

Samenvatting

Familiebedrijven worden bij de dood van de oprichter niet mee begraven. Integendeel, ze blijven voortbestaan. Een belangrijk proces in ieder familiebedrijf is dus de overdracht tussen verschillende generaties. Ook voor de economie is dit proces niet te onderschatten. Familiebedrijven zorgen voor een positief effect op de werkgelegenheid.

De drie gewesten hebben elk een eigen regelgeving aangenomen om zowel het schenken als het erven van familiebedrijven naar een volgende generatie te bevorderen. Alle gewesten voorzien in een verlaagd tarief van schenkings- en erfrechten voor een familiale onderneming of vennootschap. Voor het verkrijgen en het behouden van het verlaagde tarief moet er wel voldaan worden aan een aantal voorwaarden. Zowel voor, tijdens als na de schenking of de vererving zijn er dus voorwaarden te volgen. Families die een familiebedrijf willen schenken of laten vererven, zullen een afweging maken tussen deze twee overdrachtvormen.

Op basis van de regelgeving die geldt in het Vlaams Gewest is het financieel voordeliger om een familiebedrijf te schenken dan te wachten tot het overlijden. Het kan echter in bepaalde gevallen voordeliger zijn te schenken voor een buitenlandse notaris. Toch kan een vererving ook financieel voordelig zijn in het Vlaams Gewest, indien er geen groot positief verschil is tussen de activa en de passiva van het familiebedrijf.

In het Waals en Brussels Hoofdstedelijk Gewest is het schenken van een familiebedrijf voordeliger dan het te laten vererven. De schenking via een buitenlandse notaris zorgt bovendien financieel gezien voor het beste resultaat. In het Brussels Hoofdstedelijk Gewest sluiten de begiftigden wel best een verzekering af voor een te vroeg overlijden van de schenker.

Aangezien de regelgevingen van de gewesten verschillen, is het ook van belang uit te zoeken welk gewest het voordeligst is op het vlak van schenken of vererven van een familiebedrijf. De wijziging van de fiscale woonplaats is de beste techniek om aan vermogensplanning te doen. Het Vlaams Gewest is het meest voordelig om te schenken, gevolgd door het Waals Gewest. Het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is het minst voordelig. Vanuit economisch standpunt kan de erflater het best sterven in het Waals Gewest. Het Vlaams Gewest volgt op de tweede plaats. Het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is het minst aantrekkelijk om er te sterven als er nog een familiebedrijf in de nalatenschap aanwezig is.

Een voordeel van een schenking is de integratie ervan in het overdrachtsproces van het bedrijf. Meer aandacht kan besteed worden aan het langdurig proces voor een succesvolle overdracht. Een schenking kan echter ook een aantal nadelen met zich meebrengen. Actieve familieleden in het bedrijf zouden bij het overlijden van de schenker geld kunnen verliezen aan de passieve familieleden. Bovendien is er ook het gevaar dat ongemotiveerde familieleden toch aan de leiding komen en dat er te veel aandeelhouders bijkomen.

De gewesten zouden de schenkingen van familiebedrijven kunnen bevorderen door hun regelgevingen in omvang te verminderen. Ze zouden de families best ondersteunen in overdrachtsprocessen waar het nodig is, in plaats van verbodsbepalingen op te leggen. Schenkingen om een onderneming op te starten zouden ook best aangemoedigd worden.

Dankwoord

Deze thesis maakt deel uit van de masterproef van de masteropleiding in de rechten aan de Universiteit Hasselt. Het is een individueel geschreven werkstuk, dat mondeling verdedigd wordt, met betrekking tot een probleem of onderwerp dat een juridische relevantie heeft. Het onderwerp dat mij werd toegewezen, bevestigde mijn interesse in het fiscaal recht waarin ik mij in de toekomst nog verder wil verdiepen.

In dit dankwoord wil ik enkele personen bedanken. Zonder hen zou ik niet tot hetzelfde resultaat gekomen zijn.

Uiteraard wil ik mijn promotor, Prof. dr. Nan Torfs bedanken om mij te begeleiden tijdens het uitwerken van de thesis. Zij reikte het onderwerp van deze thesis aan. Haar feedback was altijd opbouwend en positief geconstrueerd. Mijn motivatie werd er alleen maar door aangewakkerd.

Daarnaast wil ik mijn ouders en broer bedanken voor het fungeren als klankbord, maar ook voor de steun gedurende heel mijn rechtenopleiding.

Bovendien wil ik Filip Meeus, kantoorhouder van KBC Verzekeringen Zonhoven, ook bedanken. Door zijn informatie omtrent overlijdensverzekeringen kon ik de mogelijkheden om te schenken via een niet ter registratie aangeboden schenking uitwerken.

Ten slotte wil ik, mijn alma mater, Universiteit Hasselt bedanken voor het inrichten van de jonge en vernieuwende rechtenopleiding. Zonder deze opleiding zou ik nooit mijn persoonlijke zelfontwikkeling van de laatste vijf jaar hebben meegemaakt.

Inhoudstafel

Inleiding	1
Hoofdstuk 1. Europese aanzet	3
Hoofdstuk 2. Omzetting naar Belgisch recht	3
Hoofdstuk 3. Vlaams Gewest	5
3.1. Schenken van een onderneming in het Vlaams Gewest	5
3.1.1. Voorwaarden die vervuld moeten worden voor de overdracht	6
3.1.1.1. Participatievoorwaarde	6
3.1.1.2. Activiteitsvoorwaarde	8
3.1.1.2, a) Holdingvennootschappen	9
3.1.2. Voorwaarden die vervuld moeten worden tijdens de overdracht	10
3.1.2.1. Vormvoorwaarden	10
3.1.2.2. Bevestiging	10
3.1.2.3. Attest	11
3.1.3. Voorwaarden die vervuld moeten zijn na de overdracht	11
3.1.3.1. Familiale onderneming	11
3.1.3.2. Familiale vennootschap	11
3.1.3.2, a) Verandering aandelenstructuur	12
3.1.3.3. controle	13
3.2. Erven van een onderneming in het Vlaams Gewest	13
3.2.1. Voorwaarden die vervuld moeten zijn voor de vererving	14
3.2.1.1. Schuldvorderingen	14
3.2.1.2. Fictiebepaling	15
3.2.2. Voorwaarden die vervuld moeten worden tijdens de vererving	16
3.2.2.1. Vormvoorwaarden	16
3.2.2.2. Bevestiging	16
3.2.3. Voorwaarden die vervuld moeten worden na de vererving	16
3.2.3.1. Controle	17
3.3. Beter schenken dan erven?	17
3.3.1. Verminderd tarief	17
3.3.2. Gewoon tarief	17
3.3.3. Buitenlandse notaris	19
3.3.4. Besluit	19
Hoofdstuk 4. Waals Gewest	21
4.1. Schenken van een onderneming in het Waals Gewest	21
4.1.1. Voorwaarden die vervuld moeten worden voor de overdracht	21
4.1.1.1. Activiteitsvoorwaarde	22
4.1.1.2. Tewerkstellingsvoorwaarde	22
4.1.1.3. Participatievoorwaarde	23
4.1.2. Voorwaarden die vervuld moeten worden tijdens de overdracht	24
4.1.2.1. Vormvoorwaarden	24
4.1.2.2. Bevestiging	24
4.1.3. Voorwaarden die vervuld moeten worden na de overdracht	24
4.1.3.1. Activiteitsvoorwaarde	24
4.1.3.2. Tewerkstellingsvoorwaarde	25

4.1.3.3. Kapitaalvoorwaarde	25
4.1.3.4. Bestemmingsvoorwaarde	25
4.2. Erven van een onderneming in het Waals Gewest.....	26
4.2.1. Voorwaarden die vervuld moeten worden voor de vererving.....	27
4.2.1.1. Spiegelbeeld	27
4.2.1.1. Fictiebepaling	28
4.2.2. Voorwaarden die vervuld moeten worden tijdens de vererving	28
4.3.3. Voorwaarden die vervuld moeten worden na de vererving	28
4.3.3.1. Spiegelbeeld.....	28
4.3.3.2. Meldingsplicht.....	28
4.3. Beter schenken dan erven?	29
4.3.1. Vrijstelling	29
4.3.2. Gewoon tarief	29
4.3.3. Buitenlandse notaris	30
4.3.4. Besluit.....	31
Hoofdstuk 5. Brussels Hoofdstedelijk Gewest	33
5.1. Schenken van een onderneming in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest.....	33
5.1.1. Voorwaarden die vervuld moeten worden voor de overdracht	33
5.1.1.1. Activiteitsvoorwaarde	33
5.1.1.2. Aandeelhouderschapvoorwaarde.....	34
5.1.2. Voorwaarden die vervuld moeten worden tijdens de overdracht.....	34
5.1.2.1. Vormvoorwaarden	34
5.1.2.2. Bevestiging	35
5.1.3. Voorwaarden die vervuld moeten worden na de overdracht.....	35
5.1.3.1. Individuele onderneming	35
5.1.3.2. Aandelen.....	36
5.1.3.3. Gevolgen	37
5.2. Erven van een onderneming in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest	37
5.2.1. Voorwaarden die vervuld moeten worden voor de vererving.....	38
5.2.1.1. Activiteitsvoorwaarde	38
5.2.1.2. Kleine of middelgrote onderneming	38
5.2.2. Voorwaarden die vervuld moeten worden tijdens de vererving	39
5.2.3. Voorwaarden die vervuld moeten worden na de vererving	39
5.2.3.1. Activiteitsvoorwaarde	39
5.2.3.2. Tewerkstellingsvoorwaarde.....	39
5.2.3.3. Kapitaalvoorwaarde	39
5.2.3.4. Meldingsplicht.....	40
5.3. Beter schenken dan erven?	40
5.3.1. Verminderd tarief	40
5.3.1.1. Voorwaarden	40
5.3.2. Gewoon tarief	41
5.3.3. Buitenlandse notaris	41
5.3.4. Besluit.....	42
Hoofdstuk 6. Waar het beste schenken?	43
6.1. Voorwaarden die vervuld moeten worden voor de overdracht	43

6.2. Voorwaarden die vervuld moeten worden tijdens de overdracht	44
6.3. Voorwaarden die vervuld moeten worden na de overdracht	44
6.4. Besluit	45
Hoofdstuk 7. Waar het beste sterven?	47
7.1. Voorwaarden die vervuld moeten worden voor de vererving	47
7.2. Voorwaarden die vervuld moeten worden tijdens de vererving	48
7.3. Voorwaarden die vervuld moeten worden na de vererving	48
7.4. Besluit	49
Hoofdstuk 8. Voor- en nadelen van schenking	51
8.1. Belang familiebedrijven	51
8.2. Voordelen schenking	52
8.3. Nadelen schenking	53
8.3.1. Ongemotiveerde begiftigden	53
8.3.2. Inkorting	53
8.3.3. Verarming van de schenker	54
8.4. Besluit	54
Hoofdstuk 9. Vergelijking met buitenlandse regelingen	55
9.1. Nederland	55
9.1.1. Voorwaarden	55
9.1.1.1. Objectieve onderneming	55
9.1.1.2. Bezitsduur	55
9.1.1.3. Voortzettingsvoorwaarde	55
9.1.2. Vrijstelling	56
9.1.3. Uitstel van betaling	57
9.2. Duitsland	57
9.2.1. Kwalificatievereiste	58
9.2.2. Ondernemingsvermogen	58
9.2.3. Voortzettingsvoorwaarden	58
9.2.3.1. Activiteitsvoorwaarde	58
9.2.3.2. Tewerkstellingsvoorwaarde	59
Hoofdstuk 10. Schenken van ondernemingen bevorderen via regelgeving	61
Conclusie	63
Bibliografie	65
Wetgeving	65
Buitenlandse wetgeving	66
Rechtsleer	66
Rechtspraak	68
Circulaires	69
Parlementaire voorbereiding	69
Bijlage	71

Inleiding

“De eerste generatie bouwt het familiebedrijf op, de tweede breidt het uit en de derde helpt het om zeep.” Een volkswijsheid die vaak verkondigd wordt. De overgang van een familiebedrijf naar de volgende generatie speelt een cruciale rol in de toekomst van het bedrijf. Deze thesis spitst zich toe op twee manieren waarop een familiebedrijf kan worden overgedragen, met name de schenking en de vererving.

In deze thesis wordt een praktisch en een theoretisch probleem onderzocht. De verschillende regionale regelgevingen inzake het schenken van ondernemingen worden afgewogen ten opzichte van de verschillende regionale regelgevingen inzake het vererven van ondernemingen. De verschillen worden hierbij onderzocht per gewest. Deze werkwijze biedt de mogelijkheid te concluderen of schenken een betere keuze is dan vererven. Verder wordt er onderzocht in welk gewest men het beste sterft en het beste schenkt. Door de grote invloed van het internationaal en Europees recht op het nationale recht, wordt er ook gekeken naar opvallende buitenlandse wetgeving inzake het schenken of vererven van familiebedrijven. Deze praktische problemen worden gecombineerd met een onderzoek van theoretische problemen, aangezien noodzakelijkerwijs onderzocht wordt wat de juiste draagwijdte is van de gebruikte begrippen in de regelgeving.

De voor- en nadelen van het schenken van een onderneming komen ook aan bod. Hierbij wordt teruggekoppeld naar de decreten en ordonnanties die de schenking van ondernemingen behelzen. De wijze waarop het schenken van een familieonderneming verder aangemoedigd kan worden, wordt ook onderzocht in deze thesis.

Het doel van deze thesis is niet een allesomvattend verzamelwerk te maken van de toepasselijke regelgeving waarbij iedere voorwaarde voor het schenken of het vererven van een familiebedrijf wordt beschreven. De regelgeving wordt enkel uiteengezet in functie van de onderzoeksvragen. Bij het regelen van een schenking of een vererving van een familiebedrijf volstaat het dus niet om deze thesis te raadplegen. Het opzet van dit werkstuk is namelijk om een leidraad te geven in de keuze tussen het schenken en het vererven. Bij elke onderzoeksvraag is de regelgeving het uitgangspunt. Er wordt eerst gekeken naar de wetgeving *sensu lato*. Nadien wordt pas gekeken naar rechtspraak en rechtsleer.

Deze thesis behelst vier verschillende, maar toch samenhangende onderzoeksvragen. Een eerste evaluatieve onderzoeksvraag zoekt naar het antwoord of het in het Vlaamse, Waalse en Brussels Hoofdstedelijk gewest het schenken van een familieonderneming voordeliger is dan het vererven ervan. Een vergelijkende vraag moet hiervoor eerst beantwoord worden waarbij de verschillen en de gelijkenissen worden onderzocht.

In welk gewest sterft en schenkt men het “beste” op het gebied van de overdracht van een familieonderneming? Dit is de tweede evaluatieve onderzoeksvraag die gesteld wordt in deze thesis. Het is ook hier noodzakelijk om eerst een vergelijkende vraag te stellen waardoor de verschillen en de gelijkenissen tussen de gewesten duidelijk worden.

Een derde onderzoeksvraag betreft de vraag wat de voor- en nadelen van het schenken van een familiale onderneming zijn. Het gaat hier eveneens over een evaluatieve vraag.

Bij de vierde onderzoeksvraag wordt er onderzocht hoe het schenken van een familieonderneming aangemoedigd kan worden via regelgeving. Deze vraagstelling is van normatieve aard. Om een antwoord te bieden op deze vraag wordt ook gekeken naar innovatieve buitenlandse wetgeving.

De drie evaluatieve onderzoeksvragen worden onderzocht via de methode van de hypothesetoetsing. Door zelf gecreëerde hypothesen toe te passen op de verschillen in de regelgeving kan een evaluatieve conclusie gemaakt worden. De normatieve onderzoeksvraag kan beantwoord worden via de antwoorden op de evaluatieve onderzoeksvragen. Deze antwoorden vormen als het ware een lijst van criteria die gebruikt wordt om voorstellen tot verbetering van de regelgeving te doen.

De thesis vangt aan met een toelichting van de ontstaansgeschiedenis betreffende de regelgeving inzake familiebedrijven. Onder invloed van een Europese aanbeveling stelden de lidstaten hieromtrent nationale wetgeving op. De omzetting naar Belgisch recht wordt daarom ook besproken na de Europese aanbeveling. Vervolgens wordt van het nationaal niveau overgegaan naar het deelstatelijk niveau. De gewesten zijn namelijk door de regionalisering bevoegd geworden voor het opstellen van wetgeving inzake het schenken en het erven. Binnen ieder gewest wordt eerst de schenkingsregeling en daarna de verervingsregeling besproken. De bespreking van elk gewest eindigt met een afweging tussen beide regelingen. Deze afweging biedt een antwoord op de eerste onderzoeksvraag. Het Vlaams Gewest wordt eerst onderzocht, gevolgd door het Waals Gewest. Het Brussels Hoofdstedelijk Gewest komt als laatste aan bod.

Aangezien alle informatie over de gewesten al is verzameld, wordt er vervolgens in het zevende en achtste hoofdstuk een afweging gemaakt in welk gewest men het beste schenkt en sterft. Het antwoord op de tweede onderzoeksvraag is in deze hoofdstukken terug te vinden.

In het achtste hoofdstuk is een uiteenzetting te vinden over de voor- en de nadelen van een bedrijfsschenking. Hierbij zal het belang van de regelgeving duidelijk worden. De derde onderzoeksvraag wordt hierbij beantwoord. De vergaarde kennis in dit hoofdstuk is ook bijzonder belangrijk voor het beantwoorden van de laatste onderzoeksvraag.

Een beschrijving van het recht inzake het schenken en het vererven van een familiebedrijf in Nederland en Duitsland wordt besproken in het negende hoofdstuk. De informatie over de buitenlandse regelingen wordt samen met al de redeneringen gemaakt bij het beantwoorden van de eerste drie onderzoeksvragen in het tiende hoofdstuk aangewend om een voorstel te doen om de overdrachten te bevorderen via regelgeving. Het antwoord op de vierde onderzoeksvraag is een geheel eigen inbreng van de auteur van deze thesis. De wens om een vernieuwde bijdrage te leveren gaat hierdoor in vervulling.

Hoofdstuk 1. Europese aanzet

In 1994 heeft de Europese Commissie een aanbeveling gedaan inzake de overdracht van kleine en middelgrote ondernemingen¹. De Europese Commissie wilde met deze aanbeveling de aandacht vestigen op de moeilijkheden die kleine en middelgrote ondernemingen ondervonden hieromtrent. Niet zozeer door de werking van de vrije markt, maar eerder door de zware fiscale last bij de overgang van de desbetreffende ondernemingen. Door de hoge tarifiering² in de successie- en schenkingsrechten hadden veel erfgenamen moeite om deze belastingen onmiddellijk te betalen, waardoor het financiële evenwicht in de familiebedrijven vaak grondig verstoord werd. Ter oplossing heeft de Europese Commissie in haar aanbeveling aangeraden om het successie- en het schenkingsrecht te verminderen voor strikt bedrijfsgebonden activa op voorwaarde dat deze activa worden gebruikt voor de voortzetting van de bedrijfsactiviteit.³ De aanbeveling is echter niet louter fiscaal, maar ook economisch gekleurd. Het bewust maken van het bedrijfshoofd van het belang van een goede voorbereiding voor een bedrijfsoverdracht wordt uitdrukkelijk omschreven als een doelstelling in de aanbeveling.

Hoofdstuk 2. Omzetting naar Belgisch recht

De gewesten zijn bevoegd om uitwerking te verlenen aan de Europese aanbeveling. Het successierecht van de rijksinwoners en het recht van overgang bij overlijden van niet-rijksinwoners behoren namelijk tot de gewestelijke belastingen ingevolge de bijzondere wet van 16 januari 1989.⁴ In 2001⁵ werd ook *het registratierecht op de schenkingen onder de levenden van roerende of onroerende goederen* geregionaliseerd door de aanpassing van art. 3 Bijz. W. 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten.⁶ De gewesten zijn sinds deze regionalisering dus volledig bevoegd voor de problematiek inzake de familiebedrijven.

Het is voor de rechtzoekende belangrijk om op voorhand te onderzoeken onder welk gewest hij ressorteert. Hiervoor moet gekeken worden naar de fiscale woonplaats van de rijksinwoner of de ligging van het onroerend goed.⁷ Een rijksinwoner is hij die zijn domicilie of de zetel van zijn vermogen heeft gevestigd binnen het Belgische Rijk.⁸ De fiscale woonplaats, i.e. in de praktijk een synoniem voor het domicilie, komt niet noodzakelijk overeen met de wettelijke woonplaats, maar duidt enkel op de werkelijke, effectieve en voortdurende woonplaats.⁹ De nationaliteit, het wettelijke

¹ Aanbev. Comm., 94/1069/EG, 7 december 1994 inzake de overdracht van kleine en middelgrote ondernemingen, *Pb.L.* 31 december 1994, afl. 385, 0014-0015.

² In het Vlaams Gewest kan het schenkingstarief namelijk oplopen tot 80% bij onroerende goederen en tot 7% bij roerende goederen. In het Vlaams Gewest kan het verschuldigde tarief bij vererving oplopen tot 65%.

³ Art. 5 Aanbev. Comm., 94/1069/EG, 7 december 1994 inzake de overdracht van kleine en middelgrote ondernemingen, *Pb.L.* 31 december 1994, afl. 385, 0014-0015.

⁴ Art. 3 Bijz. wet 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, *BS* 17 januari 1989, 850.

⁵ Art. 5 Bijz. wet 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, *BS* 3 augustus 2001, 26615.; X., "Artikel 140bis W. Succ. Waalse Gewest", *Notariaat* 2005, afl. 11, 1.

⁶ Art. 3 Bijz. wet 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, *BS* 17 januari 1989, 850.

⁷ B. GOFFAUX, "Transmission des entreprises à titre gratuit. Entre vifs ou pour cause de mort. Application des dispositions régionales », Brussel, Larcier, 2008, 12-14.

⁸ Art. 1, in fine W. Succ.

⁹ J. DECUYPER EN J. RUYSSVELDT, *Successierechten 2010-2011*, I, Mechelen, Kluwer, 2010, 23.

domicilie, de plaats van het overlijden of de schenking, ... moeten dus niet in overweging worden genomen.

De registratierechten die geïnd worden, worden namelijk verdeeld volgens het criterium van de fiscale woonplaats. Aan het gewest waarin de schenker, op het ogenblik van de schenking zijn fiscale woonplaats heeft, worden de registratierechten toegewezen.¹⁰ Indien de schenker op meerdere plaatsen zijn fiscale woonplaats gehad heeft, wordt enkel de plaats waar hij het langste zijn fiscale woonplaats heeft gehad gedurende vijf jaar voor de schenking in rekening genomen.

Op het vlak van de successierechten en de rechten van overgang zijn de gewesten respectievelijk bevoegd volgens het criterium van de fiscale woonplaats en volgens de ligging van het onroerend goed.¹¹ De aangifte van successie dient ingeleverd te worden door de erfgenamen van een rijksinwoner ten kantore van de successierechten binnen welk gebied de overledene zijn laatste fiscale woonplaats had.¹² Indien de overledene in de vijf jaar voorafgaand aan zijn dood in meerdere gewesten zijn fiscale woonplaats heeft gehad, dan is enkel het gewest bevoegd waar de overledene het langste zijn fiscale woonplaats heeft gehad in die periode¹³. De erfgenamen van een niet-rijksinwoner dienen een aangifte in te dienen ten kantore der successierechten in welk gebied de onroerende goederen gelegen zijn.¹⁴

¹⁰ Art. 5, §2, 8° Bijz. wet 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, *BS* 17 januari 1989, 850.

