7% voor schenkingen aan andere personen.

### **2.2.2. Geen fiscaal misbruik:**

47. De bankgift vormt in principe geen fiscaal misbruik. De schenking van gelden door middel van een overschrijving vormt een rechtshandeling waarbij een belastingvoordeel, in de vorm van verlaagde schenkingstarieven, wordt nagestreefd conform het doel en de strekking van artikel 131 VI. W. Reg. De wetgever wenst met artikel 131 VI. W. Reg.: "*het regime van de schenking van roerende goederen aantrekkelijker te maken door een verlaging van het huidige progressieve tarief tot een vast tarief van drie procent voor schenkingen van roerende goederen in de rechte lijn en tussen echtgenoten en tot een vast tarief van zeven procent voor schenkingen van roerende goederen tussen andere personen.*"<sup>167</sup>

Het is nog steeds mogelijk dat de fiscus vaststelt dat de bankgift deel uitmaakt van een kunstmatige constructie. Zo zal de bankgift alsnog beschouwd kunnen worden als fiscaal misbruik. De belastingplichtige kan wel nog steeds tegenbewijs leveren door te bewijzen dat de schenking ingegeven werd door affectieve, financiële, economische, patrimoniale, persoonlijke of civielrechtelijke redenen. Zo kan bijvoorbeeld een som geld worden overgeschreven door een ouder naar een kind opdat deze laatste kan sparen.

48. Ik ben het ermee eens dat de bankgift niet als fiscaal misbruik dient beschouwd te worden. Het gaat namelijk om een schenking van roerende goederen die de wetgever wenst te stimuleren door middel van een verlaging van de registratietarieven. Tegenbewijs is nog steeds mogelijk indien de fiscus alsnog fiscaal misbruik bewijst. Ik ben van mening dat de belastingplichtige op eenvoudige wijze zich kan beroepen op affectieve of persoonlijke motieven aangezien de schenking meestal vanuit een begunstigingsintentie wordt ingegeven. Deze intentie kan in het kader van affectieve of persoonlijke motieven ingeroepen worden als tegenbewijs tegen de kwalificatie van de verrichting als fiscaal misbruik.

---

<sup>166</sup> P. DELNOY, " La donation par virement de sommes ou de valeurs mobilières", in A. DELIEGE en E. BEGUIN (ed.), *Les arrangements de famille*, Brussel, Story-Scientia, 1990, 138.

<sup>167</sup> Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2004, *Parl. St.* VI. Parl. 2003-2004, nr. 1948-1, 20.



## 2.3. SCHENKING BIJ EEN AKTE VERLEDEN VOOR EEN NIET-BELGISCHE NOTARIS

### 2.3.1. Begripsomschrijving

49. De schenking verleden voor een buitenlandse notaris wordt in de praktijk van de familiale vermogensplanning geregeld gebruikt. Vaak zal hierbij een beroep gedaan worden op een Nederlandse of een Zwitserse notaris. Deze vermogensplanningstechniek wordt voornamelijk gebruikt voor de schenking van roerende goederen die niet het voorwerp kunnen uitmaken van andere technieken van de vermogensplanning. Dergelijke beperkingen *ratione materiae* bestaan bij handgiften en bankgiften. Roerende goederen die wel het voorwerp kunnen uitmaken van een dergelijke handgift of bankgift kunnen echter nog steeds geschonken worden via een schenking voor een buitenlandse notaris. Dit gebeurt in de rechtspraak wanneer de schenker modaliteiten wenst te verbinden aan de schenking. De schenker kan voorts ook de voorkeur geven aan een schenking met voorbehoud van vruchtgebruik via een buitenlandse notaris om te ontsnappen aan de in de Belgische rechtsleer gevoerde discussie omtrent de geldigheid van een dergelijk voorbehoud.<sup>168</sup>

50. In de rechtsleer valt vooral de scherpe afkeer van L. WEYTS tegen deze vorm van vermogensplanning op. WEYTS drukt zijn afkeer tegen de schenking door een Nederlandse notaris uit door zich te beroepen op het argument van de wetsontduiking. Hij stelt dat deze schenkingsvorm internationaal privaatrechtelijk rechtsmisbruik vormt op grond van artikel 18 WIPR. Hij stelt meer bepaald dat de Belgische vermogensplanner geen enkele effectieve (rechts)band heeft met Nederland. De schenking doet een loutere fictieve rechtsband ontstaan. WEYTS benadrukt eveneens dat het gaat om een fiscale materie. Hij beroept zich eveneens op het openbare orde karakter van de fiscale regels om te benadrukken dat er niet van deze regels kan afgeweken worden door middel van een schenking via een buitenlandse notaris.<sup>169</sup> Andere auteurs binnen de doctrine zijn dan weer van mening dat een schenking opgemaakt door een Nederlandse notaris een rechtsgeldige vermogensplanningstechniek uitmaakt.<sup>170</sup> Zo verdedigt ZAMAN dat de schenking voor een Nederlandse notaris een vrije keuze is van de Belg en een uiting vormt van het vrij verkeer van goederen en diensten.<sup>171</sup> Ook J. ERAUW verdedigt de rechtsgeldigheid van schenkingen door Belgen die verleden worden door een buitenlandse notaris.<sup>172</sup>

51. Een andere vluchtroute betreft de in België verleden schenking van roerende goederen onder ontbindende voorwaarde van vooroverlijden van de schenker. De schenking wordt in Nederland onder ontbindende voorwaarde bestendigd om niet onderworpen te worden aan de heffing van Belgische registratierechten. De Belgische fiscale administratie heeft gesteld dat dergelijke *spiegelschenken* onderworpen blijven aan de Belgische successierechten op grond van artikel 4, 3<sup>o</sup> W. Succ. Het is voor de

<sup>168</sup> E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 48.

<sup>169</sup> L. WEYTS, "Vlucht niet naar Nederland, vlucht naar Uw notaris : over schenkingen van roerend goed", *T.Not.* 2006, alf. 7-8, 366-376; L. WEYTS, "Nieuwigheden bij schenkingen" in F. VANISTENDAEL (ed.), *Fiscaal recht. Themis. School voor postacademische juridische vorming. Vormingsonderdeel 35*, Brugge, Die Keure, 2005, 8-9. Ook andere auteurs zijn deze mening toegedaan. Zie C. COOPMAN, "De handgift: specialia", *Not. Fisc. M.* 1999, 99; D. VAN LAERE, "De civiel- en fiscaalrechtelijke grenzen van schenkingen met voorbehoud van quasivruchtgebruik", *Not.Fisc.M.* 2002, 202; L. WEYTS, *Notarieel fiscaal recht deel 1 : de notariële akten*, Mechelen, Kluwer, 2005, 13.

<sup>170</sup> H. DE PAGE, C. MARR en B. SINDIC, *Droits des contrats. Le contrat de donation*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2007, 8-10; N. LABEEUW en R. DEBLAUWE, "Schenking voor een Nederlandse notaris : geldig ? Waarom niet? ", *Successierechten* 2006, afl. 8, 1-10; A. VERBEKE, "Schenken in binnen- en buitenland", *T.E.P.* 2006, 377-388; G. DEKNUDT, "Schenken", in W. PINTENS en J. DU MONGH (eds. ), *Patrimonium 2004*, Antwerpen, Intersentia, 2006, 201-204; J. MALHERBE en M. BERTHA, "Le cadre fiscal", in Y.H. LELEU, *Aspects actuel de la programmation patrimoniale dans la famille*, Brussel, Bruylant, 2006, 263-265.

<sup>171</sup> D.F.M.M. ZAMAN, "Nederbelgische schenkingen : een loterij zonder nieten?", *T.Not.* 2010, alf. 7-8, 393.

<sup>172</sup> KONINKLIJKE FEDERATIE VAN HET BELGISCH NOTARIAAT, *Verslagen en debatten van het Comité voor studie en wetgeving 2006-2007*, Brussel, Bruylant, 2008, dossier 6343, 551.

tegenwerpelijkheid van de rechtshandeling belangrijk dat de fiscus stelde dat de in Nederland verleent roerende schenking louter vaste datum verleend aan de rechtshandeling.<sup>173</sup>

52. Het gebeurt in de rechtspraak ook steeds vaker dat Belgische ondernemers een schenking van aandelen op naam van een Belgische vennootschap koppelen aan een Nederlandse certificering van de aandelen. De schenker behoudt zeggenschap in de vennootschap aangezien hij/zij in het bestuur van de Nederlandse Stichting Administratiekantoor zetelt. Vervolgens kan een schenking doorgevoerd worden van de certificaten van de aandelen door de ondernemer ten voordele van zijn kinderen. De ondernemer kan zich ook het recht van vruchtgebruik voorbehouden. Hij behoudt op dergelijke wijze nog inkomsten in de vorm van dividenden van de aandelen. De onderneming wordt overgedragen zonder dat hierbij schenkings- of successierechten worden geheven. Deze laatste rechten zullen wel geheven worden indien de schenker overlijdt binnen de drie jaar na de schenking.<sup>174</sup>

53. De vermogensplanner zal de in België verschuldigde schenkingsrechten trachten te vermijden door een beroep te doen op een notaris uit een land waarin een schenking door niet-rijksinwoners niet onderworpen is aan schenkingsrechten.<sup>175</sup> De Belgische vermogensplanner dient in Nederland voor de schenking geen schenkingsrechten te betalen. Er worden in Nederland namelijk geen dergelijke belastingen geheven op de schenkingsakte van een niet-rijksinwoner. De heffing geldt enkel voor diegene die ten tijde van de schenking binnen het Rijk woonde (*cf. Infra* 51, nr. 62, noot 197). Een notariële schenkingsakte opgemaakt door een buitenlandse notaris waarbij roerende goederen worden geschonken dient in België niet verplicht geregistreerd te worden. De vermogensplanner dient voor dergelijke schenkingen ook in België geen schenkingsrechten te betalen. De geldigheidsvereiste van artikel 931 B.W. is wel voldaan aangezien hierin geen beperking opgenomen staat waardoor de authentieke akte verplicht in België moet opgemaakt worden. De schenking gebeurt eveneens via een authentieke akte maar deze wordt opgesteld door een buitenlandse notaris. De vermogensplanner tracht aldus de heffing van Belgische schenkingsrechten te omzeilen door middel van een schenking via een buitenlandse notaris. Schenkingsrechten zullen in België wel verschuldigd zijn bij de vrijwillige registratie van de schenkingsakte.<sup>176</sup> Voor schenkingen van roerende goederen in rechte lijn, tussen echtgenoten en tussen samenwonenden gaat het met name om een vlak registratietarief van 3%. Voor de schenking van roerende goederen aan andere personen worden schenkingsrechten geheven overeenkomstig een tarief van 7%.<sup>177</sup> De ratio legis achter de tarieven voor de schenking van roerende goederen is dat de fiscus

---

<sup>173</sup> Adm. Besl. 7 december 1978, *Rec.gén.enr.not.* 1979, nr. 22447, 449; L. WEYTS, "Grensoverschrijdende schenkingen. Standpunt : Vlucht niet naar Nederland, vlucht naar Uw notaris : Een herbekijken van een roerende schenking om fiscale redenen over de grens heen getild ", *T.Not.* 2010, alf. 7-8, 389-391; N. LABEEUW en R. DEBLAUWE, "Schenking voor een Nederlandse notaris : geldig ? Waarom niet? ", *Successierechten* 2006, afl. 8, 3; A. VERBEKE en A. NIJS, *Vermogensplanning : praktisch en eenvoudig*, Antwerpen, Intersentia, 2005, 104; A. VERBEKE, 'Combi-schenking', in H. CASMAN, Y.-H. LELEU en A. VERBEKE, *Eigenzinnig familiaalvermogensrecht*, Brussel, Larcier, 2005, 147.

<sup>174</sup> Art. 7 W.Succ.; D.F.M.M. ZAMAN, "Nederbelgische schenkingen : een loterij zonder nieten?", *T.Not.* 2010, alf. 7-8, 394.

<sup>175</sup> N. LABEEUW en R. DEBLAUWE, "Schenking voor een Nederlandse notaris : geldig ? Waarom niet? ", *Successierechten* 2006, afl. 8, 1.

<sup>176</sup> Artikel 1 Wet 28 juni 1956 inzake heffing van de rechten van successie, van schenking en van overgang; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 46.

<sup>177</sup> L. WEYTS, "Standpunt : Vlucht niet naar Nederland, vlucht naar Uw notaris : Een herbekijken van een roerende schenking om fiscale redenen over de grens heen getild ", *T.Not.* 2010, alf. 7-8, 387.

zich op die manier een beeld kan vormen omtrent de roerende goederen die een burger heeft. De wetgever trachtte op deze wijze niet geregistreerde handgiften te bestrijden.<sup>178</sup>

De schenking via een buitenlandse notaris brengt niet het verhoopte resultaat met zich mee wanneer men onroerende goederen wenst te schenken. De registratie van de schenkingsakte is overeenkomstig artikel 19, 2° W. Reg. namelijk verplicht voorgeschreven voor alle overdrachten van in België gelegen onroerende goederen of van een notariële akte verleden voor een Belgische notaris. Er zullen nog steeds schenkingsrechten overeenkomstig artikel 131 W. Reg. geheven worden voor de schenking via een buitenlandse notaris van een in België gelegen onroerend goed.<sup>179</sup>

54. De geldigheid van een schenking via een buitenlandse notaris kan eveneens afgeleid worden uit artikel 7 W. Succ. De begiftigde dient alsnog successierechten te betalen indien de schenker overlijdt binnen een periode van drie jaar volgend op de schenking. Successierechten worden enkel nog geheven indien geen registratierechten voor de schenking werden betaald. De Nederlandse schenking vormt in dat geval geen uitsluiting van de heffing van Belgische successierechten en blijft aldus onderworpen aan de heffing ervan.<sup>180</sup> Men kan de toepassing van artikel 7 W. Succ. vermijden door net voor de dood nog een roerende schenking voor een Belgische notaris te laten doorvoeren waarbij men registratierechten betaald. Men kan hierbij zelfs volstaan met een eenzijdige erkenning van de begiftigde. Voor de bankgift is een dergelijke eenzijdige erkenning uitgesloten.<sup>181</sup> Men kan ook een overlijdensrisicoverzekering aangaan om de heffing van successierechten te vermijden bij een plots overlijden.<sup>182</sup>

### **2.3.2. Geen fiscaal misbruik:**

55. Een schenking verleden voor een buitenlandse notaris geeft geen aanleiding tot de toepassing van de antimisbruikbepalingen van artikel 344 § 1 WIB en artikel 18 § 2 W. Reg. De antimisbruikregeling is namelijk enkel van toepassing op akten die aan de registratieverplichting onderworpen zijn. De belastingplichtige wenst zich door de schenking via een buitenlandse notaris buiten het toepassingsgebied van de belastingheffende bepaling van artikel 131 Vl. W. Reg. te plaatsen. Het doel en de strekking van artikel 131 Vl. W. Reg. werd als volgt door de wetgever omschreven :*“De praktijk leert dat zelden schenkingen gebeuren van roerende goederen die aanleiding geven tot de heffing van de door artikel 131 W. Reg. voorziene rechten. De inkomsten hieruit voor de Vlaamse schatkist blijven dan ook beperkt. Reden hiertoe is dat de Vlaamse schenkingsrechten eenvoudig te vermijden zijn via een handgift of schenking via een buitenlandse notaris. Daarom wenst de regering het regime van schenking van roerende goederen aantrekkelijker te maken door een verlaging van het huidige progressieve tarief.”*<sup>183</sup> Maar de schenking via een buitenlandse notaris leidt niet tot een kwalificatie als fiscaal misbruik omdat

<sup>178</sup> L. WEYTS, “Standpunt : Vlucht niet naar Nederland, vlucht naar Uw notaris : over schenkingen van roerend goed”, *T.Not.* 2010, alf. 7-8, 387; A. VERBEKE, “Schenken in binnen- en buitenland”, *T.E.P.* 2006, nr. 5, 381-382; B. CAPPELLE, “Notariële schenking van roerende goederen via Nederlandse notaris” in L. CAPPELLE (ed.), *Bijvoorbeeld. Modellen voor het bedrijfsleven*, VIII dln., Mechelen, Kluwer, losbl., 1.

<sup>179</sup> R. DE BLAUWE, “Vermogensplanning met vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid”, in X. (ed.), *Familiale vermogensplanning XXXste Postuniversitaire Cyclus Willy Delva 2003-2004*, Mechelen, Kluwer, 2004, 730; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 48.

<sup>180</sup> W. VERMEULEN en T. MELIS, “De nieuwe antimisbruikbepaling inzake schenkings- en successierechten: storm in een glas water?”, *Registratierechten* 2012, nr. 2, 17; L. WEYTS, “Standpunt : Vlucht niet naar Nederland, vlucht naar Uw notaris : over schenkingen van roerend goed”, *T.Not.* 2010, alf. 7-8, 389.

<sup>181</sup> Adm. Besl. 26 juli 2004, *Nieuwsbrief Reg. R.* 2005, nr. 3/5; Adm. Besl. 30 januari 2007, *Rep. RJ*, R 131/05.04 en R 131/18.01, *Rec.gén.enr.not.* 2007, nr. 25.840, 322.

<sup>182</sup> D.F.M.M. ZAMAN, “Nederbelgische schenkingen : een loterij zonder nieten?”, *T.Not.* 2010, alf. 7-8, 393; A. VERBEKE, “Schenken in binnen- en buitenland”, *T.E.P.* 2006, nr. 5, 382.

<sup>183</sup> Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2004, *Parl. St.* VI. Parl. 2003-2004, nr. 1948-1, 20.

de antimisbruikregeling niet van toepassing is. Het is natuurlijk voor een Belgische vermogensplanner nog steeds mogelijk om de schenkingsakte vrijwillig te registreren in België. Dan zullen registratierechten geheven worden overeenkomstig artikel 131 Vl. W. Reg.<sup>184</sup> De vermogensplanner dient voor de heffing van successierechten nog steeds rekening te houden met de toepassing van artikel 7 W. Succ. Voor de strekking van artikel 7 W. Succ. dient opnieuw beroep gedaan te worden op de parlementaire voorbereiding van de Wet van 11 oktober 1919. Hierin stelde de wetgever uitdrukkelijk: "*Les articles 5 à 9 sont inspirés de la législation hollandaise, constituent des dispositions préventives de la fraude. Elles tendent, à empêcher que, de son vivant, le défunt ne dispose de ses biens au profit des personnes auxquelles il entend laisser sa succession, et ce à l'abri de tout impôt ou en payant un droit d'enregistrement inférieur au droit de succession qui aurait été normalement exigible*".<sup>185</sup>

De fiscale administratie kan wel nog steeds fiscaal misbruik vaststellen indien deze schenking deel uitmaakt van een kunstmatige constructie. De schenking wordt hierbij gesteld met het oog op belastingontwijking. Voor schenkingen via een buitenlandse notaris zal het moeilijker zijn om tegenbewijs te leveren. Het feit dat men de schenking via een buitenlandse notaris laat verlijden toont aan dat men de Belgische fiscale grondslagen tracht te vermijden. De belastingplichtige kan wel nog steeds proberen het fiscaal misbruik te weerleggen door aan te tonen dat financiële, economische, civielrechtelijke, patrimoniale of affectieve redenen aan de basis liggen van de schenking. Een begunstigingsinzicht zal vaak aan de schenking ten grondslag liggen.

56. Ik ben van mening dat belastingontwijking vaak de doorslaggevende drijfveer van de schenker zal vormen bij de keuze voor een schenking via een buitenlandse notaris. Men doet namelijk vaak een beroep op een buitenlandse notaris om de heffing van de Belgische registratierechten te vermijden. Men mag echter niet uit het oog verliezen dat ook andere motieven aan de uitvoering van de rechtshandeling ten grondslag kunnen liggen. Ik ben van oordeel dat het niet ondenkbaar is dat de schenking via een buitenlandse notaris ingegeven wordt door civielrechtelijke of affectieve motieven. Ook financiële of economische doeleinden kunnen in de rechtspraktijk doorslaggevend zijn. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn bij de schenking van de aandelen op naam met een Nederlandse certificering van aandelen. De fiscus zal aldus een beslissing dienen te nemen op basis van het dossier van de belastingplichtige.

### **2.3.3. Estate planning in Nederland**

57. Onder het nieuwe Nederlandse schenkingsrecht gelden geen vormvereisten meer voor de schenking. Een notariële akte is bijgevolg niet meer vereist voor het verlijden van een schenking. Er bestaat één uitzondering op deze regel meer bepaald voor de schenkingen des doods of *de donatio mortis causa*. Anders dan in België wordt een dergelijke schenking *causa mortis* in Nederland niet verboden. Voor deze schenking is wel een notariële akte vereist. Het gaat dan om een schenking die tot doel heeft pas uitwerking te verkrijgen na het overlijden van de schenker. Het algemeen contractenrecht zal van toepassing zijn op deze rechtsfiguur.<sup>186</sup>

---

<sup>184</sup> W. VERMEULEN en T. MELIS, "De nieuwe antimisbruikbepaling inzake schenkings- en successierechten: storm in een glas water?", *Registratierechten* 2012, nr. 2, 17.

<sup>185</sup> *Projet de loi apportant des modifications aux lois sur les droits de succession, d'enregistrement et de transcription, Parl. St. Kamer 1918-1919, nr. 109, 6.*

<sup>186</sup> Art. 894 B.W.; W. PINTENS, C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 713; B.CARDOEN en N. VANDEBEEK, *Nalatenschap met buitenlands onroerend goed : overzicht van internationaal privaatrecht van België, Luxemburg, Nederland en Frankrijk*, Antwerpen, Kluwer, 2006, 361; M.J. VAN MOURIK, "De Nederlandse notaris en de vermogensplanning", *T.E.P.* 2011, nr. 4, 202-204.

In Nederland heeft men met de inwerkingtreding van het nieuwe erfrecht ook een nieuw schenkingsrecht tot stand gebracht. In dit schenkingsrecht staan twee rechtsfiguren. Enerzijds voorziet men in de *schenking*. De rechtsfiguur van de schenking vereist in Nederland een overeenkomst waarbij er sprake moet zijn van een verarming om niet in hoofde van de schenker en verrijking om niet in hoofde van de begiftigde.<sup>187</sup> Er moet een vermogensverschuiving plaatsvinden waarbij de schenker het inzicht heeft om de begiftigde te begunstigen. Het is vereist dat de handeling uit vrijgevigheid wordt ingegeven en dat er geen tegenprestatie dient geleverd te worden opdat de schenking voldoet aan de vereiste van 'om niet'. Men stelt in de praktijk van de vermogensplanning vast dat schenkingen niet langer louter uit vrijgevigheid worden ingegeven. Fiscale redenen geven namelijk steeds meer de doorslag.<sup>188</sup> Anderzijds spreekt men van een *gift*. In Nederland vormt een gift "iedere handeling die er toe strekt dat degenen die de handeling verricht, een ander ten koste van eigen vermogen verrijkt." Opdat er sprake kan zijn van een gift is wel vereist dat de begunstigde de prestatie heeft ontvangen of er aanspraak op kan maken.<sup>189</sup> Een schenking is steeds een gift, maar een gift is niet steeds een schenking.<sup>190</sup>

58. De Nederlandse vermogensplanner beschikt in de eerste plaats over de mogelijkheid om een beroep te doen op de *schenking 'op papier'*. Het gaat dan om een schenking verleden bij een notariële akte. De schenkingsakte is vormloos en obligatoir. In Nederland bestaan twee vormen van een dergelijke schenking. Enerzijds kan het gaan om een *schuldigerkenning* waarbij de schenker daadwerkelijk een bepaald in geld waardeerbaar bedrag schenkt aan zijn kinderen. Dit bedrag is meestal beperkt tot de som die vrijgesteld is van belastingen. De kinderen kunnen dit geschonken bedrag wel pas opeisen bij het overlijden van de schenker. Anderzijds kan het gaan om een *schenking en teruglening*. In dat geval vindt eerst een schenking van een bepaald geldbedrag plaats van de schenker naar zijn kinderen. Daaropvolgend leent de schenker dit bedrag terug van de kinderen. Twee overeenkomsten kunnen hierbij onderscheiden worden met enerzijds een schenking en anderzijds een overeenkomst van geldlening. De notariële schenkingsakte heeft als voordeel dat de schenker er modaliteiten aan kan verbinden. Zo is het mogelijk om een uitsluitingsclausule te bedingen. Men tracht door het opnemen van een dergelijke clausule te vermijden dat het geschonkene in de huwelijksgemeenschap van de begiftigde zal vallen.<sup>191</sup>

59. Daarnaast wordt in de Nederlandse praktijk van de familiale vermogensplanning gebruik gemaakt van de *tweetraps-schenking of de fidei-commisaire schenking*. Deze mogelijkheid bestaat in België in de techniek van de fidei commis de residuo. Bij de schenking aan een eerste begiftigde, de bezwaarde, wordt bedongen dat hetgeen overblijft van de schenking, het residuum, bij overlijden van de eerste

---

<sup>187</sup> Art. 7:175, lid 1 Burgerlijk Wetboek.

<sup>188</sup> H.R. 8 april 1927, *N.J.* 1927, 1202, W. 11 663; H.R. 17 december 1936, *N.J.* 1937, 650 en H.R. 18 januari 1946, *N.J.* 1946, 99; J.W. ZWEMMER, *Schenking*, Zwolle, Tjeenk Willink, 2002, 134; M.J. VAN MOURIK, "De Nederlandse notaris en de vermogensplanning", *T.E.P.* 2011, nr. 4, 202; H. SCHUTTEVAER, en J.W. ZWEMMER, *De Nederlandse Successiewetgeving : Civiel- en fiscaalrechterlijke beschouwingen over de verkrijgingen krachtens erfrecht of schenking*, Deventer, Kluwer, 1998, 132-133.

<sup>189</sup> Art. 7:186, lid 2 Burgerlijk Wetboek.

<sup>190</sup> B. CARDOEN en N. VANDEBEEK, *Nalatenschap met buitenlands onroerend goed : overzicht van internationaal privaatrecht van België, Luxemburg, Nederland en Frankrijk*, Antwerpen, Kluwer, 2006, 360-361; H. SCHUTTEVAER, en J.W. ZWEMMER, *De Nederlandse Successiewetgeving : Civiel- en fiscaalrechterlijke beschouwingen over de verkrijgingen krachtens erfrecht of schenking*, Deventer, Kluwer, 1998, 38.

<sup>191</sup> M.J. VAN MOURIK, "De Nederlandse notaris en de vermogensplanning", *T.E.P.* 2011, nr. 4, 202-203 en 204-205; I. PRINSSEN, *Fiscale aspecten van schenkingen*, Deventer, Kluwer, 2005, 74-75.

begiftigde overgaat naar een tweede begunstigde, de verwachter. De verwachter dient aangewezen te worden door de schenker. Hij/zij verwerft de schenking rechtstreeks van de schenker.<sup>192</sup>

60. In de Nederlandse praktijk van de vermogensplanning wordt ook steeds meer gebruik gemaakt van een trust. Sinds 2010 kan men hiervoor een beroep doen op de Stichting Afgescheiden Particulier Vermogen. Deze stichting vormt de gerechtigde van het familievermogen en beheert dit ook. Het familievermogen en de opbrengsten ervan vormen nog steeds de eigendom van de persoon die het in de stichting heeft ingebracht. Bij zijn overlijden zal het familievermogen toevallen aan zijn/haar erfgenamen.<sup>193</sup>

61. In Nederland werd reeds erkend dat de loutere feitelijke overlevering van een zaak een bezit verschaft. Het gaat hier om de overdracht door een handgift van roerende goederen en schuldvorderingen aan toonder. De Hoge Raad heeft reeds beslist dat de bezitsoverdracht constitutum possessorium voldoende is voor de vestiging van een schenking. De schenking van hand tot hand werd onder het oude Burgerlijk wetboek uitdrukkelijk geregeld in artikel 1724 O.B.W. Er is echter geen vergelijkbare bepaling terug te vinden onder het nieuwe burgerlijk wetboek.<sup>194</sup>

Schenkeningen onder ontbindende voorwaarden zijn geldig in Nederland. De reeds betaalde schenkingsrechten zullen worden terugbetaald bij de uitwerking van de ontbindende voorwaarde.<sup>195</sup> Voor schenkingen onder opschortende voorwaarde zal men pas tot de heffing van de schenkingsrechten overgaan bij de realisatie van de bedongen voorwaarde.<sup>196</sup>

62. De heffingsgrondslag voor het Nederlandse schenkingsrecht wordt niet in één artikel geregeld. De schenkingsrechten worden geheven "*over de waarde van al wat krachtens een schenking wordt verkregen van iemand die ten tijde van de schenking in Nederland woonde.*"<sup>197</sup> De schenkbelasting wordt krachtens artikel 5 lid 2 Successiewet geheven op hetgeen de begunstigde verworven heeft "*eventueel na aftrek van aan de schenking verbonden lasten en verplichtingen waardoor hetzij de schenker, hetzij een derde wordt gebaat.*" De aftrek van de door de schenker of een derde genoten lasten is logisch aangezien de begunstigde hierdoor ook minder zal verwerven.<sup>198</sup>

63. De Nederlandse erfbelasting vormt het equivalent van de Belgische successierechten. Voor schenkingen door ouders ten behoeve van hun kind(eren) wordt er op de eerste schijf van 118.254 euro een schenk- en erfbelasting geheven van 10%. Het bedrag boven 118.254 euro wordt onderworpen een tarief van 20%.<sup>199</sup> Voor de heffing van successierechten bestaat voorts een belangrijk verschil in termijn waarbinnen een schenking voor het overlijden van de schenker dient plaats te vinden. In België geldt voor de toepassing van artikel 7 W. Succ. een termijn van drie jaar voor het overlijden. In Nederland dient men een termijn van 180 dagen voor het overlijden te respecteren. Artikel 12, lid 1, eerste zin van

<sup>192</sup> M.J. VAN MOURIK, " De Nederlandse notaris en de vermogensplanning", *T.E.P.* 2011, nr. 4, 207.

<sup>193</sup> Art. 16 Successiewet 1956; Art. 17 Successiewet 1956; Art. 17, A Successiewet 1956; M.J. VAN MOURIK, " De Nederlandse notaris en de vermogensplanning", *T.E.P.* 2011, nr. 4, 208.

<sup>194</sup> J.W. ZWEMMER, *Schenking*, Zwolle, Tjeenk Willink, 2002, 135-136.

<sup>195</sup> H.R. 23 maart 1966, *B.N.B.* 1966/149, noot VAN DUYN; J.W. ZWEMMER, *Schenking*, Zwolle, Tjeenk Willink, 2002, 143-145; C.J. VAN ZEBEN en P.F. VAN DER HEIJDEN, *Compendium bijzondere overeenkomsten*, Deventer, Kluwer, 1998, 424-425.

<sup>196</sup> J.W. ZWEMMER, *Schenking*, Zwolle, Tjeenk Willink, 2002, 143-145.

<sup>197</sup> Art. 1, §1, 2° Successiewet 1956.

<sup>198</sup> J.W. ZWEMMER, *Schenking*, Zwolle, Tjeenk Willink, 2002, 159-160.