¹¹ E. AERTS, "Vlaanderen neemt inning registratie- en successierechten over... maar deel blijft federaal", *Fisc. Act.* 2015, afl.3, 16.

¹² Art. 38, 1° W. Succ.; Art. 3.3.1.0.5 VCF.

¹³ Art. 5, §2, 4° Bijz. wet 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, *BS* 17 januari 1989, 850.

¹⁴ Art. 38, 2° W. Succ.; Art. 3.3.1.0.5 VCF.

Hoofdstuk 3. Vlaams Gewest

3.1. Schenken van een onderneming in het Vlaams Gewest

De Vlaamse decreetgever had bijzondere bepalingen ingevoegd in het wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten voor schenkingen van ondernemingen en vennootschappen. Hierbij werd afgeweken van art. 131 VI. W. Reg. Een volledige vrijstelling van schenkingsrechten was sinds 1 januari 2012 van toepassing voor schenkingen van ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest. Sinds 1 januari 2015 is de Vlaamse regeling ondergebracht in de Vlaamse Codex Fiscaliteit, hierna VCF genoemd.¹⁵ Aan de wettekst inzake de vrijstelling werden echter slechts minieme wijzigingen aangebracht.¹⁶

Deze vrijstelling kadert in het "Masterplan voor Opvolging en Overname van KMO's"¹⁷ dat door de Vlaamse regering is uitgewerkt. Het masterplan steunt op drie grote pijlers, met name bewustmaken, informeren en begeleiden.¹⁸ De bedoeling van dit masterplan bestaat erin de ondernemers in Vlaanderen bewust te maken van het feit dat een overdracht van een onderneming een complex proces is waarbij een degelijke voorbereiding noodzakelijk is die best geruime tijd op voorhand wordt opgestart.¹⁹ De overheid wil de ondernemers hier dan ook toe aanzetten. Vlaamse ondernemers doen immers vaak ook niet de moeite om informatie te verzamelen. Indien ze de moeite wel doen, worden ze ontmoedigd door de complexiteit ervan. Het masterplan voorziet erin dat de noodzakelijke informatie effectief tot bij de ondernemers geraakt door middel van onder andere een portaalsite, brochures, een persoonlijke brief en een gratis infopakket. De overheid geeft in het masterplan aan dat een overdracht voornamelijk bestaat uit vier componenten, met name: fiscale, juridische, financiële en menselijke. Het menselijke aspect zou volgens de overheid te vaak uit het oog worden verloren door ondernemers. Daarom gaat de overheid verder dan enkel het bewustmaken en informeren. De overheid voorziet namelijk in coaching in alle vier de componenten van de overname. Het is de bedoeling dat een coach gesprekken houdt met de stakeholders van het bedrijf en zo de overname beter in kaart brengt en begeleidt.

Een studie, gemaakt in 2011 door de Belgische vereniging van de familiale ondernemingen, maakt duidelijk waarom het masterplan er gekomen is.²⁰ Van alle vennootschappen met personeel in België is namelijk 78% een familiebedrijf. Meer dan de helft van de arbeidsplaatsen in Vlaanderen wordt gecreëerd door familiebedrijven. Vlaamse familiebedrijven zijn ook verantwoordelijk voor 46% van het bruto regionaal product. Het masterplan moest er dan ook komen omdat 22% van de Belgische familiale ondernemingen een overname van leiding en 25% van de Belgische familiale ondernemingen een eigendomsoverdracht tussen 2011 en 2016 gaat meemaken. Ongeveer de helft had tijdens het onderzoek nog geen idee wie de nieuwe eigenaar of bestuurder ging worden. Van de Belgische familiale ondernemingen bleek bij benadering 40% ook geen plan te hebben indien de

¹⁵ Art. 100-104 Decr. VI. 19 december 2014 tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, *BS* 29 januari 2015, 7742.

¹⁶ Art. 2.8.6.0.3 e.v. VCF.

¹⁷ E. SPRUYT, "Successie- en schenkingsrechten- Vlaamse regering spoort ondernemers aan tot successieplanning", *Notariaat* 2011, afl. 16, 2.

¹⁸ B. DE POTTER, "Vlaanderen zoekt geen opvolging", www.krispeeters.be/sites/krispeeters/files/20111013_opvolging_en_overname.pdf.

¹⁹ AGENTSCHAP ONDERNEMEN, "Masterplan voor opvolging en overname", www.agentschapondernemen.be/artikel/masterplan-voor-opvolging-en-overname.

²⁰ FBNET, www.familiebedrijf.be/sites/default/files/news/EcoBelangFamiliebedrijven_NL.pdf.

bestuurder of eigenaar plots zijn rol niet meer kan verderzetten. Het masterplan heeft dus als grote doelstelling om deze ondernemingen bij te staan in het overdrachtsproces.

Om recht te hebben op de vrijstelling van schenkingsrechten moet echter wel cumulatief aan een aantal voorwaarden worden voldaan. Deze voorwaarden kunnen opgedeeld worden in drie categorieën, met name:

- voorwaarden die vervuld moeten worden voor de overdracht,
- voorwaarden die vervuld moeten worden tijdens de overdracht,
- voorwaarden die vervuld moeten worden na de overdracht.

3.1.1. Voorwaarden die vervuld moeten worden voor de overdracht

Indien aan bepaalde voorwaarden is voldaan, wordt de schenking van aandelen van een vennootschap met zetel in de Europese Economische Ruimte in volle eigendom, blote eigendom of in vruchtgebruik vrijgesteld van schenkingsrechten.²¹ De schenking van de volle eigendom, de blote eigendom of het vruchtgebruik van activa die door de schenker, zijn echtgenoot of de met hem samenwonende beroepsmatig is geïnvesteerd in een familiale onderneming wordt eveneens vrijgesteld, tenzij het onroerende goederen zijn die hoofdzakelijk tot bewoning zijn bestemd of worden gebruikt.²²

Volle eigendom²³ *is het exclusief en individueel toebehoren van een zaak aan een persoon, hetgeen hem het recht verschaft om op de meest volstrekte wijze van deze zaak het genot te hebben en daarover te beschikken.* Een persoon die zo een eigendomsrecht heeft, maar bezwaard met een zakelijk recht wordt omschreven als een blote of naakte eigenaar. Vruchtgebruik is bijvoorbeeld zo een zakelijk recht. Het is namelijk *een tijdelijk zakelijk recht op gebruik en genot van een goed van een ander, mits eerbiediging van de bestemming van het goed en de substantie van het goed.*²⁴ Het eindigt van rechtswege bij de dood van degene op wiens hoofd het vruchtgebruik gevestigd is.²⁵

3.1.1.1. Participatievoorwaarde

Bij de schenking van aandelen moet wel minstens 50% van de aandelen van de vennootschap in volle eigendom toebehoren aan de schenker en/of zijn familie. Er zijn echter twee uitzonderingen waarbij er maar 30% van de aandelen in volle eigendom moet toebehoren aan de schenker en diens familie, met name:

- indien gezamenlijk met één andere aandeelhouder en zijn familie minstens 70% van de aandelen in volle eigendom worden gehouden, of,
- indien gezamenlijk met twee andere aandeelhouders en hun familie minstens 90% van de aandelen in volle eigendom worden gehouden.²⁶

²¹ Art. 2.8.6.0.3, §1, 2° VCF.

²² Art. 2.8.6.0.3, §1, 1° VCF.

²³ E. DIRIX, B. TILLEMEN EN P. VAN ORSHOVEN, *De Valks Juridisch Woordenboek*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 126.

²⁴ Art. 578 BW; B. TILLEMEN EN P. VAN ORSHOVEN, *De Valks Juridisch Woordenboek*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 452.

²⁵ Art. 617 BW.

²⁶ Art. 2.8.6.0.3, §1, tweede lid VCF.; K. VAN BOXSTAEL, "Artikel 60bis "Vlaams" W.Succ. De bruikbare controlevehikels binnen familiebedrijven", *AFT* 2009, afl. 6-7, 8.

Onder familie²⁷ wordt de echtgenoot of samenwonende van de schenker verstaan, alsook de verwanten in rechte lijn en zijverwanten van de schenker en diens echtgenoten of samenwonenden. De kinderen van broers en zussen van de schenker behoren ook tot de familie in de Vlaamse Codex Fiscaliteit. Het begrip samenwonende²⁸ wordt in Vlaamse Codex Fiscaliteit door de decreetgever ruimer aanzien dan enkel de wettelijk samenwonende, aangezien ook de persoon in aanmerking komt die op de dag van de schenking ten minste drie jaar samenwoont met de schenker of de aandeelhouder en er een gemeenschappelijk huishouding mee voert.²⁹ In het Wetboek Registratierechten werd een weerlegbaar vermoeden ingelast.³⁰ Een uittreksel uit het bevolkingsregister bewijst namelijk, weliswaar weerlegbaar, dat er een ononderbroken samenwoning is geweest en dat er sprake is geweest van een gemeenschappelijke huishouding. De fiscus kan dit echter weerleggen. Deze verruimde interpretatie is ook terug te vinden in de Vlaamse Codex Fiscaliteit.³¹

Kinderen van broers of zussen die nog in leven zijn behoorden tot 1 januari 2015 niet tot de familie.³² Dit kon gevolgen hebben bij het uitstippelen van een vermogensplanning waarbij een familiebedrijf of vennootschap betrokken is.³³ Dit zal duidelijk worden met het onderstaande voorbeeld.

Voorbeeld

De mede-oprichter van een vennootschap overleed enkele jaren geleden aan een infectie van ebola. Zijn 50% aandelen van de vennootschap worden vererfd door Lowie en Jos, de erflater zijn twee kinderen. Lowie wenst, in tegenstelling tot de nog niet overtuigde Jos, zijn dochter Elisabeth vroegtijdig in de vennootschap te engageren en schenkt daarom 20% van zijn aandelen in volle eigendom aan zijn dochter. Hij heeft per slot van rekening het geld toch niet meer nodig. Door het aanhoudende succes van Elisabeth haar onderhandelings technieken, wordt Jos wijzer en wenst ook hij zijn zoon te betrekken in de vennootschap en schenkt hij eveneens 20% van zijn aandelen in volle eigendom aan zijn zoon, Pieter. Jos en Pieter zijn echter minder tevreden, wanneer ze te horen krijgen dat zij geen aanspraak kunnen maken op de vrijstelling van schenkingsrechten voor het schenken van aandelen van een familiale vennootschap.

Op het moment dat Lowie schonk aan Elisabeth waren er namelijk nog 50% van de aandelen in volle eigendom in de familie, aangezien Jos volgens art. 140bis, §2, 5° Vl. W. Reg. tot de familie behoort en net zoals Lowie 25% van de aandelen in volle eigendom had. Op het moment dat Jos echter aan Pieter schonk, waren er geen 50% van de aandelen in volle eigendom meer in de familie, aangezien Elisabeth met 20% niet tot de familie behoort volgens art. 140bis, §2, 5° Vl. W. Reg. Dit resulteert in het feit dat bij de schenking van Jos niet voldaan kan worden aan de participatievoorwaarde, in de veronderstelling dat de twee uitzonderingsgevallen ook niet van toepassing zijn.

²⁷ Art. 2.8.6.0.3, §2, 4° VCF.

²⁸ Art. 2.8.6.0.3, §2, 4°, a) VCF.

²⁹ Art. 1.1.0.0.2, zesde lid, 4°, c) VCF.

³⁰ Art. 140bis, §2, 4°, in fine Vl. W. Reg.

³¹ Art. 1.1.0.0.2, zesde lid, 4°, c) VCF.

³² Art. 140bis, §2, 5° Vl. W. Reg.; H. CASIER, "Nieuwe Vlaamse fiscale spelregels inzake de overdracht van een familiebedrijf", *Successierechten* 2012, afl. 2, 4.

³³ T. ROOVERS, "Een eerste evaluatie van de attestaanvragen in het kader van de schenking van een familiale vennootschap in het Vlaamse Gewest", *Notariaat* 2013, afl. 6, 2.

De vrijstelling is ingevoegd om ondernemers al tijdens hun leven bewust te maken dat een overdracht tijdens het leven van de overdrager een goede keuze is om zo de continuïteit van de onderneming te waarborgen. Verrassend is het om te zien dat in situaties waarin ondernemers deze wijze raad opvolgen, de vrijstelling niet in alle situaties uitwerking heeft. Het is dus van het grootste belang om als ondernemers in een familie zo snel mogelijk te zorgen dat men schenkt vooraleer dat een ander familielid hetzelfde gaat doen. Ik was van mening dat het gelijkheidsbeginsel zoals omschreven in de grondwet in gevaar kwam, aangezien twee dezelfde situaties ongelijk behandeld werden. Twee broers schenken namelijk exact evenveel aandelen weg aan hun kind, maar slechts één van hen kan genieten van de vrijstelling. Gelukkig werd het begrip familie uitgebreid in de nieuwe Vlaamse Codex Fiscaliteit, waardoor het bovenstaande probleem zich niet langer zal voordoen.³⁴

In een omzendbrief van 20 juli 2012³⁵ is duidelijk gemaakt dat het begrip 'volle eigendom' ruim wordt geïnterpreteerd. Er wordt namelijk aanvaard dat indien er een splitsing is tussen de blote eigendom en het vruchtgebruik en deze verspreid zijn tussen de schenker en diens familie, zij samen de volle eigendom hebben.³⁶ De fiscus gaat er terecht van uit dat volle eigendom een optelsom is van de blote eigendom en het vruchtgebruik.

3.1.1.2. Activiteitsvoorwaarde

De onderneming of vennootschap moet zelf ook voldoen aan een voorwaarde, namelijk de activiteitsvoorwaarde. Enkel een onderneming³⁷ met een nijverheids-, handels-, ambachts-, of landbouwactiviteit of een vrij beroep, dat door de schenker of zijn echtgenoot of samenwonende, al dan niet samen met anderen, persoonlijk wordt geëxploiteerd en uitgeoefend kan in aanmerking komen voor de vrijstelling van successierechten in het Vlaamse Gewest. Zulke ondernemingen worden door de Vlaamse decreetgever familiale ondernemingen genoemd.

Een vennootschap³⁸ moet voor de vrijstelling eveneens een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit, of een vrij beroep tot doel hebben. Een vennootschap die echter niet aan deze voorwaarde voldoet, kan alsnog een beroep doen op de vrijstelling indien de rechtspersoon voor minstens 30% aandelen aanhoudt van minstens één dochtervennootschap. Die dochtervennootschap moet echter wel aan de voorwaarde voldoen en haar zetel van werkelijke leiding hebben in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte. Zulke dochtervennootschappen worden in de verdere bespreking exploitatiedochtervennootschappen genoemd. Vennootschappen die voldoen aan deze voorwaarde worden familiale vennootschappen genoemd. De Vlaamse decreetgever vereist echter dat familiale vennootschappen ook een reële economische activiteit hebben. Om de bewijslast van de fiscus te verlichten is er een weerlegbaar vermoeden³⁹ voor het ontbreken van een reële economische activiteit in de Vlaamse Codex Fiscaliteit gevoegd. Er wordt vermoed dat er geen reële economische activiteit aanwezig is indien uit de balansposten van de (geconsolideerde) jaarrekening van één van de drie jaren voorafgaand aan de schenking van de vennootschap cumulatief blijkt:

³⁴ Art. 2.8.6.0.3, §2, 4^o, d) VCF.

³⁵ Punt 2.1.2. omzendbrief FB/2012/1 van 20 juli 2012, *BS* 23 augustus 2012.

³⁶ T. DUMONT, "Vlaams gunstregime voor de schenking of vererving van een familiebedrijf: de zienswijze van de fiscus", *Registratierechten* 2011, afl. 4, 14.

³⁷ Art. 2.8.6.0.3, §2, 1^o VCF.

³⁸ Art. 2.8.6.0.3, §2, 2^o VCF.

³⁹ J. VAN BOVEN EN S. SAEIJ, "Schenking van een familiale onderneming: Evaluatie van de toepassingsvoorwaarden", *Acc. Act.* 2014, 32, nr.16, 3.

- dat de bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen een percentage gelijk of lager dan 1,50% uitmaken van de totale activa; en
- de terreinen en gebouwen meer dan 50% uitmaken van het totaal actief.⁴⁰

Over de interpretatie van een nijverheids-, ambachts- of landbouwactiviteit zal weinig discussie bestaan. Het begrip handelsactiviteit daarentegen lijkt meer moeilijkheden met zich mee te brengen, aangezien het zeer ruim geïnterpreteerd kan worden.⁴¹ De Memorie van Toelichting wijst er op dat zuivere managementvennootschappen uitgesloten zijn. Uit de tekst van het decreet⁴² waarbij deze voorwaarde werd ingevoegd, blijkt echter deze uitsluiting niet. Een zuivere managementvennootschap kan namelijk ook diensten leveren aan andere vennootschappen, zoals een vertegenwoordigingsfunctie uitoefenen of de boekhouding doen. Een managementvennootschap van rechtswege beschouwen als een vennootschap zonder handelsactiviteit lijkt dan ook te kort door de bocht.

3.1.1.2, a) Holdingvennootschappen

Bij de schenking van holdingvennootschappen⁴³ is het vrij complex om te bepalen of er gebruik kan gemaakt worden van de vrijstelling voorzien in art. 2.8.6.0.3, §1 VCF. *“Een holding is een vennootschap met als hoofdactiviteit het aanhouden en beheren van participaties in andere ondernemingen”*.⁴⁴ Een familiale holdingvennootschap kan echter nog kiezen om een eigen economische activiteit uit te oefenen als nevenactiviteit.⁴⁵

Het belang van dit onderscheid mag niet geminimaliseerd worden. Artikel 2.8.6.0.3, §3 VCF bepaalt namelijk dat bij de schenking van een vennootschap die zelf niet voldoet aan de voorwaarde om een familiale vennootschap te zijn, maar door een participatie van meer dan 30% in een dochtervennootschap wel een familiale vennootschap is, de vrijstelling wordt beperkt tot de waarden van de aandelen van de vennootschap in de dochtervennootschap. Het is dan ook van groot belang om te bepalen of een holdingvennootschap zelf een familiale vennootschap is of niet. Indien de vennootschap zelf een familiale vennootschap is, zal de vrijstelling integraal van toepassing zijn terwijl dat niet het geval is bij een ‘onrechtstreekse’ familiale vennootschap waarbij de vrijstelling in verhouding staat met de hoeveelheid aandelen in het bezit van de holdingvennootschap.

Het Hof van Cassatie heeft op 15 oktober 1998⁴⁶ al een uitspraak gedaan over het al dan niet ‘actief’ zijn van een vennootschap. In het beschikkend gedeelte van het arrest was te lezen dat *“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*

⁴⁰ S. VAN WAEYENBERGHE, “Het Vlaams Successiedecreet 2012- ommeswaai fiscaal beleid inzake overdracht van familiebedrijf in Vlaanderen”, *Not.Fisc.M.* 2012, afl. 2, 58.

⁴¹ H. CASIER, “Nieuwe Vlaamse fiscale spelregels inzake de overdracht van een familiebedrijf”, *Successierechten* 2012, afl. 2, 7.

⁴² Art. 73 Decr. VI. 23 december 2011 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *BS* 30 december 2011, 81683.

⁴³ H. CASIER, “Nieuwe Vlaamse fiscale spelregels inzake de overdracht van een familiebedrijf”, *Successierechten* 2012, afl. 2, 7-8.

⁴⁴ E. DIRIX, B. TILLEMEN EN P. VAN ORSHOVEN, *De valks juridisch woordenboek*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 193.

⁴⁵ R. HERTEN EN W. COPPENS, “De overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest. De langverwachte omzendbrief brengt geen totale duidelijkheid en laat nog ruimte voor discussie en subjectieve beoordeling door de Vlaamse Belastingdienst.” *AFT* 2012, afl. 11, 34.

⁴⁶ Cass. 15 oktober 1998, nr. 445.; S. Van Waeyenberghe, “Het Vlaams Successiedecreet 2012- ommeswaai fiscaal beleid inzake overdracht van familiebedrijf in Vlaanderen”, *Not.Fisc.M.* 2012, afl. 2, 56.

verkrijging en het in bezit houden van deelbewijzen". In de rechtsleer werd gesteld dat deze uitspraak van het Hof van Cassatie onverkort geldt voor de holdingvennootschappen waarvan de activiteit enkel en alleen bestaat uit het aanhouden van participaties in exploitatiedochtervennootschappen⁴⁷. Enkel een zuivere holding kan als een 'onrechtstreekse' familiale vennootschap worden aanzien, aangezien zelfs een geringe economische activiteit een integrale toepassing van de vrijstelling weerhoudt. Dit is uiteindelijk bevestigd in een omzendbrief.⁴⁸

Om aanspraak te maken op de vrijstelling dient de 'onrechtstreekse' familiale geschonken holdingvennootschap dus te participeren in minstens één exploitatiedochtervennootschap voor minstens 30%. Indien er gebruik wordt gemaakt van een tussenholding, kan de vrijstelling niet weerhouden worden.⁴⁹ Indien de geschonken holdingvennootschap in meerdere exploitatiedochtervennootschappen participeert, maar waarvan maar één participatie voor 30% is, zullen toch alle participaties in rekening worden gebracht. Dit kan uit een samenlezing van art. 2.8.6.0.3., §2, 2^o tweede lid VCF met art. 2.8.6.0.3., §3 VCF besloten worden. Er wordt namelijk in de derde paragraaf verwezen naar alle vennootschappen met een handels-, ambachts-, nijverheids- of landbouwactiviteit, of een vrij beroep tot doel die hun zetel in de Europese Economische Ruimte hebben.

Heel deze redenering doet geen afbreuk aan het feit dat er voor de toepassing van de vrijstelling nog steeds een reële economische activiteit vereist is zoals omschreven in art. 2.8.6.0.3., §2, tweede lid VCF.

3.1.2. Voorwaarden die vervuld moeten worden tijdens de overdracht

3.1.2.1. Vormvoorwaarden

Indien aan de hogergenoemde voorwaarden voldaan is, kan er worden overgegaan tot een schenking in volle of naakte eigendom of in vruchtgebruik van aandelen van een familiale vennootschap of onderneming. Bij deze schenking wordt echter wel een aantal vormvereisten opgelegd door de Vlaamse decreetgever. De schenking zal namelijk bij authentieke akte moeten worden vastgesteld.⁵⁰ In de akte zelf moet er duidelijk worden aangegeven dat men gebruik wenst te maken van de vrijstelling van registratierechten voor het schenken van een familieonderneming of familiale vennootschap en dat de voorwaarden hiervoor vervuld zijn.⁵¹ Indien via de schenkingsakte goederen worden geschonken die niet tot de familieonderneming of familiale vennootschap behoren, moet er in de akte aangegeven worden welke goederen wel of niet tot de onderneming of vennootschap behoren.

3.1.2.2. Bevestiging

Indien de verkrijger in zijn aangifte verklaart dat alle voorwaarden voor de toepassing van artikel 2.8.6.0.3. VCF vervuld zijn, terwijl dit niet strookt met de werkelijkheid begaat hij een misdrijf, met name valsheid in geschrifte zoals omschreven in de artikelen 193 tot en met 197 strafwetboek. Het gaat hier namelijk om een bevestiging van een feit dat niet in overeenstemming is met de

⁴⁷ H. CASIER, "Nieuwe Vlaamse fiscale spelregels inzake de overdracht van een familiebedrijf", *Successierechten* 2012, afl. 2, 7.

⁴⁸ Punt 3.1 omzendbrief FB/2012/1 van 20 juli 2012, *BS* 23 augustus 2012.

⁴⁹ Punt 3.1 omzendbrief FB/2012/1 van 20 juli 2012, *BS* 23 augustus 2012.

⁵⁰ Art. 2.8.6.0.4, 1^o VCF.; K. VAN BOXSTAEL, "Erven en schenken familiebedrijven: aandachtspunten voor het notariaat", *Notariaat* 2012, afl. 19, 5.

⁵¹ Art. 2.8.6.0.4, 2^o VCF.

werkelijkheid, in een geschrift dat beschermd is door de wet en rechtsgevolgen creëert. Enkel over de vraag of de akte beschermd is door de wet kan er twijfel ontstaan. Geargumenteed kan worden dat de ambtenaar die de schenking registreert namelijk een controleplicht heeft, waardoor de wet de aangifte zelf niet als een beschermd geschrift bestempelt. Ik denk echter dat de tegenovergestelde conclusie verdedigd moet worden, aangezien er ook fiscale boetes kunnen opgelegd worden wegens een te lage schatting of verzuim in de authentieke akte.⁵²

3.1.2.3. Attest

Een conditio sine qua non voor de schenkingsakte te voltooien was voor 1 januari 2015 een bijvoeging van een attest van de Vlaamse belastingdienst.⁵³ Dit attest diende als bewijs om aan te tonen dat aan de noodzakelijke voorwaarden om een beroep te doen op de vrijstelling van registratierechten voldaan is. De Vlaamse belastingdienst voerde dus de controle uit op het vervuld zijn van de voorwaarden voor de vrijstelling. Sinds 1 januari 2015 is het niet meer nodig om het attest bij de akte te voegen. De heffing gebeurt sindsdien door de Vlaamse belastingdienst zelf, waardoor het attest al ter plaatse is.⁵⁴

3.1.3. Voorwaarden die vervuld moeten zijn na de overdracht

Na het schenken van de familiale onderneming of vennootschap, moet er respectievelijk aan twee of vier voorwaarden blijvend voldaan worden door de onderneming of de vennootschap gedurende de drie jaren na de schenking.

3.1.3.1 Familiale onderneming

De familiale onderneming⁵⁵ zal gedurende drie jaren na de schenking een activiteit verder moeten zetten zonder onderbreking. In een omzendbrief⁵⁶ is duidelijk gemaakt dat het niet noodzakelijk is om dezelfde activiteit verder te zetten. Deze voorwaarde houdt enkel in dat er ononderbroken een activiteit moet zijn binnen de onderneming.⁵⁷

De onroerende goederen die getransfereerd zijn, mogen ook niet hoofdzakelijk gebruikt worden tot bewoning of tot bewoning bestemd worden gedurende deze tijdsperiode.

3.1.3.2. Familiale vennootschap

De familiale vennootschap⁵⁸ moet net zoals de familiale onderneming een activiteit verderzetten gedurende drie jaar na de datum van de schenking. Bijkomend rust er een verplichting op de vennootschap om een (geconsolideerde) jaarrekening op te stellen en te laten publiceren voor elk van de drie jaren.⁵⁹ Het is net zoals bij de familiale onderneming echter niet vereist dat dezelfde

⁵² Art. 201-204 W. Reg.

⁵³ X, "Aanvraagformulier voor schenking en vererving familiale ondernemingen", *Notariaat* 2012, nr. 4, 4-7.

⁵⁴ S. GNEDASJ, "Vlaamse registratiebelasting en successierecht: geen rulings meer", *Fiscoloog* 2015, nr. 1414, 10.

⁵⁵ Art. 2.8.6.0.6., §1, 1° VCF.

⁵⁶ Punt 5.1.1 omzendbrief FB/2012/1 van 20 juli 2012, *BS* 23 augustus 2012.

⁵⁷ S. Van Waeyenberghe, "Het Vlaams Successiedecreet 2012- ommezwaai fiscaal beleid inzake overdracht van familiebedrijf in Vlaanderen", *Not.Fisc.M.* 2012, afl. 2, 59.

⁵⁸ Art. 2.8.6.0.6., §2 VCF.

⁵⁹ X., "Vrijstelling successierechten op familiaal bedrijf: nieuwe voorwaarden voor jaarrekening onderneming", *Successierechten* 2009, afl. 10, 7.

activiteit wordt verdergezet.⁶⁰ Deze voorwaarde houdt enkel in dat gedurende de drie jaren na de schenking er ononderbroken een activiteit moet zijn in de vennootschap.⁶¹

Ook de zetel van de vennootschap mag gedurende de drie jaar na de schenking niet verplaatst worden naar een plaats buiten de Europese Economische Ruimte. Het kapitaal dat aanwezig is in de familiale vennootschap mag evenmin verminderd worden door uitkeringen of terugbetalingen gedurende de drie eerste jaren na de schenking. Indien er toch een vermindering van kapitaal gebeurt door middel van een uitkering of terugbetaling zal het normaal tarief van registratierechten gelden zoals uitgewerkt in art. 2.8.4.1.1. VCF.

3.1.3.2, a) Verandering aandelenstructuur

De verandering van de aandelenstructuur van een geschonken vennootschap doet geen afbreuk aan het behoud van de vrijstelling.⁶² Ik verduidelijk deze stelling met een voorbeeld.

Voorbeeld

Jaak had de doelstelling van de Vlaamse decreetgever volledig begrepen en wilde daarom zijn vennootschap tijdens zijn leven schenken aan zijn twee zonen, Raf en Bart. Tijdens zijn leven heeft hij zijn patrimonium echter complexer gemaakt dan hij zelf wilde. Hij heeft namelijk een vennootschap die voor bijna 100% participeert in een andere vennootschap. Hierna respectievelijk holding- en dochtervennootschap genoemd. Hij schonk uiteindelijk aan elke zoon 50% van de aandelen van de holdingvennootschap. Schenkingsrechten waren niet verschuldigd aangezien de dochtervennootschap een economische activiteit had, waardoor er een vrijstelling op basis van art. 2.8.6.0.3 VCF kon bekomen worden voor de holdingvennootschap die zelf geen economische activiteit omvatte. Beide zonen brachten echter een maand na de schenking hun verworven aandelen in een nieuwe holding in, Fartrab genaamd, om zo een betere coördinatie te verwezenlijken. Fartrab heeft net zoals de geschonken holding geen eigen economische activiteit.

In de rechtsleer⁶³ is de vraag gerezen of in de hierboven uiteengezette casus nog wel voldaan is aan de voorwaarden tot behoud van de vrijstelling van registratierechten op basis van art. 2.8.6.0.3 VCF. De nieuwe holdingvennootschap participeert namelijk zelf niet in een dochtervennootschap met een nijverheids-, handels-, ambachts-, of landbouwactiviteit of een vrij beroep tot doel. Er zijn twee stellingen te bedenken.

Een eerste stelling is dat door de inbreng van de aandelen in holding Fartrab vlak na de schenking niet langer voldaan is aan de structuur die noodzakelijk is voor het behoud van de vrijstelling gecreëerd in art. 2.8.6.0.6, §2, 1^o VCF. In deze stelling wordt er rekening gehouden met het aandeelhouderschap van Fartrab in de holding, waarbij er wordt gekeken of de nieuwe holding Fartrab wel een familiale vennootschap is.

⁶⁰ Punt 5.2.2 omzendbrief FB/2012/1 van 20 juli 2012, BS 23 augustus 2012.

⁶¹ J. Van Boven en S. Saeij, "Schenking van een familiale onderneming: Evaluatie van de toepassingsvoorwaarden", Acc. Act. 2014, 32, nr.16, 4.

⁶² T. ROOVERS, "Het behoud van de vrijstelling van schenkingsrechten voor een familiale vennootschap- Quid na de wijziging van de aandeelhoudersstructuur?", *Not.Fisc.M.* 2014, afl.2, 34-36.

⁶³ T. ROOVERS, "Het behoud van de vrijstelling van schenkingsrechten voor een familiale vennootschap- Quid na de wijziging van de aandeelhoudersstructuur?", *Not.Fisc.M.* 2014, afl.2, 36.

Een andere stelling behelst een tegenovergestelde conclusie. De stelling houdt namelijk in dat de voorwaarden die vervuld moeten worden na de schenking enkel toegepast moeten worden op de oorspronkelijke holding, waarvan de aandelen werden weggeschonken. In casu moet dus enkel de holdingvennootschap aan de voorwaarden blijven voldoen. De nieuwe aandelenstructuur door de oprichting van de holding Fartrab heeft geen invloed op de vrijstelling. Deze stelling moet verdedigd worden omdat de Vlaamse decreetgever in de wettekst zelf weergeeft dat de familiale vennootschap waarvan de aandelen zijn weggeschonken moet blijven voldoen aan de voorwaarden.⁶⁴ Uit de parlementaire werkzaamheden blijkt ook dat deze strekking moet worden verdedigd, aangezien er wordt weergegeven dat enkel de activiteit en niet de aandelen van de familiale vennootschap drie jaar moet aangehouden worden.⁶⁵ De Vlaamse belastingdienst heeft ook geoordeeld dat enkel de tweede strekking weerhouden moet worden.⁶⁶

3.1.3.3. controle

Na verloop van drie jaar na de schenking van de familiale onderneming of vennootschap zal de Vlaamse belastingdienst zelf nagaan of nog is voldaan aan de hogergenoemde voorwaarden.⁶⁷ Indien dit niet het geval is, zal er een bijkomende heffing worden opgelegd. De begiftigden hebben ook zelf de mogelijkheid om te melden dat niet langer voldaan is aan de voorwaarden die vereist zijn om de vrijstelling te behouden. Hierdoor zal de bijkomende heffing vervroegd verschuldigd zijn.⁶⁸

3.2. Erven van een onderneming in het Vlaams Gewest

Het successierecht van rijksinwoners en het recht van overgang bij overlijden van niet-rijksinwoners behoren tot de gewestelijke belastingen ingevolge de bijzondere wet van 16 januari 1989.⁶⁹ De gewesten waren dus vanaf het begin bevoegd om te anticiperen op de aanbeveling van de Europese Commissie. In 1996 heeft de Vlaamse decreetgever gevolg gegeven aan de Europese aanbeveling door het invoegen van een artikel 60bis in het Wetboek der Successierechten.⁷⁰ Hierdoor werd het mogelijk om activa van een familiale onderneming en aandelen van een familiale vennootschap tegen een verlaagd tarief te erven, met name aan een tarief van drie procent op de nettowaarde. In de vijfde paragraaf werd een loonlastenvoorwaarde ingelast. Om recht te hebben op het verlaagde tarief moest de familiale ondernemingen namelijk minstens vijf voltijds in het Vlaamse Gewest tewerkgestelde werknemers tewerkstellen. Deze bepaling werd echter strijdig bevonden met de vrijheid van vestiging.⁷¹ Na een hele reeks aanpassingen aan de oorspronkelijke regeling heeft de Vlaamse decreetgever er uiteindelijk voor gekozen om een geheel nieuwe regeling in te voeren. Met het decreet van 23 december 2011⁷² werd art. 60bis Vl. W. Succ. vervangen door art. 60/1-7 Vl. W.

⁶⁴ Art. 2.8.6.0.6, §2, 1^o VCF.

⁶⁵ Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl. St.* Vl. Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 26.

⁶⁶ De bevestiging van de Vlaamse belastingdienst is te vinden in de bijlage van deze thesis.

⁶⁷ Art. 2.8.6.0.7, §1 VCF.; ; K. VAN BOXSTAEL, "Erven en schenken familiebedrijven: aandachtspunten voor het notariaat", *Notariaat* 2012, afl. 19, 7.

⁶⁸ Art. 2.8.6.0.7, §2 VCF.

⁶⁹ Art. 3 Bijz. wet 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, *BS* 17 januari 1989, 850.

⁷⁰ Art. 21 Vl. Decr. 20 december 1996 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 1997, *BS* 31 december 1996, 32555.

⁷¹ E. SPRUYT, "Vlaamse Successierechten: Europees Hof oordeelt Vlaamse tewerkstellingsvoorwaarde strijdig met vrijheid van vestiging", *Notariaat* 2007, afl. 19, 1-5.

⁷² Art. 82 Vl. Decr. 23 december 2011 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *BS* 30 december 2011, 81683.

Succ. Sinds 1 januari 2015 is de hele regeling echter ondergebracht in de Vlaamse Codex Fiscaliteit.⁷³ De nieuwe bepalingen in de Vlaamse Codex Fiscaliteit verschillen echter nauwelijks van art. 60/1-7 Vl. W. Succ.

De Vlaamse decreetgever heeft uiteindelijk voorzien in een spiegelbeeld van de schenkingsrechten voor familiale ondernemingen. In een vrijstelling is evenwel niet meer voorzien bij het vererven van een onderneming. De belastingplichtige kan wel nog een beroep doen op een belastingvermindering.

Sinds één januari 2012 dient er voor de verkrijging in rechte lijn en tussen echtgenoten en samenwonenden drie procent successierechten betaald te worden bij de vererving van een onderneming. Alle andere personen zullen voor dezelfde vererving zeven procent successierechten moeten betalen.

De Vlaamse decreetgever heeft net zoals bij de schenking drie categorieën van voorwaarden opgesteld waaraan voldaan moet worden om recht te hebben op het verlaagde tarief, met name:

- voorwaarden die vervuld moeten zijn voor de vererving,
- voorwaarden die vervuld moeten worden tijdens de vererving,
- voorwaarden die vervuld moeten worden na de vererving.

3.2.1. Voorwaarden die vervuld moeten zijn voor de vererving

Bij het berekenen van de successierechten en het recht van overgang kan er aanspraak gemaakt worden op het verlaagde tarief, van drie of zeven procent.⁷⁴ Bij de verkrijging in rechte lijn en tussen echtgenoten en samenwonenden geldt er een tarief van drie procent. Bij de verkrijging tussen andere personen geldt een tarief van zeven procent. Aan de activiteits-⁷⁵ en participatievoorwaarde⁷⁶, zoals hoger uiteengezet bij de schenking, moet echter voldaan zijn om van deze uitzondering op artikel 2.7.4.1.1 VCF te kunnen genieten. Hetgeen uiteengezet is inzake de problematiek rond kinderen van vooroverleden broers of zusters en de holdingvennootschappen bij de bespreking van de voorwaarden die vervuld moeten zijn voor de schenking, geldt ook hier onverkort.

3.2.1.1. Schuldvorderingen

Het verlaagde tarief wordt berekend op de nettowaarde van de verkrijging in volle eigendom, blote eigendom of vruchtgebruik van de activa die door de erflater, zijn echtgenoot of samenwonende beroepsmatig zijn geïnvesteerd in de familiale onderneming. Ondernemers die kapitaal uit hun privévermogen ter beschikking stellen aan hun familiale vennootschap worden dus niet beoogd door de Vlaamse decreetgever. Onder het oude stelsel, i.e. artikel 60bis Vl. W. Succ., vielen vorderingen op familiale vennootschappen wel nog onder de toenmalige vrijstelling van successierechten. De decreetgever heeft dit ruime toepassingsgebied niet overgenomen in art. 60/1 Vl. W. Succ. en de daaropvolgende Vlaamse Codex Fiscaliteit. Het belang hiervan mag niet onderschat worden aangezien tarieven tot 65% van toepassing kunnen zijn op de geërfde schuldvorderingen op een familiale vennootschap.⁷⁷

⁷³ Art. 59-61 Decr. Vl. 19 december 2014 tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, BS 29 januari 2015, 7742.

⁷⁴ Art. 2.7.4.2.2, §1 VCF.

⁷⁵ Art. 2.7.4.2.2, §2 VCF.

⁷⁶ Art. 2.7.4.2.2, §1, 2^o VCF.

⁷⁷ Art. 2.7.4.1.1 VCF.

3.2.1.2. Fictiebepaling

De goederen, waarover de erflater kosteloos beschikt heeft gedurende de drie jaar voor zijn overlijden, worden fictief bij de nalatenschap gerekend indien deze overdracht niet ter registratie werd aangeboden. De Vlaamse decreetgever heeft voor de activa en aandelen zoals bedoeld in artikel 2.7.4.2.2 VCF echter in een uitzondering voorzien door te bepalen dat de voorafgaande termijn niet drie, maar zeven jaar is.⁷⁸ In de rechtsleer⁷⁹ was er discussie gerezen over de interpretatie van de zinsnede "aandelen en activa als vermeld in artikel 2.8.6.0.3 VCF"⁸⁰. De zinsnede zou namelijk zo geïnterpreteerd kunnen worden dat aandelen en activa die uiteindelijk niet onder de vrijstelling van artikel 2.8.6.0.3 VCF zouden vallen toch geïnterpreteerd worden door de zevenjarige risicotermijn van artikel 2.7.1.0.5 VCF.

Amendement nr. 17⁸¹ wakkerde deze onzekerheid nog aan door uitdrukkelijk te stellen dat bevoordelingen die niet van de vrijstelling konden genieten, toch worden onderworpen aan de uitgebreide verdachte periode van zeven jaar. De omzendbrief van 2012⁸² bracht geen soelaas omtrent die onzekerheid. In de omzendbrief werd namelijk gesteld dat het vervullen van de eerste paragraaf van artikel 2.7.4.2.2 VCF een voldoende voorwaarde is om de schenking te registreren en een vrijstelling te verkrijgen. Dit wekte de indruk dat alle vennootschappen die enkel en alleen voldoen aan de participatievoorwaarde onder de verlengde risicotermijn van zeven jaar vallen. Volksvertegenwoordigster Griet Smaers stelde bijgevolg een parlementaire vraag aan minister Muylers om duidelijkheid te verkrijgen.⁸³ Minister Muylers antwoordde dat alle voorwaarden omschreven in artikel 2.7.4.2.2 VCF vervuld moeten zijn om binnen het toepassingsgebied van de verlengde risicotermijn te vallen.⁸⁴

Het antwoord van minister Muylers kan juridisch enkel maar toegejuicht worden, aangezien het gelijkheidsbeginsel anders in het gevaar komt. Twee verschillende situaties zouden namelijk gelijk behandeld worden. Er is namelijk een verschil tussen passieve en actieve vennootschappen. Deze zienswijze toont ook terug het nut van het schenken voor een buitenlandse notaris.⁸⁵ Schenken via een buitenlandse notaris⁸⁶ heeft het voordeel dat het zorgt voor een vaste datum, zoals voorzien in artikel 1328 van het Burgerlijk Wetboek. Tevens beschikt de schenker over een authentiek bewijs dat het over een schenking gaat. De partijen kunnen ook allerhande voorwaarden laten opnemen in de schenkingsakte. Een beding van terugkeer⁸⁷ kan bijvoorbeeld worden opgenomen in een notariële akte. De schenker stipuleert hierbij dat hetgeen hij schenkt, terugkeert naar het vermogen van de schenker indien de begunstigde voor de schenker overlijdt. Het voordeel aan het schenken via een

⁷⁸ Art. 2.7.1.0.5 VCF.; R. HERTEN EN W. COPPENS, "De overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest. De langverwachte omzendbrief brengt geen totale duidelijkheid en laat nog ruimte voor discussie en subjectieve beoordeling door de Vlaamse Belastingdienst." *AFT* 2012, afl. 11, 38.

⁷⁹ K. VAN BOXSTAEL, "Erven en schenken familiebedrijven: aandachtspunten na publicatie van de Omzendbrief", *Successierechten* 2012, afl. 11, 1-5.

⁸⁰ Art. 2.7.1.0.5, §2, eerste lid VCF.

⁸¹ Amendement, Parl. St. VI.Parl. 2011-12, nr. 1326, Nr.6, 8.

⁸² Punt 8 omzendbrief FB/2012/1 van 20 juli 2012, *BS* 23 augustus 2012.

⁸³ Parl. Vraag Griet Smaers nr. 146 dd. 29 november 2012, www.vlaamsparlament.be.

⁸⁴ H. CASIER, "Schenking van een familiebedrijf: fiscale risicotermijn van drie of zeven jaar? De minister antwoordt!", *Successierechten* 2013, afl. 2, 1-4.

⁸⁵ H. CASIER, "Ministeriële verduidelijking over de zevenjarige risicotermijn bij de schenking van een familiebedrijf", *Registratierechten* 2010-2011, afl. 1, 16.

⁸⁶ N. LABEEUW, "wijzigingen op het vlak van Vlaams schenkings- en successierecht", *Not. Fisc. M.* 2004, afl.9, 237.

⁸⁷ N. LABEEUW, "Recht van terugkeer en zakelijke subrogatie", *TEP* 2006, afl.2, 104.

buitenlandse notaris is dat deze notariële akte niet verplicht moet worden geregistreerd in België. Schenkingsrechten worden dus vermeden in België, waardoor er op fiscaal vlak sprake is van een nultarief. De aandelen van een zuiver passieve vennootschap die echter wel aan de participatievennootschap voldoet, kunnen dus weggeschonken worden via bijvoorbeeld een Nederlandse notaris, waardoor er in België niets ter registratie moet worden voorgelegd. De risicotermijn bedraagt bij zulke schenking drie jaar en niet zeven jaar aangezien niet aan alle voorwaarden van artikel 2.8.6.0.3 VCF is voldaan. Vervolgens kan de vennootschap geactiveerd worden, waardoor er bij een sterfgeval van de schenker alsnog een toepassing gemaakt kan worden van artikel 2.7.4.2.2 VCF. Een passieve vennootschap die wel aan de participatievoorwaarde voldoet, kan dus zonder belasting geschonken worden met een risicotermijn van drie jaar en een beperking van het risico door de latere activering van de vennootschap.

3.2.2. Voorwaarden die vervuld moeten worden tijdens de vererving

3.2.2.1. Vormvoorwaarden

Net zoals bij de schenking van een familiale onderneming of vennootschap moest men voor gebruik te kunnen maken van het verlaagde tarief een origineel attest van de Vlaamse belastingdienst voegen bij de aangifte van nalatenschap.⁸⁸ Het bijvoegen van het attest is echter geen voorwaarde meer sinds de implementering in de Vlaamse Codex Fiscaliteit. De verkrijgers dienen ook te bevestigen in hun aangifte dat zij aanspraak wensen te maken op de vermindering en dat de voorwaarden van dit artikel vervuld zijn.⁸⁹

3.2.2.2. Bevestiging

Indien de verkrijger in zijn aangifte verklaart dat alle voorwaarden voor de toepassing van artikel 2.7.4.2.2 VCF vervuld zijn, terwijl dit niet strookt met de werkelijkheid begaat hij een misdrijf, met name valsheid in geschrifte zoals omschreven in de artikels 193 tot en met 197 strafwetboek. Het gaat hier namelijk om een bevestiging van een feit dat niet in overeenstemming is met de werkelijkheid, in een geschrift dat beschermd is door de wet en rechtsgevolgen creëert. Enkel over de vraag of de aangifte beschermd is door de wet kan er twijfel ontstaan. Geargumenteed kan worden dat de ambtenaar die de aangifte behandelt namelijk een controleplicht heeft, waardoor de wet de aangifte zelf niet als een beschermd geschrift bestempelt. Ik denk echter dat de tegenovergestelde conclusie verdedigd moet worden, aangezien er ook fiscale boetes kunnen opgelegd worden wegens een te lage schatting of verzuim van aangifte.⁹⁰

3.2.3. Voorwaarden die vervuld moeten worden na de vererving

Net zoals bij de schenking van een familiale onderneming of vennootschap is het noodzakelijk dat bepaalde voorwaarden blijvend voldaan worden in de drie jaren volgend op de verkrijging. De voorwaarden tot behoud van het verlaagde tarief bij vererving zijn identiek aan de voorwaarden voor het behoud van de schenking van een familiale onderneming of vennootschap zoals uiteengezet in 3.1.3.⁹¹ De interpretaties zoals uiteengezet bij de voorwaarden tot behoud van de vrijstelling bij een schenking kunnen *mutatis mutandis* toegepast worden op de voorwaarden tot behoud van het

⁸⁸ Art. 60/2, 2° VI. W. Succ.