<sup>199</sup> Zie bijlage 1; Art. 24 Successiewet 1956; D.F.M.M. ZAMAN, " Nederbelgische schenkingen : een loterij zonder nieten?", *T.Not.* 2010, alf. 7-8, 392.

de Nederlandse Successiewet 1956 bepaalt namelijk dat "Al wat binnen 180 dagen aan het overlijden voorafgegaan is geschonken door een erflater, die ten tijde van dat overlijden in Nederland woonde, wordt, voor de regeling van de erfbelasting, geacht krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen."<sup>200</sup>

## 2.4. GEFASEERDE SCHENKING VAN ONROERENDE GOEDEREN MET TUSSENPERIODE VAN MEER DAN DRIE JAAR

### 2.4.1. Begripsomschrijving

64. Ook onroerende goederen worden in de praktijk van de familiale vermogensplanning geschonken. Voor de schenking van onroerende goederen is wel een notariële schenkingsakte vereist. Schenkingsrechten zijn verschuldigd bij de registratie van een dergelijke akte. Deze rechten worden geheven overeenkomstig een progressieve tarifiering van artikel 131 W. Reg.<sup>201</sup>

65. Het zijn vaak ouders die een onroerend goed wensen over te dragen aan hun kinderen. De ouders beschikken hierbij over een keuze tussen diverse vormen van schenkingen en modaliteiten. Vooreerst is het mogelijk dat de ouders een rechtstreekse schenking van het onroerend goed doen ten voordele van hun kind(eren). Het voordeel van een rechtstreekse schenking is dat de overige residuaire erfgenamen niet aanwezig dienen te zijn bij het verlijden van de schenkingsakte. Dit houdt wel het risico in dat bij het opvallen van de nalatenschap deze erfgenamen hun recht op de eerbiediging van hun reserve kunnen laten gelden.<sup>202</sup> Een dergelijke schenking van onroerende goederen ten behoeve van hun kind wordt vermoed op voorschot van erfdeel te hebben plaatsgevonden. De schenking zal in elk geval aangerekend worden bij het bepalen van het beschikbaar deel in de nalatenschap. De begiftigde dient deze schenking in te brengen bij het opvallen van de nalatenschap.<sup>203</sup> Het onroerend goed dient in beginsel in natura ingebracht te worden wanneer het beschikbaar deel van de nalatenschap door de schenking van het onroerend goed werd overschreden.<sup>204</sup> Het is mogelijk om in de schenkingsakte een beding op te nemen omtrent de verdere uitvoering van de inbreng. De schenker mag de begiftigde vrijstellen van de volledige inbreng. Hij kan de begiftigde ook vrijstellen van een inbreng in natura. Een minderheidsstrekking in de rechtsleer verdedigd dat het in dat geval gaat om een verboden overeenkomst over een nog niet opgevallen nalatenschap.<sup>205</sup> De meerderheid van de auteurs in de rechtsleer verdedigt echter de geldigheid van dergelijke bedingen. Ze baseren zich hiervoor op het principe van "qui peut le plus, peut le moins". Deze strekking stelt dat de schenker de uitvoering van de inbreng kan bepalen zoals hij dat zelf

<sup>200</sup> Art. 12 Successiewet 1956; D.F.M.M. ZAMAN, "Nederbelgische schenkingen : een loterij zonder nieten?", *T.Not.* 2010, alf. 7-8, 393; K.L.H. VAN MENS en F. HOUWER, "De Nederlandse fiscale leeuw : hij brult !", *T.F.R.* 2006, nr. 305, 603; F. SONNEVELDT en M. RIETDIJK, "Wijzigingen in de Nederlandse successiewetgeving", *T.F.R.* 2003, nr. 249, 895.

<sup>201</sup> H. COOLS, K. VAN BOXSTAEL en S. VAN UYTBERGEN, *Praktisch successierecht*, Berchem, De Boeck, 2011, 193.

<sup>202</sup> N. BAUGNIET, "Les donations immobilières", in N. BAUGNIET en J.F. TAYMANS (eds.), *Les aspects civils ( et fiscaux) de la planification successorale*, Louvain-La-Neuve, Academia Bruylant, 2008, 101 ; M. GREGOIRE, "Règles relatives au rapport et à la réserve" in J. L. RENCHON en B. CARTUYVELS (ed.), *Les sociétés et le patrimoine familial : convergences et confrontations*, Brussel, Bruylant, 1996, 404-413.

<sup>203</sup> N. BAUGNIET, "Les donations immobilières", in N. BAUGNIET en J.F. TAYMANS (eds.), *Les aspects civils ( et fiscaux) de la planification successorale*, Louvain-La-Neuve, Academia Bruylant, 2008, 101 ; P. DE PAGE en I. DE STEFANI, "La transmission immobilière successorale ou la perspective successorale, en ce compris les aspects de droit international privé " in A. CULOT, P. DE PAGE, I. DE STEFANI, J. DEBLANDRE, P. DELNOY, C. GAIONI, B. HUTS, J. LARIDINOIS, L. ROUSSEAU( eds. ), *Actualités civiles et fiscales en droit successorale*, Louvain-La-Neuve, Anthemis, 2006, 172-176.

<sup>204</sup> Art. 866 Burgerlijk Wetboek ; N. BAUGNIET, "Les donations immobilières", in N. BAUGNIET en J.F. TAYMANS (eds.), *Les aspects civils ( et fiscaux) de la planification successorale*, Louvain-La-Neuve, Academia Bruylant, 2008, 104 ; M. GREGOIRE, "Transmission dy patrimoine immobilier" in A. DELIEGE en E. BEGUIN (ed.), *Les arrangements de famille*, Brussel, Story-Scientia, 1990, 13-16.

<sup>205</sup> Zie N. BAUGNIET, "Les donations immobilières", in N. BAUGNIET en J.F. TAYMANS (eds.), *Les aspects civils ( et fiscaux) de la planification successorale*, Louvain-La-Neuve, Academia Bruylant, 2008, 102-104.

wenst.<sup>206</sup> Zo stelde DE PAGE : *“Puisque le défunt peut dispenser le donataire de tout rapport (art. 843), il peut à plus forte raison le dispenser d’un mode de rapport parfois gênant, le rapport en natura. En ce cas, le donataire est libre de rapporter en nature ou en moins prenant.”*<sup>207</sup> C. DE WULF stipuleert hiervoor dat de vrijstelling van de inbreng in natura een combinatie vormt van twee in het Burgerlijk Wetboek toegestane rechtsfiguren. Het gaat meer bepaald om een voorschot op erfdeel en een vrijstelling van de inbreng.<sup>208</sup>

66. Ten tweede kunnen de ouders de onroerende goederen ook schenken onder voorbehoud van vruchtgebruik. Men dient hiervoor wel rekening te houden worden met artikel 918 B.W. Deze bepaling stipuleert : *“De waarde in volle eigendom van de goederen die aan een van de erfgerechtigden in de rechte lijn vervreemd zijn met voorbehoud van het vruchtgebruik, wordt toegerekend op het beschikbaar gedeelte; en het overschot, indien er een is, wordt in de massa ingebracht.”* De wetgever trachtte hierdoor de reservataire erfgenamen te beschermen tegen fraude. De wetgever bepaalde dat de vervreemding van de goederen onder voorbehoud van vruchtgebruik als schenking dient beschouwd te worden. De goederen worden ingevolge artikel 918 B.W. geacht voorwerp uit te maken van de schenking en dienen ingebracht te worden in de fictieve massa.<sup>209</sup>

67. Ten derde kunnen de ouders de verdeling bedingen bij een schenking van een onroerende goed. De ascendentenverdeling wordt geregeld door de artikelen 1075 B.W. tot 1080 B.W. Een authentieke akte is vereist voor een schenking met een ascendentenverdeling. De descendent kan zijn goederen ook in meerdere authentieke aktes op verschillende tijdstippen verdelen. De verdeling kan enkel betrekking hebben op tegenwoordige goederen.<sup>210</sup> Voor de ascendentenverdeling is een uitdrukkelijke aanvaarding van alle afstammelingen vereist. Alle afstammelingen dienen bij de verdeling betrokken te worden. Hierbij bepaalt artikel 1078 B.W.: *“Indien de verdeling niet gemaakt is tussen alle kinderen die ten tijde van het overlijden in leven zijn, en de afstammelingen van de vooroverleden kinderen, is de ganse verdeling nietig.”* De verdeling wordt, anders dan bij een dubbele akte, door de descendent zelf opgemaakt. De verdeling zal dus volledig overeenkomstig de wil van de descendent(en) plaatsvinden.<sup>211</sup>

Daarnaast is vereist dat een werkelijke verdeling wordt opgesteld. Het louter toebedelen van bepaalde goederen aan bepaalde afstammelingen is niet voldoende. De descendent moet de samenstelling van elke kavel duidelijk en gedetailleerd opstellen. De descendent dient zich hierbij niet

---

<sup>206</sup> Zie F. LAURENT, *Principes de droit civil*, deel XI, Brussel, 1874, 9 ; J. VAN DE VORST, “Etude pratique sur les précautions à prendre dans les actes de donation pour que le donateur conserve intacte la faculté de disposer de la quotité disponible”, *Rev.prat.not.b.* 1939, 322 ; A. KLUYSKENS, *Beginnselen van burgerlijk recht. De erfenissen.*, Antwerpen, Standaard- Boekhandel, 1944, 283 ; S. NUDELHOLC, “La programmation patrimoniale en présence d’un enfant aux besoins particuliers”, in L. LELEU, *Aspects actuels de la programmation patrimoniale dans la famille. Actes du colloque de l’Association « Famille & Droit » Liège. 25 novembre 2005*, Brussel, Bruylant, 2006, 69.

<sup>207</sup> H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil*, VIII/1, Brussel, Bruylant, 1962, 965.

<sup>208</sup> C. DE WULF, *Notarieel familierecht en familiaal vermogensrecht. Opstellen van notariële akten*, Mechelen, Kluwer, 2003, 404-406.

<sup>209</sup> Voor schenkingen van onroerende goederen met voorbehoud van vruchtgebruik dient wel rekening gehouden te worden met artikel 47 tot artikel 50 Wetboek Registratierechten. E. DE WILDE D’ESTMAEL, “Les donations”, in *Rép.Not., Successions, donations et testaments*, III/VII, Brussel, Larcier, 1995, 138 ; N. BAUGNIET, “Les donations immobilières”, in N. BAUGNIET en J.F. TAYMANS (eds.), *Les aspects civils ( et fiscaux) de la planification successorale*, Louvain-La-Neuve, Academia Bruylant, 2008, 109-111.

<sup>210</sup> Art. 1076, lid 2 Burgerlijk Wetboek.

<sup>211</sup> N. BAUGNIET, “Les donations immobilières”, in N. BAUGNIET en J.F. TAYMANS (eds.), *Les aspects civils ( et fiscaux) de la planification successorale*, Louvain-La-Neuve, Academia Bruylant, 2008, 120 ; A. CULOT, “Le partage d’ascendent et les droits d’enregistrement” in N. BAUGNIET en J.F. TAYMANS (eds.), *Les aspects civils ( et fiscaux) de la planification successorale*, Louvain-La-Neuve, Academia Bruylant, 2008, 130 ; N. VANDEBEEK, *Schenkingen en legaten van onroerende goederen*, Mechelen, Kluwer, 2009, 27-29.



aan een strikte gelijkheid in natura te houden. Een gelijkheid in waarde van de diverse kavels is voldoende.<sup>212</sup> Een akte waarbij een onverdeeldheid van de goederen van de descendent tussen de ascendenten wordt gecreëerd vormt geen verdeling door de descendent.<sup>213</sup> Het is wel mogelijk om alle goederen aan een van de kinderen te schenken onder de last om een bepaalde geldsom aan de andere bij de akte betrokken kinderen te betalen.<sup>214</sup> De verdeling dient niet alle goederen te betreffen. Bij het overlijden zal een verdeling overeenkomstig de wet plaatsvinden voor goederen die niet conventioneel werden verdeeld.<sup>215</sup> Het voordeel van een schenking met een dergelijke conventionele verdeling is natuurlijk dat er rekening wordt gehouden met de wil van de descendent. Men tracht eventuele conflicten bij het openvallen van de nalatenschap te vermijden. Deze doelstelling van de verdeling blijkt echter in de praktijk vaak geen succes.<sup>216</sup>

68. Tot slot bestaat er voor de ouders nog de mogelijkheid van de dubbele akte. Hierbij worden twee afzonderlijke akten opgesteld. Enerzijds wordt een akte verleend aan de schenking op voorschot van erfdeel. Anderzijds wordt een verdelingsakte opgesteld. De verdelingsakte wordt, in tegenstelling tot de verdeling door descendent, opgesteld tussen de kinderen (in eventuele aanwezigheid van de ouders).<sup>217</sup> Men tracht hierdoor de instelling van de vordering tot inkorting na het overlijden van de descendent te vermijden. De schenking door middel van een dubbele akte verleent de meeste rechtszekerheid omwille van het akkoord van de ascendenten met de verdeling. De ascendenten verwerven een gelijk deel van hun ouders. De descendent is in staat om zijn volledige vermogen te schenken met eerbiediging van de rechten van alle betrokken ascendenten.<sup>218</sup>

69. De vermogensplanner dient voor schenkingen van onroerende goederen rekening te houden met een driejarige termijn. In Vlaanderen dient namelijk tussen elke schenking van een onroerend goed minstens drie jaar verstreken te zijn. Deze vereiste geldt enkel voor schenkingen door dezelfde schenker ten behoeve van, voor elke schenking, dezelfde begunstigde. Indien men deze termijn niet respecteert riskeert men onder de toepassing te vallen van het progressievoorbehoud voor schenkingsrechten van artikel 137 VI. W. Reg. In deze laatste bepaling staat gestipuleerd dat "*ter bepaling van het op een*

---

<sup>212</sup> N. BAUGNIET, "Les donations immobilières", in N. BAUGNIET en J.F. TAYMANS (eds.), *Les aspects civils (et fiscaux) de la planification successorale*, Louvain-La-Neuve, Academia Bruylant, 2008, 117-118; A. CULOT, "Le partage d'ascendant et les droits d'enregistrement" in N. BAUGNIET en J.F. TAYMANS (eds.), *Les aspects civils (et fiscaux) de la planification successorale*, Louvain-La-Neuve, Academia Bruylant, 2008, 130.

<sup>213</sup> Gent 15 mei 1997, *T.Not.* 1998, 38; A. CULOT, "Le partage d'ascendant et les droits d'enregistrement" in N. BAUGNIET en J.F. TAYMANS (eds.), *Les aspects civils (et fiscaux) de la planification successorale*, Louvain-La-Neuve, Academia Bruylant, 2008, 130.

<sup>214</sup> Cass. 23 april 1982, *Pas.* 1982, I, 960, *T.Not.* 1982, 177, *Rev.not.b.* 1982, 486, *Rec.gén.enr.not.* 1985, 1985, 224; Brussel 27 juni 1955, *Rec.gén.enr.not.* 1961, 87; A. CULOT, "Le partage d'ascendant et les droits d'enregistrement" in N. BAUGNIET en J.F. TAYMANS (eds.), *Les aspects civils (et fiscaux) de la planification successorale*, Louvain-La-Neuve, Academia Bruylant, 2008, 131.

<sup>215</sup> Art. 1077 Burgerlijk Wetboek.

<sup>216</sup> N. BAUGNIET, "Les donations immobilières", in N. BAUGNIET en J.F. TAYMANS (eds.), *Les aspects civils (et fiscaux) de la planification successorale*, Louvain-La-Neuve, Academia Bruylant, 2008, 120; A. CULOT, "Le partage d'ascendant et les droits d'enregistrement" in N. BAUGNIET en J.F. TAYMANS (eds.), *Les aspects civils (et fiscaux) de la planification successorale*, Louvain-La-Neuve, Academia Bruylant, 2008, 130; N. VANDEBEEK, *Schenkingen en legaten van onroerende goederen*, Mechelen, Kluwer, 2009, 27-29.

<sup>217</sup> In de rechtspraak werd al enkele keren uitspraak gedaan over de kwalificatie als de verdeling door de descendent dan wel een dubbele akte. Zie Antwerpen 25 juni 1986, *TBBR* 1988, 78, noot H. DE DECKER, *Rec.gén.enr.not.* 1989, 393; Brussel 26 oktober 1996, *A.J.T.* 1997-1998, 177, noot F. LOGGHE; Brussel 19 februari 1986, *R.G.D.C.* 1988, 74, noot H. DE DECKER.; Bergen 15 mei 2006, *J.T.* 2006, 548; *Rev.not.b.* 2007, afl. 3004, 29, noot J.SACE; N. BAUGNIET, "Les donations immobilières", in N. BAUGNIET en J.F. TAYMANS (eds.), *Les aspects civils (et fiscaux) de la planification successorale*, Louvain-La-Neuve, Academia Bruylant, 2008, 125-127.

<sup>218</sup> E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Transférer son patrimoine dans le cadre d'une planification successorale*, Waterloo, Kluwer, 2007, 342; N. BAUGNIET, "Les donations immobilières", in N. BAUGNIET en J.F. TAYMANS (eds.), *Les aspects civils (et fiscaux) de la planification successorale*, Louvain-La-Neuve, Academia Bruylant, 2008, 127-128.

*schenking van onroerende goederen toepasselijk tarief, wordt de desbetreffende belastbare grondslag gevoegd bij de som die heeft gediend tot grondslag van heffing op de schenkingen van onroerende goederen welke reeds tussen dezelfde partijen zijn voorgekomen en vastgesteld werden door akten die dagtekenen van minder dan drie jaar vóór de datum der nieuwe schenking en vóór laatstbedoelde datum geregistreerd werden of verplicht registreerbaar geworden zijn.”( cf. Infra 56, nr. 73).<sup>219</sup>*

70. De regel van progressievoorbehoud of het opduweffect wordt voor successierechten gestipuleerd in artikel 66bis lid 1 Vl. W. Succ. De progressieve heffing van successierechten geldt niet in het geval van *“schenkingen van percelen grond die volgens de stedenbouwkundige voorschriften bestemd zijn voor woningbouw en waarop het in artikel 140nonies, sub a), van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten bepaalde evenredig recht werd geheven”.*<sup>220</sup> Dit betekent dat de begunstigde niet onderworpen wordt aan de progressieve heffing van successierechten wanneer bij het overlijden van de schenker blijkt dat geen drie jaar verlopen is tussen de schenking van een onroerend goed en de opvolgende schenking van een bouwgrond tegen het Vlaams gunsttarief. Artikel 48 § 2 Vl. W. Succ. is nog wel nog steeds van toepassing op schenkingen in rechte lijn, tussen echtgenoten of tussen samenwonenden. De successierechtentarifering wordt per rechtverkrijgende toegepast op enerzijds het netto-aandeel in de onroerende goederen en anderzijds op het netto-aandeel in de roerende goederen.

71. De toepassing van de driejarige termijn van artikel 66bis lid 1 W. Succ. en artikel 137 Vl. W. Reg. wordt bepaald door de werkelijke aard van het geschonken goed. Het dient met name te gaan om een onroerend goed. Wanneer dit het geval is speelt het progressievoorbehoud automatisch. De fiscus heeft in de administratieve circulaire van 7 april 2004 gesteld: *“Artikel 137 Vl. W. Reg. brengt mee dat de regel van het progressievoorbehoud voortaan enkel nog van toepassing is bij kort opeenvolgende schenkingen van onroerende goederen of daarmee gelijkgestelde goederen die onderworpen zijn hetzij aan het tarief van artikel 131 § 1 Vl. W. Reg., hetzij aan het tarief van artikel 140nonies VL. W. Reg.”*<sup>221</sup> Zo zal een schenking van een huis gevolgd door een schenking van een perceel bouwgrond onderworpen worden aan de regel van artikel 137 Vl. W. Reg. De effectieve bestemming van het geschonken goed is irrelevant. Ook voor de schenking van een bouwgrond, een gezinswoning, een tweede verblijf dienen de opeenvolgende schenkingen plaats te vinden meer dan drie jaar na de vorige schenking.<sup>222</sup>

72. De fictiebepaling van artikel 7 W. Succ. geldt niet voor onroerende goederen. Schenkingsrechten zijn namelijk bij schenkingen van onroerende goederen reeds geheven omwille van de verplichting van de registratie van de notariële akte in gevolge artikel 19, 2<sup>o</sup> W. Reg. De fiscale administratie acht schenkingen van onroerende goederen die gelegen zijn in het buitenland uitgesloten van de toepassing van artikel 7 W. Succ.<sup>223</sup> Deze laatste bepaling is enkel van toepassing op de schenking van roerende

---

<sup>219</sup> Art. 137 Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten Vlaams Gewest, BS 1 december 1939; H. COOLS, K. VAN BOXSTAEL en S. VAN UYTBERGEN, *Praktisch successierecht*, Berchem, De Boeck, 2011, 193.

<sup>220</sup> Art. 66bis, lid 2, eerste streepje Wetboek 31 maart 1936 der Successierechten Vlaams Gewest, BS 7 april 1936; A. CULOT, “Le rapport et les droits de succession ” in N. BAUGNIET en J.F. TAYMANS (eds.), *Les aspects civils ( et fiscaux) de la planification successorale*, Louvain-La-Neuve, Academia Bruylant, 2008,134-135.

<sup>221</sup> FOD FINANCIËN, Circ. nr. 5/2004 van 7 april 2004, nr. 4 , AFZ 9/2004 - Dos. E.E./L. 137, [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be) ; H. PELGROMS, “ Overzicht van de nieuwe Vlaamse schenkingsrechten. Vlaams Decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2004 van 19 december 2003.”, *T.Not.* 2004, afl. 1 , 2-11.

<sup>222</sup> N. VANDEBEEK, *Schenkingen en legaten van onroerende goederen*, Mechelen , Kluwer, 2009, 32e- 32f.

<sup>223</sup> Adm. Besl. 4 mei 1929, E.E. 32.157, onuitg., aangehaald door M. DONNAY en A. CULOT, , “*Droits de succession et de mutation par décès. Taxe compensatoire des droits de succession*”, in *Rép.not.. II/IV, Matières diverses*, Brussel, Larcier, 2007, losbl., 439, N. VANDEBEEK, *Schenkingen en legaten van onroerende goederen*, Mechelen, Kluwer, 2009, 271; J. DECUYPER en J. RUYSSVELDT, *Successierechten 2006-2007*, I, Mechelen, Kluwer, 2006, 120; D.

goederen die plaatsvinden binnen de drie jaar voor het overlijden. De fiscale administratie stelde reeds in een beslissing van 1 juni 1993 dat artikel 7 W. Succ. enkel van toepassing is op een niet geregistreerde schenking van roerende goederen.<sup>224</sup>

#### **2.4.2. Geen fiscaal misbruik:**

73. Een gefaseerde schenking waarbij onroerende goederen telkens met tussenperiodes van drie jaar worden geschonken vormt in beginsel geen fiscaal misbruik.<sup>225</sup> De gefaseerde schenking van onroerende goederen vormt namelijk een verrichting waarbij men tracht zich buiten het toepassingsgebied van de progressieve heffing van de registratierechten en de successierechten te plaatsen. Men tracht aldus de toepassing van artikel 137 VI. W. Reg. en artikel 66bis VI. W. Succ. te vermijden. De toepassing van artikel 137 VI. W. Reg. is beperkt tot onroerende goederen.<sup>226</sup> Het doel van artikel 137 VI. W. Reg. kan achterhaald worden door de letterlijke lezing van de bepaling. Het is overeenkomstig artikel 137 VI. W. Reg. aan te raden om onroerende goederen met een tussenperiode van drie jaar te schenken. De doelstelling van artikel 137 VI. W. Reg. bestaat erin om de som van de voorafgaande schenking toe te voegen aan de belastbare grondslag van de opvolgende schenking indien tussen beide schenkingen geen termijn van drie jaar werd geëerbiedigd. Registratierechten zullen alsnog overeenkomstig artikel 131 § 1 VI. W. Reg. geheven worden indien geen drie jaar verlopen is tussen de schenkingen van de onroerende goederen. De opvolgende schenking zal onderworpen worden aan een hogere tarifiering van schenkingsrechten. Er zullen ingevolge artikel 66 bis VI. W. Succ progressief successierechten geheven worden indien bij het overlijden van de schenker blijkt dat de drie jaar termijn niet werd gerespecteerd tussen de onderscheiden schenkingen.<sup>227</sup>

De fiscus kan wel nog steeds fiscaal misbruik vaststellen indien de economische doelstellingen van de fiscale wetgeving niet worden geëerbiedigd bij de schenking. De fiscus kan hierbij vaststellen dat de opeenvolgende schenkingen deel uitmaken van een kunstmatige constructie. De belastingplichtige zal hierop kunnen reageren door aan te tonen dat de schenkingen door patrimoniale, affectieve, financiële, economische, civielrechtelijke of persoonlijke redenen werden ingegeven. Voor de schenking van onroerende goederen door de ouders ten behoeve van hun kinderen zal vaak de begunstigingsintentie doorslaggevend zijn.

74. Ik ben van mening dat voor de gefaseerde schenking van onroerende goederen geen fiscaal misbruik zal kunnen vastgesteld worden. De gefaseerde schenking is namelijk een mogelijkheid die door de wetgever in artikel 137 VI. W. Reg. wordt geboden. De fiscus kan nog steeds een kunstmatige constructie vaststellen wanneer de schenkingen louter door fiscale motieven wordt ingegeven. Bij schenkingen van onroerende goederen door ouders zal volgens mij de begunstigingsintentie volstaan om het bewijs van de

---

DE GROOT, M. GHYSELEN en T. WUSTENBERGHS, *Handboek registratie- en successierechten*, Antwerpen, Intersentia, 2006, 234; E. DE WILDE D'ESTMAEL en C. THOMASSET, *Les donations. Aspects civil et fiscal*, Brussel, Créadif, 1996, 146; L. WEYTS, *Notarieel Fiscaal Recht. Deel 2. De aangifte van nalatenschap*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1997, 327.

<sup>224</sup> Adm. Besl. 1 juni 1993, *Rec. Gén.* 1993, n° 24282, 458; E. DE WILDE D'ESTMAEL, "Les successions et donations lorsqu'il y a un élément `extranéité`" in F. DEREME, E. DE WILDE D'ESTMAEL en S. VANHAELST, *Secret du patrimoine et de la planification*, Brussel, Larcier, 36.

<sup>225</sup> W. VERMEULEN en T. MELIS, "De nieuwe antimisbruikbepaling inzake schenkings- en successierechten: storm in een glas water?", *Registratierechten* 2012, nr. 2, 17-18.

<sup>226</sup> Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2004, *Parl. St.* VI. Parl. 2003-2004, nr. 1948-1, 21; Art. 9 Decreet van 15 december 2005 houdende verschillende wijzigingen in het Wetboek der Registratie-, Hypotheek en Griffierechten en in het Wetboek der Successierechten, *B.S.* 23 december 2005; A. VERBEKE, F. BUYSENS en H. DERYCKE, *Handboek Estate planning. Algemeen deel 2. Vermogensplanning met effect bij leven : schenking*, Gent, Larcier, 2005, 85.

<sup>227</sup> De tarieven voor de successierechten worden bepaald in artikel 48 § 1 W. Succ.

aanwezigheid van niet-fiscale motieven te leveren. De belastingplichtige kan zo de kwalificatie van fiscaal misbruik weerleggen.

### **2.4.3. Planification successorale van onroerende goederen in Frankrijk**

75. Het komt in de praktijk van de familiale vermogensplanning steeds vaker voor dat de vermogensplanner raad vraagt voor de schenking van zijn/ haar onroerend goed dat in Frankrijk gelegen is. Een schenking in Frankrijk dient, net zoals in België, in principe via een notariële akte verleden te worden. De aanvaarding van de schenking dient op uitdrukkelijke wijze door de begiftigde te gebeuren. Hij/zij kan aanvaarden in de schenkingsakte zelf dan wel in een opvolgende authentieke akte die bekend dient gemaakt te worden aan de schenker.

76. In Frankrijk bestaan diverse technieken binnen de familiale vermogensplanning voor de schenking van onroerende goederen. Vooreerst kan een onroerend goed rechtstreeks geschonken worden. Hiervoor is vereist dat de schenking in een notariële akte verleden wordt. Deze schenkingsakte dient geregistreerd te worden zodat schenkingsrechten kunnen geheven worden. Het is in Frankrijk zo dat de tarifiering voor de schenkingsrechten identiek is aan de tarieven voor de heffing van successierechten.<sup>228</sup>

De schenking van een onroerend goed onder voorbehoud van vruchtgebruik is in Frankrijk voordeliger dan in België. In België heft men de schenkingsrechten over de waarde in volle eigendom van het geschonken onroerend goed.<sup>229</sup> In Frankrijk wordt de schenkingsrechten slechts geheven op grond van de waarde van het vruchtgebruik en de waarde van de blote eigendom. Er wordt met de leeftijd van de vruchtgebruiker rekening gehouden voor de berekening van het aandeel in vruchtgebruik en het aandeel in blote eigendom in de waarde van het gehele onroerend goed.<sup>230</sup>

77. Voorts wordt in Frankrijk de mogelijkheid voorzien van een schenking-verdeling (*donation-partage*). Ouders zullen hierbij een onroerend goed schenken aan hun kinderen en de verdeling ervan bepalen. De verdeling gebeurt wel met eerbiediging van de gelijkheid tussen de kinderen.

De techniek van schenking met verdeling door de descendent wordt in België gebruikt om de progressiviteit van de registratietares te vermijden.<sup>231</sup> Op grond van artikel 1075 C.civ. is het voor de descendent mogelijk om zijn goederen te schenken aan zijn kinderen en de verdeling van deze goederen te bepalen. Het is in Frankrijk de descendent ook toegestaan de verdeling van zijn goederen te bepalen ten voordele van nakomelingen in verschillende graden.<sup>232</sup> De schenking-verdeling kan aldus over verschillende generaties heen uitwerking hebben. Zo is het voor de grootouder mogelijk om bij de

---

<sup>228</sup> Zie bijlage 3 ; A. LACOURT, " La donation immobilière : nettement plus avantageuse en France qu'en Belgique", *R.G.F.* 2004, afl. 11, 9 ; S. LEROND en G. DUMONT, "Les évolutions récentes de la fiscalité patrimoniale française", *T.F.R.* 2010, nr. 373, 6 ; G. JORION, *Planification successorale dans un contexte international : Etats – Unis, France, Belgique*, Brussel, Larcier, 2011, 160-165.

<sup>229</sup> Art. 131 Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten Vlaams Gewest, BS 1 december 1939.

<sup>230</sup> Zie Art. 669 Code général des impôts; A. LACOURT, " La donation immobilière : nettement plus avantageuse en France qu'en Belgique", *R.G.F.* 2004, afl. 11, 9 ; S. LEROND en G. DUMONT, "Les évolutions récentes de la fiscalité patrimoniale française", *T.F.R.* 2010, nr. 373, 6 ; G. JORION, *Planification successorale dans un contexte international*, Brussel, Larcier, 2011, 160-165

<sup>231</sup> A. LACOURT, " La donation immobilière : nettement plus avantageuse en France qu'en Belgique", *R.G.F.* 2004, afl. 11, 9 ; E. DE WILDE D'ESTMAEL, " Les successions et donations lorsqu'il y a un élément `extranéité" in F. DEREME, E. DE WILDE D'ESTMAEL en S. VANHAELST, *Secret du patrimoine et de la planification*, Brussel, Larcier, 50.

<sup>232</sup> Art. 1075-1 C. Civ; A. LACOURT, " Implications pour le résident belge de la réforme des droits de succession et de donation en France", *R.G.F.* 2008, nr. 3, 9-10.

verdeling ook kleinkinderen te betrekken zelfs indien de ouders van het (klein)kind nog in leven zijn.<sup>233</sup> Artikel 1078-4 C.Civ. bepaalt wel dat de kinderen van de schenker hun instemming dienen te verlenen aan de akte van de schenking-verdeling waarbij aan hun afstammelingen goederen worden toegewezen.