⁸⁹ Art. 3.3.1.0.8, 14°, b) VCF.

⁹⁰ Art. 3.18.0.0.8 VCF.

⁹¹ Art. 2.7.4.2.3 VCF.

verlaagde tarief bij de vererving van een familiale onderneming of vennootschap, zoals bijvoorbeeld het feit dat het behoud van de aandelenstructuur geen voorwaarde is.

3.2.3.1. Controle

Na verloop van drie jaar na de vererving zal de Vlaamse administratie zelf nagaan of nog voldaan is aan de voorwaarden. Indien dit niet het geval is, zal het gewone tarief zoals omschreven in artikel 2.7.4.1.1 VCF alsnog van toepassing zijn.⁹² De verkrijgers kunnen reeds voor het verstrijken van de driejarige termijn zelf melden aan de administratie dat de voorwaarden niet langer vervuld zijn.

3.3. Beter schenken dan erven?

3.3.1. Verminderd tarief

De Vlaamse decreetgever heeft ervoor gekozen een nultarief te hanteren voor het schenken van een familiale onderneming of vennootschap. Indien er niet wordt geschonken, is de Vlaamse decreetgever echter minder gul. Een tarief van drie of zeven procent zal geheven worden op het nalaten van het familiebedrijf of de familiale vennootschap. Op fiscaal vlak ligt het dus voor de hand dat het in het Vlaamse gewest prima facie voordeliger is om te schenken dan te erven.

Toch moet er echter nagedacht worden of het toepassen van het verminderd tarief wel wenselijk is. Zowel bij het schenken als bij het vererven van een familiebedrijf of een familiale vennootschappen moet er namelijk een aantal voorwaarden vervuld worden vooraleer men recht heeft op het gunsttarief. De participatie- en de activiteitvoorwaarde bijvoorbeeld sluiten al enkele ondernemingen en vennootschappen van het toepassingsgebied uit. Om te voldoen aan de voorwaarden zullen bedrijfsleiders dus goed moeten nadenken en hun onderneming of vennootschap zo moeten situeren om onder het toepassingsgebied te vallen. Zin voor een kritische analyse mag hier echter niet worden weggedacht. Degene die wil schenken of nalaten tegen het nul- of verlaagd tarief moet goed beseffen dat de voorwaarden ook nog tot drie jaar na de schenking of vererving blijven gelden. Dit kan een enorme economische beperking zijn voor het bedrijf. Zo zal het kapitaal niet verminderd mogen worden door terugbetalingen, de activiteit niet onderbroken mogen worden en de onroerende goederen in het bedrijf of de vennootschap niet tot bewoning bestemd of gebruikt mogen worden. Vooral de activiteit lijkt een zware last op de schouders van de opvolgers. De activiteit mag echter wel veranderd worden, maar niet onderbroken. Dit lijkt contradictoir, want hoe is het mogelijk om van vandaag op morgen van activiteit te veranderen. Voor een nieuwe activiteit moet er echter opnieuw een businessplan worden opgesteld. Personeel zal moeten worden omgeschoold, aangeworven of ontslagen. Nieuwe leveranciers en afzetmarkten zullen gezocht moeten worden. De vrijheid om als ondernemer uitgebreid aan de voorbereiding van de nieuwe activiteit te werken en tijdelijk het bedrijf te sluiten, wordt niet gelaten door de Vlaamse decreetgever.

3.3.2. Gewoon tarief

Er kan echter voor geopteerd worden te schenken en te vererven tegen het gewone tarief. Hierbij zal er niet aan voorwaarden voldaan moeten worden. In het Vlaams gewest wordt voor schenkingen onder de levenden van roerende goederen over het bruto-aandeel van elk der begiftigden een recht geheven van drie procent voor schenkingen in de rechte lijn en tussen echtgenoten of

⁹² Art. 2.7.4.2.4 VCF.

samenwonenden en van zeven procent voor schenkingen aan andere personen.⁹³ Bij het vererven zonder het verlaagd tarief is het fiscaal kostenplaatje⁹⁴ minder rooskleurig.⁹⁵

Indien er in de familie voor geopteerd wordt voor het schenken kan het voordelig zijn om geen gebruik te maken van het nultarief. De verkrijgers zullen namelijk niet moeten voldoen aan de voorwaarden verbonden aan het nultarief. De verkrijgende ondernemers zullen dus een kostenbatenanalyse moeten maken om te bepalen wat voor hun het voordeligste is. Hetzij het volgen van de voorwaarden in combinatie met het nultarief, hetzij het ontsnappen aan de voorwaarden in combinatie met drie of zeven procent schenkingsrechten. Een valkuil voor veel ondernemers zal echter zijn dat de schenkingsrechten van drie of zeven procent berekend worden op het bruto-aandeel. Indien er schulden bij een familiale onderneming worden overgedragen zullen deze dus niet in rekening gebracht kunnen worden. De schulden binnen een familiale vennootschap zullen een weerslag hebben op de waarde van de aandelen van de vennootschap. Bij schenking van deze aandelen zullen de verkrijgers dus geen nadeel ondervinden van de berekening op het bruto-aandeel per rechtverkrijgende.

Alle tarieven bij vererving in rechte lijn zijn enkel toepasselijk op het netto-aandeel per rechtverkrijgende in de onroerende goederen enerzijds, en op het netto-aandeel per rechtverkrijgende in de roerende goederen anderzijds. De tarieven, die gelden tussen broers en zussen, worden berekend op het overeenstemmende gedeelte van het netto-aandeel van elke rechtverkrijgende. De tarieven, die gelden voor alle andere personen, worden berekend op de totale som van de netto-aandelen van alle rechtsverkrijgers die onder deze tarifiering vallen.⁹⁶

Indien de rechtsverkrijgers opteren voor een familiale onderneming of familiale vennootschap te vererven zonder zich te beroepen op het verlaagd tarief zullen ze geconfronteerd worden met soms wel zeer hoge percentages inzake successierechten. Dit moet echter genuanceerd worden aangezien in rechte lijn en tussen echtgenoten of samenwonenden de successierechten enkel maar berekend worden op het netto-aandeel per rechtverkrijgende in de onroerende goederen enerzijds, en op het netto-aandeel per rechtverkrijgende in de roerende goederen anderzijds. Een familiale onderneming waarbij er amper een positief verschil is tussen de activa en de passiva zal dus niet zwaar belast worden. Bij familiale vennootschappen speelt deze problematiek minder, aangezien de waarde van de aandelen rechtstreeks beïnvloed wordt door de passiva en de activa in de vennootschap. Indien er vererfd wordt tussen broers en zusters wordt het al minder voordelig aangezien er geen onderscheid meer gemaakt wordt tussen roerende en onroerende goederen. Indien er veel onroerende goederen vererfd worden, zal het verschuldigde tarief de hoogte ingaan. Hierdoor zal het

⁹³ Art. 2.8.4.1.1, §2 VCF.

⁹⁴ De rechten van successie en van overgang bij overlijden in rechte lijn, tussen echtgenoten en samenwonenden bedragen namelijk:

- drie procent tussen 0,01 EUR en 50000 EUR;
- negen procent tussen 50000 EUR en 250000 EUR;
- 27 procent boven 250000 EUR.

De rechten van successie en van overgang bij overlijden tussen kinderen uit hetzelfde gezin en anderen bedragen respectievelijk:

- 30 en 45 procent tussen 0,01 EUR en 75000 EUR;
- 55 en 55 procent tussen 75000 EUR en 125000 EUR;
- 65 en 65 procent boven 125000 EUR.

⁹⁵ Art. 2.7.4.1.1, §1 VCF.

⁹⁶ Art. 2.7.4.1.1, §3 VCF.

vererven van bijvoorbeeld een familiale vennootschap ook duurder worden. Het tarief dat moet worden toegepast bij de vererving tussen alle andere personen is het minst voordelig. Het tarief wordt namelijk berekend op het totaal van de netto-aandelen. Dit kan er voor zorgen dat een erfgenaam die maar zeer weinig erft, toch een enorm hoog tarief verschuldigd is.

3.3.3. Buitenlandse notaris

De problematiek omtrent het bruto-aandeel kan eveneens vermeden worden door het schenken via een buitenlandse notaris. Stel dat er in de familie eensgezindheid bestaat over het feit dat het volgen van de voorwaarden opgelegd bij het verkrijgen van het Vlaamse nultarief nefast is voor hun familiale vennootschap. Ze willen echter schenken en liefst zo goedkoop mogelijk. Indien zij een schenking doen van de aandelen van een familiale vennootschap voor een Nederlandse of Zwitserse notaris zullen zij geen schenkingsrechten, noch het vervullen van de Vlaamse voorwaarden verschuldigd zijn.⁹⁷ Ze zullen echter moeten opletten voor de fictiebepaling van artikel 2.7.1.0.5 VCF. Schenkingen van familiale vennootschappen binnen de zeven jaar voor het overlijden zullen namelijk voor de berekening van de fiscus bij de nalatenschap van de overledene worden gevoegd. Hiervoor kunnen door de verkrijgers echter verzekeringen worden aangegaan die het risico van een sterfgeval binnen de zeven jaar dekken. Deze verzekering zal het successierecht van drie of zeven procent op het netto-aandeel betalen bij vroegtijdig overlijden. Deze verzekeringen zijn goedkoper dan het betalen van de successierechten waardoor het risico van overlijden binnen de zevenjarige periode perfect gedekt kan worden. De gezondheid en leeftijd van de schenker en de mogelijks verschuldigde successierechten worden in rekening genomen voor het bepalen van de premies. Sommige verzekeraars voorzien zelfs een clause om de verzekering te beperken tot accidentele overlijdens. Indien iemand palliatief is, zou deze persoon namelijk nog voor zijn overlijden een schenking kunnen doen voor een Belgische notaris en hier schenkingsrechten op betalen. Dit is zeer eigenaardig. Door de schenking voor de buitenlandse notaris is de schenking namelijk op burgerlijk vlak volkomen rechtsgeldig voltrokken. Hoe kan de oorspronkelijke schenker zijn aandelen dan nog eens schenken? De aandelen waren namelijk al uit zijn vermogen verdwenen. De stelling dat in de Belgische akte enkel maar bevestigd wordt dat er geschonken is, moet dus verdedigd worden.

3.3.4. Besluit

Op de onderzoeksvraag of er beter geschonken dan vererfd wordt in het Vlaamse gewest kan dus niet ongenueanceerd geantwoord worden. Financieel bekeken zou geargumenteed kunnen worden dat schenken voordeliger is aangezien er een nultarief gehanteerd kan worden. Dit moet echter vanuit economisch oogpunt genuanceerd worden, aangezien er ook een resem voorwaarden vervuld moeten worden om te genieten van het nultarief. Het schenken via een buitenlandse notaris is ook een optie vermits hier ook een nultarief bekomen kan worden zonder het vervullen van de door de Vlaamse decreetgever opgelegde voorwaarden. Indien er geen groot positief verschil is tussen de activa en de passiva, moet de piste van de vererving zonder de toepassing van het verlaagd tarief ook in overweging worden genomen.

⁹⁷ N. LABEEUW EN R. DEBLAUWE, "Schenking voor een Nederlandse notaris: geldig? Waarom niet?", *Successierechten* 2006, afl. 8, 10.

Hoofdstuk 4. Waals Gewest

4.1. Schenken van een onderneming in het Waals Gewest

Aangezien de gewesten pas in 2001 bevoegd werden om de registratierechten vast te stellen, was eerst de Federale wetgever aan zet om te reageren op de Europese aanbeveling.⁹⁸ Bij het programmadecreet⁹⁹ van 3 februari 2005 heeft de Waalse decreetgever voor het eerst een vrijstelling verleend voor de schenking van bepaalde ondernemingen en vennootschappen. Hieraan waren echter wel een aantal voorwaarden verbonden. De oorspronkelijk federale wettekst bleef deels dienen als startpunt voor het programmadecreet. Via het decreet¹⁰⁰ van 15 december 2005 is de Waalse Decreetgever verder gegaan in het uitwerken van zijn eigen regeling. Geheel nieuwe bepalingen werden ingevoerd, waardoor de oorspronkelijke federale wettekst niet langer als startpunt diende. In 2009 is de Waalse Decreetgever echter opnieuw overgegaan tot wijziging van de bepalingen omtrent het schenken van ondernemingen.¹⁰¹ In 2012 werd een laatste, dit keer kleine wijziging, toegebracht door de Waalse Decreetgever.¹⁰²

Uiteindelijk heeft de Waalse decreetgever voorzien in een nultarief voor de schenkingen van ondernemingen en vennootschappen. Voor de toepassing van het nultarief moet er wel een aantal voorwaarden vervuld worden, met name:

- voorwaarden die vervuld moeten worden voor de overdracht,
- voorwaarden die vervuld moeten worden tijdens de overdracht,
- voorwaarden die vervuld moeten worden na de overdracht.

4.1.1. Voorwaarden die vervuld moeten worden voor de overdracht

Mits voldaan wordt aan bepaalde voorwaarden kan de overdracht om niet van een onderneming vervuld worden aan het nultarief.¹⁰³ Deze schenking zal wel via een notariële akte moeten gebeuren. Ieder zakelijk recht op effecten van een vennootschap of op een schuldvordering op een vennootschap, kan ook geschonken worden aan het nultarief indien voldaan wordt aan een aantal voorwaarden.¹⁰⁴ Bij de schenkingen is er geen verschil indien de partijen in de transactie natuurlijke dan wel rechtspersonen zijn. De graad van verwantschap tussen de schenker en de begiftigde heeft ook geen invloed op de toepassing van het nultarief.¹⁰⁵

⁹⁸ Wet 22 december 1998 houdende fiscale en andere bepalingen, *BS* 15 januari 1999, 1157.

⁹⁹ Art. 29 W. Decr. 3 februari 2005 betreffende de economische heropleving en de administratieve vereenvoudiging, *BS* 1 maart 2005, 8020.

¹⁰⁰ Art. 21-27 W. Decr. 15 december 2005 houdende verschillende wijzigingen in het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten en in het Wetboek der successierechten, *BS* 23 december 2005, 55556.

¹⁰¹ Art. 64-66 W. Decr. 30 april 2009 houdende diverse wijzigingen van de wet van 13 juli 1987 betreffende het kijk- en luistergeld, het decreet van 27 mei 2004 tot invoering van een belasting op de afgedankte bedrijfsruimten, het decreet van 6 mei 1999 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de directe gewestelijke belastingen, het Waterwetboek, het Wetboek der successierechten en het Wetboek van registratie-, hypotheek- en griffierechten, de Ecobonus en tot voorziening in een machtiging aan de Regering om de Waalse fiscale wetgeving te codificeren, *BS* 1 juli 2009, 45111; Art. 38-40 W. Decr. 10 december 2009 houdende fiscale billijkheid en milieuefficiëntie voor het wagenpark en de passiefhuizen, *BS* 23 december 2009, 80573.

¹⁰² Art. 9-10 W. Decr. 10 mei 2012 houdende verscheidene fiscale bepalingen, *BS* 29 mei 2005, 30499.

¹⁰³ Art. 140bis, §1 W. W. Reg.

¹⁰⁴ A. NIJS, A. VAN ZANTBEEK EN A. VERBEKE, "Wijzigingen Waalse schenkings- e, successierechten. 'Des réformes au profit de toutes les Wallonnes et de tous les Wallons !' », *Successierechten* 2005, afl.5-6, 18.

¹⁰⁵ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation. Aspects théoriques et pratiques*, Brussel, Larcier, 2014, 204.

4.1.1.1. Activiteitsvoorwaarde

Zowel voor de schenking van een onderneming als voor de schenking van een zakelijk recht op effecten of een schuldvordering op een vennootschap is het noodzakelijk dat de onderneming of de vennootschap een bepaalde economische exploitatie uitoefent.¹⁰⁶ De onderneming of de vennootschap dient namelijk in hoofdberoep een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit, of een vrij beroep, ambt of een post uit te voeren.¹⁰⁷ Het is ook mogelijk dat een vennootschap de activiteit samen met haar dochtervennootschap uitvoert. Een bosbouwactiviteit volstaat ook voor de toepassing van het nultarief.¹⁰⁸ Een schuldvordering¹⁰⁹ kan enkel aan het nultarief worden overgedragen indien het een geldlening is, gegeven door de schenker aan een vennootschap waarvan hij effecten bezit. Deze lening moet ook gebonden zijn aan de *behoeften van de industriële, handels-, ambachts-, landbouw- of bosbouwactiviteit, van het vrij beroep of van het ambt of post uitgeoefend ofwel door de vennootschap ofwel door de vennootschap zelf en haar dochtervennootschappen*.¹¹⁰ Een holdingvennootschap, die enkel de eenvoudige verkrijging en het in bezit houden van deelbewijzen tot doel heeft, valt buiten het toepassingsgebied volgens het Hof van Cassatie.¹¹¹ Enkel de zuivere holdingvennootschappen kunnen dus niet genieten van het nultarief. De Waalse fiscus is echter soepel. Zij laten een zuivere holdingvennootschap toch overgaan met toepassing van het nultarief. Hiervoor is het wel noodzakelijk dat de dochtervennootschappen voldoen aan de activiteitsvoorwaarde.¹¹²

Geschonken zakelijke rechten op onroerende goederen die geheel en effectief tot bewoning worden aangewend¹¹³ kunnen niet genieten van het verminderde tarief.¹¹⁴ Daarentegen, zakelijke rechten op onroerende goederen die slechts gedeeltelijk tot bewoning worden aangewend, kunnen ook nog genieten van het nultarief. Het progressieve tarief zal echter wel van toepassing zijn op het gedeelte van de waarde van het onroerend goed dat voor bewoning aangewend wordt. Onroerende goederen in een vennootschap worden niet geïncasseerd door art. 140bis, §1, 1^o W. W. Reg. Het is dus mogelijk dat onroerende goederen worden overgedragen aan het nultarief. Een vennootschap die echter enkel maar ten doel heeft onroerend goederen te verhuren, valt buiten het toepassingsgebied van het nultarief, aangezien deze vennootschap geen economische activiteit meer heeft.¹¹⁵ Indien er echter wel gebruik wenst gemaakt te worden van het nultarief is het dus noodzakelijk dat de vennootschap buiten de patrimoniumactiviteit ook nog een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit, een vrij beroep, ambt of een post ten doel heeft.

4.1.1.2. Tewerkstellingsvoorwaarde

De onderneming of de vennootschap die wordt overgedragen aan het nultarief dient in een bepaalde tewerkstelling te voorzien, maar het is ook mogelijk dat enkel dochtervennootschap in de

¹⁰⁶ Art. 140bis, 1^o en 2^o W. W. Reg.; E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation. Aspects théoriques et pratiques*, Brussel, Larcier, 2014, 92.

¹⁰⁷ X., "Tarif wallon de 0%: y compris pour les non-PME", *Fiscologue* 2006, nr. 1017, 4.

¹⁰⁸ A. NIJS EN J. RUYSEVELDT, "Waals nultarief voor bedrijfsschenkingen", *Successierechten* 2005, afl. 4, 13.

¹⁰⁹ A. NIJS EN J. RUYSEVELDT, "Waals nultarief voor bedrijfsschenkingen", *Successierechten* 2005, afl. 4, 14.

¹¹⁰ Art. 140bis, §4 W. W. Reg.

¹¹¹ Cass., 15 oktober 1998, *T.F.R.*, 1999, 511-514.

¹¹² E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation. Aspects théoriques et pratiques*, Brussel, Larcier, 2014, 204.

¹¹³ Punt 9 Circulaire 13 september 2006, nr. 18/2006.

¹¹⁴ Art. 140bis, §1, 1^o W. W. Reg.

¹¹⁵ Punt 29, circulaire 13 september 2006, nr. 18/2006.

tewerkstelling voorziet.¹¹⁶ Voor de toepassing van het nultarief zal er namelijk personeel aangeworven moeten zijn op grond van een arbeidscontract in de Europese economische ruimte.¹¹⁷

Indien niet aan deze voorwaarde kan worden voldaan, volstaat het voor de toepassing van het nultarief dat enkel de uitbater, zijn echtgenote, wettelijk samenwonende of zijn bloed- of aanverwanten in de eerste graad tewerkgesteld zijn in de onderneming of de vennootschap. Zij moeten wel aangesloten zijn bij een Sociale Verzekeringskas voor Zelfstandigen.¹¹⁸ De tewerkstelling moet ook plaatsvinden in de Europese economische ruimte. Deze tewerkgestelden worden wel enkel in aanmerking genomen voor het verlaagde tarief indien ze actief een meerwaarde betekenen voor de onderneming of de vennootschap. Een passief bestuurslid zal dus niet als tewerkgestelde in de zin van art. 140bis W. W. Reg. worden beschouwd.¹¹⁹

4.1.1.3. Participatievoorwaarde

Bij het schenken van een zakelijk recht op effecten van een vennootschap of van schuldvorderingen op een vennootschap dient de schenking een bepaalde omvang te hebben vooraleer het nultarief toegepast kan worden.¹²⁰ De overdracht van effecten moet namelijk minimum 10% van de stemrechten in de algemene vergadering vertegenwoordigen.¹²¹ Een aandeelhouderschapsovereenkomst moet ook opgemaakt worden indien de overdracht van effecten minder dan 50% van de stemrechten in de algemene vergadering vertegenwoordigt.¹²² Via deze overeenkomst verbinden partijen, die minstens 50% van de stemrechten in de algemene vergadering vertegenwoordigen, zich om gedurende vijf jaar na de schenking bepaalde voorwaarden na te leven. De overige partijen buiten de begiftigden of de erfopvolgers zullen echter geen beweegreden hebben om deze overeenkomst te tekenen.¹²³ Ze verbinden zich namelijk om bepaalde voorwaarden na te komen, zonder dat ze er een beloning voor krijgen.

De aandeelhouderschapsovereenkomst moet echter niet worden opgesteld indien er in de familie effecten aangehouden worden die minstens 50% van de stemrechten vertegenwoordigen in de algemene vergadering.¹²⁴ Als familie worden beschouwd: de schenker, zijn echtgeno(o)t(e) of wettelijke samenwonende, de bloedverwanten in de opgaande lijn of de afstammelingen van de schenker en hun echtgenoten of wettelijke samenwonenden, broers en zusters van de schenker en hun echtgenoten of wettelijke samenwonenden, de afstammelingen van de broers en zusters van de schenker en hun echtgenoten of wettelijke samenwonenden.¹²⁵

¹¹⁶ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation. Aspects théoriques et pratiques*, Brussel, Larcier, 2014, 206.