78. In Frankrijk wordt ook gebruik gemaakt van de gefaseerde schenking van onroerende goederen. Anders dan de driejaren termijn in België dient de vermogensplanner in Frankrijk een tussenperiode van tien jaar in acht te nemen enerzijds tussen opeenvolgende schenkingen onderling en anderzijds tussen de laatste schenking en het overlijden. De schenkingen vallen onder de draagwijdte van de zogenaamde *rappel fiscal* indien deze temporele termijn niet gerespecteerd wordt. Deze *rappel fiscal* vindt enkel toepassing indien de overleden schenker opeenvolgende schenkingen tot stand heeft gebracht ten voordele van dezelfde begunstigde. De *rappel fiscal* houdt in dat voor het bepalen van de tarieven voor de heffing van de schenkings- of successierechten de waarde van reeds geschonken goederen wordt toegevoegd aan de waarde van de goederen die het voorwerp vormen van de huidige opvolgende schenking. Er worden geen successie- of schenkingsrechten geheven indien het gaat om schenkingen die ter registratie werden aangeboden en uitwerking hebben verkregen meer dan tien jaar voor het overlijden. De tweede schenking zal niet meer kunnen genieten van vrijstellingen noch van tariefverminderingen wanneer de schenker of de overledene een schenking doet aan dezelfde begunstigde minder dan tien jaar na de voorafgaande schenking of voor zijn overlijden.<sup>234</sup>

79. Artikel 750 ter van de Code général des impôts dient bestudeerd te worden voor de toepassing *ratione loci* van de Franse schenkings- of successierechten. De Franse schenkings- of successierechten worden overeenkomstig deze bepaling geheven in drie gevallen. Ten eerste zullen schenkings- of successierechten geheven worden wanneer de fiscale woonplaats van de schenker, op het ogenblik van de schenking, of van de overledene, op het ogenblik van zijn/haar overlijden, in Frankrijk gelegen is. De schenkings- of successierechten geheven worden zowel op de in Frankrijk gelegen goederen als op de goederen gelegen buiten Frankrijk. Ten tweede zullen schenkings- of successierechten geheven worden op de in Frankrijk gelegen goederen. De fiscale woonplaats van de schenker of de overledene dient in dit geval niet in Frankrijk gevestigd te zijn. De heffing heeft betrekking zowel op roerende als op onroerende goederen. Ten derde zal de schenking onderworpen worden aan de heffing van de belasting wanneer de begunstigde, de erfgenaam of de legataris zijn fiscale woonplaats in Frankrijk heeft.<sup>235</sup> Artikel 750 ter Code général des impôts is echter enkel toepasselijk onder voorbehoud van afwijkende bepalingen uit overeenkomsten gesloten tussen landen. Het is hierbij van belang de overeenkomst tussen België en Frankrijk van 20 januari 1959 in overweging te nemen. Artikel 4, lid 1 van deze overeenkomst stipuleert namelijk: "*De onroerende goederen worden belast in de Staat waar ze gelegen zijn; de onroerende rechten worden belast in de Staat van de ligging van de onroerende goederen waarop die rechten slaan.*"

---

<sup>233</sup> A. LACOURT, "Implications pour le résident belge de la réforme des droits de succession et de donation en France", *R.G.F.* 2008, nr. 3, 9-10 ; S. LEROND en G. DUMONT, "Les évolutions récentes de la fiscalité patrimoniale française", *T.F.R.* 2010, nr. 373, 9.

<sup>234</sup> Art. 7 Loi 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011(1), nr. 2011-900, [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr); I. VERHULST, "Handgiften in Frankrijk en implicaties van 'Rappel Fiscal'", *Nieuwsbrief Successierechten* 2004, 1-4; A. LACOURT, "La donation immobilière : nettement plus avantageuse en France qu'en Belgique", *R.G.F.* 2004, afl. 11, 9 ; I. VERHULST en S. NELIS, "Een blik over de Franse grens inzake successierechten", *Successierechten* 2004-2005, nr. 10, 6 ; S. LEROND en G. DUMONT, "Les évolutions récentes de la fiscalité patrimoniale française", *T.F.R.* 2010, nr. 373, 8 ; S. LEROND en G. DUMONT, "Les principales modifications de la fiscalité patrimoniale française introduites par les lois de finances rectificatives pour 2011", *T.F.R.* 2012, 170.

<sup>235</sup> Het is wel vereist dat de begunstigde, de erfgenaam of de legataris van de trust fiscaal inwoner was voor tenminste zes jaar voorafgaandelijk aan het jaar waarin hij de geschonken goederen ontvangen heeft.

Hierdoor zal het Franse fiscaal recht van toepassing zijn op de schenking van het onroerend goed. De overeenkomst gesloten tussen België en Frankrijk heeft tot doel de dubbele belastingheffing op de schenking van het in buitenland gelegen onroerend goed te vermijden. Er zullen geen schenkingsrechten verschuldigd zijn in België voor onroerende goederen gelegen in Frankrijk. Wanneer men de Franse schenking wenst te registreren in België is enkel een algemeen vast schenkingsrecht van 25 euro verschuldigd. De bepaling van artikel 7 W. Succ. zal geen toepassing vinden op de schenking van onroerende goederen in het buitenland gelegen. De schenking van een in Frankrijk gelegen onroerend goed zal aldus onderworpen worden aan de Franse schenkings- of successierechten. <sup>236</sup>

## 2.5. SCHENKING ONDER LAST

### 2.5.1. Begripsomschrijving

80. Diverse lasten kunnen door de schenker aan een schenking verbonden worden. Een last houdt een verplichting in om iets te doen, iets niet te doen of iets te geven. Deze verplichting dient voldaan te worden door de begiftigde. Zo worden de last tot betaling van een lijfrente en de last van bijstand en levensonderhoud beschouwd als lasten verbonden aan schenkingen. Een dergelijke last kan voorgeschreven zijn ten voordele van een van de betrokken partijen, met name de schenker of de begiftigde, of ten voordele van derden. In dit laatste geval kan de last gekwalificeerd worden als een beding ten behoeve van een derde.<sup>237</sup> Het gaat dan om een onrechtstreekse schenking. Bij een periodieke last ten voordele van de schenker is het mogelijk om te bedingen dat deze last bij het overlijden van de schenker voortgezet wordt ten voordele van een derde.<sup>238</sup>

De last kan uitdrukkelijk in de schenkingsakte bedongen worden. Maar een last kan daarnaast ook op impliciete wijze ontstaan door de bedoeling van de partijen. Het is echter niet toegelaten om na de ondertekening van de schenkingsakte nog lasten te bepalen. Dit is niet meer mogelijk zelfs indien de begunstigde hiervoor zijn toestemming verleent.

De hoofdelijkheid bij een schenking met last houdt in dat iedere begunstigde enkel zijn deel van de last dient te verwezenlijken. De hoofdelijkheid geldt enkel bij schenkingen waarbij meerdere begunstigten betrokken zijn. De hoofdelijkheid dient wel expliciet voorzien te worden in de schenkingsakte zelf of moet met zekerheid afgeleid kunnen worden uit de bedoeling van de partijen. De opname van een beding van hoofdelijkheid volgt uit artikel 1202 B.W.<sup>239</sup>

Het is voor de begunstigde in principe mogelijk om voor de nakoming van zijn verplichting een beroep te doen op een derde. Deze mogelijkheid kan contractueel wel worden uitgesloten indien bedongen wordt dat de uitvoering van de verplichting *intuitu personae* dient te gebeuren.<sup>240</sup> De erfgenamen van de begunstigde zullen bij zijn overlijden niet tot de nakoming van de last gehouden zijn. Er kan best aan de schenker geadviseerd worden om in dergelijk geval een beding van conventionele terugkeer te voorzien in de schenkingsakte. Het is contractueel ook mogelijk om te bedingen dat de last pas uitgevoerd dient te worden op het eerste verzoek van de schenker. Dit vormt dan wel een beding

<sup>236</sup> E. DE WILDE D'ESTMAEL, " Les successions et donations lorsqu'il y a un élément d' extranéité" in F. DEREME, E. DE WILDE D'ESTMAEL en S. VANHAELST, *Secret du patrimoine et de la planification*, Brussel, Larcier, 42-43.

<sup>237</sup> Artikel 1121 Burgerlijk Wetboek.

<sup>238</sup> M.A. MASSCHELEIN, *Schenking bij notariële akte*, Gent, Larcier, 2007, 129-130; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 155-156.

<sup>239</sup> M.A. MASSCHELEIN, *Schenking bij notariële akte*, Gent, Larcier, 2007, 129-130; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 130; C. DE WULF, *Notarieel familierecht en familiaal vermogensrecht. Opstellen van notariële akten*, Mechelen, Kluwer, 2011, 337.

<sup>240</sup> M.A. MASSCHELEIN, *Schenking bij notariële akte*, Gent, Larcier, 2007, 129-130; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 130; 134.

waarbij de uitvoering van de last afhankelijk wordt gemaakt van de loutere wil van de schenker. Dit doet echter geen afbreuk aan het principe van de onherroepelijkheid van de schenking ( cf. *Infra* 61-62, nr. 82).<sup>241</sup>

81. De bedongen lasten mogen overeenkomstig artikel 900 B.W. niet onmogelijk zijn of strijdig zijn met de wet of met de goede zeden. De voorwaarden of de lasten bedongen in strijd met artikel 900 B.W. worden voor niet geschreven gehouden en vervallen.<sup>242</sup> De schenking op zich blijft wel rechtsgeldig. Niettemin zal de schenking rechtsongeldig zijn indien de last de determinerende beweegreden van de schenking vormt. De onmogelijkheid van de last betekent zowel een juridisch, een fysische als een feitelijke onmogelijkheid.<sup>243</sup>

Een strijdigheid met de wet doet zich voor wanneer aan de schenking de last wordt verbonden om in onverdeeldheid te blijven. Bij een dergelijke schenking wordt aan de begiftigde(n) de verplichting opgelegd om in onverdeeldheid te blijven. Dergelijke lasten zijn strijdig met artikel 815 B.W. Een last om in onverdeeldheid te blijven is ongeoorloofd. Er heerst reeds lange tijd discussie over de toepassing van artikel 815 B.W. op vrijwillige of conventionele onverdeeldeheden. De toepassing van artikel 815 B.W. op gedwongen onverdeeldeheden staat vast.<sup>244</sup> PUELINCKX-COENE verdedigt het standpunt dat er niet noodzakelijk een vrijwillige onverdeeldheid ontstaat bij een schenking van goederen onder de last om in een onverdeeldheid te blijven. Zij stelt namelijk dat de aanvaarding van de schenking niet noodzakelijk een aanvaarding vormt van de onverdeeldheid met de andere begiftigden. Daarnaast benadrukt PUELINCKX-COENE dat de loutere schenking onder last niet met zich meebrengt dat de begiftigden een gezamenlijk doel van de instandhouding van de onverdeeldheid nastreven. De bedoeling van de schenker om de onverdeeldheid te handhaven brengt geen bestemmingsvermogen tot stand.<sup>245</sup> Het is contractueel nochtans mogelijk de last om in onverdeeldheid te blijven in de schenkingsakte te bedingen op voorwaarde dat de begiftigde vrijwillig akkoord gaat om de verdeling voor een bepaalde termijn uit te stellen. Er wordt aldus een temporele beperking aan verbonden ter bescherming van de begunstigden.

---

<sup>241</sup> M.A. MASSCHELEIN, *Schenking bij notariële akte*, Gent, Larcier, 2007, 129-130; W. PINTENS, C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 617-620; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 130; 134.

<sup>242</sup> In de rechtsleer wordt aangenomen dat onder de term "voorwaarden" eveneens lasten dient verstaan te worden. Zie H. DE PAGE, *Traité élémentaire du droit civil*, VIII/1, Brussel, Bruylant, 1962, 409, nr. 326; W. PINTENS, B. VAN DER MEERSCH en K. VANWINCKELEN, *Inleiding tot Familiaal vermogensrecht*, Leuven, Universitaire pers Leuven, 2002, 480, nr. 1021.

<sup>243</sup> Artikel 1172 Burgerlijk Wetboek; M. PUELINCKX-COENE, "Valkuilen van het schenkingsrecht" in X. (ed.), *Familiale vermogensplanning XXXste Postuniversitaire Cyclus Willy Delva 2003-2004*, Mechelen, Kluwer, 2004, 167; M.A. MASSCHELEIN, *Schenking bij notariële akte*, Gent, Larcier, 2007, 95-96; 130-131.

<sup>244</sup> M.A. MASSCHELEIN, *Schenking bij notariële akte*, Gent, Larcier, 2007, 132. In de rechtsleer wordt door bepaalde auteurs benadrukt dat artikel 815 B.W. niet van toepassing is in geval van een vrijwillige onverdeeldheid. Dit betekent dat de temporele beperking van vijf jaar niet zal gelden in dergelijke vrijwillige onverdeeldheden. Zie H. CASMAN, "Enkele open vragen omtrent beschikkingsbevoegdheden over onverdeelde zaken" in BAETEMAN, G. (ed.), *Liber Amicorum G. Baeteman*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1997, 3 e.v.; J.F. ROMAIN, "Copropriété et autonomie de la volonté : de la copropriété volontaire à titre principal et de l'application de l'article 815 du Code civil", in X. (ed.), *Les Copropriétés*, Coll. Fac. Drot. ULB, Brussel, Bruylant, 1999, 9 e.v.; Gent 8 mei 2003, *NJW* 2003, 971, noot B.W. met betrekking tot een overeenkomst voorafgaand aan de echtscheiding door onderlinge toestemming. Deze visie in de rechtsleer gaat echter niet op in ons recht. *Contra*: P. DE PAGE, "Les clauses de révision et d'accroissement portant sur un usufruit ou une rente", *Rev. Not. b.* 2006, 68-69. Belangrijk is eveneens de uitspraak van het Hof van Beroep te Gent waarin gesteld werd dat een overeenkomst waarin het uitstel van de verdeling voor onbepaalde tijd wordt voorzien met nietigheid gesanctioneerd. Gent 1 maart 2001, *T. Not.* 2003, 171 e.v.; *A.J.T.* 2001-2002, 286.

<sup>245</sup> M.A. MASSCHELEIN, *Schenking bij notariële akte*, Gent, Larcier, 2007, 132; M. PUELINCKX-COENE, "Valkuilen van het schenkingsrecht" in X. (ed.), *Familiale vermogensplanning, XXXste Postuniversitaire Cyclus Willy Delva 2003-2004*, Mechelen, Kluwer, 2004, 175-176.

Een dergelijk beding van onverdeeldheid kan enkel geldig gevestigd worden voor maximum vijf jaar.<sup>246</sup> De schenker is beperkt tot de door de wet voorziene technieken wanneer hij/zij de onverdeeldheid wenst te behouden voor een langere periode. De schenker kan hiervoor een stichting of een rechtspersoon met rechtspersoonlijkheid oprichten. Aan de schenking kan dan de last verbonden worden om de geschonken aandelen in de opgerichte stichting in te brengen. De begiftigden verwerven in ruil hiervoor de certificaten en de economische voordelen van de aandelen. Daarnaast is vereist dat de last een ernstig en rechtmatig doel beoogt te vrijwaren.<sup>247</sup>

Aan een schenking kan ook de last verbonden worden om het geschonken goed niet te vervreemden. Dergelijk vervreemdingsverbod wordt in de familiale vermogensplanningspraktijk regelmatig verbonden aan een schenking. Een dergelijke last is in beginsel ongeoorloofd aangezien dit de onttrekking van de geschonken goederen aan het vrij handelsverkeer tot gevolg heeft. Hierdoor wordt namelijk afbreuk gedaan aan het eigendomsrecht van de begunstigde. In de recente rechtsleer is een dergelijk vervreemdingsverbod wel toegestaan onder de voorwaarde dat het verbod beperkt is in tijd en ten dienste staat van een ernstig en rechtmatig belang. Deze voorwaarden moeten cumulatief voldaan zijn. In de Franse Code Civil, meer bepaald in artikel 900-1, wordt in een mogelijkheid voorzien om een vervreemdingsverbod te bedingen.<sup>248</sup>

Een schenking met voorbehoud van vruchtgebruik waaraan een dergelijk vervreemdingsverbod is verbonden is geldig. Het vervreemdingsverbod is in dat geval beperkt tot het leven van de schenker. De schenker beoogt daarnaast een rechtmatig belang te vrijwaren in de zin van het genot en het gebruik van het recht van vruchtgebruik.<sup>249</sup> Het is in de rechtspraktijk aan te raden om een vervreemdingsverbod nog steeds met de nodige omzichtigheid te bedingen. Sommige rechtspraak blijft namelijk nog steeds weigerachtig ten opzichte van de geldigheid van een dergelijk vervreemdingsverbod.<sup>250</sup>

82. De schenking onder last dient in overeenstemming te zijn met het principe van de onherroepelijkheid van de schenking. Een schenking is krachtens artikel 944 B.W. nietig indien hieraan een last verbonden wordt waarvan de nakoming afhankelijk is van de enkele wil van de schenker. Het gaat dan om zogenaamde potestatieve voorwaarden. De last kan ook niet meer bedongen worden wanneer de

---

<sup>246</sup> M.A. MASSCHELEIN, *Schenking bij notariële akte*, Gent, Larcier, 2007,132; M. PUELINCKX-COENE, "Valkuilen van het schenkingsrecht" in X. (ed.) , *Familiale vermogensplanning, XXXste Postuniversitaire Cyclus Willy Delva 2003-2004*, Mechelen, Kluwer , 2004, 177.

<sup>247</sup> M.A. MASSCHELEIN, *Schenking bij notariële akte*, Gent, Larcier, 2007,132.

<sup>248</sup> Art. 900-1 Code Civil; Gent 22 mei 1987, *Pas.* 1987, II, 174; Luik 4 juli 1951, *Pas.* 1951, II, 72; Rb. Brussel 8 mei 1980, *J.T.* 1980, 745; *Rev. Not. B.* 1981, 374, noot D.S. ; Rb. Brussel 13 juni 1995, *Rev. Not.b.* 1998, 67; Luik 16 december 1971, *J.L.* 1971-1972, 169, *Pas.* 1972, II, 45 ; *Rev.gén.enr.not.* 1974, 207; Antwerpen 26 maart 1984, *Limb.Rechtsl.* 1984, 133, *Rec.gén.enr.not.* 1986, 187 ; *R.W.* 1985-1953, 1770, noot PUELINCKX-COENE; Rb. Ieper 24 december 1958, *Rec.gén.enr.not.* 1961, 386; noot X.; *Rev. prat. not. b.* 1959, 253; Rb. Antwerpen 25 februari 1988, *Rec.gén.enr.not.* 1989, 408, *T.Not.* 1988, 201; Rb. Luik 5 maart 1990, *J.L.M.B.* 1990, 1222; W. PINTENS, C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Intersentia, Antwerpen, 2010, 612; R. BARBAIX, " Last met modaliteit/Onvervreemdbaarheid/ Onbeslagbaarheid , in A. VERBEKE, F. BUYSENS en H. DERYCKE, *Handboek Estate planning. Algemeen deel 2. Vermogensplanning met effect bij leven : schenking* , Gent, Larcier, 2005, 535-539; H. CASMAN, *Notarieel familierecht*, Gent, Mys & Breesh, 1991, 481; P. DELNOY, *Les libéralités et les successions : précis de droit civil*, Brussel, De Boeck et Larcier, 2010, 88-90. E. DE WILDE D'ESTMAEL, " Les donations", in *Rép.Not., Successions, donations et testaments*, III/VII, Brussel , Larcier, 1995, 39 ; C. DE WULF, *Notarieel familierecht en familiaal vermogensrecht. Opstellen van notariële akten*, Mechelen, Kluwer, 2003, 404-406.

<sup>249</sup> M. PUELINCKX-COENE, "Valkuilen van het schenkingsrecht" in X. (ed.) , *Familiale vermogensplanning,XXXste Postuniversitaire Cyclus Willy Delva 2003-2004*, Mechelen, Kluwer , 2004, 169.

<sup>250</sup> Zie Gent 22 mei 1987, *Pas.* 1987, II, nr. 174; Antwerpen 26 maart 1984, *Limb.Rechtsl.* 1984, 133, *Rec.gén.enr.not.* 1986, 187 ; *R.W.* 1985-1986, noot PUELINCKX-COENE; Rb. Leuven 7 december 1987, *Pas.* 1988, III, 21; Rb. Antwerpen 25 februari 1988, *Rec.gén.enr.not.* 1989, 408, *T.Not.* 1988, 201; Rb. Brussel 13 juni 1995, *Rev.not.b.* 1998, 67; Rb. Tongeren 10 juni 1998, *T.Not.* 1998, 466.



schenker heeft nagelaten deze te voorzien gedurende de schenking, in de schenkingsakte of in de staat van onroerende goederen. De schenking in globo zal in dat geval nietig worden verklaard.<sup>251</sup>

83. Voorts is het niet toegestaan dat de schenker door een last nog beschikkingsbevoegdheden over de geschonken goederen behoudt. Zo is de schenking onder last verboden waarbij de schenker zich het recht voorbehoudt om een hypotheek of een inpandgeving te vestigen of om onbepaald de bankrekening met de geschonken goederen te beheren. Het is hierbij irrelevant of de schenker effectief gebruik heeft gemaakt van deze voorbehouden rechten. De begunstigde behoudt wel nog steeds de mogelijkheid om een beheersvolmacht te verlenen aan de schenker over de geschonken goederen.<sup>252</sup>

84. Schenkingen onder last zullen bij registratie onderworpen worden aan de registratierechten overeenkomstig artikel 131 VI. W. Reg. Wanneer roerende goederen het voorwerp uitmaken van de schenking wordt over het bruto-aandeel van elke begiftigde een schenkingsrecht van 3% geheven voor giften tussen echtgenoten en in rechte lijn. De schenking van roerende goederen onder last aan andere personen is dan weer onderworpen aan een registratierecht van 7%. Schenkingen van onroerende goederen onder last zullen onderworpen worden aan de progressieve tarieven van artikel 131 § 1 VI. W. Reg.

### **2.5.2. Geen fiscaal misbruik :**

85. Een schenking waarbij door de schenker een last werd bedongen vormt volgens de fiscus in beginsel geen fiscaal misbruik. De vermogensplanner zal bij schenkingen onder last eerder geconfronteerd worden met civielrechtelijke valkuilen dan met fiscaalrechtelijke fictiebepalingen. De schenking onder last dient namelijk aan heel wat burgerrechtelijke voorwaarden te voldoen om rechtsgeldig te zijn. De schenker tracht door een last te bedingen een voorwaarde die voor hem van belang is te koppelen aan de uitvoering van de schenking. Er wordt in beginsel niet getracht een belastingheffing onrechtmatig te ontwijken of een belastingvoordeel onrechtmatig te verwerven. De fiscus kan wel nog steeds vaststellen dat de schenking zelf deel uitmaakt van een kunstmatige constructie en dus alsnog fiscaal misbruik vormt. De belastingplichtige beschikt hierbij wel over de mogelijkheid van tegenbewijs door aan te tonen dat civielrechtelijke, persoonlijke, affectieve, economische, financiële of patrimoniale redenen aan de rechtshandeling ten grondslag liggen.

86. Zelf ben ik van mening dat in het geval van een schenking onder last de belastingplichtige enkel bepaalde zekerheden voor zichzelf dan wel voor een derde wenst in te bouwen door een voorwaarde te verbinden aan de uitvoering van de schenking. Ik ben van oordeel dat de schenking onder last fiscaalrechtelijk niet louter belastingontwijking beoogt en dus in beginsel niet als fiscaal misbruik kan beschouwd worden. Fiscaal misbruik kan echter alsnog vastgesteld worden wanneer de fiscus aantoonbaar dat de verrichting door louter fiscale motieven werd ingegeven. De belastingplichtige zal zich volgens mij bij de schenking onder last in de praktijk voornamelijk op civielrechtelijke, patrimoniale, financiële of economische motieven beroepen als tegenbewijs.

## **2.6. SCHENKING ONDER ONTBINDENDE VOORWAARDE**

### **2.6.1. Begripsomschrijving**

<sup>251</sup> M.A. MASSCHELEIN, *Schenking bij notariële akte*, Gent, Larcier, 2007, 133; W. PINTENS, C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 616-617.

<sup>252</sup> M.A. MASSCHELEIN, *Schenking bij notariële akte*, Gent, Larcier, 2007, 134.

87. Een schenking onder ontbindende voorwaarde wordt reeds algemeen aanvaard in de rechtspraak. De schenking wordt bij een dergelijke voorwaarde afhankelijk gemaakt van een toekomstige en onzekere gebeurtenis. De schenking gaat teniet bij de realisatie van de voorwaarde. Een schenking met deze modaliteit belet niet dat een daadwerkelijke overdracht geschiedt van de eigendom over de geschonken goederen. De begiftigde verwerft de eigendom over de geschonken goederen namelijk reeds bij het verlijden van de schenking. Hierdoor is voldaan aan de vereiste van artikel 894 B.W. Voor schenking onder levenden wordt met name uitdrukkelijk vereist dat de schenker zich dadelijk en onherroepelijk ontdoet van de geschonken goederen ten voordele van de begiftigde.<sup>253</sup>

Dergelijke eigendomsoverdracht gaat echter teniet bij de realisatie van de ontbindende voorwaarde. Dit gebeurt dan met retroactieve werking waardoor de schenking geacht wordt nooit zich te hebben voorgedaan.<sup>254</sup> De ontbinding van de schenking gebeurt automatisch en retroactief. Een tussenkomst van de rechter is in beginsel niet noodzakelijk. De schenker dient enkel naar de rechter te stappen indien de begiftigde weigert de goederen af te geven aan de schenker. De rechter zal hierbij de uitwerking van de ontbindende voorwaarde vaststellen en de afgifte van de zaak bevelen.<sup>255</sup>

88. De ontbindende voorwaarde dient reeds in de schenkingsakte bedongen te worden. Het is niet toegelaten om na het verlijden van de schenkingsakte nog in een dergelijk beding te voorzien zelfs met toestemming van de begiftigde. In de rechtsleer wordt algemeen verdedigd dat er geen modaliteiten meer kunnen bedongen worden na de ondertekening van de schenkingsakte. De begiftigde heeft onvoorwaardelijk de eigendom reeds verworven zelfs indien achteraf nog een modaliteit wordt bedongen.<sup>256</sup>

89. Een beding van ontbindende voorwaarde vormt geen miskennis van de grondvereiste van de onherroepelijkheid van de schenking. De realisatie van de voorwaarde is namelijk louter het gevolg van de uitvoering van het contract. De realisatie van de betrokken ontbindende voorwaarde mag overeenkomstig artikel 944 B.W. niet afhankelijk zijn van de enkele wil van de schenker.<sup>257</sup>

Het is voorts vereist dat de voorwaarde niet onmogelijk is of strijdig is met de wet en de goede zeden. De sanctie is overeenkomstig artikel 900 B.W. dat dergelijke voorwaarden voor niet geschreven gehouden worden.<sup>258</sup>

90. De uitwerking van de ontbindende voorwaarde zorgt ervoor dat de schenker terug vrij en onbelast in het bezit van de goederen wordt gesteld wanneer welbepaalde goederen het voorwerp uitmaken van de schenking onder ontbindende voorwaarde. De begiftigde dient de geschonken goederen terug te geven in

---

<sup>253</sup> M. PUELINCKX-COENE, "Valkuilen van het schenkingsrecht" in X. (ed.) , *Familiale vermogensplanning, XXXste Postuniversitaire Cyclus Willy Delva 2003-2004*, Mechelen, Kluwer , 2004, 152 - 154, nr. 13; W. PINTENS, C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Die Keure, Brugge, 2010, 608; M.A. MASSCHELEIN, *Schenking bij notariële akte*, Gent, Larcier, 2007, 93.

<sup>254</sup> M. PUELINCKX-COENE, "Valkuilen van het schenkingsrecht" in X. (ed.) , *Familiale vermogensplanning XXXste Postuniversitaire Cyclus Willy Delva 2003-2004*, Mechelen, Kluwer , 2004, 154, nr. 13.

<sup>255</sup> M.A. MASSCHELEIN, *Schenking bij notariële akte*, Gent, Larcier, 2007, 98.

<sup>256</sup> M. PUELINCKX-COENE, "Valkuilen van het schenkingsrecht" in X. (ed.) , *Familiale vermogensplanning XXXste Postuniversitaire Cyclus Willy Delva 2003-2004*, Mechelen, Kluwer , 2004, 150; M. A. MASSCHELEIN, *Schenking bij notariële akte*, Gent, Larcier, 2007, 93; A. VERBEKE, " Combi-schenking", in H. CASMAN, Y.H. LELEU, A. VERBEKE, *Eigenzinnig familiaal vermogensrecht. Actualia schenkings 2*, 2005, Larcier, 132 e.v. en 156; E. SPRUYT en H. BERQIUN(eds.), *KMO-overdracht : organisatorisch, juridisch, fiscaal, financieel*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2005, 204.

<sup>257</sup> M. PUELINCKX-COENE, "Valkuilen van het schenkingsrecht" in X. (ed.), *Familiale vermogensplanning XXXste Postuniversitaire Cyclus Willy Delva 2003-2004*, Mechelen, Kluwer , 2004, 152 - 154.

<sup>258</sup> M. PUELINCKX-COENE, "Valkuilen van het schenkingsrecht" in X. (ed.) , *Familiale vermogensplanning XXXste Postuniversitaire Cyclus Willy Delva 2003-2004*, Mechelen, Kluwer , 2004, 152 - 154.

de staat waarin deze zich bevinden. De schenker beschikt hierbij zelfs over een vorderingsrecht op een derde-verkrijger voor de terugname van de goederen. De derde-verkrijger kan zich echter beroepen op artikel 2279 B.W. De schenker kan dan enkel nog een persoonlijke vordering voor de waarde van de geschonken goederen laten gelden tegen de begiftigde. De schenker heeft echter geen recht op schadevergoeding voor de vermindering van de waarde omwille van de gewone slijtage noch voor het verlies van de goederen.<sup>259</sup>

91. Het beding van conventionele terugkeer is in de rechtspraktijk een gekende vorm van een dergelijke ontbindende voorwaarde. De schenker kan krachtens artikel 951 B.W. aan de schenking een recht van terugkeer verbinden in het geval van vooroverlijden van de begiftigde of in het geval van vooroverlijden van de begiftigden en zijn afstammelingen. Een dergelijk beding van conventionele terugkeer kan enkel ten voordele van de schenker voorgeschreven worden. Een conventioneel terugkeerbeding heeft overeenkomstig artikel 952 B.W. tot gevolg dat alle vervreemdingen van de goederen door de begiftigde worden vernietigd. De geschonken goederen zullen dan terug overgedragen worden aan de schenker. De derde-verkrijger kan zich bij de terugvordering van een roerend goed door de schenker wel rechtmatig beroepen op artikel 2279 B.W. Het beding van conventionele terugkeer kan aan dit recht van de derde-verkrijger geen afbreuk doen.<sup>260</sup>

92. Een andere vorm is de schenking onder ontbindende voorwaarde van het beëindigen van de relatie om andere redenen dan het overlijden. De intentie van de schenker dient in overweging genomen te worden voor de geldigheid van een dergelijke ontbindende voorwaarde. Het gaat om een ongeoorloofde voorwaarde in strijd met artikel 900 B.W indien het motief erin bestaat om de andere partner-begiftigde een verplichting op te leggen om de relatie in stand te houden. De voorwaarde is wel geoorloofd wanneer de schenker louter een begunstigingsintentie heeft ten voordele van de andere partner gedurende de relatie. Dit standpunt wordt in de rechtsleer onder andere verdedigd door PUELINCKX-COENE.<sup>261</sup> Voorzichtigheid is nochtans noodzakelijk bij het bedingen van een dergelijke ontbindende voorwaarde. Dergelijke voorwaarde kan namelijk gekwalificeerd worden als een potestatieve voorwaarde aangezien de schenker het huwelijk of de samenwoning kan beëindigen door zijn loutere wil. Hij/zij kan hiermee eenzijdig de ontbinding van de schenking met zich meebrengen. Dit vormt een miskenning van de grondvereiste van de onherroepelijkheid van de schenking. Een potestatieve voorwaarde wordt in Belgische rechtsorde uitdrukkelijk verboden door artikel 944 B.W.<sup>262</sup>

Het Cour de Cassation heeft in Frankrijk deze zienswijze reeds uitgesproken in een arrest van 25 november 1986. Het Hof stelde namelijk een potestatieve voorwaarde vast wanneer in een schenking tussen samenwoners een voorwaarde wordt opgenomen waardoor de relatie in stand moest gehouden worden tot het overlijden. Deze voorwaarde valt onder het verbod van artikel 944 Code Civil.<sup>263</sup> Om hieraan tegemoet te komen kan de schenker best de realisatie van de voorwaarde afhankelijk stellen van de wil van een andere persoon dan hemzelf. Een zorgvuldige redactie van de voorwaarde is aan te raden.

<sup>259</sup> M.A. MASSCHELEIN, *Schenking bij notariële akte*, Gent, Larcier, 2007, 99.

<sup>260</sup> C. DE WULF, *Notarieel familierecht en familiaal vermogensrecht. Opstellen van notariële akten*, Mechelen, Kluwer, 2011, 374; W. PINTENS, C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Intersentia, Antwerpen, 2010, 608-610; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 172 e.v.

<sup>261</sup> M. PUELINCKX-COENE, "Valkuilen van het schenkingsrecht" in X. (ed.) , *Familiale vermogensplanning, XXXste Postuniversitaire Cyclus Willy Delva 2003-2004*, Mechelen, Kluwer , 2004, 170.

<sup>262</sup> W. PINTENS en J. DU MONGH, *Familiaal vermogensrecht*, Die Keure, Brugge, 2009, 57.

<sup>263</sup> Cass. Fr. 25 november 1986, *Rép. Defr.* 1987, 34056.

Zo dient uitdrukkelijk bedongen te worden dat het om een ontbinding van de schenking gaat tijdens het leven van de partners of om andere redenen dan het louter overlijden van één van beide partners.<sup>264</sup>

93. De heffing van de registratierechten is niet afhankelijk van de vervulling van de ontbindende voorwaarde. Een evenredige schenkingsrecht zal betaald moeten worden wanneer de schenking onder ontbindende voorwaarde verleden wordt bij een notariële akte en deze ter registratie wordt aangeboden. Dit evenredig schenkingsrecht stemt krachtens artikel 131 § 2 W. Reg. overeen met enerzijds een tarief van 3% voor schenkingen in rechte lijn en tussen echtgenoten en anderzijds een tarief van 7% voor schenkingen aan andere personen. Er komt een wederoverdracht van de goederen van de begiftigde naar de schenker bij de realisatie van de ontbindende voorwaarde. Er zal geen registratierecht geheven worden op deze teruggave van de goederen. Een schenking onder voorbehoud van vruchtgebruik vormt eveneens een efficiënte vermogensplanningstechniek op het oog op het overlijden. Er worden namelijk geen successierechten geheven bij de wederoverdracht van de geschonken goederen. Deze wederoverdracht vindt namelijk haar grondslag in de schenkingsakte en meer bepaald in de vervulling van de ontbindende voorwaarde.<sup>265</sup> Het kan wel zijn dat een notariële akte wordt opgesteld waarin de vervulling van de ontbindende voorwaarde wordt bevestigd. Deze notariële akte wordt bij registratie onderworpen aan een algemeen vast registratierecht van 25 euro.<sup>266</sup> De schenking wordt geacht nooit te hebben bestaan door de realisatie van de voorwaarde en zullen geen successierechten worden geheven.

### **2.6.2. Geen fiscaal misbruik:**

94. De fiscale administratie beschouwd de schenking onder ontbindende voorwaarde in beginsel niet als fiscaal misbruik. De schenking onder ontbindende voorwaarde wordt voornamelijk ingegeven door de civielrechtelijke reden om de uitwerking van de schenking afhankelijk te stellen van een toekomstige en onzekere gebeurtenis. Fiscaalrechtelijke redenen vormen in beginsel niet de basis van een schenking onder ontbindende voorwaarde aangezien de voorwaarde irrelevant is voor de heffing van registratierechten. Er zullen eveneens geen successierechten geheven worden bij de realisatie van de ontbindende voorwaarde. De schenking zal alsnog onderworpen worden aan de successierechten van artikel 43 VI. W. Succ. indien de voorwaarde zonder uitwerking blijft.<sup>267</sup>

Er zal nog steeds sprake zijn van fiscaal misbruik indien de fiscus vaststelt dat de schenking deel uitmaakt van een kunstmatige constructie en dus niet overeenstemt met de doelstelling van een fiscale bepaling. De belastingplichtige kan dan aanvoeren dat de schenking onder ontbindende voorwaarde alsnog is ingegeven door patrimoniale, civielrechtelijke, persoonlijke, economische, financiële of affectieve redenen waardoor de herziening van de fiscale toestand kan vermeden worden.

95. Ik ben van oordeel dat meestal civielrechtelijke drijfveren aanwezig zijn die de grondslag vormen van de schenking onder ontbindende voorwaarde. De ontbindende voorwaarde heeft in beginsel geen invloed op de heffing van registratie- of successierechten. De schenker wenst enkel de uitwerking van de schenking afhankelijk te stellen van een toekomstige en onzekere gebeurtenis. Hierbij ben ik van oordeel dat de schenking onder ontbindende voorwaarde geen fiscaal misbruik uitmaakt. De belastingplichtige zal

---

<sup>264</sup> W. PINTENS, C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Die Keure, Brugge, 2009, 58.

<sup>265</sup> M.A. MASSCHELEIN, *Schenking bij notariële akte*, Gent, Larcier, 2007, 275; C. DE WULF, *Notarieel familierecht en familiaal vermogensrecht. Opstellen van notariële akten*, Mechelen, Kluwer, 2011, 374.

<sup>266</sup> M.A. MASSCHELEIN, *Schenking bij notariële akte*, Gent, Larcier, 2007, 273.

<sup>267</sup> W. PINTENS, C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Intersentia, Antwerpen, 2010, 610.

in de praktijk wel nog steeds niet-fiscale motieven kunnen invoeren als tegenbewijs indien de fiscus alsnog fiscaal misbruik aantoonst.

## 2.7. SCHENKING DOOR GROOTOUDERS AAN KIND(EREN) EN/OF KLEINKIND(EREN)

### 2.7.1. Begripsomschrijving

96. De onbekwaamheid tot het ontvangen van de schenking door een minderjarige kind vormt in de rechtspraak vaak een probleem voor de schenking door grootouders aan hun kinderen en/of aan hun kleinkinderen. Het is vereist dat de begiftigde van de schenking zowel op het ogenblik van het aanbod tot schenken als bij de aanvaarding van de schenking reeds verwekt is om rechtsbekwaam een schenking te kunnen ontvangen. De handelingsonbekwame begiftigde-minderjarige kan de schenking ten behoeve van hemzelf/haarzelf niet zelf aanvaarden. Hij/zij zal hiervoor vertegenwoordigd worden door zijn wettelijk vertegenwoordiger. Het civielrechtelijke aspect van deze bespreking zal beperkt blijven tot de schenking aan een minderjarig (klein)kind.<sup>268</sup>

97. Er dient een onderscheid gemaakt te worden naargelang de minderjarige onder het gezamenlijk ouderlijk gezag staat van beide ouders dan wel onder het uitsluitend ouderlijke gezag van één ouder.

De ouders staan gezamenlijk in voor het beheer van de goederen en de daaraan verbonden vertegenwoordigingsbevoegdheid indien het ouderlijk gezag door beide ouders gezamenlijk uitgeoefend wordt. Het vermoeden van instemming ten voordele van derden ter goeder trouw geldt indien het beheer van de goederen van de minderjarige door de ouders gezamenlijk wordt uitgeoefend. De derde ter goeder trouw mag er dus van uitgaan dat de ouder die een daad van beheer alleen stelt handelt met instemming van de andere ouder.<sup>269</sup>

Indien het ouderlijk gezag uitsluitend wordt uitgeoefend door één van beide ouders oefent deze ouder bijgevolg ook alleen het beheer over de goederen uit. De ouder met het exclusief ouderlijk gezag vertegenwoordigt het kind. Deze ouder kan overeenkomstig artikel 935, derde lid B.W. alleen overgaan tot de aanvaarding van de schenking ten behoeve van de minderjarige. De ouder kan aanvaarden zonder machtiging van de vrederechter.<sup>270</sup>

98. Zowel de vader als de moeder van de niet ontvoogde minderjarige kunnen krachtens artikel 935, derde lid van het Burgerlijk Wetboek de schenking ten behoeve van de handelingsonbekwame minderjarige aanvaarden. De aanvaarding door elke ouder is mogelijk zonder machtiging van de vrederechter. De mogelijkheid van dergelijke aanvaarding geldt eveneens voor goederen die tot de huwelijksgemeenschap behoren. De ouders treden hierbij op in een dubbele hoedanigheid met name als schenker en als ascendent die de schenking aanvaardt.<sup>271</sup> Prof. PUELINCKX-COENE is het daar niet mee eens. Zij stelt dat overeenkomstig artikel 1419 B.W. de toestemming van beide echtgenoten vereist is voor de schenking van een gemeenschapsgoed. De schenking van een goed uit de huwelijksgemeenschap vormt namelijk een daad van beschikking. De ouders moeten het volledige goed gezamenlijk schenken. Deze opvatting strookt echter niet met de regels van het schenkingsrecht. De

<sup>268</sup> Art. 906, eerste lid Burgerlijk Wetboek; W. PINTENS, C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Intersentia, Antwerpen, 2010, 576.

<sup>269</sup> Art. 376 Burgerlijk Wetboek; W. PINTENS, C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Intersentia, Antwerpen, 2010, 578-579.

<sup>270</sup> Art. 376, tweede lid Burgerlijk Wetboek; C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Intersentia, Antwerpen, 2010, 579.

<sup>271</sup> W. PINTENS, C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Intersentia, Antwerpen, 2010, 578-579; J. VERSTRAETE, "Aanvaarding van schenkingen en bijzondere legaten gedaan aan minderjarigen", *Not.Fisc. M.* 2007, Nr. 1, 24.

ouders schenken het gemeenschapsgoed elk voor de helft overeenkomstig hun aandeel in het gemeenschappelijk vermogen. De schenking zal bijgevolg voor de helft aangerekend worden in de nalatenschap van de vader en de andere helft in de nalatenschap van de moeder. Hierdoor zou artikel 935, derde alinea B.W. nog steeds kunnen spelen en blijft een diagonale aanvaarding mogelijk. (cf. *Supra* 33, nr. 27)<sup>272</sup>

99. Wanneer een niet-ontvoogde minderjarige onder het gezag staat van een voogd kan deze laatste de schenking aanvaarden. De voogd dient hiervoor wel een machtiging verkregen te hebben van de vrederechter. De vrederechter zal de omvang van de schenking controleren en toezien dat de schenking geen zware of onmogelijke lasten oplegt aan de minderjarige. De machtiging van de vrederechter is vereist voor de aanvaarding van alle schenkingen aan de minderjarige onder voogdij.<sup>273</sup>

De machtiging door de vrederechter vormt een preventief beschermingsmechanisme en is gericht op de bescherming van de persoon van de minderjarige en op een goed vermogensbeheer.<sup>274</sup> Voor de begiftigde-minderjarige wordt door de machtigingsvereiste voorzien in een bescherming tegen verdachte schenkingen of schenkingen waarbij de minderjarige belast wordt met te zware lasten. De machtigingsvereiste heeft hierdoor een vermogensrechtelijke ratio. Daarnaast erkent men in de rechtsleer de morele ratio die duidt op de morele invloed die een schenker via de schenking kan uitoefenen op de begiftigde. Indien een minderjarige de begunstigde van de schenking vormt is deze omwille van zijn/haar leeftijd gevoeliger voor een dergelijke invloed.<sup>275</sup> Zo bepleit MOSSELMANS ervoor dat de opportuniteitstoetsing van de schenking door de vrederechter zich niet louter mag beperken tot de vermogensrechtelijke aspecten verbonden aan de schenking.<sup>276</sup> CHARDON verduidelijkte de toetsing als volgt : *"En l'acceptant, on assure au bienfaiteur sur l'enfant, la vive influence qui naît infailliblement de la générosité de l'un et de la gratitude de l'autre. Il importe donc de connaître les mœurs de cette personne, et de se convaincre, avant de céder à ses désirs, de la pureté de ses intentions."*<sup>277</sup>

100. Een ontvoogde minderjarige kan overeenkomstig artikel 935, tweede lid B.W. zelf de schenking aanvaarden. De bijstand van een curator is hiervoor wel vereist. De aanvaarding is in dat geval mogelijk zonder machtiging van de vrederechter. De ontvoogde minderjarige mag overeenkomstig artikel 484, eerste alinea B.W. geen andere daad verrichten dan die van louter beheer van zijn vermogen. De minderjarige dient hierbij de regels omtrent de voogdij na te leven. Daarnaast speelt artikel 935, derde

---

<sup>272</sup> R. EEMAN, " C.S.W. Dossier 6315" in KONINKLIJKE FEDERATIE VAN HET BELGISCH NOTARIAAT, *Verslagen en Debatten 2003*, Bruylant, Brussel, 2004, 125; J. VERSTRAETE, " Aanvaarding van schenkingen en bijzondere legaten gedaan aan minderjarigen", *Not.Fisc. M.* 2007, Nr. 1, 24-25.

<sup>273</sup> Art. 410, § 4, 6° B.W.; C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Intersentia, Antwerpen, 2010, 580.

<sup>274</sup> S. MOSSELMANS, "Commentaar bij artikel 410 B.W." in J. GERLO, A. HEYVAERT en P. SENAËVE (eds.), *Personen- en familierecht. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer.*, Mechelen, Kluwer, 2003, 112.

<sup>275</sup> S. MOSSELMANS, "Commentaar bij artikel 410 B.W." in H. CASMAN, J. PAUWELS, P. SENAËVE, A. HEYVAERT(eds.), *Personen- en familierecht. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer.*, Mechelen, Kluwer, 1998, 77-79 ; C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Intersentia, Antwerpen, 2010, 580; J. VERSTRAETE, " Aanvaarding van schenkingen en bijzondere legaten gedaan aan minderjarigen", *Not.Fisc. M.* 2007, Nr. 1, 18-19; T. WUYTS, *Vermogensbeheer door ouder(s), voogd en voorlopig bewindvoerder*, Antwerpen, Intersentia, 2005, 111.

<sup>276</sup> S. MOSSELMANS, *Het machtigingsvereiste in de zin van art.410 B.W.*, Brussel, De Boeck & Larcier, 2003, 71.

<sup>277</sup> M. CHARDON, *Traité des trois puissances : maritale, paternelle et tutélaire*, III, Puissance tutélaire, Brussel, Wahlen, 1843, 132.

alinea B.W. nog steeds waardoor een ascendent van de ontvoogde minderjarige tot aanvaarding kan overgaan.<sup>278</sup>

101. Overigens wordt in artikel 935, derde lid B.W. voorzien in de mogelijkheid van de aanvaarding van de schenking door bloedverwanten in opgaande lijn. Dergelijke aanvaarding bestaat zowel voor schenkingen ten behoeve van een ontvoogde minderjarige als voor schenkingen ten behoeve van een niet-ontvoogde minderjarige. Elke ascendent kan tot de aanvaarding overgaan zelfs indien de vader en/of de moeder van de minderjarige nog in leven zijn. De andere ouder of een andere ascendent kan de schenking aanvaarden zelfs indien één van de ouders exclusief instaat voor het beheer van het vermogen. De aanvaarding door de ascendent is aan geen formele vereisten onderworpen. De ascendent kan in principe alle schenkingen aanvaarden.<sup>279</sup>

Ascendenten kunnen in beginsel ook schenkingen onder last aanvaarden. Hierbij wordt wel vereist dat het gaat om redelijke lasten, d.w.z. lasten die niet te bezwarend zijn voor de minderjarige. De opgelegde lasten mogen niet zo bezwarend zijn dat ze niet opwegen tegen het voordeel van de verrijking voor de minderjarige. Voorts kan de ascendent niet aanvaarden indien voor de realisatie van de last een machtiging van de vrederechter vereist is. In de rechtsleer wordt als voorbeeld hiervan verwezen naar de schenking onder last om een bepaalde som te betalen waarvoor de minderjarige een lening dient af te sluiten.<sup>280</sup> De bevoegdheid van de ascendent om de schenking te aanvaarden vindt zijn grondslag in de uitdrukkelijke wetsbepaling en vormt dat ook geen attribuut van het ouderlijk gezag.<sup>281</sup> MOSSELMANS spreekt hier van een "absoluut, individueel en concurrent recht van iedere bloedverwant in opgaande (vaderlijke of moederlijke) lijn". De aanvaarding door één ascendent volstaat. Er geldt hiervoor geen volgorde onder de ascendenten. De ascendent-schenker mag logischerwijze niet zelf de schenking ten behoeve van de minderjarige aanvaarden.<sup>282</sup> De ascendent kan de schenking zonder machtiging van de vrederechter aanvaarden ook al is hij/zij "noch voogd noch curator over de minderjarige".<sup>283</sup>

102. Een verlaagd registratietarief geldt voor de schenking door grootouders aan hun kinderen en/of hun kleinkinderen. Voor schenkingen door grootouders ten behoeve van de kleinkinderen geldt hetzelfde tarief als voor schenkingen van ouders ten behoeve van hun kinderen. Het gaat hierbij steeds om een schenking tussen erfgenamen in rechte lijn. Net zoals in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en in het Waals Gewest is de schenking van roerende goederen door grootouders in het Vlaams Gewest

---

<sup>278</sup> Art. 935, tweede lid Burgerlijk Wetboek; C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Intersentia, Antwerpen, 2010, 580; J. VERSTRAETE, "Aanvaarding van schenkingen en bijzondere legaten gedaan aan minderjarigen", *Not.Fisc. M.* 2007, Nr. 1, 26.

<sup>279</sup> Art. 935, al. 3 Burgerlijk Wetboek.

<sup>280</sup> Art. 410, §1, 2° Burgerlijk Wetboek; C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Intersentia, Antwerpen, 2010, 580-581; J. VERSTRAETE, "Aanvaarding van schenkingen en bijzondere legaten gedaan aan minderjarigen", *Not.Fisc. M.* 2007, Nr. 1, 22-23.

<sup>281</sup> C. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Intersentia, Antwerpen, 2010, 580-581; J. VERSTRAETE, "Aanvaarding van schenkingen en bijzondere legaten gedaan aan minderjarigen", *Not.Fisc. M.* 2007, Nr. 1, 22.

<sup>282</sup> Rb. Dendermonde 8 juli 1991, *Not.Fisc. M.* 1991, noot C. BUSSCHERE; M. GREGOIRE, "La loi du 29 avril 2001 modifiant les dispositions légales en matière d'autorité parentelle en de tutelle", *Rev.not.b.* 2002, 188; S. MOSSELMANS, "Commentaar bij artikel 410 B.W." in H. CASMAN, J. PAUWELS, P. SENAËVE, A. HEYVAERT, *Personen- en familierecht. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer.*, Mechelen, Kluwer, 1998, 79-80.

<sup>283</sup> Art. 935, al. 3 Burgerlijk Wetboek.

onderworpen aan een registratietarief van 3%.<sup>284</sup> De schenking van onroerende goederen is dan weer onderworpen aan progressieve tarieven.<sup>285</sup>

### **2.7.2. Geen fiscaal misbruik:**

103. De schenking door grootouders aan (klein)kinderen vormt in beginsel geen fiscaal misbruik. Er wordt bij de registratie van een dergelijke schenking genoten van een verlaagd registratierecht. Men zal door de schenking een belastingvoordeel in overeenstemming met artikel 131 VI. W. Reg. trachten te verwerven. Het doel en de strekking achter artikel 131 VI. W. Reg. werd als volgt door de wetgever omschreven :*“De praktijk leert dat zelden schenkingen gebeuren van roerende goederen die aanleiding geven tot de heffing van de door artikel 131 W. Reg. voorziene rechten. De inkomsten hieruit voor de Vlaamse schatkist blijven dan ook beperkt. Reden hiertoe is dat de Vlaamse schenkingsrechten eenvoudig te vermijden zijn via een handgift of schenking via een buitenlandse notaris. Bovendien is het in de meeste gevallen interessanter om roerende goederen te laten vererven dan te schenken daar de Vlaamse successierechten voordeliger zijn dan de schenkingsrechten. Daarom wenst de regering het regime van schenking van roerende goederen aantrekkelijker te maken door een verlaging van het huidige progressieve tarief.”*<sup>286</sup> De schenking door grootouders geniet van een belastingvoordeel in overeenstemming met het doel en de strekking van artikel 131 VI. W. Reg.

Er kan alsnog sprake zijn van fiscaal misbruik wanneer de fiscus bewijst dat de schenking louter werd ingegeven door fiscale motieven. De belastingplichtige kan wel nog steeds tegenbewijs leveren door aan te tonen dat de schenking werd ingegeven door affectieve, patrimoniale, economische, civielrechtelijke of persoonlijke motieven. Deze motieven blijken in de praktijk de meest voorkomende motieven voor schenkingen door grootouders aan hun (klein)kinderen te vormen. Financiële motieven kunnen ook een doorslaggevende rol spelen voor de schenking. Vaak wensen grootouders namelijk hun (klein)kind een hulp te bieden in het opbouwen van hun leven.

104. Voor de schenking door de grootouders zal volgens mijn mening het begunstigingsinzicht vaak de doorslaggevende reden vormen voor de keuze van de schenking. De fiscus zal hierdoor volgens mij een zwaardere bewijslast dragen om fiscaal misbruik aan te tonen. Toch bestaat nog steeds de mogelijkheid dat de fiscus fiscaal misbruik aantoonst. Ik ben wel van mening dat de belastingplichtige eenvoudig andere niet-fiscale motieven kan aantonen die aan de rechtshandeling ten grondslag liggen. Met de schenking wensen de grootouders meestal hun kinderen of hun kleinkinderen een financiële hulp te bieden wanneer dit nodig. De (klein)kinderen dienen door de schenking niet te wachten tot het opvallen van de nalatenschap.

## **2.8. SCHENKING MET VOORBEHOUD VAN VRUCHTGEBRUIK**

### **2.8.1. Begripsomschrijving**

105. Er wordt in het kader van de familiale vermogensplanning reeds lange tijd gebruik gemaakt van de schenking met voorbehoud van vruchtgebruik. Deze vermogensplanningstechniek biedt namelijk de mogelijkheid om een recht op inkomsten en een recht van controle over de geschenken

---

<sup>284</sup> Art. 131, § 2, 1° Wetboek 30 november 1939 der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten Vlaams Gewest, *B.S.* 1 december 1939; Art. 131, § 2, 1° en 2° Wetboek 30 november 1939 der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten Brussels Hoofdstedelijk gewest, *B.S.* 1 december 1939; Art. 131 Wetboek 30 november 1939 der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten Waals gewest, *B.S.* 1 december 1939.

<sup>285</sup> Zie bijlage 2.

<sup>286</sup> Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2004, *Parl. St.* VI. Parl. 2003-2004, nr. 1948-1, 20.



vermogensbestanddelen te behouden. Bij een schenking met voorbehoud van vruchtgebruik wordt louter de blote eigendom van de geschonken goederen overgedragen aan de begunstigde.<sup>287</sup> Het is voor de schenker belangrijk een recht van genot op de geschonken goederen te behouden. Dit betekent dat de schenker nog steeds de vruchten verwerft van de overgedragen vermogensbestanddelen. Burgerlijke vruchten worden door de wetgever uitdrukkelijk gedefinieerd in artikel 582 B.W. Daarnaast behoudt de schenker via het voorbehoud van vruchtgebruik het gebruiksrecht over de overgedragen goederen. Voorts biedt het voorbehoud van het recht van vruchtgebruik de schenker de mogelijkheid om een beheersbevoegdheid over de overgedragen vermogensbestanddelen uit te oefenen. De schenker-vruchtgebruiker kan namelijk krachtens artikel 595 lid 1 B.W. zijn recht verkopen, verpachten of afstaan om niet.<sup>288</sup>

De schenking met voorbehoud van vruchtgebruik kan betrekking hebben op alle soorten goederen. Vruchtgebruik kan aldus gevestigd worden op roerende of onroerende goederen, lichamelijke of onlichamelijke goederen en verbruikbare of niet-verbruikbare goederen.<sup>289</sup> De geldigheid van de rechtstreekse schenking met voorbehoud van vruchtgebruik staat niet ter discussie. De kan namelijk vastgesteld worden overeenkomstig artikel 949 en artikel 950 van het Burgerlijk Wetboek. Artikel 950 van het Burgerlijk Wetboek bepaalt dat de begiftigde-blothe eigenaar, bij het einde van het vruchtgebruik, de goederen dient te verwerven in de staat waarin deze zich bevinden. Het gaat enkel om geschonken goederen die nog in natura in het actief van de schenker aanwezig zijn. De blote eigenaar verkrijgt krachtens deze bepaling ook een vorderingsrecht tegen de schenker of zijn erfgenamen voor de niet in natura aanwezige goederen. Deze vordering is beperkt tot de waarde van de betrokken goederen zoals bepaald in de staat van schatting.<sup>290</sup>

106. In de familiale vermogensplanning wordt steeds vaker gebruik gemaakt van het oneigenlijk - of het quasi-vruchtgebruik. De techniek van de schenking onder voorbehoud van vruchtgebruik staat niet ter discussie voor goederen die krachtens hun aard verbruikbaar zijn.<sup>291</sup> De vruchtgebruiker kan op dezelfde wijze als de eigenaar over deze goederen beschikken en beheren. Dit biedt een groot voordeel voor de techniek van de schenking aangezien de vermogensplanner op die manier beter een controle- en inzagerecht kan behouden. De schenker-vruchtgebruiker dient bij de beëindiging van het vruchtgebruik niet de goederen van dezelfde identiteit terug te geven aan de begiftigde-blothe eigenaar. Hij/zij dient in dit geval enkel een gelijke hoeveelheid van de zaken aan de blote eigenaar te restitueren. Deze zaken dienen ook dezelfde hoedanigheid en dezelfde waarde te hebben als de oorspronkelijk overgedragen goederen. De vruchtgebruiker-schenker heeft bovendien de mogelijkheid om aan de restitutieplicht te voldoen door de geschatte waarde van de goederen te betalen. De waarde van de goederen wordt

---

<sup>287</sup> Cass. 16 januari 1964, *R.W.* 1964-1965, 473; Cass. 1 december 1960, *Pas.* 1961, I, 355; Cass. 9 maart 1961, *R.C.J.B.* 1961, 297, noot J. DABIN en *Rec. gén. enr. not.* 1962, 155, noot; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 96.

<sup>288</sup> M.A. MASSCHELEIN, *Schenking bij notariële akte*, Gent, Larcier, 2007, 113; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 92-93.

<sup>289</sup> Art. 581 Burgerlijk Wetboek; Cass. 18 oktober 1979, *Arr. Cass.* 1979-1980, 218; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 99.

<sup>290</sup> F. DEREME, " Les donations mobilières abordées sous deux angles particuliers. Les donations d'œuvres d'art. la donation avec réserve d'usufruit d'un portefeuille de titres ", *Rec.gén.enr.not.* 2001, 497-613 ; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 117.

<sup>291</sup> Art. 587 Burgerlijk Wetboek ; Zie V. SAGAERT, " Oude zakenrechtelijke figuren met nut voor een moderne familiale vermogensplanning " in X. (ed.) , *Levenslang en verder. Familiale vermogensplanning in de 21<sup>e</sup> eeuw. XXXste postuniversitaire cyclus Willy Delva 2003-2004*, Gent s.n. , 2004, 233 e.v.

bepaald op het ogenblik van de teruggave.<sup>292</sup> De meerderheid van de rechtsleer aanvaardt dat het mogelijk is om conventioneel het regime van oneigenlijk vruchtgebruik toepasselijk te verklaren op niet-verbruikbare goederen.<sup>293</sup> Andere auteurs, o.a. V. SAGAERT, zijn echter van mening dat dit een strijdigheid vormt met het principe van *'donner et retenir ne vaut pas'*. V. SAGAERT verdedigt dat het uitgesloten is dat de schenker enerzijds de goederen kan wegschenken maar er anderzijds toch de beschikkingsbevoegdheid over kan behouden.<sup>294</sup>

107. Een schenking met voorbehoud van vruchtgebruik kan tot stand komen via een eenzijdige afstand door de vruchtgebruiker van zijn rechten.<sup>295</sup> Een dergelijke uitdovende afstand doet zich in de notariële praktijk regelmatig voor. Een onderhandse akte volstaat voor een dergelijke verzaking aan het recht van vruchtgebruik wanneer het vruchtgebruik betrekking heeft op roerende goederen. De schenker en de begiftigde zullen niet onderworpen worden aan de heffing van schenkingsrechten noch aan successierechten aangezien de registratie van dergelijke onderhandse akte niet verplicht is. Deze vrijstelling van successierechten is krachtens artikel 7 W. Succ. enkel mogelijk indien de verzakende schenker niet overlijdt binnen drie jaar na de verzaking.<sup>296</sup>

Een authentieke akte is vereist voor een uitdovende afstand door de vruchtgebruiker van het vruchtgebruik op onroerende goederen. De fiscale administratie heeft in de administratieve circulaire van 10 april 2013 uitdrukkelijk gesteld dat de verzaking aan het recht op vruchtgebruik op een onroerend goed gevolgd door een schenking als fiscaal misbruik in de zin van artikel 18 § 2 W. Reg. kan beschouwd worden. Het gaat dan om een rechtshandeling waarbij de langstlevende echtgenoot aan het wettelijk vruchtgebruik op het gemeenschappelijk onroerend goed verzaakt en vervolgens zijn aandeel in het gemeenschappelijk onroerend goed in volle eigendom schenkt aan zijn kinderen. Het is wel vereist dat de verzaking en de schenking in dezelfde notariële akte gebeurt of een korte tijd nadien. Uit deze opeenvolging van rechtshandelingen vermoedt de fiscus dat de verzaking enkel gesteld werd met het oog op het ontwijken van schenkingsrechten. Men tracht met deze rechtshandelingen namelijk de progressiviteit van de schenkingsrechten zoals bepaald in artikel 131 W. Reg. te ontwijken.<sup>297</sup> Het doel van artikel 131 Vl. W. Reg. is *"het regime van schenking van roerende goederen aantrekkelijker te maken."*<sup>298</sup> Voor de belastingplichtige staat wel nog steeds de mogelijkheid van tegenbewijs open. Ook

<sup>292</sup> Zie D. VAN LAERE, "De civiel- en fiscaalrechtelijke grenzen van schenkingen met voorbehoud van quasi vruchtgebruik", *Not. Fisc. M.* 2002, afl. 6-7, 194; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 99-100.

<sup>293</sup> Zie E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Transférer son patrimoine dans le cadre d'une planification successorale*, Waterloo, Kluwer, 2007, 362; D. VAN LAERE, "De civiel- en fiscaalrechtelijke grenzen van schenkingen met voorbehoud van quasi vruchtgebruik", *Not. Fisc. M.* 2002, afl. 6-7, 194; A. NIJS, A. VAN ZANTEBEEK en A. VERBEKE, "Schenken met voorbehoud van bezit", *T.E.P.* 2005, afl. 1, 21 en 25; A. VERBEKE, "Combi-schenking", in H. CASMAN, Y.H. LELEU, A. VERBEKE, *Eigenzinnig familiaal vermogensrecht. Actualia schenkingen 2*, 2005, Larcier, 162-163; A. VERBEKE, "Schenking met voorbehoud van vruchtgebruik", in W. PINTENS en J. DU MONGH (eds.), *Patrimonium 2007*, Antwerpen, Intersentia, 274; H. DE PAGE, "Les donations. Actualités de certaines clauses", in C. BIQUET-MATHIEU, A. DELIEGE, P. LECOCQ, Y.H. LELEU en M. VANWIJCK-ALEXANDRE (eds.), *Liber Amicorum Paul Delnoy*, Brussel, De Boeck & Larcier, 2005, 139-141; F. DEREME, "Donation avec réserve d'un portefeuille de titres", *Rec. gén.enr.not.* 2001, 591-592; S. NUDELHOLC en D. KARADSHEH, "Réflexion sur une nouvelle définition de l'usufruit et ses rapports avec le droit des successions et des libéralités", in X., "Questions approfondies de droit familial et de droit patrimonial de la famille", *Rev. Fac. Dr. U.L.B.* 2003, 409.