¹¹⁷ Art. 140bis, §2, 1^o eerste streep W. W. Reg.

¹¹⁸ Art. 140bis, §2, 1^o tweede streep W. W. Reg.

¹¹⁹ Punt 39 circulaire 13 september 2006, nr.19/2006.

¹²⁰ Art.140bis, §2, 2^o W. W. Reg.

¹²¹ Art. 140bis, §2, 2^o, eerste streep W. W. Reg.

¹²² Art. 140bis, §2, 2^o, tweede streep w. W. Reg.

¹²³ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation. Aspects théoriques et pratiques*, Brussel, Larcier, 2014, 206.

¹²⁴ Art.140bis, §2, 2^o, tweede streep, tweede lid W. W. Reg.

¹²⁵ J. DECUYPER, "Waalse successierechten- Wijzigingen aan artikel 60bis- Nieuw regime voor de wettelijk samenwonende", *Successierechten* 2010, afl. 6, 3.

4.1.2. Voorwaarden die vervuld moeten worden tijdens de overdracht

4.1.2.1. Vormvoorwaarden

Bij de overdracht aan het nultarief zal de schenker aan twee voorwaarden moeten voldoen.¹²⁶ De schenking zal namelijk moeten gebeuren via een notariële akte.¹²⁷ Een handgift of een onrechtstreekse schenking waarvan later melding wordt gemaakt in een notariële akte volstaan dus niet voor de toepassing van het nultarief.

4.1.2.2. Bevestiging

Tevens zal een door de Waalse Regering afgeleverd attest bij de akte waaruit blijkt dat aan alle toepassingsvoorwaarden voldaan is, gevoegd moeten worden.¹²⁸ De begiftigde zal ook in of onderaan de schenkingsakte moeten bevestigen dat aan de voorwaarden van art. 140bis W. W. Reg. voldaan is.¹²⁹ Indien de begiftigde in zijn aangifte verklaart dat alle voorwaarden voor de toepassing van artikel 140bis W. W. Reg. vervuld zijn, terwijl dit niet strookt met de werkelijkheid begaat hij een misdrijf, met name valsheid in geschrifte zoals omschreven in de artikels 193 tot en met 197 strafwetboek. Het gaat hier namelijk om een bevestiging van een feit dat niet in overeenstemming is met de werkelijkheid, in een geschrift dat beschermd is door de wet en rechtsgevolgen creëert. Enkel over de vraag of de akte beschermd is door de wet kan er twijfel ontstaan. Geargumenteed kan worden dat de ambtenaar die de schenking registreert namelijk een controleplicht heeft, waardoor de wet de aangifte zelf niet als een beschermd geschrift bestempelt. Ik denk echter dat de tegenovergestelde conclusie verdedigd moet worden, aangezien er ook fiscale boetes kunnen opgelegd worden wegens een te lage schatting of verzuim in de authentieke akte.¹³⁰

4.1.3. Voorwaarden die vervuld moeten worden na de overdracht

Voor het behoud van het nultarief moet er ook na de overdracht een aantal voorwaarden nageleefd worden gedurende een bepaalde periode.¹³¹ Zo zal de activiteit moeten worden verdergezet en de werkgelegenheid behouden blijven. Het kapitaal en het belegde vermogen zal ook niet verminderd mogen worden. De onroerende goederen die overgegaan zijn met toepassing van het nultarief mogen ook niet geheel tot bewoning worden aangewend. Indien deze voorwaarden niet nageleefd kunnen worden, zal het evenredig recht zoals vastgesteld in art. 131 e.v. W. W. Reg. opeisbaar worden vanaf het ogenblik dat de voorwaarden niet meer vervuld worden.¹³² De begiftigde is verplicht hiervan aangifte te doen binnen de eerste vier maanden na het verstrijken van het jaar waarin een voorwaarde niet vervuld werd.¹³³ De begiftigde kan ook ten alle tijden zelf aanbieden om het evenredige recht opvorderbaar te maken.¹³⁴

4.1.3.1. Activiteitsvoorwaarde

Tot vijf jaar na de schenking zal de onderneming, de vennootschap zelf of samen met haar dochtervennootschap een activiteit moeten uitvoeren.¹³⁵ De fiscus interpreteert deze voorwaarde

¹²⁶ Punt 41 Circulaire 13 september 2006, nr.18/2006.

¹²⁷ Art. 140bis, §1 W. W. Reg.

¹²⁸ Art. 140bis, §2, 3° W. W. Reg.

¹²⁹ Punt 41 Circulaire 13 september 2006, nr.18/2006.

¹³⁰ Art. 201-204 W. W. Reg.

¹³¹ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation. Aspects théoriques et pratiques*, Brussel, Larcier, 2014, 207.

¹³² Art. 140 quinquies, §2 W. W. Reg.

¹³³ Art. 140 octies, eerste lid W. W. Reg.

¹³⁴ Art. 140 sexies W. W. Reg.

¹³⁵ Art. 140quiquies, §1, 1° W. W. Reg.

soepel, aangezien het niet noodzakelijk is dat dezelfde activiteit wordt verdergezet.¹³⁶ Zolang de onderneming of de vennootschap een nijverheids-, handels-, landbouw- of bosbouwactiviteit, een vrij beroep, een ambt of een post uitoefent, is aan de voorwaarde tot behoud voldaan.¹³⁷

4.1.3.2. Tewerkstellingsvoorwaarde

Voor het behoud van het nultarief is het ook noodzakelijk dat de tewerkstelling die gecreëerd is door de geschonken onderneming of vennootschap behouden blijft. Het totaal aantal werknemers en het totaal aantal zelfstandigen die tot de familie behoren zoals bepaald in 4.1.1.3 moeten namelijk voor 75% behouden blijven gedurende vijf jaar na de schenking.¹³⁸ Het te behalen percentage wordt berekend op het gemiddelde van vijf jaar na de schenking van de optelsom van de werknemers en de zelfstandigen uitgedrukt in voltijdse eenheden.¹³⁹ Aan deze voorwaarde moet elk jaar voldaan worden.¹⁴⁰ Het is dus niet mogelijk om in het vijfde jaar na de schenking meer werknemers in dienst te nemen om alsnog de gemiddelde tewerkstelling van de laatste vijf jaar omhoog te krikken zodat het nultarief behouden kan blijven.

4.1.3.3. Kapitaalvoorwaarde

Het zou tegen het opzet van de Waalse decreetgever indruisen indien een onderneming of vennootschap overgedragen kan worden met onmiddellijk erna een kapitaalvermindering via een vooruitneming.¹⁴¹ De Waalse decreetgever heeft daarom een voorwaarde tot behoud ingevoerd.¹⁴² Volgens deze voorwaarde is het niet toegestaan de tegoeden geïnvesteerd in een activiteit, een vrij beroep, een ambt of een post te verminderen door vooruitnemingen of verdelingen tijdens de eerste vijf jaar na de schenking. Het maatschappelijk kapitaal van de vennootschappen waarop het overgedragen zakelijk recht betrekking heeft, mag eveneens niet verminderd worden door vooruitnemingen of verdelingen tijdens de eerste vijf jaar na de schenking. Een vermindering van het maatschappelijk kapitaal van de vennootschap of de activa van een onderneming binnen de vijf jaar na de schenking houdt dus niet ipso facto een verlies van het nultarief in. De vermindering door een andere oorzaak dan vooruitnemingen of verdelingen heeft dus geen invloed.¹⁴³

4.1.3.4. Bestemmingsvoorwaarde

De onroerende goederen buiten een vennootschap die zijn overgedragen met toepassing van het nultarief mogen niet bestemd worden tot bewoning gedurende de eerste vijf jaar na de schenking om het nultarief te behouden.¹⁴⁴ Indien het geschonken onroerend goed echter wel gedeeltelijk tot bewoning bestemd wordt, zal het evenredig recht opvorderbaar worden ten belope van de breuk tussen de verkoopwaarde van het tot bewoning bestemde gedeelte en de verkoopwaarde van het gehele gebouw.¹⁴⁵ Indien het onroerend goed volledig tot bewoning wordt bestemd, zal het evenredig recht volledig opvorderbaar worden.¹⁴⁶

¹³⁶ X., "Tarif wallon de 0%: y compris pour les non-PME", *Fiscologue* 2006, nr. 1017, 7.

¹³⁷ Punt 44, circulaire 13 september 2006, nr. 19/2006.

¹³⁸ Art. 140 quinquies, §2, 2° W. W. Reg.

¹³⁹ Punt 47, circulaire 13 september 2006, nr. 19/2006.

¹⁴⁰ Punt 48, circulaire 13 september 2006, nr. 19/2006.

¹⁴¹ Punt 48, circulaire 13 september 2006, nr. 19/2006.

¹⁴² Art. 140 quinquies, 3° W. W. Reg. ; X., "Tarif wallon de 0%: y compris pour les non-PME", *Fiscologue* 2006, nr. 1017, 4.

¹⁴³ Punt 52, circulaire 13 september 2006, nr. 19/2006.

¹⁴⁴ Art. 140 quinquies, §1, 5° in fine W. W. Reg.

¹⁴⁵ X., "Tarif wallon de 0%: y compris pour les non-PME", *Fiscologue* 2006, nr. 1017, 7.

¹⁴⁶ Punt 55, circulaire 13 september 2006, nr. 19/2006.

Deze voorwaarde verdient toch wel aandacht aangezien ze verschilt met de voorwaarde inzake onroerende goederen die vervuld moet worden voor de overdracht van de onderneming. Ik verduidelijk deze uitspraak met een voorbeeld.

Voorbeeld

Jan en Rita besloten hun café dat ze zelf hebben opgericht, te schenken aan hun twee kinderen. Het gebouw waarin het café gelegen is, wordt eveneens mee overgedragen. De horecaruimte is niet het enige dat in de onderneming wordt overgedragen. De twee appartementen boven het café worden namelijk ook geschonken aan de kinderen door Rita en Jan. Door het luidruchtige volk in het café, hebben Jan en Rita een aantal jaar geleden besloten om de appartementen niet meer te verhuren. Ze waren de klachten over het nachtlawaai namelijk meer dan moe. De kinderen van Jan en Rita hebben maar één doelstelling, het café verderzetten zoals hun ouders met de hulp van Lien die al sinds jaar en dag opdiert in het café. Lien werd tewerkgesteld via een arbeidscontract. Jan en Rita hebben namelijk een hekel aan sociale fraude.

De onderneming, het café met het gebouw, kan worden overgedragen aan het nultarief. Het café voldoet namelijk aan alle voorwaarden die vervuld moeten zijn voor de toepassing van art. 140bis W. W. Reg. Aan de activiteits- en tewerkstellingsvoorwaarde is namelijk voldaan, aangezien een café uitbaten een handelsactiviteit is en Lien er werkt met een arbeidscontract. Aan de participatievoorwaarde is eveneens voldaan, aangezien Jan en Rita de oprichters zijn van het café en al de goederen in volledige eigendom hebben. De appartementen zijn bestemd voor bewoning, zonder dat ze aangewend worden tot bewoning. Zij kunnen dus zonder problemen geschonken worden aan het nultarief zoals uiteengezet in 4.1.1.1. Na de schenking zullen de kinderen van Jan en Rita echter ontdekken dat ze niet kunnen voldoen aan de voorwaarden tot behoud van het nultarief. De bestemmingsvoorwaarde levert namelijk een probleem op. De appartementen zijn namelijk wel bestemd tot bewoning, waardoor ze niet voldoen aan de bestemmingsvoorwaarde. De Waalse decreetgever laat dus toe om onroerende goederen te schenken aan het nultarief, maar verhindert onmiddellijk na de schenking het behoud van het nultarief. Het lijkt dan ook aangeraden om in art. 140 quinquies, §1, 5°, tweede lid W. W. Reg. de woorden "...enkel behouden op voorwaarde dat die onroerende goederen niet bestemd worden voor bewoning..." te veranderen naar "...enkel behouden op voorwaarde dat die onroerende goederen niet aangewend worden voor bewoning..."

4.2. Erven van een onderneming in het Waals Gewest

Het successierecht van rijksinwoners en het recht van overgang bij overlijden van niet-rijksinwoners behoren tot de gewestelijke belastingen ingevolge de bijzondere wet van 16 januari 1989.¹⁴⁷ Het Waals gewest was dus vanaf het begin bevoegd om te reageren op de Europese aanbeveling. In 1997 werd dan ook een regeling uitgewerkt door het Waals gewest inzake een verlaagd tarief voor het erven van een onderneming.¹⁴⁸ Deze regeling werd echter meermaals gewijzigd. In februari 2005

¹⁴⁷ Art. 3 Bijz. wet 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, *BS* 17 januari 1989, 850.

¹⁴⁸ Waals programmadecreet 17 december 1997 houdende verschillende maatregelen inzake belastingen, taksen en retributies, huisvesting, onderzoek, milieu, plaatselijke besturen en vervoer, *BS* 27 januari 1998, 1940; E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation. Aspects théoriques et pratiques*, Brussel, Larcier, 2014, 91.

werd het bijvoorbeeld gewijzigd door het invoeren van een nultarief in bepaalde gevallen.¹⁴⁹ Het toepassingsgebied van het nultarief werd in december 2005 vervolgens verruimd.¹⁵⁰ De tekst werd uiteindelijk ook nog verfijnd in een aantal decreten.^{151 152 153}

Uiteindelijk heeft de Waalse decreetgever voorzien in een spiegelbeeld van het nultarief bij het schenken van een onderneming zoals uiteengezet in 4.1. Zakelijke rechten op ondernemingen en op effecten van vennootschappen kunnen vererfd worden aan een tarief van nul procent.¹⁵⁴ Zakelijke rechten op schuldvordering op een vennootschap kunnen eveneens vererfd worden met toepassing van de vrijstelling.¹⁵⁵ Voor de toepassing van het nultarief, moet er net zoals bij het schenken een aantal voorwaarden worden vervuld, met name:

- voorwaarden die vervuld moeten worden voor de vererving,
- voorwaarden die vervuld moeten worden tijdens de vererving,
- voorwaarden die vervuld moeten worden na de vererving.

4.2.1. Voorwaarden die vervuld moeten worden voor de vererving

Mits aan bepaalde voorwaarden voldaan wordt, kan de vererving van een onderneming gebeuren aan een nultarief in de successierechten of rechten van overgang. Ieder zakelijk recht op effecten van een vennootschap of op een schuldvordering op een vennootschap, kan ook vererfd worden aan het nultarief indien voldaan wordt aan een aantal voorwaarden. Bij de verervingen is er geen verschil indien de erflater en de erfopvolger natuurlijke dan wel rechtspersonen zijn.¹⁵⁶ De graad van verwantschap tussen de erflater en de erfopvolger heeft ook geen invloed op de toepassing van het nultarief. Het is eveneens zonder belang op welke manier de goederen verkregen worden. Een wettelijke of testamentaire opvolging worden dus op dezelfde manier behandeld als een fictiebepaling.¹⁵⁷

4.2.1.1. Spiegelbeeld

Aan de activiteits-, tewerkstellings- en participatievoorwaarde moet zoals bij het schenken van een onderneming ook voldaan zijn, vooraleer er een toepassing gemaakt kan worden van het nultarief.¹⁵⁸ Aangezien de Waalse decreetgever dezelfde bepalingen heeft ingevoerd voor het schenken en het erven van ondernemingen, kunnen alle opmerkingen die uiteengezet zijn in 4.1.1 hier ook toegepast worden.

¹⁴⁹ Waals programmadecreet 3 februari 2005 betreffende de economische heropleving en de administratieve vereenvoudiging, *BS* 1 maart 2005, 8020.

¹⁵⁰ Waals decreet 15 december 2005 houdende verschillende wijzigingen in het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten en in het Wetboek der successierechten, *BS* 23 december 2005, 55556.

¹⁵¹ W. decr. 30 april 2009 houdende diverse wijzigingen van de wet van 13 juli 1987 betreffende het kijk- en luistergeld, het decreet van 27 mei 2004 tot invoering van een belasting op de afgedankte bedrijfsruimten, het decreet van 6 mei 1999 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de directe gewestelijke belastingen, het Waterwetboek, het Wetboek der successierechten en het Wetboek van registratie-, hypotheek- en griffierechten, de Ecobonus en tot voorziening in een machtiging aan de Regering om de Waalse fiscale wetgeving te codificeren, *BS* 1 juli 2009, 45111.

¹⁵² W. Decr. 10 december 2009 houdende fiscale billijkheid en milieuefficiëntie voor het wagenpark en de passiefhuizen, *BS* 23 december 2009, 80573.

¹⁵³ W. decr. 10 mei 2012 houdende diverse fiscale bepalingen, *BS* 29 mei 2012, 30499.

¹⁵⁴ Art.60bis, §1, 1° W. W. Succ.; Art. 60bis, §1, 2°, a) W. W. Succ.

¹⁵⁵ Art.60bis, §1, 2°, b) W. W. Succ.

¹⁵⁶ Art.60bis W. W. Reg.

¹⁵⁷ J. DECUYPER EN J. RUYSEVELDT, *Successierechten 2010-2011*, I, Mechelen, Kluwer, 2010, 973.

¹⁵⁸ Art.60bis, §1bis W. W. Reg.; A. NIJS, A. VAN ZANTBEEK EN A. VERBEKE, "Wijzigingen Waalse schenkings- e, successierechten. 'Des réformes au profit de toutes les Wallonnes et de tous les Wallons !' », *Successierechten* 2005, afl.5-6, 17.

4.2.1.1. Fictiebepaling

Aandacht moet besteed worden aan de fictiebepaling in artikel 7 W. W. Reg. Deze fictiebepaling viseert alle goederen waarover de erflater kosteloos heeft beschikt gedurende de laatste drie jaar voor zijn dood. Indien de goederen niet onderworpen werden aan het registratierecht, zullen ze fictief toegevoegd worden aan het actief van de nalatenschap. Indien de erflater een familiale onderneming schenkt met toepassing van het nultarief van art. 140bis W. W. Reg. zal de fictiebepaling dus geen uitwerking hebben. Deze bepaling zal echter in de praktijk weinig uitwerking hebben, aangezien er zowel bij het schenken als bij het erven een nultarief is ingesteld. Eén van de belangrijkste gevolgen¹⁵⁹ van deze bepaling is dat de voorwaarden van art. 60bis W. W. Succ. vervuld moeten zijn op de dag van het overlijden en niet op de dag van de schenking. De waarde van de onderneming of de vennootschap zal ook berekend worden op de dag van het overlijden in plaats van de dag van de schenking. De periode van vijf jaar waarin er nog aan voorwaarden voldaan moet worden om het nultarief te behouden zal ook pas aanvang nemen op de dag van het overlijden in plaats van de dag van de schenking.

4.2.2. Voorwaarden die vervuld moeten worden tijdens de vererving

Voor het verkrijgen van het nultarief moet er een door de Waalse Regering afgeleverd attest gevoegd worden aan de aangifte van nalatenschap.¹⁶⁰ Hieruit blijkt dat aan alle toepassingsvoorwaarden voldaan is.¹⁶¹

4.3.3. Voorwaarden die vervuld moeten worden na de vererving

4.3.3.1. Spiegelbeeld

Na de vererving met toepassing van het nultarief zal er net zoals bij de schenking gedurende de eerste vijf jaar na de vererving een aantal voorwaarden gevolgd moeten worden. De activiteits-, bestemmings-, kapitaals- en tewerkstellingsvoorwaarden zoals uiteengezet bij het schenken van een onderneming gelden hier onverkort. Dezelfde inconsistentie inzake onroerende goederen buiten een vennootschap is ook in art. 60bis W. W. Reg. door de Waalse decreetgever ingeschreven. Het is dan ook aan te bevelen om de bewoordingen "...wordt dat verlaagde recht enkel behouden op voorwaarde dat die onroerende goederen niet bestemd worden voor bewoning..." te veranderen in de woorden "...wordt dat verlaagde recht enkel behouden op voorwaarde dat die onroerende goederen niet aangewend worden voor bewoning...".¹⁶²

4.3.3.2. Meldingsplicht

Indien de voorwaarden niet langer vervuld worden zal het evenredig recht opvorderbaar worden.¹⁶³ Het evenredige recht zal berekend worden volgens art. 48 e.v. W. W. Succ. De erfopvolgers zullen binnen de vier maanden na het verstrijken van het jaar waarin de voorwaarde geschonden is aangifte moeten doen zodat het evenredig recht geheven kan worden.¹⁶⁴ De erfopvolgers kunnen er ook voor opteren om het evenredig recht opeisbaar te laten maken, vooraleer de periode van vijf jaar verstreken is of één van de voorwaarden niet meer vervuld is.¹⁶⁵

¹⁵⁹ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation. Aspects théoriques et pratiques*, Brussel, Larcier, 2014, 208.

¹⁶⁰ J. DECUYPER EN J. RUYSSVELDT, *Successierechten 2010-2011*, I, Mechelen, Kluwer, 2010, 981.

¹⁶¹ Art.60bis, §1bis, 3° W. W. Succ.

¹⁶² Art.60bis, §3, 5°, derde lid W.W.Succ.

¹⁶³ Art.60bis, §4 W. W. Succ.

¹⁶⁴ Art. 60bis, §4 juncto 40 W. W. Succ.

¹⁶⁵ Art.60bis, §5 W. W. Succ.

4.3. Beter schenken dan erven?

4.3.1. Vrijstelling

In het Waals Gewest zijn het tarief en de voorwaarden voor het schenken van een onderneming aan het verlaagd tarief een exact spiegelbeeld van de regeling bij het vererven van een onderneming aan het nultarief.¹⁶⁶ Objectief gezien zal er dus op fiscaal vlak geen verschil zijn tussen de situatie waarbij er geschonken wordt en de situatie waarbij er niet geschonken wordt. De belastingplichtigen krijgen dus de gehele vrijheid om te kiezen wat voor hen het beste past.

Het Waalse Gewest stelt enkel het behoud van werkgelegenheid veilig, aangezien zowel bij het schenken als bij het vererven voldaan moet worden aan een tewerkstellingsvoorwaarde. Deze voorwaarde is logisch aangezien de oorspronkelijke Europese aanbeveling op lange termijn gericht was op het behoud van de werkgelegenheid. Van alle vennootschappen met personeel in België is namelijk 78% een familiebedrijf.¹⁶⁷ De Europese aanbeveling wil de continuïteit van die vennootschappen verzekeren, waardoor de werkgelegenheid uiteindelijk gewaarborgd blijft.

De overige voorwaarden lijken de toepassing van het nultarief niet snel te verhinderen. De activiteitsvoorwaarde is namelijk niet gekoppeld aan een weerlegbaar vermoeden waarbij er parameters zijn opgesteld om aan te nemen dat er geen reële activiteit is. Er dienen ook geen grote participaties geschonken of vererfd te worden voor de toepassing van het nultarief. Een overdracht waarbij minstens 10% van de stemrechten in de algemene vergadering betrokken zijn, volstaat namelijk al voor de toepassing van het nultarief.

Bovendien is de regeling omtrent de overdracht van onroerende goederen buiten een vennootschap soepel. Ondernemers die onroerende goederen, die aangewend worden voor de activiteitsuitoefening, willen schenken of laten vererven, zullen zonder problemen kunnen genieten van het nultarief. De onroerende goederen zullen wel tot vijf jaar na de schenking of de vererving niet bestemd kunnen worden tot bewoning. Heel deze regeling kan echter vermeden worden door het onderbrengen van het onroerend goed in een vennootschap. Indien er onroerende goederen in een vennootschap zitten, zullen deze goederen ongeacht hun bestemming of aanwending namelijk geen invloed hebben op de toepassing van het nultarief.