<sup>294</sup> Zie V. SAGAERT, "Oude zakenrechtelijke figuren met nut voor een moderne familiale vermogensplanning" in X. (ed.), *Levenslang en verder. Familiale vermogensplanning in de 21<sup>e</sup> eeuw. XXXste postuniversitaire cyclus Willy Delva 2003-2004*, Gent s.n., 2004, 235.

<sup>295</sup> Art. 621 in fine Burgerlijk Wetboek.

<sup>296</sup> E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 109-110.

<sup>297</sup> FOD Financiën, Circ. Nr. 5/2013 van 10 april 2013, 6.

<sup>298</sup> Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2004, *Parl. St.* Vl. Parl. 2003-2004, nr. 1948-1, 20.

andere niet-fiscale doeleinden kunnen een rol spelen bij de verzaking aan het recht op vruchtgebruik. De vruchtgebruiker kan o.a. afstand doen van zijn recht van vruchtgebruik wanneer hij niet langer de aan dit recht verbonden verplichtingen wenst te dragen. Het is in de rechtspraak wel aan te bevelen dat de werkelijke motieven voor de afstand expliciet worden vermeld in de akte van afstand om zo een latere discussie met de fiscale administratie te vermijden. De schenker dient waakzaam te blijven aangezien de fiscus dergelijke motieven steeds kan betwisten en afwijzen.<sup>299</sup>

108. Toch dienen registratierechten betaald te worden bij een schenking van de blote eigendom over een roerend goed of over een onroerend goed. De waarde van de volle eigendom van de geschonken goederen vormt de basis van deze belastingheffing overeenkomstig artikel 131 W. Reg. Een schenking met voorbehoud van vruchtgebruik kan echter, overeenkomstig artikel 159 3° W. Reg., als een overdracht krachtens de wet worden beschouwd als aan drie voorwaarden voldaan is. Vooreerst dient het vruchtgebruik aan de blote eigenaar overgedragen te worden bij een overeenkomst. Dit geldt ongeacht de aard van de gesloten overeenkomst. Artikel 159 3° W. Reg. kan door deze voorwaarde niet van toepassing zijn op een eenzijdige verzaking aan het recht van vruchtgebruik. Een uitdovende afstand van het recht van vruchtgebruik bij een authentieke akte kan wel beschouwd worden als een overdracht bij overeenkomst. Ten tweede dient de blote eigenaar zelf het recht van vruchtgebruik te verkrijgen. Dit recht van vruchtgebruik mag niet geschonken worden aan een derde. Ten derde moet het evenredig registratie- of successierecht reeds betaald zijn op de volle eigendomswaarde van de aan vruchtgebruik onderworpen goederen. De schenking onder het voorbehoud van vruchtgebruik wordt vrijgesteld van de heffing van een evenredig registratierecht indien aan deze voorwaarden voldaan is. De schenking wordt wel onderworpen aan het algemeen vast recht van 25 euro.<sup>300</sup>

109. De schenking met voorbehoud van vruchtgebruik maakt het de blote eigenaar-begiftigde mogelijk om aan de heffing van successierechten te ontsnappen. Het recht van vruchtgebruik van de schenker gaat namelijk automatisch teniet bij zijn overlijden. Het vruchtgebruik dooft dan automatisch uit. De blote eigenaar verwerft hierdoor het volle eigendomsrecht op de geschonken goederen.<sup>301</sup> De blote eigenaar zal in principe geen successierechten dienen te betalen bij het verdwijnen van het vruchtgebruik. Er bestaan wel nog steeds fiscale valstrikken waaronder artikel 7 W. Succ. (schenking binnen dan drie jaar voor het overlijden) of artikel 9 W. Succ.

### **2.8.2. Geen fiscaal misbruik:**

110. De schenking met voorbehoud van vruchtgebruik vormt in beginsel geen fiscaal misbruik. Bij een schenking met voorbehoud van vruchtgebruik tracht de schenker louter het genot en het gebruik van de geschonken goederen te behouden. Fiscaalrechtelijk geeft de schenking met voorbehoud van vruchtgebruik aanleiding tot de heffing van een algemeen vast recht van 25 euro onder voorbehoud dat voldaan is aan de hogergenoemde voorwaarden (*cf. Supra* 72, nr. 108). De schenking onder voorbehoud

<sup>299</sup> Adm. Besl. 1 juli 1997, E.E./96087, [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be). ; FOD Financiën, Circ. Nr. 5/2013 van 10 april 2013, 6; J. VERSTAPPEN, "Vruchtgebruik en blote eigendom bij onroerende en roerende goederen- Fiscale aspecten", *T.Not.* 1999, 509; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 109-110; KFBN, *Zakelijke rechten en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2004, 84-86.

<sup>300</sup> Art. 159, 3° Wetboek 30 november 1939 der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten, *BS* 1 december 1939; F. WERDEFROY, *Registratierechten 2006-2007*, Mechelen, Kluwer, 2007, 837; H. COOLS en E. DEBRUYNE, *Praktisch registratie- en successierecht basisbeginselen*, Antwerpen, De Boeck, 2010, 36; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 110-111.

<sup>301</sup> Art. 617 Burgerlijk Wetboek; E. SPRUYT, *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 103.

van vruchtgebruik zal wel nog onderworpen worden aan een evenredig registratierecht overeenkomstig artikel 131 VI. W. Reg. indien niet aan de voorwaarde van artikel 159 W. Reg voldaan is. Bij schenkingen onder voorbehoud van vruchtgebruik zullen in principe geen successierechten geheven worden aangezien het vruchtgebruik uitdooft bij het overlijden van de schenker. De vermogensplanner kan echter nog niet gerust zijn aangezien artikel 7 W. Succ. nog toepassing kan vinden. De geschonken goederen worden namelijk geacht deel uit te maken van de nalatenschap wanneer de schenker overlijdt in de periode van drie jaar na de schenking. Ook artikel 9 VI. W. Succ. kan toegepast worden op de schenking met voorbehoud van vruchtgebruik. De fiscale administratie trachtte van oudsher met artikel 9 W. Succ. overeenkomsten betreffende het vruchtgebruik met erfgenamen als niet-tegenwerpelijke en verdachte overeenkomsten te beschouwen. Het doel van artikel 9 W. Succ. bestaat er in om een bedekte bevoordeling door ouders ten voordele van de kinderen alsnog aan de heffing van successierechten te onderwerpen. Staatssecretaris voor de bestrijding van sociale en fiscale fraude CROMBEZ stelde dat de bestrijding van fiscale ontspanningsmechanismen de doelstelling van de wetgever is met het betrokken artikel 9 W. Succ.<sup>302</sup> De schenker-vruchtgebruiker tracht door middel van de bedekte bevoordeling zich buiten het toepassingsgebied van de belastingheffende bepaling van artikel 131 VI. W. Reg. te plaatsen.

De fiscus kan nog steeds fiscaal misbruik vaststellen wanneer de schenking deel uitmaakt van een kunstmatige constructie. Men kan bijvoorbeeld een schenking onder voorbehoud van vruchtgebruik doen van aandelen uit een in het buitenland opgerichte vennootschap die echter geen effectieve economische activiteit uitoefent. Schenkingen van aandelen onder voorbehoud van vruchtgebruik in het kader patrimoniumvennootschappen kunnen volgens mij beschouwd worden als dergelijke kunstmatige constructies. Een schenking onder voorbehoud van vruchtgebruik kan als een kunstmatige techniek beschouwd worden wanneer de doelstelling van de schenking louter is om een fiscale belastingenheffing te vermijden. De belastingplichtige kan wel tegenbewijs aanvoeren door aan te tonen dat de schenking omwille van patrimoniale, affectieve, civielrechtelijke, financiële, economische of persoonlijke redenen werd gesteld.

Een schenking met voorbehoud van vruchtgebruik vormt volgens mij in beginsel geen fiscaal misbruik behoudens wanneer het deel uitmaakt van een kunstmatige constructie. Dit laatste is in de praktijk niet uitgesloten. Het is volgens mij in de rechtspraak echter niet ondenkbaar dat een ouder-schenker goederen schenkt aan zijn kinderen omwille van affectieve redenen maar zich toch het recht van vruchtgebruik voorbehoudt om de controle en het genot over de geschonken goederen te behouden. Dit vormt geen fiscaal misbruik.

## *2.9. SCHENKING WAAROP EEN VERLAAGD REGISTRATIERECHT VOOR SCHENKING TOEPASSELIJK IS*

### **2.9.1. Begripsomschrijving**

111. De Vlaamse decreetgever heeft in het Decreet van 23 december 2011 voorzien in de verlenging van het fiscaal gunstregime inzake de schenkingen van bouwgronden. Dit regime werd reeds in het Decreet van 20 december 2002 uitgewerkt. De decreetgever heeft in het Decreet van 23 december 2011 bepaald dat dit verlaagd registratierecht van toepassing zal zijn tot 31 december 2014. Het herschreven artikel 140 nonies VI. W. Reg. bepaalt dat schenkingen onder levenden van een perceel bouwgrond "*waarvan de*

---

<sup>302</sup> *Hand.* Kamer, Commissie voor de Financiën en de Begroting 2011-2012, 19 juni 2012, CRABV 53 COM 517, 1-4; N. VANDEBEEK, *Schenkingen en legaten van onroerende goederen*, Mechelen, Kluwer, 2009, 274-281; E. SPRUYT, "Gesplitste aankoop vruchtgebruik-bloote eigendom: fiscus eist niet langer dat schenking het compromis voorafgaat", *Acc.& Fisc.* 2008, nr. 7 ,1.

akte verleden wordt in de periode van 1 januari 2012 tot en met 31 december 2014" aan een evenredig schenkingsrecht worden onderworpen.<sup>303</sup>

112. In de eerste plaats is voor de toepassing van het preferentiële schenkingstarief vereist dat het gaat om de schenking onder levenden van een bouwgrond. Door de fiscale administratie werd in de circulaire nr. 3/2003 benadrukt dat het verlaagd registratietarief van toepassing is zowel bij een schenking van de bouwgrond in volle eigendom, in vruchtgebruik als in blote eigendom. Deze schenking kan enkel geschieden bij een notariële akte omwille van de onroerende aard van de bouwgrond.<sup>304</sup>

Ten tweede wordt krachtens artikel 140 nonies VI. W. Reg. vereist dat een schenking onder levenden betrekking heeft op een "in het Vlaams gewest gelegen bouwgrond die krachtens de stedenbouwkundige voorschriften bestemd is voor woningbouw."<sup>305</sup> Voor de invulling van het begrip bouwgrond in de zin van artikel 140 nonies VI. W. Reg. dient een beroep gedaan te worden op de circulaire nr. 3/2003 van 20 februari 2003. De fiscale administratie stelt hierin dat de schenker "op het perceel in principe nog geen gebouw mag hebben staan of nog geen werken mag hebben aangevat die het begin van oprichting van een gebouw uitmaken."<sup>306</sup> Het preferentieel registratietarief kan wel nog steeds toegepast worden indien op het perceel bouwwerken of overblijfselen van bouwwerken aanwezig zijn waarvan de waarde te verwaarlozen is in verhouding met de waarde van het onbebouwde perceel. Een onbewoonbaarverklaring van de op het perceel aanwezige bouwwerk sluit de toepassing van het verlaagd schenkingstarief niet uit. De bouwgrond kan tegen een verlaagd registratietarief worden geschonken wanneer het erop gevestigde gebouw reeds juridisch eigendom is van de begiftigde. Voor de eigendom van het gebouw mag de schenker wel niet de onmiddellijke rechtsvoorganger van de begiftigde zijn.<sup>307</sup>

Voorts benadrukt de fiscale administratie in de circulaire van 20 februari 2003 dat er geen vereiste van uitsluitende bestemming voor woningbouw gesteld wordt. De schenking van de bouwgrond kan eveneens van het verlaagd registratietarief genieten indien de bouwgrond volgens stedenbouwkundige voorschriften een gemengde bestemming (woning + industrie, nijverheid of handelsgebouw) heeft. De fiscale administratie stelde wel expliciet dat percelen van bouwgronden die

---

<sup>303</sup> Artikel 140 nonies Wetboek 30 november 1939 der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten Vlaams Gewest, B.S. 1 december 1939; Zie Art. 66-68 Decr. VI. 23 december 2005 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2006, B.S. 30 december 2005 (ed. 2) ; Art. 93 Decr. VI. 18 december 2009 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2010, B.S. 30 december 2009 (ed. 1); Art. 32 Decr. VI. 23 december 2011 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, B.S. 30 december 2011 (ed. 4); Ontwerp van het decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, Parl. St. VI. Parl. 2011-2012, nr. 1326-1, 9.

<sup>304</sup> FOD FINANCIËN, Circ. nr. 3/2003 van 20 februari 2003, punt 1.3. en 1.4., AFZ 3/2003, Dos. E.E./L107-123, www.fisconet.fgov.be; T. DUMONT, " Verlaagde schenkingsrechten op bouwgronden- verlenging tot eind 2014", *Registratierechten* 2010-2011, afl. 4, 39; A. MEYUS, " Tijdelijk verlaagd tarief voor schenking van een bouwgrond : waarschijnlijk verlengd tot 31 december 2011", *Registratierechten* 2008-2009, nr. 4, 8; N. VANDEBEEK, *Schenken en legaten van onroerende goederen*, Mechelen, Kluwer, 2011, 214.

<sup>305</sup> Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, Parl. St. VI. Parl. 2011-2012, nr. 1326-1, 9; A. MEYUS, " Tijdelijk verlaagd tarief voor schenking van een bouwgrond : waarschijnlijk verlengd tot 31 december 2011", *Registratierechten* 2008-2009, nr. 4, 9; X., " Verlaagd schenkingstarief voor Vlaamse bouwgronden tot eind 2014", *Notariaat* 2012, nr. 1, 6; P. VAN MELKEBEKE, " Gunstregeling Vlaamse schenking van woningbouwgrond verleng en verstrengd.", *Notariaat* 2006, nr. 5, 1; A. VAN ZANTBEEK, " Schenken van bouwgronden in Vlaanderen. Een verdere maar tijdelijke stap in de defiscalisering van onroerend goed in het kader van de successie en schenkingsrechten.", *TBO* 2003, 6.

<sup>306</sup> FOD FINANCIËN, Circ. 3/2003 van 20 februari 2003, punt 1.3, AFZ 3/2003, Dos. E.E./L107-123, www.fisconet.fgov.be.

<sup>307</sup> A. MEYUS, " Tijdelijk verlaagd tarief voor schenking van een bouwgrond : waarschijnlijk verlengd tot 31 december 2011", *Registratierechten* 2008-2009, nr. 4, 8-9; X., " Verlaagd schenkingstarief voor Vlaamse bouwgronden tot eind 2014", *Notariaat* 2012, nr. 1, 5-6; P. VAN MELKEBEKE, " Gunstregeling Vlaamse schenking van woningbouwgrond verleng en verstrengd.", *Notariaat* 2006, nr. 5, 2.

uitsluitend bestemd zijn voor industrie- of handelsgebouw uitgesloten worden van het verlaagd registratietarief. Het behoort tot de taak van de fiscale administratie om te controleren of in de zone waar het geschonken perceel gelegen is, woningbouw toegestaan is. De fiscus mag hierbij geen opportuniteitsbeoordeling doorvoeren door te oordelen of effectief een woning kan gebouwd worden op het perceel.<sup>308</sup>

Ten derde komt de schenking van de bouwgrond enkel in aanmerking voor een verlaging van de schenkingsrechten indien *Vlaamse* schenkingsrechten opvorderbaar zijn. Hiervoor wordt rekening gehouden met het toepasselijke lokalisatiecriterium. De schenker dient voorafgaandelijk aan de schenking namelijk vijf jaar (het langst) in het Vlaams Gewest gewoond te hebben.<sup>309</sup> Het is eveneens vereist dat de schenker zijn fiscale woonplaats in het Vlaams Gewest heeft op de datum van de authentieke schenkingsakte. Voorts is vereist dat de begiftigde van de schenking een natuurlijke persoon is om te kunnen genieten van de tariefverlaging. Een begunstigde-rechtspersoon is uitgesloten van de Vlaamse fiscale gunstmaatregel. Enkel de hoedanigheid van de begiftigde speelt een rol. Er wordt met name geen belang gehecht aan de specifieke verwantschap van de begiftigde met de schenker. Voor de schenker worden geen vereisten gesteld wat zijn/haar hoedanigheid betreft. Het preferentiële registratietarief is zowel van toepassing op schenkingen met één schenker en één begiftigde als op schenkingen waarbij meerdere schenkers en/of meerdere begiftigden betrokken zijn.<sup>310</sup>

113. Voor het behoud van de toepassing van het fiscaal gunstregime dient de begiftigde of één van de begiftigden aan een bepaalde vereiste te voldoen. Er wordt krachtens de memorie van toelichting bij het Decreet van 23 december 2011 vereist dat de begiftigde of één van de begiftigden "*binnen de vijf jaar na de schenkingsakte zijn hoofdverblijfplaats vestigt op het adres van de geschonken bouwgrond*". Bijgevolg wordt een bouwverplichting ingevoerd waarvoor vereist is dat op het perceel gebouwd wordt. De begiftigde moet voorts op het adres van de bouwgrond effectief gaan wonen. Indien de begiftigde deze vereiste niet nakomt dient hij de aanvullende registratierechten (bovenop de reeds betaalde schenkingsrechten tot het bedrag van de normaal verschuldigde schenkingsrechten) te betalen, vermeerderd met de wettelijke interest. De wettelijke interest is niet verschuldigd in het geval van overmacht.<sup>311</sup> De fiscale administratie zal vijf jaar na de datum van de authentieke schenkingsakte zelf

---

<sup>308</sup> FOD FINANCIËN, Circ. nr. 3/2003 van 20 februari 2003, punt 1.3. en 1.4., AFZ 3/2003, Dos. E.E./L107-123, [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be); T. DUMONT, "Verlaagde schenkingsrechten op bouwgronden- verlenging tot eind 2014", *Registratierechten 2010-2011*, afl. 4, 39; N. VANDEBEEK, *Schenkingsrechten en legaten van onroerende goederen*, Mechelen, Kluwer, 2011, 214.

<sup>309</sup> T. DUMONT, "Verlaagde schenkingsrechten op bouwgronden- verlenging tot eind 2014", *Registratierechten 2010-2011*, afl. 4, 39; A. NIJS en A. VERBEKE, "Bouwgronden in Vlaanderen", in A. VERBEKE, H. DERYCKE en P. LALEMAN (eds.), *Handboek Estate Planning : algemeen deel 7: vermogensplanning alternatieve vormen*, Brussel, Larcier, 2010, 134; A. MEYUS, "Tijdelijk verlaagd tarief voor schenking van een bouwgrond : waarschijnlijk verlengd tot 31 december 2011", *Registratierechten 2008-2009*, nr. 4, 9.

<sup>310</sup> T. DUMONT, "Verlaagde schenkingsrechten op bouwgronden- verlenging tot eind 2014", *Registratierechten 2010-2011*, afl. 4, 40; N. VANDEBEEK, *Schenkingsrechten en legaten van onroerende goederen*, Mechelen, Kluwer, 2011, 217-218.

<sup>311</sup> In de rechtsleer wordt hier een analoge toepassing gemaakt van het standpunt van de fiscale administratie voor schenkingen van ondernemingen. Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl. St. Vl. Parl. 2011-2012*, nr. 1326-1, 9; FOD FINANCIËN, Circ. Nr.11/1999 van 3 juni 1999, punt 5.1. B, AFZ/97-0276, Dos. 47, *Rec. gén. enr. not.*, nr. 24.947, 434 e.v., [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be); T. DUMONT, "Verlaagde schenkingsrechten op bouwgronden- verlenging tot eind 2014", *Registratierechten 2010-2011*, afl. 4, 41; A. MEYUS, "Tijdelijk verlaagd tarief voor schenking van een bouwgrond : waarschijnlijk verlengd tot 31 december 2011", *Registratierechten 2008-2009*, nr. 4, 9-10; N. VANDEBEEK, *Schenkingsrechten en legaten van onroerende goederen*, Mechelen, Kluwer, 2011, 216-217.

controleren of de voorwaarden om de toepassing van het fiscaal gunstregime te behouden voldaan zijn.<sup>312</sup>

114. Eveneens dienen enkele formele vereisten nageleefd te worden om te kunnen genieten van het verlaagd registratietarief. Zo dient in de schenkingsakte uitdrukkelijk melding te worden gemaakt van het feit dat het perceel bouwgrond volgens stedenbouwkundige voorschriften bestemd is tot woningbouw. De bouwgrond dient deze bestemming te hebben op het ogenblik van de datum van de schenking. Er kan geen toepassing worden gemaakt van het preferentiële registratietarief bij gebreke aan vermelding van de bestemming als woningbouw. De schenker en de begiftigde dienen aanvullende registratierechten en een boete te betalen bij een onjuistheid in verband met de vermelding van de bestemming als woningbouw. Voorts is vereist dat de schenkingsakte uitdrukkelijk de verbintenis van de begiftigde of één van de begunstigten om binnen vijf jaar vanaf de schenkingsakte zijn hoofdverblijfplaats op het adres van de bouwgrond te vestigen vermeld.<sup>313</sup> De begiftigden dienen aanvullende rechten en wettelijke interesten te betalen indien de verbintenis tot vestiging van de hoofdverblijfplaats niet wordt nageleefd. De begiftigden zijn geen betaling verschuldigd indien de niet nakoming het gevolg is van overmacht. Er is eveneens geen betaling verschuldigd indien één van de door de verbintenis gebonden medebegiftigden deze voorwaarde wel heeft nageleefd.<sup>314</sup>

115. De graad van verwantschap tussen de schenker en de begiftigde vormt een belangrijk aanknopingspunt voor het bepalen van de tarieven voor de schenkingsrechten. Er dient namelijk een onderscheid gemaakt te worden tussen enerzijds schenkingen in rechte lijn en tussen echtgenoten en anderzijds schenkingen aan andere personen. Voor de eerste categorie schenkingen wordt het registratietarief verlaagd tot 2% voor de waarde van de bouwgrond minder dan of gelijk aan 150.000 euro. Voor schenkingen aan andere personen geldt een tarief van 10 % voor de schijf tot 150.000 euro. Voor de waarde van de bouwgrond boven 150.000 euro gelden de normale registratietarieven voor beide categorieën van schenkingen.<sup>315</sup>

116. Het progressievoorbehoud van artikel 137 VI. W. Reg. blijft van toepassing wanneer de schenking van bouwgrond plaatsvindt in het kader van opeenvolgende schenkingen van onroerende goederen( *cf. Supra* 55, nr. 71) Voor de toepassing van artikel 137 VI. W. Reg. is het belangrijk dat de schenking van de bouwgrond krachtens artikel 140 duodecies VI. W. Reg. geacht wordt geregistreerd te zijn of verplicht registreerbaar te zijn geworden vóór de schenkingen van de onroerende goederen. Voor de bepaling van

---

<sup>312</sup> Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl. St.* VI. Parl. 2011-2012, nr. 1326-1, 26; T. DUMONT, " Verlaagde schenkingsrechten op bouwgronden- verlenging tot eind 2014", *Registratierechten* 2010-2011, afl. 4, 42-43.

<sup>313</sup> Art. 140 undecies Wetboek 30 november 1939 der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten Vlaams Gewest, *B.S.* 1 december 1939; T. DUMONT, " Verlaagde schenkingsrechten op bouwgronden- verlenging tot eind 2014", *Registratierechten* 2010-2011, afl. 4, 41; A. MEYUS, " Tijdelijk verlaagd tarief voor schenking van een bouwgrond : waarschijnlijk verlengd tot 31 december 2011", *Registratierechten* 2008-2009, nr. 4, 12 ; P. VAN MELKEBEKE, " Gunstregeling Vlaamse schenking van woningbouwgrond verleng en verstrengd.", *Notariaat* 2006, nr. 5, 4; N. VANDEBEEK, *Schenkings en legaten van onroerende goederen*, Mechelen, Kluwer, 2011, 219.

<sup>314</sup> Art. 140 undecies Wetboek 30 november 1939 der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten Vlaams Gewest, *B.S.* 1 december 1939; T. DUMONT, " Verlaagde schenkingsrechten op bouwgronden- verlenging tot eind 2014", *Registratierechten* 2010-2011, afl. 4, 42. P. VAN MELKEBEKE, " Gunstregeling Vlaamse schenking van woningbouwgrond verleng en verstrengd.", *Notariaat* 2006, nr. 5, 3.

<sup>315</sup> Zie bijlage 4 en bijlage 5 voor een overzicht van de tarieven voor schenkingen in rechte lijn en schenkingen aan anderen; T. DUMONT, " Verlaagde schenkingsrechten op bouwgronden- verlenging tot eind 2014", *Registratierechten* 2010-2011, afl. 4, 42; A. MEYUS, " Tijdelijk verlaagd tarief voor schenking van een bouwgrond : waarschijnlijk verlengd tot 31 december 2011", *Registratierechten* 2008-2009, nr. 4, 44-12; A. VAN ZANTBEEK, " Schenken van bouwgronden in Vlaanderen. Een verdere maar tijdelijke stap in de defiscalisering van onroerend goed in het kader van de successie en schenkingsrechten.", *TBO* 2003, 6-7.

het toepasselijke registratietarief voor de schenking van een onroerend goed "wordt bij de belastbare grondslag de som gevoegd die heeft gediend tot grondslag van heffing op de schenkingen welke reeds tussen dezelfde partijen zijn voorgekomen en vastgesteld werden door akten die dagtekenen van minder dan drie jaar vóór de datum der nieuwe schenking." Het tarief voor de heffing van de registratierechten zal toenemen wanneer opeenvolgende schenkingen van een onroerend goed niet de termijn van drie jaar eerbiedigt.<sup>316</sup>

### **2.9.2. Geen fiscaal misbruik:**

117. De fiscale administratie beschouwt schenkingen waarbij een verlaagd registratierecht wordt geheven in beginsel niet als fiscaal misbruik. Het gaat meer bepaald om de schenking van bouwgronden die overeenkomstig artikel 140 nonies VI. W. Reg. aan een verlaagd schenkingsrecht wordt onderworpen. In de memorie van toelichting bij het Decreet van 20 december 2002 benadrukte de Vlaamse decreetgever dat het gaat om een tijdelijke maatregel met als doel "het bevorderen van schenkingen van bouwgronden door een tijdelijke rechtenverlaging." De decreetgever heeft in deze regeling voorzien omwille van de schaarste van bouwgronden op de vastgoedmarkt. De prijzen van de bouwgronden stegen waardoor jonge gezinnen steeds vaker een beroep moesten doen op de financiële steun van hun ouders of andere leden van de familie om een nieuwe woning te kunnen bouwen. De maatregel beoogt met name de directe schenking van bouwgronden te bevorderen.<sup>317</sup> De schenking van de bouwgrond is een rechtshandeling waarbij de belastingplichtige een belastingvoordeel geniet in overeenstemming met het doel en de strekking van artikel 140 nonies VI. W. Reg. De vermogensplanner dient rekening te houden met de toepassing van het artikel 137 VI. W. Reg. wanneer de schenking van de bouwgrond een stap vormt in een reeks van opeenvolgende schenkingen van onroerende goederen (cf. *Supra*, 76-77, nr. 116).

Het is het echter nog steeds mogelijk dat de fiscale administratie fiscaal misbruik vaststelt wanneer de schenking deel uitmaakt van een kunstmatige constructie. Dit is wel afhankelijk van de concrete omstandigheden van de schenking. De belastingplichtige kan nog steeds tegenbewijs leveren door aan te tonen dat de schenking niet louter door fiscale motieven werd ingegeven. De belastingplichtige dient hierbij aan te tonen dat de schenking door affectieve, patrimoniale, financiële, economische of persoonlijke motieven werd ingegeven. De begunstigingsintentie vormt in de rechtspraak vaak de doorslaggevende reden voor de schenking van een bouwgrond door ouders aan hun kinderen.

118. Zelf ben ik van mening dat geen fiscaal misbruik kan vastgesteld worden bij de schenking waarop een verlaagd registratietarief van toepassing is. De wetgever heeft namelijk uitdrukkelijk in dit fiscaal gunstregime voorzien. Er kan nog steeds fiscaal misbruik vastgesteld worden wanneer de schenking van bouwgronden wel nog door louter fiscale motieven ingegeven werd. Ik ben van mening dat de begunstigingsintentie meestal de doorslaggevende drijfveer vormt voor de schenking van een

---

<sup>316</sup> Art. 137 Wetboek 30 november 1939 der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten Vlaams Gewest, B.S. 1 december 1939; T. DUMONT, "Verlaagde schenkingsrechten op bouwgronden- verlenging tot eind 2014", *Registratierechten* 2010-2011, afl. 4, 43; A. MEYUS, "Tijdelijk verlaagd tarief voor schenking van een bouwgrond : waarschijnlijk verlengd tot 31 december 2011", *Registratierechten* 2008-2009, nr. 4, 13; P. VAN MELKEBEKE, "Gunstregeling Vlaamse schenking van woningbouwgrond verleng en verstrengd.", *Notariaat* 2006, nr. 5, 4; A. VAN ZANTBEEK, "Schenken van bouwgronden in Vlaanderen. Een verdere maar tijdelijke stap in de defiscalisering van onroerend goed in het kader van de successie en schenkingsrechten.", *TBO* 2003, 8-10; N. VANDEBEEK, *Schenken en legaten van onroerende goederen*, Mechelen, Kluwer, 2011, 219-223.

<sup>317</sup> Ontwerp van het decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2003, *Parl. St.* VI. Parl. 2002-2003, nr. 1438-1, 29-30.



bouwgrond. Het tegenbewijs zal in de rechtspraak door de belastingplichtige eenvoudig geleverd kunnen worden wanneer niet-fiscale motieven doorslaggevend waren voor de schenking.

## 2.10. SCHENKING DIE EEN IN HET WETBOEK REGISTRATIERECHTEN VOORZIENE VRIJSTELLING GENIET

### 2.10.1. Begripsomschrijving

119. Voor de vrijstelling van de heffing van registratierechten wordt in de familiale vermogensplanningspraktijk voornamelijk verwezen naar de schenking van een familiebedrijf. De decreetgever voorziet in het decreet van 23 december 2011 namelijk in een vrijstelling van registratierechten en een verlaging van het tarief voor de heffing van successierechten. Dit laatste tarief bedraagt meer bepaald 3% voor schenkingen in rechte lijn en 7% voor schenkingen aan andere personen.<sup>318</sup> Dit fiscaal gunstregime kwam er naar aanleiding van de aanbeveling van de Europese Commissie van 7 december 1994 "inzake de overdracht van kleine en middelgrote ondernemingen".<sup>319</sup> De memorie van toelichting voorziet dat men door de vrijstelling van schenkingsrechten tracht bedrijfsleiders aan te moedigen om reeds bij leven kennis over te brengen aan hun opvolging.<sup>320</sup> De Vlaamse decreetgever heeft ervoor geopteerd om de voorwaarden voor de vrijstelling onder het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten en de vermindering van de tarieven onder het Wetboek der Successierechten mutatis mutantis gelijk te stellen.<sup>321</sup>

120. Er wordt in een vrijstelling van registratierechten voorzien overeenkomstig artikel 140 bis VI. W. Reg. met betrekking tot de nettowaarde van de geschonken activa die beroepsmatig geïnvesteerd zijn in een familiale onderneming door de schenker, zijn echtgenoot of de met hem samenwonende partner. De schenking van dergelijke activa kan in volle eigendom, in blote eigendom of in vruchtgebruik gebeuren.<sup>322</sup> De Vlaamse overheid heeft in een omzendbrief van 20 juli 2012 benadrukt dat onder de beroepsmatig geïnvesteerde activa alle roerende en onroerende goederen dient verstaan te worden.<sup>323</sup> Een familiale onderneming wordt gedefinieerd als een "nijverheids-, handels-, ambachts-, of landbouwbedrijf of een vrij beroep, dat door de schenker of zijn echtgenoot of samenwonende, al dan niet samen met anderen, persoonlijk wordt geëxploiteerd en uitgeoefend".<sup>324</sup>

<sup>318</sup> Artikel 60/1, § 1 Wetboek 31 maart 1936 der Successierechten Vlaams Gewest, BS 7 april 1936; Art. 73 en Art. 82 Decr. VI. 23 december 2011 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, B.S. 30 december 2011 (ed.4), *erratum* B.S. 5 juli 2012.

<sup>319</sup> Kritiek op dit fiscaal gunstregime werd geformuleerd door N. GEELHAND. Zie N. GEELHAND, "Behoorlijke wetgeving inzake schenkings- en successierechten : het nieuwe Vlaamse decreet inzake familiale ondernemingen en vennootschappen", *TEP* 2012, afl. 1, 3-9; Artikel 1 Aanbev. Comm. nr. 94/1069/EG, 7 december 1994 inzake de overdracht van kleine en middelgrote ondernemingen, *Pb. L.* 385, 31 december 1994, 0014-0017; T. DUMONT, "Overdracht van een familiaal bedrijf : grondige herziening van de regels inzake schenkings- en successierechten", *Registratierechten* 2010-2011, nr. 4, 28; H. CASIER, "Nieuwe Vlaamse fiscale spelregels inzake de overdracht van een familiebedrijf", *Successierechten* 2012, nr. 2, 1; E. SANSEN, "Vererven en schenken van een familiebedrijf in het Vlaams Gewest. Een fiscale update.", *T.E.P.* 2011, nr. 1-2, 59.

<sup>320</sup> Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl. St.* VI. Parl. 2011-2012, nr. 1326/1, 24; S. VAN WAEYENBERGHE, "Het Vlaams Successiedecreet 2012 – ommezwaai fiscaal beleid inzake overdracht van familiebedrijf in Vlaanderen", *Not.Fisc.M.* 2012, nr. 2, 53.

<sup>321</sup> Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl. St.* VI. Parl. 2011-2012, nr. 1326/1, 24-25; S. VAN WAEYENBERGHE, "Het Vlaams Successiedecreet 2012 – ommezwaai fiscaal beleid inzake overdracht van familiebedrijf in Vlaanderen", *Not.Fisc.M.* 2012, nr. 2, 54; T. DUMONT, "Overdracht van een familiaal bedrijf : grondige herziening van de regels inzake schenkings- en successierechten", *Registratierechten* 2010-2011, nr. 4, 29.

<sup>322</sup> Art. 73 Decr. VI. 23 december 2011 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, B.S. 30 december 2011 (ed.4), *erratum* B.S. 5 juli 2012.

<sup>323</sup> Vlaamse Overheid Financiën en Begroting, Omz. FB/2012/1 van 20 juli 2012, 3, [www.ejustice.just.fgov.be](http://www.ejustice.just.fgov.be).

<sup>324</sup> Art. 140bis, § 2, 1<sup>o</sup> Wetboek 30 november 1939 der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten Vlaams gewest, B.S. 1 december 1939.

Voorts wordt de schenking van aandelen van een familiale vennootschap vrijgesteld van de heffing van registratierechten. Een familiale vennootschap is een vennootschap met een zetel van werkelijke leiding in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte en die "een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit of een vrij beroep" als doelstelling heeft.<sup>325</sup> De aandelen van een familiale vennootschap worden gedefinieerd als "elk deelbewijs met stemrecht dat een deel van het maatschappelijk kapitaal vertegenwoordigt".<sup>326</sup> Dergelijke aandelen kunnen opnieuw in volle eigendom, in blote eigendom of in vruchtgebruik geschonken worden. In de memorie van toelichting wordt voorts bepaald dat er "uitdrukkelijk voor geopteerd wordt om enkel die familiale vennootschappen in aanmerking te nemen die een maatschappelijke meerwaarde genereren."<sup>327</sup> In het decreet van 23 december 2011 worden "vennootschappen die geen reële economische activiteit hebben" uitgesloten van het fiscaal gunstregime.<sup>328</sup>

Daarnaast dient cumulatief voldaan te worden aan de doorstortingsverplichting waarbij de rechtspersoon verplicht is om de dividenden en andere vermogensvoordelen uiterlijk binnen één maand aan de certificaathouder door te storten.<sup>329</sup> Voorts dient aan de participatievoorwaarde voldaan te worden waarvoor vereist is dat de schenker en/of zijn familie minstens 50% van de aandelen van de vennootschap bezit op het ogenblik van de schenking. Er wordt voor de beoordeling van de participatievoorwaarde eveneens rekening gehouden met aandelen aanwezig in de familie van de schenker.<sup>330</sup> Indien de schenker geen 50% van de aandelen in volle eigendom bezit wordt toch nog in een vrijstelling voorzien indien de schenker en/of zijn familie op het ogenblik van de schenking minstens 30% van de aandelen van de vennootschap in volle eigendom bezit.<sup>331</sup> Het is hiervoor wel vereist dat hij/zij samen met één andere aandeelhouder (en diens familie) volle eigenaar is van minstens 70 % van de vennootschapsaandelen of hij dient samen met twee andere aandeelhouders volle eigenaar te zijn van minstens 90% van de aandelen.<sup>332</sup> Voor vennootschappen die niet aan deze vereisten voldoen wordt eveneens voorzien dat zij onder de fiscale gunstregeling vallen op voorwaarde dat zij minstens 30% van de aandelen van minstens één directe dochtervennootschap houdt. Deze dochtervennootschap dient daarbij wel "een nijverheids-, handels-, ambachts-, of landbouwactiviteit of een vrij beroep" tot doel te

---

<sup>325</sup> Art. 140bis, § 2, 1° en 2° Wetboek 30 november 1939 der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten Vlaams gewest, B.S. 1 december 1939 ; S. VAN WAAYENBERGHE, " Het Vlaams Successiedecreet 2012 – ommezwaai fiscaal beleid inzake overdracht van familiebedrijf in Vlaanderen", *Not.Fisc.M.* 2012, nr. 2, 56.

<sup>326</sup> Art. 140bis § 2, 3° Wetboek 30 november 1939 der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten Vlaams gewest, B.S. 1 december 1939.

<sup>327</sup> Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl. St.* VI.Parl. 2011-2012, nr. 1326/1, 25; T. DUMONT, " Overdracht van een familiaal bedrijf : grondige herziening van de regels inzake schenkings- en successierechten", *Registratierechten* 2010-2011, nr. 4, 31.

<sup>328</sup> *Hand.* VI. Parl., Commissie voor Algemeen Beleid, Financiën en Begroting, 2011-2012, nr. 1326/8, 9; T. DUMONT, " Overdracht van een familiaal bedrijf : grondige herziening van de regels inzake schenkings- en successierechten", *Registratierechten* 2010-2011, nr. 4, 34.

<sup>329</sup> Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl. St.* VI.Parl. 2011-2012, nr. 1326/1, 21; H. CASIER, "Nieuwe Vlaamse fiscale spelregels inzake de overdracht van een familiebedrijf", *Successierechten* 2012, nr. 2, 5; T. DUMONT, " Overdracht van een familiaal bedrijf : grondige herziening van de regels inzake schenkings- en successierechten", *Registratierechten* 2010-2011, nr. 4, 30.

<sup>330</sup> Als de familie van de schenker wordt diens echtgenoot of samenwonende partner, alle bloedverwanten in rechte lijn en hun echtgenoot of samenwonende partner, de zijverwanten tot en met de tweede graad en hun echtgenoot of samenwonende partner en de kinderen van de vooroverleden broers en/ of zussen en hun echtgenoot/samenwonende partner beschouwd. Art. 140bis, § 1, 2° en Art. 140bis, §2, 5° Wetboek 30 november 1939 der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten Vlaams gewest, B.S. 1 december 1939; Vlaamse Overheid Financiën en Begroting, Omz. FB/2012/1 van 20 juli 2012, 3, [www.ejustice.just.fgov.be](http://www.ejustice.just.fgov.be); H. CASIER, "Nieuwe Vlaamse fiscale spelregels inzake de overdracht van een familiebedrijf", *Successierechten* 2012, nr. 2, 4.

<sup>331</sup> Art. 140bis, § 1, 2° Wetboek 30 november 1939 der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten Vlaams gewest, B.S. 1 december 1939.

<sup>332</sup> Zie bijlage 6 en 7. Art. 140bis, § 1, 2° Wetboek 30 november 1939 der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten Vlaams gewest, B.S. 1 december 1939.

hebben. De zetel van werkelijke leiding van deze dochtervennootschap moet daarnaast in één lidstaat van de Europese Economische Ruimte gelegen te zijn.<sup>333</sup>

Voor de toepassing van de vrijstelling op dergelijke holdingvennootschappen dient een onderscheid gemaakt te worden tussen actieve- en passieve holdingvennootschappen. Voor de eerste categorie gaat het om een holding die, naast het louter aanhouden van participatie(s) in de operationele dochtervennootschap, zelf ook een operationele vennootschap vormt gelet op de zelfstandige economische activiteit die ze uitvoert. Het gaat in dergelijk geval om een familiale operationele vennootschap in de zin van artikel 140 bis, § 2, 2<sup>o</sup>, 1<sup>e</sup> lid VI. W. Reg.<sup>334</sup> Anderzijds bestaan er passieve holdingvennootschappen die geen eigen economische activiteit uitoefenen maar louter aandelen of participaties van de dochtervennootschap voortzet. In dit geval kan enkel sprake zijn van een familiale vennootschap in de zin van artikel 140 bis, § 2, 2<sup>o</sup> VI. W. Reg. indien ze minstens 30 % van de aandelen aanhoudt in de directe dochtervennootschap die een operationele vennootschap vormt.<sup>335</sup> De uitsluiting van de passieve holdingvennootschap volgt uit een arrest van het Hof van Cassatie omtrent artikel 48 W. Succ. Het Hof stelde hierin : *"Overwegende dat met nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwbedrijven bedoeld worden ondernemingen die een economische activiteit uitoefenen, zonder uitsluiting van de ondernemingen die andere ondernemingen controleren, behalve wanneer zij enkel tot doel hebben de eenvoudige verkrijging en het in bezit houden van deelbewijzen."*<sup>336</sup>

Voorts is voor het verwerven van de vrijstelling van registratierechten nog vereist dat de schenking van de activa of de aandelen bij een authentieke akte verleden wordt. De partijen dienen voorts in de betrokken akte een verklaring af te leggen waaruit blijkt dat men de vrijstelling van de registratierechten vraagt. Uit deze verklaring dient te blijken dat de voorwaarden voldaan zijn. Ten slotte dient een attest van de Vlaamse Belastingdienst bij de authentieke schenkingsakte te worden gevoegd. De Vlaamse Belastingdienst dient in een dergelijk attest aan te duiden dat de gestelde voorwaarden effectief voldaan zijn. De schenking zal onderworpen worden aan de normale registratierechten van artikel 131 W. Reg. indien geen attest van de Vlaamse Belastingdienst kan worden voorgelegd aan de fiscale administratie op het ogenblik dat de registratierechten gevorderd kunnen worden.<sup>337</sup>

121. Voor het behoud van de vrijstelling van de registratierechten dient ook aan welbepaalde voorwaarden voldaan te worden. Deze vrijstelling is niet definitief. De activiteit van een familiale onderneming moet in een periode van drie jaar vanaf de datum van de schenkingsakte ononderbroken

---

<sup>333</sup> Zie bijlage 8. Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl. St.* VI.Parl. 2011-2012, nr. 1326/1, 21; T. DUMONT, "Overdracht van een familiaal bedrijf : grondige herziening van de regels inzake schenkings- en successierechten", *Registratierechten* 2010-2011, nr. 4, 30.

<sup>334</sup> Zie bijlage 9. Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl. St.* VI.Parl. 2011-2012, nr. 1326/1, 25-26 ; Vlaamse Overheid Financiën en Begroting, Omz. FB/2012/1 van 20 juli 2012, 12, [www.ejustice.just.fgov.be](http://www.ejustice.just.fgov.be); S. VAN WAEYENBERGHE, "Het Vlaams Successiedecreet 2012 – ommezwaai fiscaal beleid inzake overdracht van familiebedrijf in Vlaanderen", *Not.Fisc.M.* 2012, nr. 2, 60-61; T. DUMONT, "Overdracht van een familiaal bedrijf : grondige herziening van de regels inzake schenkings- en successierechten", *Registratierechten* 2010-2011, nr. 4, 30.

<sup>335</sup> Zie bijlage 9. S. VAN WAEYENBERGHE, "Het Vlaams Successiedecreet 2012 – ommezwaai fiscaal beleid inzake overdracht van familiebedrijf in Vlaanderen", *Not.Fisc.M.* 2012, nr. 2, 61-63.

<sup>336</sup> Door het Europees Hof van Justitie werd een vergelijkbare definitie van een dergelijke onderneming in een arrest van 10 januari 2006 geboden. HvJ C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze*, *Jur.* 2006, I, 289; Cass. 15 oktober 1998, *Arr. Cass.* 1998, 969; *Bull.* 1998, 1036; *RW* 1999-2000, 266; *TFR* 1999, 508; *Rec. gén. enr. not.* 1999, 111, noot J. VERSTAPPEN; H. CASIER, "Nieuwe Vlaamse fiscale spelregels inzake de overdracht van een familiebedrijf", *Successierechten* 2012, nr. 2, 7.

<sup>337</sup> Art. 75 Decr. VI. 23 december 2011 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *B.S.* 30 december 2011 (ed.4), *erratum B.S.* 5 juli 2012; Vlaamse Overheid Financiën en Begroting, Omz. FB/2012/1 van 20 juli 2012, 17, [www.ejustice.just.fgov.be](http://www.ejustice.just.fgov.be); S. VAN WAEYENBERGHE, "Het Vlaams Successiedecreet 2012 – ommezwaai fiscaal beleid inzake overdracht van familiebedrijf in Vlaanderen", *Not.Fisc.M.* 2012, nr. 2, 59.

voorzetting vinden. Bovendien dient cumulatief aan de vereiste van onroerende goederen voldaan te zijn. Het is hierbij vereist dat dergelijke goederen niet hoofzakelijk tot bewoning bestemd worden.<sup>338</sup> De decreetgever stipuleerde in de memorie van toelichting uitdrukkelijk dat schenkingsrechten overeenkomstig het gewone tarief dienen betaald te worden indien het geschonken onroerend goed hoofdzakelijk aangewend wordt of bestemd wordt tot bewoning in de periode van drie jaar na de authentieke schenkingsakte of na het overlijden. De heffing van de gewone schenkingsrechten geldt enkel voor het geschonken onroerend goed en niet over de gehele schenking.<sup>339</sup>

Het is overeenkomstig artikel 140 quater VI. W. Reg. vereist dat de familiale vennootschap hun zetel van werkelijke leiding behouden in één van de lidstaten van de Europese Economische Ruimte voor het behoud van de vrijstelling. Het kapitaal van de vennootschap dient in beginsel behouden te blijven. Het is vereist dat de activiteit van de familiale vennootschap voor een periode van drie jaar vanaf de datum van de authentieke schenkingsakte voortgezet wordt. Voorts dient de vennootschap voor elk van de drie jaar een jaarrekening op te maken en te publiceren overeenkomstig de boekhoudwetgeving van de lidstaat waar de maatschappelijke zetel van de familiale vennootschap gelegen is op het ogenblik van de authentieke akte.<sup>340</sup> Voor het fiscale gunstregime van artikel 140 bis, § 1, 1<sup>o</sup>, lid 2 VI. W. Reg wordt een expliciete uitsluiting van de vrijstelling voorzien voor de overdracht van onroerende goederen die hoofzakelijk tot bewoning worden aangewend of zijn bestemd.<sup>341</sup>

122. De fiscale gunstregeling in het kader van de overdracht van een familiebedrijf heeft een aanzienlijke wijziging teweeg gebracht voor de toepassing van artikel 7 VI. W. Succ. Vanaf 1 januari 2012 dient immers een periode van zeven jaar verlopen te zijn tussen de schenking die geniet van de vrijstelling van de registratierechten en het overlijden. In het herschreven artikel 7 VI. W. Succ. stelt de decreetgever de termijn van zeven jaar voorop voor kosteloze beschikkingen "*indien het gaat om aandelen en activa bedoeld in artikel 140bis van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten.*" De schenking die plaatsvindt binnen de zeven jaar voor het overlijden van de schenker wordt "*geacht deel uit te maken van zijn nalatenschap, indien de bevoordeling niet onderworpen werd aan het registratierecht gevestigd voor de schenkingen of ervan werd vrijgesteld.*"<sup>342</sup> De termijn van drie jaar voor het overlijden blijft wel van toepassing voor schenkingen gedaan voor 1 januari 2012 en schenkingen van roerende goederen.

---

<sup>338</sup> Art. 140 quater Wetboek 30 november 1939 der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten Vlaams gewest, *B.S.* 1 december 1939; Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl. St.* VI.Parl. 2011-2012, nr. 1326/1, 26; Vlaamse Overheid Financiën en Begroting, Omz. FB/2012/1 van 20 juli 2012, 14, [www.ejustice.just.fgov.be](http://www.ejustice.just.fgov.be); T. DUMONT, "Overdracht van een familiaal bedrijf : grondige herziening van de regels inzake schenkings- en successierechten", *Registratierechten* 2010-2011, nr. 4, 35; S. VAN WAEBENBERGHE, "Het Vlaams Successiedecreet 2012 - ommezwaai fiscaal beleid inzake overdracht van familiebedrijf in Vlaanderen", *Not.Fisc.M.* 2012, nr. 2, 59.

<sup>339</sup> Art. 140 quater Wetboek 30 november 1939 der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten Vlaams gewest, *B.S.* 1 december 1939; Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl. St.* VI.Parl. 2011-2012, nr. 1326/1, 26; Vlaamse Overheid Financiën en Begroting, Omz. FB/2012/1 van 20 juli 2012, 14-15, [www.ejustice.just.fgov.be](http://www.ejustice.just.fgov.be); N. VANDEBEEK, *Schenkingen en legaten van onroerende goederen*, Mechelen, Kluwer, 2008, 327; B. DE GROOTE, E. VERKEST en S. VAN BREE, "Vlaamse decreetgever hertekent het fiscaal kader voor de overdracht van familiebedrijven - eerste verkenning van de nieuwe regeling en evaluatie vanuit de beleidsdoelstellingen", *TEP* 2012, afl. 2-3, 75.

<sup>340</sup> In België dient de vennootschap hierbij in overeenstemming met het K.B. 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, *BS* 19 oktober 1976. Vlaamse Overheid Financiën en Begroting, Omz. FB/2012/1 van 20 juli 2012, 14-16; E. SPRUYT, "Vrijstelling successierecht familiebedrijf", *N.J.W.* 2010, nr. 230, 691; N. VANDEBEEK, *Schenkingen en legaten van onroerende goederen*, Mechelen, Kluwer, 2008, 32z11-32z13.

<sup>341</sup> T. DUMONT, "Overdracht van een familiaal bedrijf : grondige herziening van de regels inzake schenkings- en successierechten", *Registratierechten* 2010-2011, nr. 4, 29; E. SANSEN, "Vererven en schenken van een familiebedrijf in het Vlaams Gewest. Een fiscale update.", *T.E.P.* 2011, nr. 1-2, 72.

<sup>342</sup> Art. 75-76 Decr. VI. 23 december 2011 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *B.S.* 30 december 2011 (ed.4), *erratum B.S.* 5 juli 2012.

Deze roerende goederen betreffen andere roerende goederen dan de familiale vennootschapsaandelen of de activa van de familiale onderneming.<sup>343</sup>

### **2.10.2. Geen fiscaal misbruik:**

123. Schenkingen van activa in het kader van een familiale onderneming of van aandelen in het kader van een familiale vennootschap worden door de fiscale administratie in beginsel niet beschouwd als fiscaal misbruik. De wetgever heeft namelijk in een wettelijke vrijstelling van de schenkingsrechten voorzien. De schenking van een familiebedrijf betreft een verrichting waarbij de belastingplichtige een belastingvoordeel geniet op grond van de artikel 140 bis VI. W. Reg. Dit belastingvoordeel wordt bovendien genoten in overeenstemming met het doel en de strekking van deze bepaling. De decreetgever beoogde door de invoering van deze vrijstelling de overdrachten van de familiebedrijven tijdens het leven te stimuleren. De decreetgever stelde namelijk de continuïteit van dergelijke ondernemingen of vennootschappen voorop als de belangrijkste doelstelling van de betrokken bepaling.<sup>344</sup> De schenking van het familiebedrijf kan in het licht van de doelstelling van 140 bis VI. W. Reg. geen fiscaal misbruik uitmaken.

Men zal wel de voorgeschreven voorwaarden dienen na te leven om te kunnen genieten van de voorziene vrijstelling voor de schenking in het kader van een familiale onderneming of familiale vennootschap. Artikel 140 bis VI. W. Reg. bepaald daarnaast dat de vrijstelling niet kan genoten worden bij schenkingen in het kader van familiale vennootschappen of familiale ondernemingen die geen economische activiteit uitoefenen. De fiscale administratie heeft in de circulaire van 10 april 2013, ter vervanging van de circulaire van 19 juli 2012, wel uitdrukkelijk bepaald dat de rechtshandeling geen deel mag uitmaken van een gecombineerde of een kunstmatige constructie opdat de verrichting niet fiscaal misbruik kan worden beschouwd. De vermogensplanner kan in het kader van de herschreven antimisbruikbepalingen wel nog steeds het tegenbewijs leveren. De vermogensplanner kan economische of financiële drijfveren inroepen voor de schenking in het kader van de familiale onderneming of de familiale vennootschap.<sup>345</sup> Ook affectieve, civielrechtelijke of patrimoniale inzichten kunnen als niet-fiscale motieven van de schenking worden aangevoerd. Economische of financiële motieven zullen in de praktijk vaak doorslaggevend zijn voor de uitwerking van de schenking in het kader van een familiebedrijf aangezien men hierbij de continuïteit van het bedrijf beoogt.

124. Ik ben van mening dat voor schenkingen die genieten van een vrijstelling onder het Wetboek der Registratierechten in beginsel geen fiscaal misbruik kan aangenomen worden aangezien de vrijstelling net door de wetgever werd voorzien als een belastingvoordeel. De doelstellingen en voorwaarden van de betrokken wetsbepalingen dienen wel nageleefd te worden. Toch is het volgens mij mogelijk dat de schenking deel uitmaakt van een kunstmatige constructie. Ik ben van mening dat de passieve

---

<sup>343</sup> Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl. St.* VI.Parl. 2011-2012, nr. 1326/1, 24; *Hand.* VI. Parl., Commissie voor Algemeen Beleid, Financiën en Begroting, 2011-2012, nr. 1326/8, 9; T. DUMONT, "Overdracht van een familiaal bedrijf : grondige herziening van de regels inzake schenkings- en successierechten", *Registratierechten* 2010-2011, nr. 4, 37 ; S. VAN WAEYENBERGHE, "Het Vlaams Successiedecreet 2012 – ommezwaai fiscaal beleid inzake overdracht van familiebedrijf in Vlaanderen", *Not.Fisc.M.* 2012, nr. 2, 63-64.

<sup>344</sup> Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl. St.* VI. Parl. 2011-2012, nr. 1326/1, 24; S. VAN WAEYENBERGHE, "Het Vlaams Successiedecreet 2012 – ommezwaai fiscaal beleid inzake overdracht van familiebedrijf in Vlaanderen", *Not.Fisc.M.* 2012, nr. 2, 53.

<sup>345</sup> L. DE BROE en J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012, afl. 11, 9; A. VAN GEEL, "Op welke wijze is vermogensplanning mogelijk na de inwerkingtreding van de nieuwe fiscale antimisbruikbepaling?" in W. PINTENS en C. DECLERCK (eds.), *Patrimonium 2012*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 319.

holdingvennootschap een adequaat voorbeeld vormt van de door de wetgever gedefinieerde kunstmatige constructie (cf. *Supra* 21-22, nr. 19, noot 51). Schenkingen in het kader van patrimoniumvennootschappen kunnen volgens mij ook beschouwd worden als een kunstmatige constructie. Private personen wensen hierbij namelijk louter hun privaat patrimonium in een vennootschap onder te brengen. Dergelijke vennootschappen hebben niet de totstandbrenging van enige economische ondernemingswaarde tot doel. Ik ben dan ook van mening dat de schenking in kader van een dergelijke vennootschap louter door fiscale motieven werd ingegeven. De belastingplichtige beschikt hierbij wel nog steeds over een mogelijkheid om tegenbewijs te leveren. Ik ben van oordeel dat de bewijslast voor de belastingplichtige om niet-fiscale motieven aan te tonen veel zwaarder is indien de fiscus een dergelijke kunstmatige constructie vaststelt waarvan de schenking van een familiebedrijf deel uitmaakt. Een dergelijke constructie van verrichtingen stemt namelijk niet overeen met de economische doelstellingen van de fiscale regelgeving. Ik ben hierbij van oordeel dat schenkingen in het kader van een familiebedrijf welke deel uitmaakt van een dergelijke constructie louter door belastingontwijking wordt ingegeven en dat tegenbewijs door de belastingplichtige in dat geval dan ook heel moeilijk geleverd kan worden.



## DEEL V. BESLUIT

125. De geschreven antimisbruikbepalingen brengen enkele vernieuwingen met zich mee. Vooreerst is de antimisbruikregeling niet enkel meer van toepassing op verrichtingen die gesteld worden in het kader van de economische sfeer maar ook op verrichtingen die in het kader van het beheer van het privévermogen gesteld worden. De geschreven antimisbruikbepalingen zullen hierdoor ook van toepassing zijn op particulieren die hun vermogen wensen te beheren in het kader van de vermogens- of de successieplanning. Daarnaast bevat de geschreven antimisbruikregeling een definitie van het begrip 'fiscaal misbruik'. Zo wordt een verrichting in beginsel als fiscaal misbruik gekwalificeerd indien de belastingplichtige zich, in strijd met het doel en de strekking van een bepaling uit het Wetboek van de Inkomstenbelasting; het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten of met een uitvoeringsbesluit; buiten het toepassingsgebied van een belastingheffende bepaling plaatst. De fiscale administratie zal tevens fiscaal misbruik kunnen vaststellen indien de belastingplichtige door de verrichting een belastingvoordeel tracht te verwerven in strijd met het doel en de strekking van een betrokken bepaling uit de hogergenoemde wetboeken of met een uitvoeringsbesluit. Het is wel vereist dat de belastingplichtige door de gekozen rechtsrechtshandeling belastingontwijking beoogt opdat fiscaal misbruik kan vastgesteld worden. Het bestaan van fiscaal misbruik dient door de fiscale administratie aangetoond te worden. De belastingplichtige beschikt hierbij wel nog steeds over de mogelijkheid om tegenbewijs te leveren door aan te tonen dat de gekozen rechtshandeling gesteld werd omwille van niet-fiscale motieven. Er wordt echter in een uitbreiding van de mogelijkheden voor het tegenbewijs voorzien.

126. De fiscale administratie heeft in de circulaire van 19 juli 2012 twee niet-exhaustieve lijsten opgesteld van rechtshandelingen die al dan niet als fiscaal misbruik kunnen beschouwd worden.

De fiscus stelt in de circulaire dat een inbreng door één van beide echtgenoten gevolgd door een schenking door beide echtgenoten in beginsel als fiscaal misbruik kan beschouwd worden. Fiscaal misbruik kan ook vastgesteld worden door de fiscus wanneer één van de echtgenoten goederen uit het gemeenschappelijk vermogen brengt en deze uitgebrachte goederen vervolgens het voorwerp uitmaken van een wederzijdse schenking tussen de echtgenoten.

De vermogensplanner kan wel nog steeds schenken door middel van een bankgift of een handgift zonder dat de fiscus, in beginsel, fiscaal misbruik vaststelt. De vermogensplanner kan zich ook nog steeds tot een buitenlandse notaris wenden om de schenkingsakte te laten verlijden. Er zullen hierbij in beginsel geen registratierechten worden geheven. Voorts kunnen grootouders nog steeds fiscaal voordelig schenken aan hun kinderen of aan hun kleinkinderen. De vermogensplanner heeft in beginsel ook nog steeds de mogelijkheid om zich bij de schenking rechten voor te behouden op de geschonken goederen. Zo vormen schenkingen onder voorbehoud van vruchtgebruik, onder lasten of onder ontbindende voorwaarde in beginsel geen fiscaal misbruik. De vermogensplanner zal hierbij wel rekening dienen te houden met civielrechtelijke discussies en fiscaalrechtelijke valkuilen. Opeenvolgende schenkingen van onroerende goederen vormen nog steeds een mogelijke techniek binnen de familiale vermogensplanning. De fiscale administratie zal dit geheel van rechtshandelingen in beginsel niet als fiscaal misbruik beschouwen. De vermogensplanner dient wel een tussenperiode van drie jaar tussen de opeenvolgende schenkingen te respecteren. Een vrijstelling van registratierechten kan nog steeds genoten worden bij de schenking van aandelen van een familiale vennootschap of van activa van een familiale onderneming. De vermogensplanner en de begiftigde(n) zullen hierbij wel bepaalde



voorwaarden dienen na te leven om te kunnen (blijven) genieten van dit fiscaal voordeel. Tot slot heeft de wetgever in een verlaagd registratietarief voorzien voor schenkingen van bouwgronden. Deze schenkingen zullen in beginsel niet als fiscaal misbruik kunnen gekwalificeerd worden. De wetgever heeft wel bepaalde voorwaarden verbonden aan de verwerving en aan het behoud van het preferentiële registratietarief.

127. De geschreven antimisbruikbepalingen brengen voor het merendeel van de schenkingsvormen in beginsel geen kwalificatie als fiscaal misbruik met zich mee. De vermogensplanner dient echter bij de keuze voor een welbepaalde schenkingsvorm of –modaliteit nog steeds rekening te houden met zowel civielrechtelijke als fiscaalrechtelijke valkuilen. Zo kan een schenking bijvoorbeeld niet van de fiscale voordelen of vrijstellingen genieten indien deze uitwerking heeft gekregen binnen de drie jaar voor het overlijden van de schenker. De vermogensplanner dient bij de keuze van de schenking(svorm) met alle aspecten van de antimisbruikbepalingen rekening te houden. Omzichtigheid blijft dan ook een must in de familiale vermogensplanning.

*" Caution, not exuberance, should be our fiscal motto."*

**[John Chafee]**

Voormalig Amerikaans politicus

## DEEL VI. BIBLIOGRAFIE

### WETGEVING

#### VERDRAGEN

- ❖ Overeenkomst tussen België en Frankrijk van 20 januari 1959, tot voorkoming van dubbele aanslag en tot regeling van sommige andere vraagstukken inzake belastingen op de erfenissen en registratierechten, [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be) (geconsulteerd op 25 februari 2013).