De kapitaalvoorwaarde dient wel met de nodige oplettendheid bekeken te worden. De opvolgers zullen namelijk de tegoeden die werden geïnvesteerd in een activiteit, een vrij beroep, een ambt of een post niet kunnen verminderen door vooruitnemingen of verdelingen tijdens de eerste vijf jaar na de schenking. Het maatschappelijk kapitaal van de vennootschappen waarop het overgedragen zakelijk recht betrekking heeft mag eveneens niet verminderd worden door vooruitnemingen of verdelingen tijdens de eerste vijf jaar na de schenking. Het kapitaal dat via het nultarief wordt overgedragen zal dus gedurende vijf jaar na de schenking of het overlijden onderworpen zijn aan het risico van de bedrijfsuitvoering.

4.3.2. Gewoon tarief

Indien een ondernemer echter niet aan deze voorwaarden wil voldoen, kan hij er ook voor opteren te schenken of te laten vererven zonder toepassing van het nultarief. Het fiscaal kostenplaatje zal

¹⁶⁶ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation. Aspects théoriques et pratiques*, Brussel, Larcier, 2014, 92.

¹⁶⁷ FBNet, www.familiebedrijf.be/sites/default/files/news/EcoBelangFamiliebedrijven_NL.pdf.

echter niet rooskleurig zijn. Het tarief van een schenking van roerende en onroerende goederen, i.e. onder andere aandelen van vennootschappen, varieert tussen drie en tachtig procent.¹⁶⁸ Het tarief verschilt naargelang de band van verwantschap en de waarde van de schenking. Het tarief wordt berekend op het bruto-aandeel van elke begiftigde. De wijze van berekening in combinatie met de hoge tarieven voor schenkingen¹⁶⁹ zorgt ervoor dat het schenken van ondernemingen of vennootschappen zonder het nultarief niet voordelig is.

Het laten vererven zonder toepassing van de vrijstelling voor ondernemingen of vennootschappen is voordeliger dan het schenken ervan. De tarieven tussen het schenken en het vererven verschillen niet.¹⁷⁰ Vroeger gold er een tarief van 90% voor verervingen tussen vreemden, maar dit tarief werd teruggeschroefd tot 80% wegens strijdigheid met de grondwet.¹⁷¹ Enkel de wijze van berekening verschilt. Het tarief bij vererving wordt namelijk berekend op het netto-aandeel per rechtverkrijgende.

4.3.3. Buitenlandse notaris

De belastingplichtigen kunnen er ook voor opteren om te schenken voor een buitenlandse notaris. Indien zij een schenking doen voor een Nederlandse of Zwitserse notaris zullen zij geen schenkingsrechten, noch het vervullen van de Waalse voorwaarden verschuldigd zijn.¹⁷² Deze piste verdient de voorkeur omdat hierbij flexibeler gewerkt kan worden. Indien bij de schenking voor een

¹⁶⁸ Art. 131 W. W. Reg.

¹⁶⁹ Art. 131 W. W. Reg.

Gedeelte van de schenking		Rechte lijn tussen echtgenoten en tussen wettelijke samenwonenden	
Van	tot inbegrepen	a	b
EUR	EUR	t.h.	EUR
0,01	12500	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	86.625,00

Gedeelte van de schenking		Tussen broeders en zusters		Tussen ooms of tantes en neven of nichten		Tussen alle andere personen	
Van	tot inbegrepen	a	B	a	b	a	b
EUR	EUR	t.h.	EUR	t.h.	EUR	t.h.	EUR
0,01	12.500	20	-	25	-	30	-
12.500	25.000	25	2.500,00	30	3.125	35	3.750,00
25.000	75.000	35	5.625,00	40	6.875	60	8.125,00
75.000	175.000	50	23.125,00	55	26.875	80	38.125,00
boven de 175.000		65	73.125,00	70	81.875	80	118.125,00

¹⁷⁰ Art. 48 W. W. Succ.

¹⁷¹ Arbitragehof 22 juni 2005, nr. 107/2005.

¹⁷² N. LABEEUW EN R. DEBLAUWE, "Schenking voor een Nederlandse notaris: geldig? Waarom niet?", *Successierechten* 2006, afl. 8, 10.

buitenlandse notaris namelijk ook de voorwaarden van art. 60bis W. W. Succ. worden nageleefd, kan men de regeling van art. 60bis W. W. Succ. gebruiken als vangnet. Deze werkwijze resulteert in het feit dat de periode waarin de voorwaarden moeten worden nageleefd wordt verkort van vijf naar drie jaar. De fictiebepaling van art. 7 W. W. Succ. zorgt er namelijk voor dat enkel de ongeregistreerde schenkingen die gedaan zijn binnen de drie jaar voor het overlijden fictief tot het actief van de nalatenschap worden gerekend. Door een combinatie van een buitenlandse schenking met de naleving van de voorwaarden van art. 60bis W. W. Succ. kan er dus een optimalere situatie bekomen worden.

4.3.4. Besluit

Besloten kan worden dat het schenken bij een buitenlandse notaris het voordeligste is in het Waals Gewest. De belastingplichtigen moeten bij zulke schenkingen de voorwaarden voor de toepassing van de vrijstelling maar drie jaar volgen in plaats van vijf jaar.

Hoofdstuk 5. Brussels Hoofdstedelijk Gewest

5.1. Schenken van een onderneming in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest

De federale wetgever reageerde aanvankelijk met de wet van 22 december 1998.¹⁷³ Daarbij werd er een aanpassing ingevoerd van de verschuldigde schenkingsrechten bij de schenking van ondernemingen. Het opzet van de wetgever was hierbij om de overdracht van ondernemingen te vergemakkelijken zodat de continuïteit van K.M.O.'s gewaarborgd wordt.¹⁷⁴ Zo werd door de invoering van art. 140bis W. Reg. het volgens art. 131 W. Reg. berekende recht verlaagd tot drie procent voor de schenking van een familiale onderneming en voor de schenking van aandelen of deelbewijzen van een familiale vennootschap.¹⁷⁵

Het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is na de regionalisering¹⁷⁶ van 2001 waarbij het registratierecht op de schenkingen onder de levenden van roerende en onroerende goederen aan de bevoegdheden van de gewesten werd toegevoegd, blijven stilzitten. De oorspronkelijke federale wetgeving is dus nog integraal van toepassing bij het bepalen van het registratierecht in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

Voor toepassing te kunnen maken van dit verminderd tarief moet er echter wel voldaan worden aan een aantal voorwaarden. Deze kunnen opgedeeld worden in drie categorieën, met name:

- voorwaarden die vervuld moeten worden voor de overdracht,
- voorwaarden die vervuld moeten worden tijdens de overdracht,
- voorwaarden die vervuld moeten worden na de overdracht.

5.1.1. Voorwaarden die vervuld moeten worden voor de overdracht

Indien aan bepaalde voorwaarden is voldaan, wordt de schenking van de volle eigendom¹⁷⁷ van aandelen of deelbewijzen van een vennootschap die haar zetel van werkelijke leiding in een lidstaat van de Europese Economisch Ruimte heeft, onderworpen aan een verlaagd tarief van drie procent.¹⁷⁸ Mits voldaan wordt aan bepaalde voorwaarden kunnen eveneens een universaliteit van goederen of van een bedrijfstak aan datzelfde verlaagde tarief getaxeerd worden.¹⁷⁹

5.1.1.1. Activiteitsvoorwaarde

Om een toepassing te kunnen maken van de vrijstelling is het noodzakelijk dat de universaliteit van de goederen of van een bedrijfstak dient voor de uitoefening van een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit, een vrij beroep, een ambt of een post.¹⁸⁰ Onroerende goederen die geheel of gedeeltelijk tot bewoning worden gebruikt of bestemd, kunnen dus niet aan het verminderd tarief geschonken worden.¹⁸¹ De vennootschap waarvan de aandelen of deelbewijzen worden

¹⁷³ Wet 22 december 1998 houdende fiscale en andere bepalingen, *BS* 15 januari 1999, 1157.

¹⁷⁴ Memorie van toelichting, *Parl. St.*, Kamer, zitting 1997-98, nr. 1608/1, 2.

¹⁷⁵ Art. 68, eerste lid, 1° Wet 22 december 1998 houdende fiscale en andere bepalingen, *BS* 15 januari 1999, 1157.; E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation. Aspects théoriques et pratiques*, Brussel, Larcier, 2014, 196.

¹⁷⁶ Art. 5 Bijz. W. 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, *BS* 3 augustus 2001, 26615.

¹⁷⁷ B. GOFFAUX, *Transmission des entreprises à titre gratuit. Entre vifs ou pour cause de mort. Application des dispositions régionales*, Brussel, Larcier, 2008, 41.

¹⁷⁸ Art. 140bis, 2° Br. W. Reg.

¹⁷⁹ Art. 140bis, 1° Br. W. Reg.

¹⁸⁰ Art. 140bis, 2° Br. W. Reg.

¹⁸¹ Art. 140bis, 1° in fine Br. W. Reg.; B. GOFFAUX, *Transmission des entreprises à titre gratuit. Entre vifs ou pour cause de mort. Application des dispositions régionales*, Brussel, Larcier, 2008, 42.

geschonken moet eveneens een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit, een vrij beroep, een ambt of een post tot doel hebben om een toepassing te kunnen maken van het verlaagde tarief.¹⁸²

Bij beide vormen van schenkingen is het eveneens noodzakelijk dat zowel de schenker als de begiftigde natuurlijke personen zijn.¹⁸³ Hun graad van verwantschap heeft geen invloed op de toepassing van het verlaagde tarief.¹⁸⁴

5.1.1.2. Aandeelhouderschapsvoorwaarde

De Federale wetgever heeft oorspronkelijk voorzien in een regeling waarbij enkel maar een toepassing gemaakt kan worden van het verminderd tarief indien er voldoende aandelen of deelbewijzen worden geschonken.¹⁸⁵ De begiftigde moet namelijk een door een notaris, bedrijfsrevisor of een accountant ondertekend attest afleveren dat een bevestiging inhoudt dat de schenking betrekking heeft op een geheel van aandelen of deelbewijzen, dat minstens 10 procent van de stemrechten in de algemene vergadering vertegenwoordigt. Schenkingen van aandelen of deelbewijzen die minder dan 10 procent van de stemrechten vertegenwoordigen, vallen dus niet binnen het toepassingsgebied van het verminderd tarief.

De wetgever vereist zelfs nog bijkomende voorwaarden indien de schenking minder dan 50 procent van de stemrechten vertegenwoordigt in de algemene vergadering. De begiftigde dient in dat geval een aandeelhouderschapsovereenkomst voor te leggen aan de fiscus.¹⁸⁶ Deze overeenkomst moet zijn afgesloten door aandeelhouders die samen minstens 50% van de aandelen bezitten. De aandeelhouders moeten zich in de overeenkomst verbinden om gedurende vijf jaar na de schenking de zetel van werkelijke leiding van de vennootschap niet buiten de Europese Unie te vestigen.¹⁸⁷ Ze verbinden zich er ook toe om gedurende vijf jaar na de schenking ten minste 50% van de stemrechten in de algemene vergadering te blijven vertegenwoordigen.¹⁸⁸

5.1.2. Voorwaarden die vervuld moeten worden tijdens de overdracht

5.1.2.1. Vormvoorwaarden

Om te kunnen schenken aan het verlaagde tarief moet er ook voldaan worden aan een aantal vormvoorschriften. Een *conditio sine qua non* voor de vermindering is de vastlegging van de schenking in een notariële akte.¹⁸⁹ De Federale wetgever heeft deze voorwaarde niet beperkt tot de Belgische notarissen. Een notariële akte waarin melding wordt gemaakt van een handgift waarbij een vennootschap werd geschonken, voldoet niet aan de voorwaarde.¹⁹⁰

¹⁸² Art. 140bis, 2° Br. W. Reg.

¹⁸³ Art. 140ter, 1° Br. W. Reg.

¹⁸⁴ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation. Aspects théoriques et pratiques*, Brussel, Larcier, 2014, 196.

¹⁸⁵ Art. 140ter, 3° Br. W. Reg.

¹⁸⁶ B. GOFFAUX, *Transmission des entreprises à titre gratuit. Entre vifs ou pour cause de mort. Application des dispositions régionales*, Brussel, Larcier, 2008, 45.

¹⁸⁷ Art. 2 KB 19 april 1999 tot vaststelling van de modaliteiten van de aandeelhouderschapsovereenkomst bedoeld in artikel 140ter, 3°, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, BS 15 mei 1999, 16787.

¹⁸⁸ Art. 3 KB 19 april 1999 tot vaststelling van de modaliteiten van de aandeelhouderschapsovereenkomst bedoeld in artikel 140ter, 3°, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, BS 15 mei 1999, 16787.

¹⁸⁹ Art. 140bis Br. W. Reg.

¹⁹⁰ B. GOFFAUX, *Transmission des entreprises à titre gratuit. Entre vifs ou pour cause de mort. Application des dispositions régionales*, Brussel, Larcier, 2008, 43.

5.1.2.2. Bevestiging

De belastingplichtige zal ook nog een aantal verklaringen moeten laten opnemen in de schenkingsakte.¹⁹¹ Deze reeks van verklaringen vormen eerder een bevestiging van de voorwaarden die vervuld moeten zijn, zowel voor als na de schenking. Indien er niet voldaan wordt aan deze vermeldingen zal het progressieve tarief van art. 131 Br. W. Reg. onherroepelijk van toepassing zijn. Geen enkele vordering tot teruggave zal ontvankelijk zijn.¹⁹²

5.1.3. Voorwaarden die vervuld moeten worden na de overdracht

Ook na de schenking zal er aan een aantal voorwaarden voldaan moeten worden voor het behoud van de vermindering. De begiftigden zullen verschillende voorwaarden moeten volgen naargelang ze een individuele onderneming of aandelen geschonken krijgen.

5.1.3.1. Individuele onderneming

De begiftigden zijn verplicht om de onderneming die hen geschonken is voort te zetten gedurende vijf jaar.¹⁹³ Deze voortzetting moet gebeuren zonder onderbreking. Hiervan dient er jaarlijks een bewijs te worden geleverd aan de ontvanger van het registratiekantoor waar de schenkingsakte werd geregistreerd.¹⁹⁴ De Federale wetgever heeft geen beschrijving van het bewijs opgenomen in de wet. Bijgevolg kan geconcludeerd worden dat dit bewijs met alle middelen van recht mag geleverd worden.¹⁹⁵ De omzetting van een eenmanszaak in een BVBA binnen de vijf jaar na de schenking wordt door de fiscus aanvaard.¹⁹⁶ De BVBA moet echter wel ononderbroken dezelfde activiteit blijven uitvoeren en de natuurlijke persoon moet de volle eigendom van alle aandelen aanhouden gedurende de vijf jaar na de schenking.

Het is de begiftigde die de vermindering wenst te behouden, eveneens niet toegelaten om de onroerende goederen die van het verminderde tarief genoten te bestemmen tot of te gebruiken voor bewoning.¹⁹⁷ Dit verbod geldt voor een onafgebroken periode van vijf jaar na de schenking. In de wet is er wel geen verplichting opgenomen tot het jaarlijks leveren van het bewijs hiervan.

De gehele of gedeeltelijke vervreemding van de goederen die dienen voor de uitoefening van een nijverheids-, handels-, ambachts-, of landbouwactiviteit, een vrij beroep, een ambt of een post is eveneens niet toegestaan indien de begiftigde van het verlaagde tarief wil blijven genieten.¹⁹⁸ Het vervreemdingsverbod geldt tot vijf jaar na de schenking. De wet specificeert de vervreemding echter niet. Hieruit kan geconcludeerd worden dat zowel de roerende als de onroerende goederen gevisieerd worden. Of de overdracht van de goederen onder bezwarende titel, dan wel om niet gebeurt, is bijgevolg ook irrelevant.

De notariële praktijk van de "dubbele akte" lijkt hiermee in conflict te komen.¹⁹⁹ Deze techniek wordt in de praktijk gebruikt om de werking van art. 1079 BW te ontwijken. Deze techniek gebeurt in twee akten. In een eerste akte worden door de ouders goederen geschonken aan de kinderen voor gelijke

¹⁹¹ Art. 140ter Br. W. Reg.

¹⁹² Art. 140quater Br. W. Reg.

¹⁹³ Art. 140ter, 2°, tweede gedachtestreep, a) Br. W. Reg.

¹⁹⁴ Art. 140ter, 2°, tweede gedachtestreep, b) Br. W. Reg.

¹⁹⁵ F. WERDEFROY, *Registratierechten 2008-2009*, Kluwer, Mechelen, 2009, 1599.

¹⁹⁶ Besliss. 18 maart 2003, *Rep. RJ*, R 140quinquies/01-01; B. GOFFAUX, *Transmission des entreprises à titre gratuit. Entre vifs ou pour cause de mort. Application des dispositions régionales*, Brussel, Larcier, 2008, 47.

¹⁹⁷ Art. 140ter, 2°, tweede gedachtestreep, c) Br. W. Reg.

¹⁹⁸ Art. 140quinquies, eerste lid b) Br. W. Reg.

¹⁹⁹ F. WERDEFROY, *Registratierechten 2008-2009*, Kluwer, Mechelen, 2009, 1603.

delen in de onverdeeldheid. In een tweede akte, die onmiddellijk na de eerste akte wordt verleden, treden de kinderen uit onverdeeldheid. De geschonken goederen worden dus uiteindelijk toegewezen aan één of meerdere kinderen. Het is mogelijk dat de uiteindelijke verkrijgende kinderen een opleg betalen bij de verdeling. De uitonverdeeldheidstreding zou aanzien kunnen worden als een schending van het verbod om de geschonken goederen binnen de vijf jaar na de schenking te vervreemden. In een circulaire is echter duidelijkheid geschapen omtrent de opeisbaarheid van het gewone recht. Het gebruik van een "dubbele akte" geeft geen aanleiding voor een heffing van het tarief zoals bepaald in art. 131 Br. W. Reg.²⁰⁰

Indien er een vervreemding is gebeurd binnen de vijf jaar na de schenking kan er nog beroep gedaan worden op twee uitzonderingen. Zo worden de overdrachten die gerechtvaardigd zijn door de uitoefening van de activiteit, van het vrij beroep of van het ambt of de post niet geïnterpreteerd.²⁰¹ Dit moet geïnterpreteerd worden in het licht van de continuïteit van de ondernemingen.²⁰² Het vervreemden van voorraden en dergelijke lijkt dan ook onder de uitzondering te vallen.

Bij een vervreemding van goederen door een schenking of erfopvolging kan er ook een beroep gedaan worden op een uitzondering.²⁰³ De begiftigden of de erfopvolgers zullen wel de verplichtingen die initieel rustten op de schouders van de oorspronkelijke begiftigde moeten respecteren. Ze moeten deze verplichtingen enkel nakomen gedurende de oorspronkelijke periode van vijf jaar na de schenking.²⁰⁴

5.1.3.2. Aandelen

Net zoals bij het schenken van een onderneming is ook bij het schenken van aandelen van een vennootschap de begiftigde verplicht om een aantal voorwaarden na te leven voor het behoud van het verminderd tarief. Er rust namelijk een vervreemdingsverbod en een verbod om de zetel van de vennootschap te verplaatsen op de schouders van de begiftigde.

De begiftigde mag gedurende een periode van vijf jaar na de schenking de verkregen aandelen van de vennootschap niet vervreemden.²⁰⁵ De volle eigendom dient door hem te worden aangehouden. De notariële praktijk van de "dubbele akte" vormt ook bij het vervreemdingsverbod na het schenken van aandelen geen probleem. De interpretatie uiteengezet in de circulaire geldt namelijk onverkort voor de schenking van aandelen van een vennootschap.²⁰⁶ Hiervan dient de begiftigde jaarlijks een bewijs te leveren.²⁰⁷ Net zoals bij de schenking van ondernemingen is er door de Federale wetgever geen bewijsregeling uitgewerkt, waardoor er geconcludeerd kan worden dat het bewijs met alle middelen van recht geleverd mag worden.²⁰⁸

De aandelen kunnen toch nog worden overgedragen zonder het verlies van de vrijstelling. De aandelen mogen namelijk binnen de vijf jaar na de schenking wel nog worden overgedragen indien de overdracht plaats heeft door vererving of schenking.²⁰⁹ Een overdracht ten bezwarende titel is

²⁰⁰ Administratieve aanschrijving nr. 11 d.d. 3 juni 1999, nr. 5, 7.

²⁰¹ Art. 140quinquies, eerste lid, b) Br. W. Reg.

²⁰² Administratieve aanschrijving nr. 11 d.d. 3 juni 1999, nr. 5, 6.

²⁰³ Art. 140quinquies, tweede lid Br. W. Reg.

²⁰⁴ F. WERDEFROY, *Registratierechten 2008-2009*, Kluwer, Mechelen, 2009, 1605.

²⁰⁵ Art. 140ter, 3^o, derde gedachtestreep, a) Br. W. Reg.; Art. 140quinquies, eerste lid, c) Br. W. Reg.

²⁰⁶ Administratieve aanschrijving nr. 11 d.d. 3 juni 1999, nr. 5, 7.

²⁰⁷ Art. 140ter, 3^o, derde gedachtestreep, a) Br. W. Reg.

²⁰⁸ F. WERDEFROY, *Registratierechten 2008-2009*, Kluwer, Mechelen, 2009, 1606.

²⁰⁹ Art. 140quinquies, in fine Br. W. Reg.

ook mogelijk. De overdracht dient wel te gebeuren in het voordeel van een ander lid van de aandeelhoudersovereenkomst.²¹⁰ De erfopvolger, de begiftigde of de verwerver dient wel de verplichtingen opgelegd aan de initiële begiftigde te respecteren gedurende een periode van vijf jaar na de eerste schenking.²¹¹

5.1.3.3. Gevolgen

Behalve in geval van overmacht²¹² zal bij het niet respecteren van de voorwaarden opgelegd na de schenking het evenredige tarief zoals bepaald in art. 131 Br. W. Reg. geheven worden.²¹³ De begiftigden kunnen er echter ook voor opteren om bij het niet langer vervullen van de voorwaarden zelf de fiscus te informeren. Op vraag van de belastingplichtige zal het verschuldigde registratierecht dan vervroegd opeisbaar zijn, i.e. voor het verstrijken van vijf jaar na de schenking.²¹⁴ De begiftigden zijn in ieder geval verplicht melding te maken van het niet langer vervullen van de voorwaarden binnen de eerste vier maanden na het jaar waarin een voorwaarde geschonden is.²¹⁵

Het evenredige recht kan nog op één ultieme manier vermeden worden indien er niet voldaan kan worden aan de voorwaarden gedurende de vijf jaar na de schenking. Indien hetgeen geschonken is, terug wordt overgedragen ten kosteloze titel aan de oorspronkelijke schenker alvorens de termijn van vijf jaar verstreken is, zal geen evenredig recht geheven worden.²¹⁶

5.2. Erven van een onderneming in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest

Het successierecht van rijksinwoners en het recht van overgang bij overlijden van niet-rijksinwoners behoren al sinds 1989 tot de gewestelijke belastingen ingevolge de bijzondere wet van 16 januari 1989.²¹⁷ Het Brussels Hoofdstedelijk Gewest was dus bevoegd om te anticiperen op de Europese aanbeveling. Het Brussels Hoofdstedelijk Gewest heeft daarom artikel 60bis Br. W. Succ. ingevoerd waarbij er voorzien wordt in een verlaagd tarief van drie procent voor de overdracht van ondernemingen en vennootschappen.²¹⁸ De vermindering is van toepassing ongeacht de graad van verwantschap of de wijze waarop er vererfd wordt.²¹⁹ Zowel een wettelijke erfgenaam als een algemene legataris kan dus genieten van de vermindering. Het is eveneens niet noodzakelijk dat de onderneming persoonlijk verdergezet wordt door de erfgenamen. Het verlaagd tarief van drie procent wordt geheven op de nettowaarde van het aandeel dat de erflater had in een onderneming of vennootschap.²²⁰

²¹⁰ Art. 140ter, 3^o, tweede gedachtestreep Br. W. Reg.