#### BELGIË

- ❖ Gecoördineerde Grondwet 17 februari 1994, *BS* 17 februari 1996 (ed. 1).
- ❖ Burgerlijk Wetboek 21 maart 1804, *BS* 3 september 1807.
- ❖ Wetboek 31 maart 1936 der Successierechten, *BS* 7 april 1936.
- ❖ Wetboek 30 november 1939 der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten, *BS* 1 december 1939.
- ❖ Wet 20 april 1960 tot goedkeuring de overeenkomst tussen België en Frankrijk, tot voorkoming van dubbele aanslag en tot regeling van sommige andere vraagstukken inzake belastingen op de erfenissen en registratierechten, *BS* 10 juni 1960.
- ❖ Wetboek 10 april 1992 van de Inkomstenbelasting, *BS* 30 juli 1992.
- ❖ Wet 22 juli 1993 betreffende fiscale en financiële bepalingen, *BS* 24 juli 1993 (ed. 1).
- ❖ Wet 22 december 1993 houdende fiscale en andere bepalingen, *BS* 15 januari 1999 (ed. 1).
- ❖ Wet 7 april 1995 tot wijziging van de wetten op de handelsvennootschappen gecoördineerd op 30 november 1935 en tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 62 van 10 november 1967 ter bevordering van de omloop van de effecten, *BS* 17 juni 1995.
- ❖ Wet 16 juli 2004 houdende het Internationaal Privaatrecht, *BS* 27 juli 2004.
- ❖ Bijzondere wet 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, *BS* 3 augustus 2001 (ed. 1).
- ❖ Decreet 19 december 2003 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2004, *BS* 31 december 2003 (ed. 2).
- ❖ Decreet van 15 december 2005 houdende verschillende wijzigingen in het Wetboek der Registratie-, Hypotheek en Griffierechten en in het Wetboek der Successierechte, *B.S.* 23 december 2005 (ed. 1).
- ❖ Decreet 23 december 2005 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2006, *BS* 30 december 2005 (ed. 2).
- ❖ Decreet 23 december 2011 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *BS* 30 december 2011 (ed. 4).
- ❖ Decreet 18 december 2009 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2010, *BS* 30 december 2009 (ed. 1).
- ❖ Decreet 23 december 2011 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *BS* 30 december 2011 (ed. 4), *erratum BS* 5 juli 2012.
- ❖ Artikel 166 - 168 Programmawet 29 maart 2012 houdende antimisbruikbepalingen, *BS* 6 april 2012 (ed. 3).
- ❖ Koninklijk Besluit 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, *BS* 19 oktober 1976.

## NEDERLAND

- ❖ Wet 28 juni 1956 inzake heffing van de rechten van successie , van schenking en van overgang.

## FRANKRIJK

- ❖ Code civil français, [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr).( geconsulteerd op 25 februari 2013).
- ❖ Code général des impôts, [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr).(geconsulteerd op 25 februari 2013).
- ❖ Loi 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011(1), nr. 2011-900, [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr). (geconsulteerd op 25 februari 2013).

## PARLEMENTAIRE STUKKEN

- ❖ Aanb. Comm. nr. 94/1069/EH, 7 december 1994 inzake overdracht van kleine en middelgrote ondernemingen , *Pb. L.* 385, 31 december 1994, 0014-0017.
- ❖ Amendement nr. 3 ( M. GERKENS en M. ALMACI) op het ontwerp van programmawet (I), *Parl. St.* Kamer, nr. 2081/006.
- ❖ *Hand.* Kamer, Commissie voor Financiën en Begroting 2011-2012, CRABV 53 COM 517.
- ❖ *Hand.* VI. Parl., Commissie voor Algemeen Beleid, Financiën en Begroting, 2011-2012, nr. 1326/8.
- ❖ Ontwerp van de wet houdende fiscale en financiële bepalingen, *Parl. St.* Kamer 1992-1993, nr. 1072/2.
- ❖ Ontwerp van de wet tot wijziging van de wetten op de handelsvennootschappen gecoördineerd op 30 november 1935 en tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 62 van 10 november 1967 ter bevordering van de omloop van de effecten, *Parl. St.* Senaat 1994-1995, nr. 1321/1.
- ❖ Ontwerp van het decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2003, *Parl. St.* VI. Parl. 2002-2003, nr. 1438-1.
- ❖ Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2004, *Parl. St.* VI. Parl. 2003-2004, nr. 1948-1.
- ❖ Ontwerp van de programmawet, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/001.
- ❖ Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl. St.* VI. Parl. 2011-2012, nr. 1326/1.
- ❖ Projet de loi apportant des modifications aux lois sur les droits de succession, d'enregistrement et de transcription, *Parl. St.* Kamer 1918-1919, nr. 109.
- ❖ Verslag namens Commissie voor Financiën en Begroting, *Parl. St.* Kamer 1992-1993, nr. 762/2.
- ❖ Verslag namens Commissie voor Financiën en Begroting, *Parl. St.* Kamer 1994-1995, nr. 1321/2.
- ❖ Verslag namens Commissie voor Financiën en Begroting, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 2081/016.
- ❖ *Vr. en Antw.* Kamer 1995-96, 24 mei 1996, 6018 (Vr. nr. 441 F. DUFOUR).
- ❖ *Vr. en Antw.* Kamer 2007-2008, 7 juli 2008, 7041 -7042 ( Vr. nr. 16 I. CLAES).

## MINISTERIËLE OMZENDBRIEF

- ❖ Vlaamse overheid Financiën en Begroting, Omz. FB/2012/1 van 20 juli 2012, [www.ejustice.just.fgov.be](http://www.ejustice.just.fgov.be).

## ADMINISTRATIEVE BESLISSINGEN, - CIRCULAIRES

- ❖ Adm. Besl. 4 mei 1929, E.E. 32.157, onuitg.
- ❖ Adm. Besl. 7 december 1978, *Rec.gén.enr.not.* 1979, nr. 22447, 449.
- ❖ Adm. Besl. 1 juni 1993, nr. E.E. 93.760, *Rep. RJ.*, S7/02, nr. 2; *Rec. Gén.* 1993, nr. 24282, 458; [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be) .
- ❖ Adm. Besl. 1 juli 1997, E.E./96087, [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be).
- ❖ Adm. Besl. 26 juli 2004, *Nieuwsbrief Reg. R.* 2005, nr. 3/5.
- ❖ Adm. Besl. 25 januari 2005, nr. E.E./98.926, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be).
- ❖ Adm. Besl. 30 januari 2007, *Rep.RJ.*, R 131/05.04 en R131/18.01, *Rec.gén.enr.not.* 2007, nr. 25.840, 322.
- ❖ Federale Overheidsdienst Financiën, Circ. nr. 11/1999 van 3 juni 1999, AFZ/97-0276, Dos. 47, *Rec. gén. enr. not.*, nr. 24.947, 434 e.v., [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be) (geconsulteerd op 22 februari 2013).
- ❖ Federale Overheidsdienst Financiën, Circ. nr. 3/2003 van 20 februari 2003, AFZ 3/2003, Dos. E.E./L107-123, [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be). (geconsulteerd op 22 februari 2013).
- ❖ Federale Overheidsdienst Financiën, Circ. nr. 5/2004 van 7 april 2004, AFZ 9/2004 - Dos. E.E./L. 137, [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be). (geconsulteerd op 22 februari 2013).
- ❖ Federale Overheidsdienst Financiën, Circ. Nr. 4/2012 van 4 mei 2012, [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be). (geconsulteerd op 15 augustus 2012).
- ❖ Federale Overheidsdienst Financiën, Circ. Nr. 8/2012 van 19 juli 2012, [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be). (geconsulteerd op 15 augustus 2012).
- ❖ Federale Overheidsdienst Financiën, Circ. Nr. 5/2013 van 10 april 2013, [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be). (geconsulteerd op 27 april 2013).
- ❖ Federale Overheidsdienst Financiën, Aanschrijving Nr. 11/1996 van 20 november 1996 houdende vervanging van het nr.6 van de Circ. nr. 15 van 18 december 1995, E.E./E.L. 118, E.E./Parl. 8, [www.minfin.fgov.be](http://www.minfin.fgov.be) (geconsulteerd op 15 december 2012).
- ❖ Voorafgaande beslissing Wet 24 december 2002, Dienst Voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, nr. 2010.256, 14 december 2010, [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be).

## RECHTSPRAAK

### *EUROPESE RECHTSPRAAK*

- ❖ HvJ C-17/03, *VEMW, Amsterdam Power Exchange Spotmarkter BV en Eneco NV v. Directeur van de Dienst Uitvoering en toezicht energie.*, *Jur.* 2005, I, 4983.
- ❖ HvJ C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd en County Wide Property Investments Ltd tegen Commissioners of Customs & Excise*, *Jur.* 2006, I, 1609.
- ❖ HvJ C-196/04, *Cadbury Schweppes*, *Jur.* 2006, I, 7995.
- ❖ HvJ C-318/10, *Siat v. de Belgische Staat*, 2012.
- ❖ HvJ C-72/10 en C-77/10, *Costa en Cifone*, 2012.
- ❖ HvJ C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze tegen Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato en Cassa di Risparmio di San Miniato SpA.*, *Jur.* 2006, I, 289.

## BELGISCHE RECHTSPRAAK

- ❖ Arbitragehof 24 november 2004, nr. 188/2004, *B.S.* 11 januari 2005, 790.
- ❖ Arbitragehof 2 februari 2005, nr. 26/2005, *B.S.* 10 maart 2005, 10063.
- ❖ Arbitragehof 16 maart 2005, nr. 60/2005, *B.S.* 12 april 2005, 200889.
- ❖ Cass. 13 februari 1829, *Pas.* 1829, I, 59.
- ❖ Cass. 14 maart 1889, *Pas.* 1889, I, 147.
- ❖ Cass. 24 oktober 1938, *Pas.* 1938.
- ❖ Cass. 28 mei 1942, *Pas.* 1942, I, 136 ; *Rec. gén. enr. not.* 1943, 269 en *Rev. prat. not. b.* 1943, 312.
- ❖ Cass. 1 december 1960, *Pas.* 1961, I, 355.
- ❖ Cass. 9 maart 1961, *R.C.J.B.* 1961, 297, noot J. DABIN en *Rec. gén. enr. not.* 1962, 155, noot.
- ❖ Cass. 6 juni 1961, *Pas.* 1961, I, 1082 ; *JDF* 1961, 274; *Rec.gén.enr.not.* 1962, 449, nr. 20419, noot C.S.
- ❖ Cass. 16 januari 1964, *R.W.* 1964-1965, 473.
- ❖ Cass. 23 april 1982, *Pas.* 1982, I, 960; *T.Not.* 1982, 177; *Rev.not.b.* 1982, 486; *Rec.gén.enr.not.* 1985, 1985, 224.
- ❖ Cass. 6 februari 1963, *Pas.* 1963, I, 424.
- ❖ Cass. 18 oktober 1979, *Arr. Cass.* 1979-1980, 218; *Pas.* 1980, I, 223.
- ❖ Cass. 29 mei 1987, *Arr. Cass.* 1986-87, 1329; *Bull.* 1987, 1196; *FJF* 1987, 385; *Pas.* 1987, I, 1196.
- ❖ Cass. 10 november 1997, *Arr. Cass.* 1997, 1106; *Bull.* 1997, 1159; *FJF* 1997, 623, *JDF* 1998, 110, noot; *Pas.* 1997, I, 1159; *R.Cass.*1998, 382.
- ❖ Cass. 15 oktober 1998, *Arr. Cass.* 1998, 969; *Bull.* 1998, 1036; *RW* 1999-2000, 266; *TFR* 1999, 508; *Rec. gén. enr. not.* 1999, 111, noot J. VERSTAPPEN.
- ❖ Cass. 5 maart 1999, *Pas.* 1999, I, 134, *Arr. Cass.* 1999, 323; *Bull.* 1999, 332; *FJF* 1999, 387 *AFT* 1999, 213, *JT* 2000, 200; *JDSC* 2001, 263, noot M. DELVAUX; *TFR* 1999, 787, *TFR* 1999, 616, noot M. GHYSELEN.
- ❖ Cass. 4 november 2005, *Arr. Cass.* 2005, afl. 11, 2135; *FJF* 2006, afl. 1, 64, noot ; *JDF* 2006, afl. 1-2, 45, noot X.; *Pas.* 2005, afl. 11, 2140, concl. A HENKES; *RGCF* 2006, afl. 5, 313, noot J. BOURS ; *RW* 2006-07, afl. 22, 923 noot L. VANDENBERGHE; *TFR* 2006, afl. 304, 558 en noot K. SPAGNOLI.
- ❖ Cass. 22 november 2007, *FJF* 2008, afl. 5, 541; *JLMB* 2008, afl. 38, 1697; *Pas.* 2007, afl. 11, 2097; *RGCF* 2008, afl. 5, 388; *TBO* 2008, afl. 2, 67, noot W. DEFOOR ; *TGR-TWVR* 2008, afl. 2, 152, noot S. POT ; *T.Not.* 2008, afl. 1, 18; *TFR* 2008, afl. 338, 305, noot L. VANHEESWIJCK.
- ❖ Cass. 10 juni 2010, *AFT* 2011, afl. 3, 27, noot D. GARABEDIAN, ; *FJF* 2011, afl. 1, 87, noot ; *Fiscoloog* 2010, afl. 1212, 23 ; *Pas.* 2010, afl. 6-8, 1814; *RABG* 2010, afl. 19, 1267, noot N. COUDER ; *RGF* 2011, afl. 3, 8, noot D. GARABEDIAN, ; *TFR* 2012, afl. 427, 772.
- ❖ Antwerpen 26 maart 1984, *Limb.Rechtsl.* 1984, 133, *Rec.gén.enr.not.* 1986, 187; *R.W.* 1985-1953, 1770, noot M. PUENLINCKX-COENE.
- ❖ Antwerpen 25 juni 1986, *TBBR* 1988, 78, noot H. DE DECKER, *Rec.gén.enr.not.* 1989, 393, noot.
- ❖ Antwerpen 13 september 1999, *R.W.* 2000-2001, 460.
- ❖ Antwerpen 18 maart 2008, *FJF* 2009, afl. 5, 521; *Fiscoloog* 2008, afl. 1118, 12.

- ❖ Bergen 20 november 1979, *Pas.* 1980, II, 12, noot J.S., *R.C.J.B.* 1984, 192, noot P. DELNOY, *Rec.gén.enr.not.* 1981, 241, noot A.C.
- ❖ Bergen 5 mei 1987, *Rec.gén.enr.not.* 1988, 232; *J.L.* 1987, 1026.
- ❖ Bergen 17 december 1996, *Rev.not.b.* 1997, 183.
- ❖ Bergen 15 mei 2006, *J.T.* 2006, 548; *Rev.not.b.* 2007, afl. 3004, 29, noot J. SACE.
- ❖ Brussel 27 juni 1955, *Rev. dr. fam.* 1956, 136.
- ❖ Brussel 19 februari 1986, *TBBR* 1988, 74, noot H. DE DECKER.
- ❖ Brussel 11 april 1986, *J.T.* 1987, 114.
- ❖ Brussel 25 november 1991, *Pas.* 1991, II, 209.
- ❖ Brussel 26 oktober 1996, *A.J.T.* 1997-1998, 177, noot F. LOGGHE.
- ❖ Gent 22 mei 1987, *Pas.* 1987, II, nr. 174.
- ❖ Gent 14 juni 1994, *R.W.*, 1995-1996, 542.
- ❖ Gent 15 mei 1997, *T.Not.* 1998, 38, noot H. VUYE.
- ❖ Gent 1 maart 2001, *A.J.T.* 2001-2002, 286; *T.Not.* 2003, 171.
- ❖ Gent 8 mei 2003, *NJW* 2003, 971, noot B.W.
- ❖ Gent 27 april 2010, *Fisc.Act.* 2010, afl. 23, 20 ; *Fiscoloog* 2011, afl. 1248, 13.
- ❖ Luik 4 juli 1951, *Pas.* 1951, II, 72.
- ❖ Luik 16 december 1971, *J.L.* 1971-1972, 169, *Pas.* 1972, II, 45, *Rec.gén.enr.not.* 1974, 384, *Rev.gén.enr.not.* 1974, 207.
- ❖ Luik 4 december 1988, *Rec.gén.enr.not.* 1990, 270, noot.
- ❖ Luik 7 maart 2000, *J.L.M.B.* 2000, 1079, noot J. SACE, *Rec.gén.enr.not.* 2000, 431, noot GOFFAUX, *Rev.not.b.* 2000, 670.
- ❖ Rb. Antwerpen 25 februari 1988, *Rec.gén.enr.not.* 1989, 408, *T.Not.* 1988, 201.
- ❖ Rb. Antwerpen 16 mei 1989, *T.Not.* 1993, 166, noot J. FACQ.
- ❖ Rb. Antwerpen 4 januari 2012, *Fisc. Koer.* 2012, afl. 15, 535, noot P. FAES; *TFR* 2012, afl. 49, 775, noot E. VANDINGENE.
- ❖ Rb. Brussel 8 mei 1980, *J.T.* 1980, 745; *Rev. Not. B.* 1981, 374, noot D.S.
- ❖ Rb. Brussel 13 juni 1995, *Rev.not.b.* 1998, 67.
- ❖ Rb. Brugge 18 november 1994, *T. Not.* 1996, 467.
- ❖ Rb. Leuven 7 december 1987, *Pas.* 1988, III, 21.
- ❖ Rb. Leuven 27 september 1993, *R.W.* 1994-1995, 577, noot H. VUYE.
- ❖ Rb. Luik 5 maart 1990, *J.L.M.B.* 1990, 1222.
- ❖ Rb. Dendermonde 4 mei 1912, *Pas.* 1912, III, 362.
- ❖ Rb. Dendermonde 8 juli 1991, *Not.Fisc. M.* 1991, noot C. BUSSCHERE.
- ❖ Rb. Ieper 24 december 1958, *JT* 1959, 187; *Rec.gén.enr.not.* 1961, 386; noot X.; *Rev. prat. not. b.* 1959, 253.
- ❖ Rb. Namen 8 oktober 1984, *R.R.D.* 1985, 46 , *RRD* 1985, 46; *Rec.gén.enr.not.* 1985, 281, noot A.C.
- ❖ Rb. Tongeren 10 juni 1998, *T.Not.* 1998, 446.

#### NEDERLANDSE RECHTSPRAAK

- ❖ H.R. 8 april 1927, *N.J.* 1927, 1202, W. 11 663.
- ❖ H.R. 17 december 1936, *N.J.* 1937, 650.

- ❖ H.R. 18 januari 1946, *N.J.* 1946, 99.
- ❖ H.R. 23 maart 1966, *B.N.B.* 1966/149, noot VAN DUYN.

#### FRANSE RECHTSPRAAK

- ❖ Cass. Fr. 25 november 1986, *Rép. Defr.* 1987, 34056.
- ❖ Cass. Fr. 12 juli 1966, *D.*, 1966.I.614, noot J.MAZEAUD.
- ❖ Cass. 25 februari 1997, *Rev.crit.dr.intern.privé* 1998, 602, noot G. DROZ.

### RECHTSLEER

#### BOEKEN EN VERZAMELWERKEN

##### **België**

- ❖ BARBAIX, R. *Het contractuele statuut van de schenking : hoe anders is de overeenkomst schenking en waarom? : rechtsvergelijkende studie van het contractuele statuut van de schenking*, Antwerpen, Intersentia, 2008, 1130p.
- ❖ BAETEMAN, G. (ed.), *Liber Amicorum G. Baeteman*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1997, 748p.
- ❖ BAUGNIET, N. en TAYMANS, J.F., BEGUIN, E., CARTUYVELS, B., DE PAGE, P., DE WOLF, M., DELNOY, P., DEREME, F., FRUTSAERT, C., GUILAUME, J.F., LELEU, Y.H., MALHERBE, K., RENCHON, J.L., RICHELLE, I., ROUSSEAU, L., VAN DEN EYNDE, P., WAUTELET, P., DE WILDE D'ESTAMAEL, E. (eds.), *Planification successorale : Les aspects civils ( et fiscaux) de la planification successorale*, Louvain-La-Neuve, Academia Bruylant, 2008, 553p.
- ❖ BIQUET-MATHIEU, C., DELIEGE, A., LECOCQ, P., LELEU, Y.H. en VANWIJCK-ALEXANDRE, M. (eds.), *Liber Amicorum Paul Delnoy*, Brussel, De Boeck & Larcier, 2005, 1167p.
- ❖ CAPPELLE, L. (ed.), *Bijvoorbeeld. Modellen voor het bedrijfsleven*, VIII dln., Mechelen, Kluwer, losbl., 63p.
- ❖ CARDOEN, B. en VANDEBEEK, N., *Nalatenschap met buitenlands onroerend goed : overzicht van internationaal privaatrecht van België, Luxemburg, Nederland en Frankrijk*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 2006, 484p.
- ❖ CASMAN, H., PAUWELS, J.M., SENA EVE, P. en HEYVAERT, A. (eds.), *Personen- en familierecht. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, Mechelen, Kluwer, losbl., 118p.
- ❖ CASMAN, H., *Notarieel familierecht*, Gent, Mys & Breesh, 1991, 654p.
- ❖ CASMAN, H., LELEU, Y.H., VERBEKE, A. (eds.), *Eigenzinnig familiaal vermogensrecht. Actualia schenkingen 2*, Brussel, Larcier, 177p.
- ❖ CASMAN, H., PAUWELS, J., SENA EVE, P., HEYVAERT, A. (eds.), *Personen- en familierecht. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer.*, Mechelen, Kluwer, 1998, losbl, 118p.
- ❖ CASTELEIN, C., VERBEKE, A. en WEYTS, L., *Leuvense notariële geschriften : Notariële actualiteit 2008-2009*, Gent, Larcier, 182p.
- ❖ CHARDON, M., *Traité des trois puissances : maritale, paternelle et tutélaire*, III, Puissance tutélaire, Brussel, Wahlen, 1843, 500p.

- ❖ COOLS, H. en DEBRUYNE, E., *Praktische registratie- en successierecht : basisbeginselen*, Antwerpen, De Boeck, 2010, 186 p.
- ❖ COOLS, H., VAN BOXSTAEL, K. en VAN UYTBERGEN, S., *Praktisch successierecht*, Berchem, De Boeck, 2011, 231p.
- ❖ COUTURIER, J.J., *Belgisch Belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2012, 1264p.
- ❖ CULOT, A. , DE PAGE, P., DE STEFANI, I. , DEBLANDRE, J., DELNOY, P., GAIONI, C., HUTS, B. , LARIDINOIS, J. ROUSSEAU, L. ( eds. ), *Actualités civiles et fiscales en droit successoral*, Louvain-La-Neuve, Anthemis, 2006, 227p.
- ❖ DE GROOT, D., GHYSELEN, M. en WUSTENBERGHS, T., *Handboek registratie- en successierechten*, Antwerpen, Intersentia, 2006, 380p.
- ❖ DECUYPER, J. en RUYSSSEVELDT, J., *Successierechten 2006-2007*, I, Mechelen, Kluwer, 2006, 978p.
- ❖ DELNOY, P., *Les libéralités et les successions : précis de droit civil*, Brussel, De Boeck et Larcier, 2010, 376p.
- ❖ DELNOY, P., JENNES, S. en LEMAIRE, B., *Les Libéralités*, *Chron.dr.not.*, vol. XXXVII, Brussel, Larcier, 2000, 327p.
- ❖ DELIEGE, A. en BEGUIN, E. (eds.), *Les arrangements de famille*, Brussel, Story-Scientia, 1990, 353p.
- ❖ DEREME, F., DE WILDE D'ESTMAEL, E. en VANHAELST, S., *Secret du patrimoine et de la planification*, Brussel, Larcier, 94p.
- ❖ DE PAGE, H., *Traité élémentaire de droit civil*, VIII/1, Brussel, Bruylant, 1962, 897p.
- ❖ DE PAGE, H., MARR, C. en SINDIC, B., *Droits des contrats. Le contrat de donation*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2007, 244p.
- ❖ DE WILDE D'ESTAMAEL, E., *Transférer son patrimoine dans le cadre d'une planification successorale*, Waterloo, Kluwer, 2007, 400p.
- ❖ DE WILDE D'ESTAMAEL, E. en THOMASSET, C. , *Les donations. Aspects civil et fiscal*, Brussel, Créadif, 1996, 208p.
- ❖ DE WILDE D'ESTAMAEL, E., *Les donations*, in *Rép. Not., Successions, donations et testaments*, III, Brussel, Larcier, 1995, 271 p.
- ❖ DE WILDE D'ESTAMAEL, E., LACOURT, A., LITANNIE, T., NEMERY DE BELLEVAUX, J.P., PLEECK, M., THIRION, B. en WATELET, S., *l' Optimisation fiscale et financière du patrimoine immobilier : applications pratiques en Belgique , en France et à l'étranger*, Anthemis, 2012, 623p.
- ❖ DE WULF, CH. en DE DECKER, H. , *Het opstellen van notariële akten*, Deel II, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1994, 457p.
- ❖ DE WULF, C., *Notarieel familierecht en familiaal vermogensrecht. Opstellen van notariële akten*, Mechelen, Kluwer, 2003, 928p.
- ❖ DE WULF, C., *Notarieel familierecht en familiaal vermogensrecht. Opstellen van notariële akten*, Mechelen, Kluwer, 2011, 1374p.
- ❖ DONNAY, M. en CULOT, A., *"Droits de succession et de mutation par décès. Taxe compensatoire des droits de succession"*, in *Rép.not.*, II/IV, Matières diverses, Brussel, Larcier, 2007, 575p.
- ❖ DU MONGH, J., BAELE, J., DEBLAUWE, R., DE WULF, C., DE WULF, H., ERAUW, J., GEELHAND, N., PEETERS, B., PUELINCKX-COENE, M., SAGAERT, V., VERBEKE, A., VERHOEYE, J., WEYN, A., WYLLEMAN, A., VERSTRAETE, J., WEYTS, L. (eds.), *XXXste Postuniversitaire cyclus Willy Delva : Fiscale vermogensplanning 2003-2004*, Mechelen, Kluwer, 2004, 772p.



- ❖ FABER, W. en LUGER, B., *Rules for the transfer of movables: a candidate for European Harmonisation or national reforms*, München, Sellier, 2008, 286p.
- ❖ GERLO, J., *Huwelijksvermogensrecht*, Brugge, die Keure, 2004, 288p.
- ❖ GERLO, J., HEYVAERT, A. en SENAËVE, P. (eds.), *Personen- en familierecht. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer.*, Mechelen, Kluwer, 2003, 424p.
- ❖ JORION, G., *Planification successorale dans un contexte international : Etats – Unis, France, Belgique*, Brussel, Larcier, 2011, 264p.
- ❖ KENEL, P., GEVAERT, K., *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, Bruxelles, De Boeck et Larcier, 2006, 205p.
- ❖ KONINKLIJKE FEDERATIE VAN HET BELGISCH NOTARIAAT (ed.), *Verslagen en Debatten*, Bruylant, Brussel, s.d..
- ❖ KONINKLIJKE FEDERATIE VAN HET BELGISCH NOTARIAAT (ed.), *Notariële actualiteit. Familierecht en Familiaal vermogensrecht*, Brugge, Die Keure, 1997, 236p.
- ❖ KONINKLIJKE FEDERATIE VAN HET BELGISCH NOTARIAAT, *Zakelijke rechten en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2004, 282.
- ❖ KLUYSKENS, A., *Beginselen van burgerlijk recht. Tweede deel: De erfenissen.*, Antwerpen, Standaard- Boekhandel, 1944, 382p.
- ❖ LAURENT, F., *Principes de droit civil*, deel XI, Brussel, 1874, 624p.
- ❖ LELEU, Y.H., *Aspects actuel de la programmation patrimoniale dans la famille*, Brussel, Bruylant, 2006, 296p.
- ❖ LELEU, Y.H., *Chronique notariales*, vol. 55, Liège, Larcier, 2012, 432p.
- ❖ MASSCHELEIN, M.A., *Schenking bij notariële akte*, Gent, Larcier, 2007, 322p.
- ❖ MOSSMANS, S., *Het machtigingsvereiste in de zin van art. 410 B.W.*, Brussel, De Boeck & Larcier, 2003, 111p.
- ❖ PINTENS, W. en DU MONGH, J. (eds.), *Patrimonium 2006*, Antwerpen, Intersentia, 2006, 500p.
- ❖ PINTENS, W. en DU MONGH, J. (eds.), *Patrimonium 2007*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 375p.
- ❖ PINTENS, W., DECLERCK, C., DU MONGH, J. en VANWINCKELEN, K. (eds.), *Patrimonium 2010*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 328p.
- ❖ PINTENS, W. en DECLERCK, C. (eds.), *Patrimonium 2012*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 370p.
- ❖ PINTENS, W. en DU MONGH, J. (eds.), *Familiaal vermogensrecht*, Brugge, Die Keure, 2009, 128p.
- ❖ PINTENS, W., DECLERCK, C., DU MONGH, J. en VANWINCKELEN, K. (eds.), *Familiaal vermogensrecht*, Mortsel, Intersentia, 2010, 1345p.
- ❖ PINTENS, W., VAN DER MEERCH, B. en VANWINCKELEN, K. (eds.), *Inleiding tot het familiaal vermogensrecht*, Leuven, Universitaire pers Leuven, 2002, 997p.
- ❖ PRINSEN, I., *Fiscale aspecten van schenkingen*, Deventer, Kluwer, 2005, 117p.
- ❖ RAUCENT, L. *Les libéralités*, Louvain-la-Neuve : Cabay, 1979, 236p.
- ❖ RENCHON, J.L. en CARTUYVELS, B. (eds.), *Les sociétés et le patrimoine familial : convergences et confrontations*, Brussel, Bruylant, 1996, 442p.
- ❖ SPANOGHE, E., *Exequatur van Vriendschap: Liber Amicorum Egied Spanoghe.*, Antwerpen, Kluwer, 1981, 222p.
- ❖ SPRUYT, E., *Schenking als techniek van successieplanning: juridisch & fiscaal*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2008, 485p.

- ❖ SPRUYT, E., *Successieplanning : de onmisbare gids voor elke vooruitziende burger*, Antwerpen, Tijd N.V., 2004, 414p.
- ❖ SPRUYT, E. en BERQIUN, H. (eds.), *KMO-overdracht : organisatorisch, juridisch, fiscaal, financieel*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium N.V., 2005, 860p.
- ❖ VANDEBEEK, N., *Onroerend goed en het huwelijksvermogen*, Mechelen, Wolters, 2007, 397p.
- ❖ VANDEBEEK, N., *Schenkeningen en legaten van onroerende goederen*, Mechelen, Kluwer, 2009, 290p.
- ❖ VANHEESWIJCK, L. en VANAVERBEKE, L., *De belasting van buitenlandse kaderleden in België*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2007, 180p.
- ❖ VERBEKE, A., BUYSENS, F. en DERYCKE, H., *Handboek Estate planning. Algemeen deel 2. Vermogensplanning met effect bij leven: schenking*, Gent, Larcier, 2009, 612p.
- ❖ VERBEKE, A., BUYSENS, F. en DERYCKE, H., *Vermogensplanning met effect na overlijden. Langstlevende.*, Brussel, Larcier, 2010, 176p.
- ❖ VERBEKE, A., DERYCKE, H. en LALEMAN, P. (eds.), *Handboek Estate Planning : algemeen deel 7: vermogensplanning alternatieve vormen*, Brussel, Larcier, 2010, 239p.
- ❖ VERBEKE, A. en NIJS, A., *Vermogensplanning : praktisch en eenvoudig*, Antwerpen, Intersentia, 2005, 143p.
- ❖ VERBEKE, A. en NIJS, A., *Vermogensplanning : praktisch en eenvoudig*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 173p.
- ❖ WEYTS, L., *Notarieel fiscaal recht Deel 1 : De notariële akten*, Mechelen, Kluwer, 2005, 684p.
- ❖ WEYTS, L. *Notarieel Fiscaal Recht. Deel 2. De aangifte van nalatenschap*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1997, 526p.
- ❖ WEYTS, L., "Nieuwigheden bij schenkingen" in VANISTENDAEL, F. (ed.), *Fiscaal recht. Themis. School voor postacademische juridische vorming. Vormingsonderdeel 35*, Brugge, Die Keure, 2005, 5-19.
- ❖ WUYTS, T., *Vermogensbeheer door ouder(s), voogd en voorlopig bewindvoerder*, Antwerpen, Intersentia, 2005, 314p.
- ❖ X. (ed.), *Les Copropriétés*, Coll. Fac. Droit. ULB, Brussel, Bruylant, 1999, 464p.
- ❖ X. (ed.), *Questions approfondies de droit familial et de droit patrimonial de la famille*, Rev. Fac. Dr. U.L.B., Brussel, Bruylant, 2003, 431p.