²¹¹ B. GOFFAUX, *Transmission des entreprises à titre gratuit. Entre vifs ou pour cause de mort. Application des dispositions régionales*, Brussel, Larcier, 2008, 48.

²¹² E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation. Aspects théoriques et pratiques*, Brussel, Larcier, 2014, 199.

²¹³ Art. 140quinquies, eerste lid Br. W. Reg.

²¹⁴ Art. 140sexies Br. W. Reg.

²¹⁵ Art. 140octies Br. W. Reg.

²¹⁶ Art. 140septies Br. W. Reg.; E., DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation. Aspects théoriques et pratiques*, Brussel, Larcier, 2014, 200.

²¹⁷ Art. 3 Bijz. wet 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, BS 17 januari 1989, 850.

²¹⁸ Ord. Br. 29 oktober 1998 houdende invoering van een verlaagd tarief van successierechten in geval van overdracht van kleine en middelgrote ondernemingen, BS 9 december 1998, 39385.

²¹⁹ B. GOFFAUX, *Transmission des entreprises à titre gratuit. Entre vifs ou pour cause de mort. Application des dispositions régionales*, Brussel, Larcier, 2008, 95.

²²⁰ Art. 60bis, §1 Br. W. Succ.

Om een toepassing te kunnen maken van het verminderde tarief, dient er echter wel voldaan te worden aan een aantal voorwaarden. Deze voorwaarden kunnen weer opgedeeld worden in drie categorieën, met name:

- voorwaarden die vervuld moeten worden voor de vererving,
- voorwaarden die vervuld moeten worden tijdens de vererving,
- voorwaarden die vervuld moeten worden na de vererving.

5.2.1. Voorwaarden die vervuld moeten worden voor de vererving

Het verlaagde tarief van drie procent is enkel van toepassing op ondernemingen en vennootschappen die een bepaalde activiteit uitoefenen en waarvan de omvang beperkt is.

5.2.1.1. Activiteitsvoorwaarde

De onderneming die vererfd wordt, dient een nijverheids-, handels-, ambachts-, of landbouwbedrijf, een vrij beroep, een ambt of een post uit te oefenen.²²¹ De erfflater of diens echtgenoot dienen dit gedaan te hebben tot de dag van het overlijden.²²² Er is echter niet bepaald dat dit persoonlijk dient te gebeuren.

Indien de volle eigendom van aandelen van een vennootschap vererfd wordt, dient deze vennootschap eveneens een nijverheids-, handels-, ambachts-, of landbouwactiviteit of een vrij beroep, tot doel te hebben om toepassing van het verminderde tarief te kunnen maken.²²³ Tevens dient de zetel van de werkelijke leiding van de vennootschap gevestigd te zijn in de Europese Economische Ruimte. Het geheel van de vererfde aandelen moet ook minstens 25% van de stemrechten vertegenwoordigen in de algemene vergadering.²²⁴ Er dient tevens een aandeelhoudersovereenkomst²²⁵ opgesteld te worden indien de vererfde aandelen minder dan 50% van de stemrechten vertegenwoordigen in de algemene vergadering. In deze overeenkomst, waarbij aandeelhouders die samen minstens 50% van de stemrechten in de algemene vergadering hebben, wordt overeengekomen dat er voldaan zal worden aan de voorwaarden die vervuld dienen te worden na de vererving voor het behoud van het verminderde tarief.

5.2.1.2. Kleine of middelgrote onderneming

De vererfde onderneming of vennootschap moet ook nog bestempeld kunnen worden als een kleine of middelgrote onderneming of vennootschap om een toepassing te kunnen maken van het verlaagde tarief.²²⁶ Hiervoor mag een onderneming of vennootschap niet meer dan 250 werknemers in dienst hebben. Er mag ook niet meer dan 40 miljoen euro omzet worden gerealiseerd of een balanstotaal van 27 miljoen euro worden overschreden. Een grote onderneming of vennootschap mag ook niet 25% of meer van de aandelen bezitten.

²²¹ Art. 60bis, §1, 1° Br. W. Succ.;

B. GOFFAUX, *Transmission des entreprises à titre gratuit. Entre vifs ou pour cause de mort. Application des dispositions régionales*, Brussel, Larcier, 2008, 96.

²²³ Art. 60bis, §1, 2° Br. W. Succ.

²²⁴ Art. 60bis, §1, tweede lid Br. W. Succ.

²²⁵ Art. 60bis, §1, derde lid Br. W. Succ.

²²⁶ Art. 60bis, §2 Br. W. Succ.; B. GOFFAUX, *Transmission des entreprises à titre gratuit. Entre vifs ou pour cause de mort. Application des dispositions régionales*, Brussel, Larcier, 2008, 97.

5.2.2. Voorwaarden die vervuld moeten worden tijdens de vererving

In het Brussels Hoofdstedelijk Gewest dient er maar één voorwaarde vervuld te worden tijdens de vererving indien men toepassing wenst te maken van het verlaagd tarief van art. 60bis Br. W. Succ. Een door de Brusselse Hoofdstedelijke Regering afgeleverd attest dient gevoegd te worden bij de aangifte van nalatenschap.²²⁷ Uit dit attest zal blijken dat er aan de voorwaarden voor het verkrijgen van het verminderde tarief is voldaan.²²⁸

5.2.3. Voorwaarden die vervuld moeten worden na de vererving

Ook na het vererven van de onderneming of vennootschap aan het verlaagde tarief dient er nog voldaan te worden aan een aantal voorwaarden. De bestaande activiteiten moeten namelijk worden verdergezet, met behoud van de oorspronkelijke tewerkstelling. Het belegde vermogen en kapitaal moet ook behouden blijven. De erfopvolgers zullen ook moeten voldoen aan een meldingsplicht gedurende een aantal jaren na de vererving. Indien er aan één van de voorwaarden niet wordt voldaan zal het evenredig recht, zoals bepaald in art. 48 Br. W. Succ., geheven worden. De vermindering voorzien in art. 60bis Br. W. Succ. vervalt dus volledig en niet louter proportioneel.²²⁹

5.2.3.1. Activiteitsvoorwaarde

De erfopvolgers zijn verplicht om de hoofdactiviteit van de onderneming of vennootschap verder te zetten gedurende minstens vijf jaar na het overlijden van de erflater.²³⁰ Sinds 3 september 2010 mag deze hoofdactiviteit ook worden verdergezet in het buitenland.²³¹ Dezelfde hoofdactiviteit moet wel worden verdergezet.²³² De erfopvolgers kunnen er dus niet voor kiezen om een andere activiteit te ontplooiën binnen de onderneming.

5.2.3.2. Tewerkstellingsvoorwaarde

Gedurende de eerste vijf jaar na het overlijden zijn de erfopvolgers verplicht om de werknemers tewerkgesteld in de onderneming in dienst te houden. Het aantal voltijdse eenheden moet namelijk voor minstens 75% behouden blijven.²³³ De wettekst bepaalt echter niet dat dezelfde werknemers in dienst gehouden moeten worden, enkel het aantal werknemers moet voor 75% worden behouden. Ontslagen en aanwervingen kunnen dus gebeuren om het tewerkstellingsniveau te bereiken.

5.2.3.3. Kapitaalvoorwaarde

De activa belegd in een onderneming of het maatschappelijk kapitaal van een vennootschap mogen niet verlaagd worden door uitkeringen of terugbetalingen in de eerste vijf jaar na het overlijden.²³⁴ De activa en kapitalen die belegd werden in de drie jaar voor het overlijden komen evenwel niet in aanmerking voor het verminderde tarief.²³⁵ Indien de beleggingen echter beantwoorden aan

²²⁷ Art. 60bis, §5, 4° Br. W. Succ.

²²⁸ B. Br. R. 23 januari 1999 betreffende het verlaagd tarief van de successierechten in geval van overdracht van kleine en middelgrote ondernemingen, *BS* 9 maart 1999, 7415.

²²⁹ J. DECUYPER EN J. RUYSEVELDT, *Successierechten 2010-2011*, I, Mechelen, Kluwer, 2010, 1005.

²³⁰ Art. 60bis, §5, 1° Br. W. Succ.; B. GOFFAUX, *Transmission des entreprises à titre gratuit. Entre vifs ou pour cause de mort. Application des dispositions régionales*, Brussel, Larcier, 2008, 100.

²³¹ Art. 8 Ord. 26 augustus 2010 tot wijziging van het Wetboek der Successierechten, *BS* 3 september 2010, 56433.

²³² J. DECUYPER EN J. RUYSEVELDT, *Successierechten 2010-2011*, I, Mechelen, Kluwer, 2010, 1003.

²³³ Art. 60bis, §5, 2° Br. W. Succ.; B. GOFFAUX, *Transmission des entreprises à titre gratuit. Entre vifs ou pour cause de mort. Application des dispositions régionales*, Brussel, Larcier, 2008, 101.

²³⁴ Art. 60bis, §5, 3°, eerste lid Br. W. Succ.

²³⁵ Art. 60bis, §5, 3°, tweede en derde lid Br. W. Succ.

rechtmatige financiële of economische behoeften komen ze wel in aanmerking voor het verminderde tarief.

5.2.3.4. Meldingsplicht

De erfgenamen hebben gedurende de vijf jaar na het overlijden de plicht om jaarlijks te bewijzen dat er nog steeds voldaan wordt aan de voorwaarden.²³⁶

5.3. Beter schenken dan erven?

5.3.1. Verminderd tarief

Zowel voor het schenken als voor het erven van een onderneming of een vennootschap is er in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest een verminderd tarief voorzien van drie procent. Aangezien er geen verschil is in tarief, zou men durven denken dat het niet nodig is om het familievermogen al op voorhand over te dragen. Deze denkwijze is echter niet geheel correct: de voorwaarden voor de vermindering verschillen aanzienlijk. Het zal voor de partijen dus belangrijk zijn om eerst naar de voorwaarden te kijken vooraleer te kiezen tussen het schenken of het laten vererven.

5.3.1.1. Voorwaarden

Indien er aandelen van een vennootschap geschonken worden, dient de schenking maar 10% van de stemrechten in de algemene vergadering te behelzen om onder het toepassingsgebied van het verminderde tarief te vallen. Indien er geopteerd wordt om de aandelen aan te houden tot de dood, moeten de vererfde aandelen minstens 25% van de stemrechten in de algemene vergadering behelzen. Indien 25% stemrechten niet behaald wordt, kan er geen beroep gedaan worden op het verlaagd tarief van drie procent. Indien de persoon die zijn vermogen wil organiseren voor de volgende generatie minder dan 25% van de stemrechten in de vennootschap in handen heeft, is het dus aangeraden om eerder te schenken dan te laten vererven.

De voorwaarde inzake de kleine en middelgrote ondernemingen of vennootschappen bij het vererven onder het verlaagde tarief, is niet ingeschreven als voorwaarde voor een schenking van een onderneming of vennootschap met toepassing van het verlaagde tarief. Een onderneming of een vennootschap met meer dan 250 werknemers in dienst, 40 miljoen euro omzet of 27 miljoen euro balanstotaal kan dus beter geschonken worden dan vererfd. Indien een grote moederonderneming of moedervenootschap 25% of meer van de aandelen bezit in een dochtervennootschap is het ook aangeraden de aandelen van de dochtervennootschap te schenken aangezien de dochtervennootschap aanzien wordt als een grote vennootschap.

De tewerkstellingsvoorwaarde die opgelegd wordt bij het vererven van een onderneming of vennootschap is ook niet terug te vinden als voorwaarde bij het schenken van een onderneming of vennootschap onder het verlaagde tarief. Bij het schenken van een onderneming of een vennootschap moet er dus geen 75% van het aantal voltijdse eenheden behouden blijven tot vijf jaar na de overdracht. Indien een vennootschap of een onderneming niet aan deze voorwaarde zal kunnen voldoen, is het dus aangewezen om te kiezen voor een schenking in plaats van een vererving. Deze optie geeft ook meer ademruimte voor de opvolgers, aangezien zij bijvoorbeeld kunnen investeren in technologische productietechnieken waarbij zij zo de loonkost kunnen verlagen. Deze

²³⁶ Art. 60bis, §5, 4^o in fine Br. W. Succ.; B. GOFFAUX, *Transmission des entreprises à titre gratuit. Entre vifs ou pour cause de mort. Application des dispositions régionales*, Brussel, Larcier, 2008, 101.

zienswijze past echter niet in het initiële idee van de Europese aanbeveling waarbij juist het behoud van werkgelegenheid centraal stond.

De voorwaarden voor het schenken van een onderneming of vennootschap aan het verlaagde tarief zijn in vergelijking met de voorwaarden van het vererven van een onderneming of vennootschap als soepeler te aanzien. Ondanks het feit dat eenzelfde verlaagd tarief is voor het schenken en het erven, lijkt het dan ook beter om te schenken dan te vererven.

5.3.2. Gewoon tarief

Als bijzonder stimulerend kan de regeling van het Brussels Hoofdstedelijke Gewest echter niet omschreven worden. Een verschil tussen het schenken van aandelen van een vennootschap volgens het gewone evenredige tarief en het verminderd tarief zoals omschreven in art. 140bis Br. W. Reg. is er namelijk in veel situaties niet. Het evenredige tarief is namelijk ook drie procent indien er geschonken wordt in rechte lijn, tussen echtgenoten of tussen samenwonenden.²³⁷ Het bedraagt zeven procent indien er geschonken wordt aan andere personen.²³⁸ Het lijkt dan ook aangewezen om eerder te schenken tegen het evenredige tarief, zonder de vermindering aangezien men dan niet moet voldoen aan al de voorwaarden.

5.3.3. Buitenlandse notaris

Het kan echter nog voordeliger, met name via een schenking voor een buitenlandse notaris. Op deze manier wordt er toch een notariële akte opgesteld, maar zonder het betalen van registratierechten.²³⁹ Op deze manier kan er dus een overgang gerealiseerd worden zonder schenkingsrechten. Het gevaar zit verscholen in art. 7 Br. W. Succ. Dit artikel bepaalt namelijk dat schenkingen die gedaan werden door de erflater tot drie jaar voor zijn overlijden geacht worden deel uit te maken van zijn nalatenschap indien er geen registratierechten betaald werden op deze schenkingen. De schenking voor een buitenlandse notaris wordt dus geïmagineerd door deze fictiebepaling. Een verzekering kan echter worden afgesloten om deze driejarige periode te verzekeren. Deze verzekering dient echter wel aangegaan te worden door de begiftigden van de schenkingen, aangezien de uitkering anders tot het actief van de nalatenschap behoort. De verschuldigde successierechten zullen dan worden betaald door de verzekering. Deze verzekeringen zijn goedkoper dan het betalen van de successierechten waardoor er het risico van overlijden binnen de driejarige periode perfect gedekt kan worden. De gezondheid en leeftijd van de schenker en de mogelijks verschuldigde successierechten worden in rekening genomen voor het bepalen van de premies. Sommige verzekeraars voorzien zelfs een clause om de verzekering te beperken tot accidentele overlijdens. Indien iemand palliatief is, zou deze persoon namelijk nog voor zijn overlijden een schenking kunnen doen voor een Belgische notaris en hier schenkingsrechten op betalen. Dit is zeer eigenaardig. Door de schenking voor de buitenlandse notaris is de schenking namelijk op burgerlijk vlak volkomen rechtsgeldig voltrokken. Hoe kan de oorspronkelijke schenker zijn aandelen dan nog eens schenken? De aandelen waren namelijk al uit zijn vermogen verdwenen. De stelling dat in de Belgische akte enkel maar bevestigd wordt dat er geschonken is, moet dus verdedigd worden. Door het gebruik van een notariële akte kan men bij de toepassing van de fictiebepaling zoals omschreven in art. 7 Br. W.

²³⁷ Art. 131, §2, 1° Br. W. Reg.

²³⁸ Art. 131, §2, 2° Br. W. Reg.

²³⁹ Art. 19, 7° W. Reg.

Succ. nog steeds onder het toepassingsgebied vallen van art. 60bis Br. W. Succ. Het uiteindelijke verschuldigde successierecht van drie procent zal er dus voor zorgen dat de premies voor een verzekering tussen nul en drie procent zullen liggen.

Het schenken via een buitenlandse notaris of via een geregistreerde akte leunt ook dichter aan bij de werkwijze van de estate-planning. Een estate-planning bestaat meestal uit drie elementen. Het vermogen zal worden overgedragen, zodat er bij het overlijden niet veel meer overblijft waarop er successierechten of rechten van overgang betaald moeten worden. De schenker zal in veel gevallen echter een inkomen en controle willen behouden. Het gebruik van een schenking met voorbehoud van vruchtgebruik combineert al deze elementen. De blote eigendom wordt namelijk overgedragen, maar zonder het verlies van een inkomen en controle. De vruchtgebruiker behoudt namelijk het recht om de vruchten op te strijken en de controle te voeren over de geschonken goederen. Enkel de blote eigendom schenken met toepassing van het verminderde tarief van art. 140bis Br. W. Succ. is echter niet mogelijk in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest.²⁴⁰ Het verlaagde tarief voor schenkingen van ondernemingen en vennootschappen verleent dus minder mogelijkheden bij successieplanning. Het volgende voorbeeld verduidelijkt deze stelling.

Voorbeeld

Op zijn 60^{ste} verjaardag vindt Jan De Soete dat het tijd is om de fakkel door te geven aan zijn drie kinderen. Meer dan 30 jaar heeft hij hard gewerkt. Zijn drie kledingwinkels in het hartje van Brussel mogen dan ook gezien worden. Zijn drie kinderen zijn opgegroeid tussen de maatpakken en staan dus ook te popelen om de winkels verder uit te bouwen. Elk van hen gaat een winkel uitbaten. Jan De Soete probeert zijn kinderen echter te temperen. Ze kennen hun stiel wel, maar hun jeugdig enthousiasme en de drang om zich te bewijzen baart hem zorgen. Hij zou het liefst de komende vijf jaar nog controle hebben over belangrijke beslissingen zoals het veranderen van het aanbod in de winkels. Deze beslissingen kan hij nemen terwijl hij op zijn privéjacht geniet van een glas wijn. Voor het onderhoud van zijn privéjacht wenst hij toch nog gelden te verkrijgen uit zijn winkels. De eigendom van zijn winkel wil hij echter aan zijn kinderen schenken. Jan De Soete ziet het als een teken van vertrouwen in zijn kinderen.

Het voorbeeld geeft aan dat een schenking met voorbehoud van vruchtgebruik een goede oplossing kan zijn om aan successieplanning te doen. De blote eigendom komt namelijk aan de kinderen toe, maar Jan De Soete behoudt de controle en het recht op dividenduitkeringen. Deze wijze van schenking is in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest enkel maar mogelijk via het gewone tarief of via een buitenlandse notaris.

5.3.4. Besluit

Besloten kan worden dat in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest het schenken van een familiebedrijf via een buitenlandse notaris het voordeligst is. Deze schenking moet wel gekoppeld worden aan een verzekering om het risico van overlijden binnen de drie jaar na de schenking te dekken. Dit is voordeliger dan het vererven met toepassing van het verlaagd tarief, aangezien er bij het vererven wel nog aan voorwaarden voldaan moet worden.

²⁴⁰ Art. 140bis, 2° Br. W. Reg.

Hoofdstuk 6. Waar het beste schenken?

Het eerste artikel van de Belgische grondwet geeft aan dat België een federale staat is, samengesteld uit de gemeenschappen en de gewesten. De "leiding" in België ligt dus niet exclusief bij de federale regering en het federale parlement, maar is verdeeld tussen verschillende deelgebieden. De parlementen en de regeringen van de gewesten en de gemeenschappen staan op voet van gelijkheid met het federale parlement en de federale regering. Een gevolg hiervan is dat inwoners van een gewest of gemeenschap, de andere gemeenschappen en gewesten als het "buitenland" moet beschouwen. De regelgeving van een gewest waar de inwoner niet woont is immers net zo min op hem van toepassing als de regelgeving van een ander land dan België.

Belgen kunnen bijgevolg aan fiscale planning doen door te emigreren in hun eigen land. De regelgeving op het vlak van een schenking van een familieonderneming verschilt namelijk per gewest. Aan het gewest waarin de schenker, op het ogenblik van de schenking zijn fiscale woonplaats heeft, worden de registratierechten toegewezen.²⁴¹ Indien de schenker op meerdere plaatsen zijn fiscale woonplaats gehad heeft, wordt enkel de plaats waar hij het langste zijn fiscale woonplaats heeft gehad gedurende vijf jaar voor de schenking in rekening genomen. Indien de schenking van een familiebedrijf een weloverwogen stap is in de successieplanning, zal het vaak geen onoverkomelijke last zijn om de piste van het emigreren in eigen land in overweging te nemen. Hier moet ook aan gedacht worden bij het uitwerken van de regelgeving van de gewesten. Tussen de gewesten zal namelijk net zoals tussen de verschillende lidstaten van de Europese Unie, fiscale concurrentie ontstaan.²⁴² Om de beste fiscale optimalisatie te onderzoeken is een vergelijking tussen de verschillende regelgevingen in België inzake de schenking van een familiebedrijf een must.

Cijfermatig ogen het Vlaamse Gewest en het Waals Gewest het meest voordelig. Er geldt namelijk een nultarief bij het schenken van een familiebedrijf.²⁴³ In het Brussels Hoofdstedelijk Gewest geldt er enkel een verlaagd tarief van drie procent bij het schenken van een familiebedrijf.²⁴⁴ De vergelijking stopt hier echter niet, aangezien aan iedere vrijstelling of vermindering een aantal voorwaarden vasthangt. Deze voorwaarden zijn in het vierde tot en met het zesde hoofdstuk uitgewerkt volgens een vaste driedeling, met name voorwaarden die vervuld moeten worden voor, tijdens en na de overdracht.

6.1. Voorwaarden die vervuld moeten worden voor de overdracht

Het toepassingsgebied van de regelgeving in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is verouderd in vergelijking met de regelgeving in de andere gewesten. In het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is echter enkel een schenking van het familiebedrijf in volle eigendom mogelijk bij een toepassing van het verlaagd tarief. De andere gewesten zijn veel flexibeler. In het Waalse Gewest vindt namelijk het nultarief voor familiale ondernemingen en vennootschappen al toepassing bij een schenking van een zakelijk recht. Zakelijke rechten op schuldvorderingen op een familiale onderneming of vennootschap kunnen eveneens in het Waalse Gewest aan het nultarief worden overgedragen. De Vlaamse

²⁴¹ Art. 5, §2, 8° Bijz. wet 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, *BS* 17 januari 1989, 850.