## **Nederland**

- ❖ VAN ZEBEN, C.J. en VAN DER HEIJDEN, P.F., *Compendium bijzondere overeenkomsten*, Deventer, Kluwer, 1998, 519p.
- ❖ SCHUTTEVAER, H. en ZWEMMER, J.W., *De Nederlandse Successiewetgeving : Civiel- en fiscaalrechtelijke beschouwingen over de verkrijgingen krachtens erfrecht of schenking*, Deventer, Kluwer, 1998, 270p.
- ❖ ZWEMMER, J.W., *Schenking*, Zwolle, Tjeenk Willink, 2002, 74p.

## **BIJDRAGEN IN TIJDSCHRIFTEN**

### **België**

- ❖ BARBAIX, R. en VERDICKT, B., "Handgift zonder (bewezen) traditio : onbestaand of vernietigbaar", *Not.Fisc.M.* 2011, nr. 3, 66-83.

- ❖ CARNEWAL, T., "De tarieven inzake successierechten in Vlaanderen. Successieplanning via schenking van roerende goederen", *Jura falc.* 2006-2007, afl. 3, 431-455.
- ❖ CASIER, H., "Nieuwe Vlaamse fiscale spelregels inzake de overdracht van een familiebedrijf", *Successierechten* 2012, nr. 2, 1-12.
- ❖ CASMAN, H., "Schenken en successierechten", *Not.Fisc.M.*, 1994, afl. 7, 1-16.
- ❖ COOPMAN, C., "De handgift: specialia", *Not. Fisc. M.* 1999, 91-100.
- ❖ CULOT, A., "Mesure "anti abus de droit", requalification et simulation ", *Rec. gén. enr. not.*, nr. 24.681, 90-101.
- ❖ DE BOUNGNE, A., " De schenking van hand tot hand", *T.Not.* 1982, 161-170.
- ❖ DE BROE, L. en BOSSUYT, J., " Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten", *AFT* 2012, afl. 11, 4-23.
- ❖ DE GROOTE, B., VERKEST, E. en VAN BREE, S., " Vlaamse decreetgever hertekent het fiscaal kader voor de overdracht van familiebedrijven – eerste verkenning van de nieuwe regeling en evaluatie vanuit de beleidsdoelstellingen", *TEP* 2012, afl. 2-3, 65-93.
- ❖ DE PAGE, H., " La suppression des titres au porteur et la planification patrimoniale, *Rev. Not. B.* 2008, 198-222.
- ❖ DE PAGE, P., "Les clauses de révision et d'accroissement portant sur un usufruit ou une rente ", *Rev.not.b.* 2006, 63-81.
- ❖ DERÈME, F., "Donation avec réserve d'un portefeuille de titres", *Rec.gén.enr.not.* 2001, 581-613.
- ❖ DERÈME, F., "Les donations mobilières abordées sous deux angles particuliers : les donations d'œuvres d'art , la donation avec réserve d'usufruit d'un portefeuille de titres", *Rec.gén.enr.not.* 2000, 497-613.
- ❖ DU FAUX, H., "Hoe de 'animus donandi' gedane overschrijving van rekening kwalificeren ?", *T.Not.* 1989, 269-271 (noot onder Rb. Antwerpen 30 juni 1988).
- ❖ DUMONT, T. , " Overdracht van een familiaal bedrijf : grondige herziening van de regels inzake schenkings- en successierechten", *Registratierechten* 2010-2011, nr. 4, 27-38.
- ❖ DUMONT, T. , " Verlaagde schenkingsrechten op bouwgronden- verlenging tot eind 2014", *Registratierechten* 2010-2011, afl. 4, 38-43.
- ❖ FAES, P. , " Over de niet tegenstelbaarheid van rechtshandelingen die een wettelijke bepaling van openbare orde schenden", *TFR* 2004, afl. 269, 905-907 (noot onder Rb. Bergen 24 maart 2004).
- ❖ GEELHAND, N., " Handgift met voorbehoud van vruchtgebruik", *T.F.R.* 2006, 475-512.
- ❖ GEELHAND, N. " Behoorlijke wetgeving inzake schenkings- en successierechten : het nieuwe Vlaamse decreet inzake familiale ondernemingen en vennootschappen", *TEP* 2012, afl. 1, 3-9.
- ❖ GREGOIRE, M. , " La loi du 29 avril 2001 modifiant les dispositions légales en matière d'autorité parentelle en de tutelle", *Rev.not.b.* 2002, 130-192.
- ❖ HINNEKENS, P., " Fiscus lijnt toepassingsgebied af voor registratie en successie", *Fisc. Act.* 2012, afl. 28, 1-5.
- ❖ JANSSENS, K., " Artikel 344 § 1 WIB 1992 Nieuwe antimisbruikbepaling : Grondwettelijk Hof aan zet", *fisc.Act.* 2011, afl. 29, 6-9.
- ❖ JANSSENS, K. ,"Circulaire over nieuw artikel 344 § 1 legt de nadrukt op kunstmatige constructies", *fisc.Act.* 2012, afl. 19, 1-4.
- ❖ LABEEUW, N. en DEBLAUWE , R. , "Schenking voor een Nederlandse notaris : geldig ? Waarom niet?", *Successierechten* 2006, afl. 8, 1-10.

- ❖ LACOURT, A., "La donation immobilière : nettement plus avantageuse en France qu'en Belgique... ! ", *RGF* 2004, afl. 11, 2-14.
- ❖ LACOURT, A., "Implications pour le résident belge de la réforme des droits de succession et de donation en France", *RGF* 2008, 2-12.
- ❖ LEROND, S. en DUMONT, G., "Les évolutions récentes de la fiscalité patrimoniale française", *T.F.R.* 2010, nr. 373, 3-16.
- ❖ LEROND, S. en DUMONT, G., "Les principales modifications de la fiscalité patrimoniale française introduites par les lois de finances rectificatives pour 2011", *T.F.R.* 2012, 169-174.
- ❖ MELIS, T. " Fiscaal misbruik inzake registratie- en successierechten", *Registratierechten* 2012, afl. 3, 6-12.
- ❖ MEYUS, A. en WILIKENS, S., "De gemodificeerde hand- en bankgift, een instrument voor estate planning", *AFT* 2001, 165-190.
- ❖ MEYUS, A., "Tijdelijk verlaagd tarief voor schenkingen van een bouwgrond: waarschijnlijk verlenging tot 31 december 2011", *Registratierechten*, afl. 4, 8-14.
- ❖ MICHIELS, D., " Fiscale aspecten van huwelijkscontracten", *T. Not.* 2007, 429-524.
- ❖ MUND, M., " Le don manuel", *J.D.F.* 1993, 129-162.
- ❖ NIJS, A., VAN ZANTBEEK, A. en VERBEKE, A., "Hoe roerende goederen schenken in Vlaanderen? Handgift, bankgift of toch notarieel?", *Successierechten* 2004, afl. 5, 5-8.
- ❖ NIJS, A., VAN ZANTBEEK, A. en VERBEKE, A., "Schenken met behoud van bezit", *TEP* 2005, afl.1, 10-47.
- ❖ PELGROMS, H., "Overzicht van de nieuwe Vlaamse schenkingsrechten. Vlaams Decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2004 van 19 december 2003", *T.Not.* 2004, 2-11.
- ❖ PUELINCKX-COENE, M. , BUYSENS, F., GEELHAND, N., " Overzicht van Rechtspraak Giften. 1993-1998. ", *TPR* 1999, 779-1117.
- ❖ RAUCENT, L. en STAQUET, I., "Examen de jurisprudence ( 1980-87). Libéralités et Successions.", *R.C.J.B.* 1989, 665-733.
- ❖ SANSEN, E., " Vererven en schenken van een familiebedrijf in het Vlaams Gewest. Een fiscale update.", *TEP* 2011, nr. 1-2, 59-75.
- ❖ SEPULCHRE, V., "La jurisprudence récente de Cour européenne des Droits de l'Homme en matière fiscale", *Act.fisc.* 2012, afl. 36, 1-12.
- ❖ SPRUYT, E., "Gesplitste aankoop vruchtgebruik-bloote eigendom : fiscus eist niet langer dat schenking het compromis voorafgaat", *Acc.&Fisc.* 2008, nr. 7, 1-4.
- ❖ SPRUYT, E., " Vrijstelling successierecht familiebedrijf", *NJW* 2010, nr. 230, 686-693.
- ❖ TRAVERSA, E. en NAVEZ, E.-J., "Droits de mutation par décès: le droit communautaire autorise la déduction des charges grevant un immeuble", *Rev. Not. b.* 2008, 680-700.
- ❖ VAN CROMBRUGGE, S., "Fraus Legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012", *TRV* 2012, afl. 6, 537-562.
- ❖ VAN DE VORST, J. , "Etude pratique sur les précautions à prendre dans les actes de donation pour que le donateur conserve intacte la faculté de disposer de la quotité disponible", *Rev.prat.not.b.* 1939, 321-327.
- ❖ VANDEN HEEDE, F., " De fiscale bepalingen in de nieuwe programmawet van 29 maart 2012", *Pacioli* 2012, afl. 341, 1-8.

- ❖ VANDEN HEEDE, F., "Wat betekent de vernieuwde antimisbruikbepaling voor uw praktijk", *Pacioli* 2012, afl. 349, 1-8.
- ❖ VAN LAERE, D. , "De civiel- en fiscaalrechtelijke grenzen van schenkingen met voorbehoud van quasivruchtgebruik", *Not. Fisc. M.* 2002, afl. 6-7, 188-209.
- ❖ VAN GEEL, A. en DECLERCK, C., "Actuele planningstechnieken in vraag gesteld", *Not.fisc.M.* 2011, nr. 7, 178-198.
- ❖ VAN MELKEBEKE, P. , " Gunstregeling Vlaamse schenking van woningbouwgrond verleng en verstrengd.", *Notariaat* 2006, nr. 5, 1-5.
- ❖ VAN MOURIK, M.J., "De Nederlandse notaris en de vermogensplanning", *T.E.P.* 2011, nr. 4, 200-210.
- ❖ VANQUICKENBORNE, M. en DEKKERS, R. " Examen de Jurisprudence 1965-1972. Les successions et les libéralités", *R.C.J.B.* 1975, nr. 31.111, 93-208.
- ❖ VAN WAEYENBERGHE, S., " Het Vlaams Successiedecreet 2012 – ommezwaai fiscaal beleid inzake overdracht van familiebedrijf in Vlaanderen", *Not.Fisc.M.* 2012, nr. 2, 53-66.
- ❖ VAN ZANTEBEEK, A., "Antimisbruik circulaire nr. 8/2012. Bedreiging of opportuniteit in estate planning-land?", *TEP* 2012, afl. 5, 291-308.
- ❖ VAN ZANTBEEK , A. " Schenken van bouwgronden in Vlaanderen. Een verdere maar tijdelijke stap in de defiscalisering van onroerend goed in het kader van de successie en schenkingsrechten.", *TBO* 2003, 3-11.
- ❖ VERBEKE, A. , " Schenken in binnen- en buitenland", *T.E.P.* 2006, 377-388
- ❖ VERDICKT, B., " De inbreng onder ontbindende voorwaarde. Waarzaamheid blijft geboden.", *Notariaat* 2009, nr. 6, 1-6.
- ❖ VERHULST, I., "Handgiften in Frankrijk en implicaties van 'Rappel Fiscal'", *Nieuwsbrief Successierechten* 2004, 1-4.
- ❖ VERHULST, I. en NELIS, S. , "Een blik over de Franse grens inzake successierechten", *Successierechten* 2004-2005, afl. 10, 2-6.
- ❖ VERMEULEN, W. en MELIS, T. , "De nieuwe antimisbruikbepaling inzake schenkings- en successierechten: storm in een glas water?", *Registratierechten* 2012, nr. 2, p. 13-19.
- ❖ VERSTAPPEN, J., " Vruchtgebruik en blote eigendom bij onroerende en roerende goederen- Fiscale aspecten", *T.Not.* 1999, 494-529.
- ❖ VERSTRAETE, J. , " Aanvaarding van schenkingen en bijzondere legaten gedaan aan minderjarigen", *Not.Fisc. M.* 2007, Nr. 1, 17-31.
- ❖ VERSTRAETE, J., "Inbreng in gemeenschap. Commentaren met voorstellen tot formulering.", *T.Not.* 2000, 275-291.
- ❖ WEYTS, L. , " Vlucht niet naar Nederland, vlucht naar Uw notaris : over schenkingen van roerend goed", *T.Not.* 2006, afl. 7-8, 366-376..
- ❖ WEYTS, L. , " Grensoverschrijdende schenkingen. Standpunt : Vlucht niet naar Nederland, vlucht naar Uw notaris : Een herbekijken van een roerende schenking om fiscale redenen over de grens heen getild ", *T.Not.* 2010, alf. 7-8, 387-391.
- ❖ ZAMAN, D.F.M.M., "Nederbelgische schenkingen : een loterij zonder nieten?", *T.Not.* 2010, alf. 7-8, 387-394.
- ❖ X., " Verlaagd schenkingstarief voor Vlaamse bouwgronden tot eind 2014", *Notariaat* 2012, nr. 1, 5-7.

## **Nederland**

- ❖ VAN MENS, K.L.H. en HOUWER, F. , “ De Nederlandse fiscale leeuw : hij brult !”, *T.F.R.* 2006, nr. 305, 599-605.
- ❖ SONNEVELDT, F. en RIETDIJK, M., “ Wijzigingen in de Nederlandse successiewetgeving”, *T.F.R.* 2003, nr. 249, 895.



## DEEL VII : BIJLAGEN

### BIJLAGE 1 : TARIEVEN VOOR DE NEDERLANDSE ERFBELASTING

Gedeelte van de belaste verkrijging tussen	en	I. indien verkregen door partner of afstammelingen in de rechte lijn <sup>1)</sup>	II. in overige gevallen
€ 0	€ 118 254	10%	30%
€ 118 254 en hoger		20%	40%

Bron : Art. 31 Successiewet 1956.

### BIJLAGE 2 : PROGRESSIEVE TARIEVEN SCHENKINGSRECHTEN

Tabel I

Tarief in rechte lijn en tussen echtgenoten

Gedeelte van de schenking			
van	tot inbegrepen	a	b
EUR	EUR	t.h.	EUR
0,01	12.500	3	-
12.500	25.000	4	375
25.000	50.000	5	875
50.000	100.000	7	2.125
100.000	150.000	10	5.625
150.000	200.000	14	10.625
200.000	250.000	18	17.625
250.000	500.000	24	26.625
boven de	500.000	30	86.625

Bron : Artikel 131 § 1 Wetboek 30 november 1939 der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten Vlaams Gewest, B.S. 1 december 1939.



BIJLAGE 3 : TARIEVEN SCHENKINGS- EN SUCCESSIERECHTEN IN FRANKRIJK

Tableau I

Tarif des droits applicables en ligne directe :

<b>FRACTION DE PART NETTE TAXABLE</b>	<b>TARIF applicable (%)</b>
N'excédant pas 8 072 €	5
Comprise entre 8 072 € et 12 109 €	10
Comprise entre 12 109 € et 15 932 €	15
Comprise entre 15 932 € et 552 324 €	20
Comprise entre 552 324 € et 902 838 €	30
Comprise entre 902 838 € et 1 805 677 €	40
Au-delà de 1 805 677 €	45

Tableau II

Tarif des droits applicables entre époux et entre partenaires liés par un pacte civil de solidarité :

<b>FRACTION DE PART NETTE TAXABLE</b>	<b>TARIF applicable (%)</b>
N'excédant pas 8 072 €	5
Comprise entre 8 072 € et 15 932 €	10
Comprise entre 15 932 € et 31 865 €	15
Comprise entre 31 865 € et 552 324 €	20
Comprise entre 552 324 € et 902 838 €	30
Comprise entre 902 838 € et 1 805 677 €	40
Au-delà de 1 805 677 €	45

Tableau III

Tarif des droits applicables en ligne collatérale et entre non-parents :

<b>FRACTION DE PART NETTE TAXABLE</b>	<b>TARIF applicable (%)</b>
Entre frères et sœurs vivants ou représentés :	
N'excédant pas 24 430 €	35
Supérieure à 24 430 €	45
Entre parents jusqu'au 4e degré inclusivement	55
Entre parents au-delà du 4e degré et entre personnes non-parentes	60

Bron : Artikel 777 Code général des impôts

**BIJLAGE 4 : TARIEVEN SCHENKINGSRECHTEN BIJ SCHENKING BOUWGROND IN RECHTE LIJN**

Tabel

<b>Gedeelte van de schenking</b>		<b>Rechte lijn Tussen echtgenoten</b>	
van EUR	tot inbegrepen EUR	a	b t.h.
0,01	12.500	1	
12.500	25.000	2	125
25.000	50.000	3	375
50.000	100.000	5	1125
100.000	150.000	8	3625
150.000	200.000	14	7625
200.000	250.000	18	14625
250.000	500.000	24	23625
Boven de 500.000		30	83625

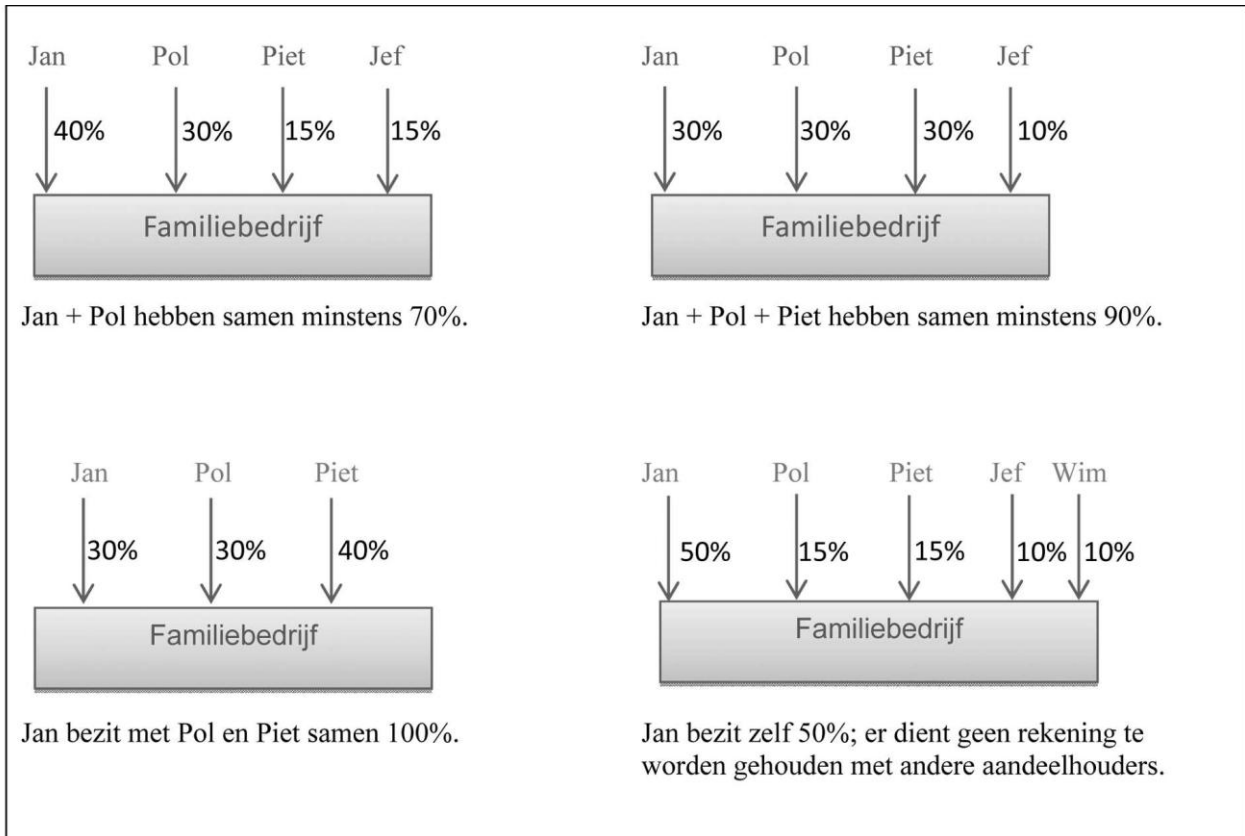
Bron : Artikel 140 nonies Wetboek 30 november 1939 der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten Vlaams Gewest, *B.S.* 1 december 1939.

**BIJLAGE 5 : TARIEVEN SCHENKINGSRECHTEN BIJ SCHENKING BOUWGROND**

<b>Gedeelte van de schenking</b>		<b>Tarief tussen broers en zussen</b>	<b>Tarief tussen ooms/tantes en neven/nichten</b>	<b>Tarief tussen derden</b>
van (in euro)	tot (in euro)	%	%	%
0,01	150.000	10	10	10
150.000	175.000	50	55	65
boven de 175.000	...	65	70	80

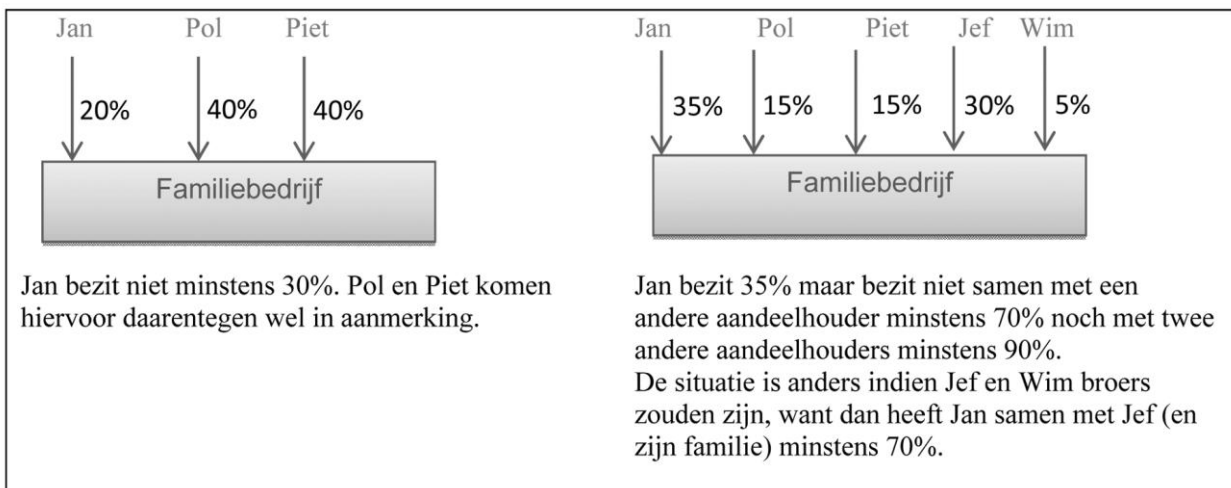
Bron : X., " Verlaagd schenkingstarief voor Vlaamse bouwgronden tot eind 2014", *Notariaat* 2012, nr. 1, 5-6.

## BIJLAGE 6 : PARTICIPATIEVOORWAARDE 1



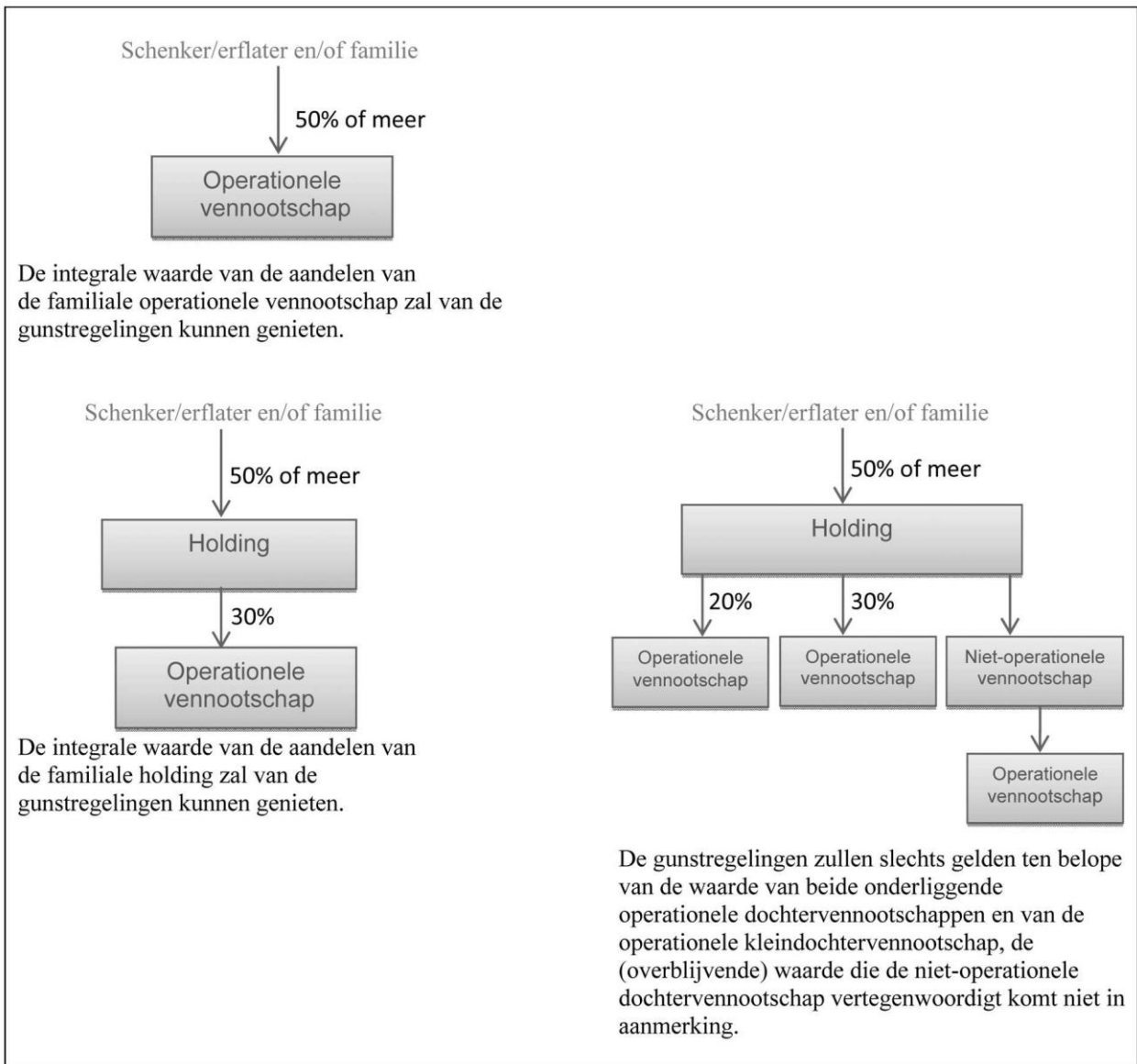
Bron : S. VAN WAEYENBERGHE, " Het Vlaams Successiedecreet 2012 – ommezwaai fiscaal beleid inzake overdracht van familiebedrijf in Vlaanderen", *Not.Fisc.M.* 2012, nr. 2, 55.

## BIJLAGE 7 : PARTICIPATIEVOORWAARDE 2



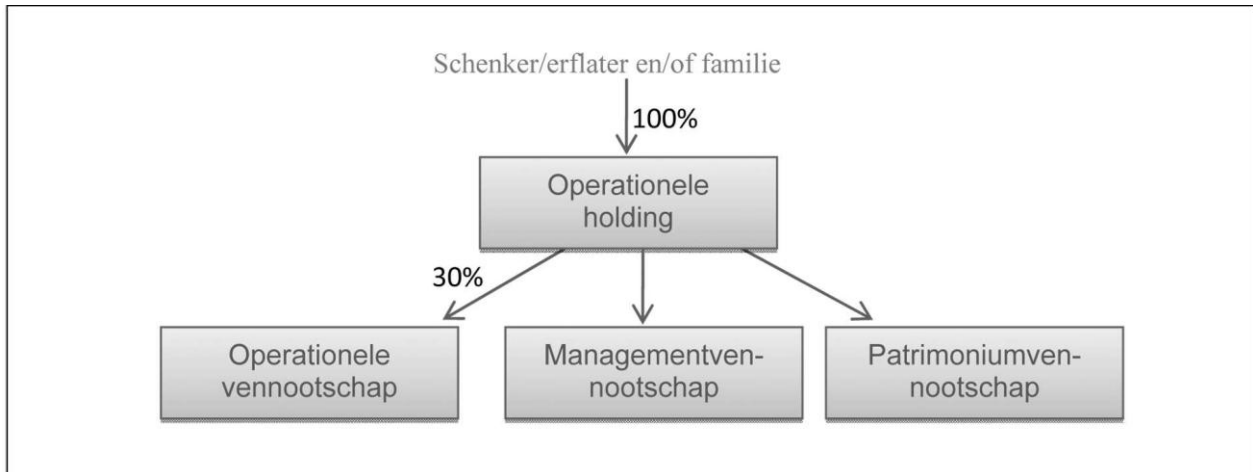
Bron : S. VAN WAEYENBERGHE, " Het Vlaams Successiedecreet 2012 – ommezwaai fiscaal beleid inzake overdracht van familiebedrijf in Vlaanderen", *Not.Fisc.M.* 2012, nr. 2, 56.

**BIJLAGE 8: PARTICIPATIEVOORWAARDE HOLDINGVENNOOTSCHAPPEN**



Bron : S. VAN WAEYENBERGHE, " Het Vlaams Successiedecreet 2012 – ommezwaai fiscaal beleid inzake overdracht van familiebedrijf in Vlaanderen", *Not.Fisc.M.* 2012, nr. 2, 57.

## BIJLAGE 9 : ACTIEVE HOLDINGVENNOOTSCHAPPEN



Bron : S. VAN WAEYENBERGHE, " Het Vlaams Successiedecreet 2012 – ommezwaai fiscaal beleid inzake overdracht van familiebedrijf in Vlaanderen", *Not.Fisc.M.* 2012, nr. 2, 61.

## Auteursrechtelijke overeenkomst

Ik/wij verlenen het wereldwijde auteursrecht voor de ingediende eindverhandeling:

**Schenken als instrument van familiaal vermogensbeheer in het licht van de nieuwe antimisbruikbepaling**

Richting: **master in de rechten-rechtsbedeling**

Jaar: **2013**

in alle mogelijke mediaformaten, - bestaande en in de toekomst te ontwikkelen - , aan de Universiteit Hasselt.

Niet tegenstaand deze toekenning van het auteursrecht aan de Universiteit Hasselt behoud ik als auteur het recht om de eindverhandeling, - in zijn geheel of gedeeltelijk -, vrij te reproduceren, (her)publiceren of distribueren zonder de toelating te moeten verkrijgen van de Universiteit Hasselt.

Ik bevestig dat de eindverhandeling mijn origineel werk is, en dat ik het recht heb om de rechten te verlenen die in deze overeenkomst worden beschreven. Ik verklaar tevens dat de eindverhandeling, naar mijn weten, het auteursrecht van anderen niet overtreedt.

Ik verklaar tevens dat ik voor het materiaal in de eindverhandeling dat beschermd wordt door het auteursrecht, de nodige toelatingen heb verkregen zodat ik deze ook aan de Universiteit Hasselt kan overdragen en dat dit duidelijk in de tekst en inhoud van de eindverhandeling werd genotificeerd.

Universiteit Hasselt zal mij als auteur(s) van de eindverhandeling identificeren en zal geen wijzigingen aanbrengen aan de eindverhandeling, uitgezonderd deze toegelaten door deze overeenkomst.

Voor akkoord,

**Ilsen, Birgit**

Datum: **15/05/2013**