²⁴² L. DE BROE,

www.tijd.be/opinie/algemeen/Politiek_Europa_draagt_in_fiscale_concurrentie_verpletterende_verantwoordelijkheid.9577907-7765.art?highlight=luc%20de%20broe.

²⁴³ Art. 2.8.6.0.3, §1 VCF; Art. 140bis, §1 W. W. Reg.

²⁴⁴ Art. 140bis Br. W. Reg.

decreetgever verleent enkel een nultarief voor schenkingen van familiale ondernemingen of vennootschappen in volle of naakte eigendom en vruchtgebruik. Andere zakelijke rechten komen dus niet in aanmerking.

Vlaanderen is het enige gewest dat als voorwaarde stelt dat er een bepaald vermogen in de familie aanwezig moet zijn. Een bepaald percentage van aandelen moet namelijk volgens de participatievoorwaarde²⁴⁵ in volle eigendom worden aangehouden door de familie van de schenker. De andere gewesten beogen via een andere voorwaarde hetzelfde resultaat. De participatievoorwaarde van het Waalse Gewest vereist dat de schenking minstens 10% van de stemrechten in de algemene vergadering behelst.²⁴⁶ Een aandeelhoudersovereenkomst moet ook worden opgesteld indien de schenking minder dan 50% van de stemrechten omvat.²⁴⁷ Hiervan kan wel worden afgezien indien er minstens 50% van de stemrechten in de algemene vergadering door de familie van de schenker kan worden uitgeoefend. De ordonnantiegever van het Brussels Hoofdstedelijk gewest vereist net zoals de Waalse decreetgever een bepaalde omvang van de schenking in combinatie met een aandeelhoudersovereenkomst.²⁴⁸ De uitzondering met betrekking tot de stemrechten van de familie is echter niet terug te vinden in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest. In wezen beogen de drie gewesten hetzelfde, met name het verzekeren van het vervullen van de voorwaarden tot behoud van de vrijstelling of vermindering. Aandeelhouders die niet tot de familie behoren zullen vaak namelijk geen drijfveer hebben tot het ondertekenen van de aandeelhoudersovereenkomst. Ze krijgen er enkel lasten, maar geen winsten bij. Het gevolg daarvan is dat in het Waals en Brussels Hoofdstedelijk Gewest in de praktijk ook vaak 50% van de stemrechten binnen dezelfde familie worden aangehouden. De Vlaamse regeling is bijgevolg het meest soepele aangezien er geen minimum vereist wordt qua omvang van de schenking.

Alle gewesten vereisen dat de geschonken onderneming of vennootschap een activiteit blijft uitoefenen.²⁴⁹ De zuivere management- of patrimoniumvennootschappen komen in geen enkel gewest in aanmerking voor een vermindering of vrijstelling van schenkingsrechten.

Enkel in het Waals Gewest moet de geschonken vennootschap of onderneming voorzien in een tewerkstelling voor de toepassing van het nultarief.²⁵⁰ De andere gewesten kennen geen tewerkstellingsvoorwaarde.

6.2. Voorwaarden die vervuld moeten worden tijdens de overdracht

In de drie gewesten is het vereist dat de schenking wordt vastgelegd in een notariële akte.²⁵¹ Het is ook vereist voor de toepassing van de vrijstelling of de vermindering in de drie gewesten dat er door de belastingplichtige bevestigd wordt dat aan alle voorwaarden voor een toepassing is voldaan.

6.3. Voorwaarden die vervuld moeten worden na de overdracht

In de drie gewesten moet er een aantal voorwaarden gevolgd worden voor het behoud van de vrijstelling of vermindering.²⁵² De duurtijd van deze voorwaarden verschilt wel. De Vlaamse

²⁴⁵ Art. 2.8.6.0.3, §1, tweede lid VCF.

²⁴⁶ Art. 140bis, §2, 2^o, eerste streep W. W. Reg.

²⁴⁷ Art. 140bis, §2, 2^o, tweede streep W. W. Reg.

²⁴⁸ Art. 140ter, 3^o Br. W. Reg.

²⁴⁹ Art. 2.8.6.0.3, §2 VCF; Art. 140bis, 1^o en 2^o W. W. Reg.; Art. 140bis, 2^o Br. W. Reg.

²⁵⁰ Art. 140bis, §2, 1^o W. W. Reg.

²⁵¹ Art. 2.8.6.0.4, 1^o en 2^o VCF; Art. 140bis, §1 W. W. Reg.; Art. 140bis en 140ter Br. W. Reg.

²⁵² Art. 2.8.6.0.6 VCF; Art. 140quinquies W. W. Reg.; Art. 140quinquies Br. W. Reg.

decreetgever voorziet in de kortste periode, met name drie jaar na de schenking. In het Waals en Brussels Hoofdstedelijk Gewest bedraagt de duurtijd vijf jaar na de schenking.

In het Vlaamse gewest is het noodzakelijk onafgebroken een activiteit verder te zetten gedurende drie jaar voor het behoud van de vrijstelling. De zetel van de vennootschap moet binnen de Europese Economische Ruimte blijven. Het kapitaal van de onderneming of de vennootschap mag ook niet verminderd worden door uitkeringen of terugbetalingen. De geschonken onroerende goederen mogen ook niet tot bewoning bestemd of aangewend worden.

De Waalse decreetgever voorziet in dezelfde voorwaarden, maar vereist een extra voorwaarde in vergelijking met het Vlaamse Gewest. Voor het behoud van de vrijstelling mag de tewerkstelling namelijk niet dalen tot minder dan 75%.

De oude federale regeling die nog steeds van toepassing is in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest voorziet in een andere benadering van de voorwaarden tot behoud. Daarbij wordt niet alleen gefocust op de verderzetting van de vennootschap of onderneming, maar ook in wiens handen de eigendom blijft. Voor het behoud van de vermindering moet het familiebedrijf namelijk ononderbroken een activiteit blijven uitvoeren, maar zonder vervreemding. Het familiebedrijf moet namelijk in de familie blijven en mag niet zomaar verkocht worden. De oude federale regeling focust zich dus zowel op het familiebedrijf als op de familie, terwijl de regelingen van het Vlaamse en Waalse gewest zich enkel focussen op het familiebedrijf zelf.

6.4. Besluit

Twee belangrijke ijkingspunten bij het vergelijken van de verschillende systemen zijn het belastingpercentage en de duurtijd van daaraan verbonden restricties. Het Vlaams Gewest scoort hierbij het beste. De restrictieperiode bedraagt maar drie jaar, terwijl het in de andere gewesten vijf jaar betreft. Er kan ook geschonken worden aan een nultarief. In het Waals Gewest kan dit eveneens, terwijl dit niet mogelijk is in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest. Het schenken van een familiebedrijf met toepassing van het verlaagde tarief in het laatstgenoemde gewest is bovendien niet aan te raden in het kader van een successieplanning. Enkel de volle eigendom kan worden overgedragen. Beperkte zakelijke rechten vallen uit de boot. Deze beperking vormt een belangrijke moeilijkheid binnen de successieplanning, waarbij er vaak vraag is naar een controle- en inkomensbehoud. De andere gewesten zijn flexibeler en geven de successieplanning meer ademruimte.

De verschillen tussen het Vlaams en het Waals Gewest situeren zich nog in de voorwaarden voor de toepasbaarheid en het behoud van het nultarief zoals hoger uiteengezet. Bedrijfsschenking per bedrijfsschenking moet bekeken worden welke voorwaarden het beste passen bij de concrete situatie. Een belangrijk onderscheid tussen het Waalse en het Vlaamse gewest is bijvoorbeeld de mogelijkheid om schuldvorderingen over te dragen met toepassing van het nultarief. Enkel de Waalse decreetgever heeft in deze mogelijkheid voorzien. De raad dat iedere situatie in concreto moet worden bekeken, wordt duidelijk in een voorbeeld.

Voorbeeld

Johan Liebens wenst zijn vennootschap met als statutair doel het aanleggen van zwembijvers te schenken aan zijn enige zoon, Greg. Doorheen de jaren heeft Johan grote bekendheid verworven met zijn prachtig vormgegeven zwembijvers. De vraag naar zijn producten is dan ook groot. De laatste jaren draait Greg op volle toeren mee in het familiebedrijf en levert hij visitekaartjes af waarop hij vermeld staat als zaakvoerder van de vennootschap. Johan wenst, nu hij de leeftijdsgrens van 59 jaar bereikt heeft, meer te genieten van zijn oude dag samen met zijn vrouw. Het maakt hem echter niet uit waar hij het gros van zijn tijd gaat doormaken. Zijn witte villa in Knokke, zijn penthouse in Wilsele en zijn vierkantshoeve in Vielsalm maken hem namelijk allemaal even gelukkig. Greg staat te popelen om de onderneming over te nemen, maar denkt meteen aan een grote reorganisatie. Schaalvergroting door middel van het inzetten van robots in plaats van dure arbeidskrachten wenst hij te realiseren. De helft van de arbeidsplaatsen staan daardoor op de tocht, maar het komt de winst ten goede.

In bovenstaand voorbeeld is het duidelijk dat er door emigratie binnen België gekozen kan worden onder welke regeling de schenking zal vallen. Indien Johan juist uitstippelt waar hij het meeste verblijft in de vijf jaar voor zijn schenking kan hij de toepasbaarheid van de regelgeving sturen. In dit voorbeeld wordt het duidelijk dat het organiseren van een schenking die onder de bevoegdheid van het Vlaamse Gewest valt fiscaal het voordeligst is. In Vlaanderen is er namelijk geen verplichting tot het in stand houden van de werkgelegenheid na de schenking voor het behoud van het nultarief. Het is dus aangewezen om eerst de situatie te bekijken en bijgevolg pas de regelgeving af te toetsen.

Besloten kan worden dat het in het Vlaamse Gewest het schenken het voordeligst is, omwille van de driejarige termijn en het nultarief. De regeling van het Waalse Gewest staat op de tweede plaats. De periode van restricties bedraagt er namelijk vijf jaar. De regeling van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest hinkt achterop. Deze rode lantaarnpositie is te danken aan een restrictieperiode van vijf jaar gecombineerd met een gebrek aan flexibiliteit waardoor successieplanning bemoeilijkt wordt.

Hoofdstuk 7. Waar het beste sterven?

Net zoals bij het schenken van een familiebedrijf kan er ook bij het laten vererven aan fiscale optimalisatie worden gedaan door emigratie in eigen land. Waar de fiscale woonplaats gevestigd is in de vijf jaar voor de vererving is bepalend voor de toepasbaarheid van de regelgeving. Het gewest waar de overledene het langste zijn fiscale woonplaats heeft gehad in die vijfjarige periode zal namelijk zijn regelgeving mogen toepassen.²⁵³ In de praktijk lijkt deze piste wel veel moeilijker te realiseren. Hoe weet een bedrijfsleider namelijk wanneer hij zal sterven? Zelfs indien de erflater terminaal is, lijkt deze manier van optimalisatie niet aangewezen. Hoelang de erflater nog te leven heeft, valt namelijk moeilijk in te schatten. Een vergelijking zal toch gemaakt worden tussen de regelgevingen van de drie gewesten.

Cijfermatig lijkt sterven in het Waals Gewest het voordeligst, aangezien er daar een nultarief geldt voor de vererving van een familiale onderneming of vennootschap.²⁵⁴ Het Brussels Hoofdstedelijk Gewest kent enkel een verlaagd tarief van drie procent.²⁵⁵ In het Vlaamse Gewest wordt er een onderscheid gemaakt tussen twee categorieën erfopvolgers.²⁵⁶ Voor de verkrijging in rechte lijn en tussen echtgenoten en samenwonenden geldt er een verminderd tarief van drie procent bij de vererving van een familiebedrijf. Alle andere personen zullen voor dezelfde vererving zeven procent successierechten moeten betalen. Het Brussels Hoofdstedelijk Gewest lijkt cijfermatig het tweede meest voordelige gewest om te sterven. Het Vlaams Gewest lijkt door zijn tarief van zeven procent het minst voordelig om te sterven.

In alle drie de gewesten is er een fictiebepaling ingevoerd.²⁵⁷ Ongeregistreerde schenkingen worden bij het actief van de nalatenschap gevoegd indien ze werden gedaan in een bepaalde periode voor het overlijden. In Het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en het Waalse Gewest bedraagt deze verdachte periode drie jaar. De Vlaamse decreetgever heeft echter voor familiale ondernemingen en vennootschappen in een uitzondering voorzien en de verdachte periode verlengd tot zeven jaar. Het Vlaamse Gewest bekroont zich hier opnieuw tot het minst voordelige gewest om te sterven.

Deze verdere vergelijking verloopt weer volgens de veelgebruikte driedeling in deze thesis, met name door een bespreking van de voorwaarden die vervuld moeten worden voor, tijdens en na de vererving.

7.1. Voorwaarden die vervuld moeten worden voor de vererving

Allereerst hebben de regelingen van de verschillende gewesten een verschillend toepassingsgebied. De Vlaamse decreetgever voorziet enkel in een verlaagd tarief bij vererving van volle eigendom, blote eigendom of vruchtgebruik op aandelen van een vennootschap of onderneming.²⁵⁸ De Waalse decreetgever ziet het dan weer ruimer en past het nultarief toe op alle zakelijke rechten op de aandelen van een vennootschap of onderneming.²⁵⁹ Ook schuldvorderingen op een onderneming of vennootschap vallen onder het toepassingsgebied van het nultarief. Het Brussels Hoofdstedelijk

²⁵³ Art. 38, 1° W. Succ.; Art. 3.3.1.0.5 VCF.

²⁵⁴ Art. 60bis, §1 W. W. Succ.

²⁵⁵ Art. 60bis, §1 eerste lid Br. W. Succ.

²⁵⁶ Art. 2.7.4.2.2, §1 VCF.

²⁵⁷ Art. 2.7.1.0.5, §2 VCF; Art. 7 W. W. Succ.; Art. 7 Br. W. Succ.

²⁵⁸ Art. 2.7.4.2.2, §1 VCF.

²⁵⁹ Art. 60bis, §1, 1° en 2° W. W. Succ.

Gewest kent echter een beperkter toepassingsgebied.²⁶⁰ Enkel de volle eigendom op aandelen van een vennootschap of een onderneming kunnen aan het verlaagd tarief vererfd worden.

De Waalse en de Vlaamse decreetgever voorzien qua voorwaarden in een spiegelbeeld van de regeling van het schenken van een familiebedrijf. De voorwaarden zijn namelijk identiek bij het vererven van een onderneming. Hetgeen vermeld is in hoofdstuk 7.1 geldt hier dus onverkort. Als buitenbeentje voorziet het Brussels Hoofdstedelijk Gewest in andere voorwaarden voor het vererven dan voor het schenken.

Laatstgenoemd gewest voorziet namelijk in twee voorwaarden. Eén voorwaarde houdt in dat de vererfde onderneming of vennootschap een activiteit moet uitvoeren.²⁶¹ Deze voorwaarde is ook terug te vinden in de andere gewesten. Het afwijkende element zit namelijk in de tweede voorwaarde. Het Brussels Hoofdstedelijk Gewest legt namelijk een voorwaarde op met betrekking tot de grootte van de onderneming en niet met betrekking tot participaties van de familie van de erflater.²⁶² De vererfde onderneming of vennootschap moet ook nog bestempeld kunnen worden als een kleine of middelgrote onderneming of vennootschap om een toepassing te kunnen maken van het verlaagde tarief.²⁶³ Hiervoor mag een onderneming of vennootschap niet meer dan 250 werknemers in dienst hebben. Er mag ook niet meer dan 40 miljoen euro omzet worden gerealiseerd of een balanstotaal van 27 miljoen euro worden overschreden. Een grote onderneming of vennootschap mag ook niet 25% of meer van de aandelen bezitten.

7.2. Voorwaarden die vervuld moeten worden tijdens de vererving

Bij het vererven zal er in het Waals en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest een attest gevoegd moeten worden bij de aangifte van nalatenschap.²⁶⁴ Deze verplichting is niet meer opgenomen in de Vlaamse Codex Fiscaliteit.

7.3. Voorwaarden die vervuld moeten worden na de vererving

In alle gewesten moeten er voorwaarden vervuld worden voor het behoud van het nultarief of het verminderd tarief.²⁶⁵ De termijn van deze periode verschilt echter. In het Vlaams Gewest telt de restrictieperiode maar drie jaar. De andere gewesten leggen voorwaarden op tot vijf jaar na de vererving.

De Vlaamse en Waalse decreetgever voorzien ook hier weer in een spiegelbeeld van de schenking van een familiale onderneming of vennootschap. De voorwaarden die vervuld moeten worden na de vererving zijn namelijk identiek aan de schenking. De ordonnantiegever fungeert ook hier als buitenbeentje. In het Brussels Hoofdstedelijk Gewest moet namelijk aan vier voorwaarden voldaan worden voor het behoud van het verminderd tarief. Een eerste voorwaarde houdt in dat dezelfde hoofdactiviteit ononderbroken moet worden verdergezet. De tewerkstelling mag ook niet dalen tot onder de grens van 75% volgens de tweede voorwaarde. De activa belegd in de onderneming of het maatschappelijk kapitaal van de vennootschap mag eveneens niet dalen gedurende vijf jaar na de

²⁶⁰ Art. 60bis, §1, eerste lid Br. W. Succ.

²⁶¹ Art. 60bis, §1, eerste lid Br. W. Succ.

²⁶² Art. 60bis, §2 Br. W. Succ.

²⁶³ Art. 60bis, §2 Br. W. Succ.; B. GOFFAUX, *Transmission des entreprises à titre gratuit. Entre vifs ou pour cause de mort. Application des dispositions régionales*, Brussel, Larcier, 2008, 97.

²⁶⁴ Art. 60bis, §1bis, 3° W.W.Succ.; Art. 60bis, §5, 4° Br. W. Succ.

²⁶⁵ Art. 2.7.4.2.3 VCF; Art. 60bis, §3 W.W. Succ.; Art. 60bis, §5 Br. W. Succ.

vererving. Er rust ook een meldingsplicht om jaarlijks te bewijzen dat nog aan alle voorwaarden wordt voldaan.

7.4. Besluit

Deze onderzoeksvraag moet eerder theoretisch bekeken worden, aangezien het in de praktijk vaak niet te berekenen is wanneer iemand sterft. Zelf bepalen waar de fiscale woonplaats hoofdzakelijk gevestigd is gedurende vijf jaar voor uw dood is geen sinecure.

Indien de gewesten toch vergeleken worden, kan best gekeken worden naar twee ijkingspunten, met name het belastingpercentage en de duurtijd van de voorwaarden opgelegd door de Gewesten. Bij het vererven is hier geen duidelijke winnaar tussen de gewesten. In het Vlaamse gewest is de duurtijd het kortste, i.e. drie jaar. In de andere gewesten bedraagt deze restrictieperiode vijf jaar. Enkel het Waals Gewest kent een nultarief toe bij het vererven van een familiale onderneming of vennootschap. In de andere gewesten kan er enkel aanspraak gemaakt worden op een verminderd tarief. In het Vlaams Gewest kan het zelfs oplopen tot zeven procent. Het Vlaamse Gewest verliest echter aan fiscale aantrekkelijkheid ingevolge van de verlengde verdachte periode. De regeling van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest valt ook ten zeerste te betreuren aangezien het enkel van toepassing is indien de volle eigendom wordt vererfd.

Besloten kan worden dat het Waalse Gewest als beste scoort als fiscaal gunstige plaats om te sterven met een familiebedrijf in de nalatenschap. Er geldt namelijk een nultarief en het toepassingsgebied is het ruimste. Het Vlaams Gewest volgt op de tweede plaats. Het Brussels Hoofdstedelijk Gewest wordt afgeraden om als sterfplaats te kiezen als erflater met een familiebedrijf omwille van het beperkte toepassingsgebied van art. 60bis Br. W. Succ.

Hoofdstuk 8. Voor- en nadelen van schenking

8.1. Belang familiebedrijven

De Belgische vereniging voor familiebedrijven heeft in 2011 een studie²⁶⁶ gepubliceerd om het belang van familiebedrijven aan te tonen. In 2011 was 77% van de Belgische vennootschappen met personeel een familiebedrijf. In het Waals Gewest waren in 2011 in verhouding het meeste familiebedrijven te vinden, met name 81% van de vennootschappen met personeel was een familiebedrijf. In het Vlaams en Brussels Hoofdstedelijk Gewest waren respectievelijk 78% en 64% van de vennootschappen met personeel een familiebedrijf.

In 2011 zorgden alle familiebedrijven samen voor 45% van de tewerkstelling in België. Regionaal bekeken zorgden de familiebedrijven in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest voor 27% van de tewerkstelling. In het Waals en Vlaams Gewest werd ongeveer de helft van de tewerkstelling door de familiebedrijven geleverd.

In het bruto binnenlands product, hierna bbp, drukken de familiebedrijven ook hun stempel. In 2011 realiseerden de familiebedrijven een derde van het bbp. Regionaal bekeken, was er vooral in het Waals en het Vlaams Gewest een grote bijdrage van de familiebedrijven. In beide gewesten werd 46% van het bruto regionaal product verwezenlijkt door familiebedrijven. Slechts 17% van het bruto regionaal product van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest was toe te schrijven aan familiebedrijven.

De studie van 2011 bevestigt ook de bekende volkswijsheid die inhoudt dat enkel de eerste en tweede generatie succesvol zijn. In 2011 was namelijk 63% van de familiebedrijven in handen van de eerste generatie. Het aantal familiebedrijven in handen van de tweede generatie bedroeg 27%. Amper tien procent van de familiebedrijven overleefde dus de overgang naar de derde generatie. Deze verhouding kan bij het schrijven van deze thesis niet meer kloppen. In 2011 verwachtte namelijk 22% binnen de vijf jaar een overdracht van de leiding over het bedrijf. Voor de overdracht van eigendom bedroeg dat percentage 25%. Indien de overdracht van leiding en eigendom samen werd bekeken, dan gaven de bedrijfsleiders aan dat ze een overdracht verwachtten binnen de vijf jaar. Van de familiebedrijven waarvan de leiding binnen de vijf jaar zou overgedragen worden, wist 44% nog niet wie de leiding ging overnemen. Bij de bedrijven waar de eigendom binnen de vijf jaar zou overgedragen worden, wist 51% de toekomstige eigenaar nog niet. De familiebedrijven die de toekomstige leidinggevendenden of eigenaars wel al kenden, gaven aan dat hun voorkeur bij een familiale opvolging lag.

Het Instituut voor het Familiebedrijf polste in 2015 nog eens naar de toekomstplannen van de familiebedrijven.²⁶⁷ Bij 70% van de bedrijven zal er een opvolging komen op korte of middellange termijn. Slechts een kleine tien procent ziet die opvolging als een verkoop aan iemand buiten de familie. Een familiale opvolging blijft dus belangrijk in de ogen van de bedrijfsleiders. Ook in 2015 is er nog een groot deel, met name 36%, van de familiebedrijven waar er geen plan is voor de toekomst.

²⁶⁶ FBNET, www.familiebedrijf.be/sites/default/files/news/EcoBelangFamiliebedrijven_NL.pdf.

²⁶⁷ INSTITUUT VOOR HET FAMILIEBEDRIJF, www.familiebedrijf.be/nieuws/opvolging-%C3%A9%C3%A9n-op-de-drie-familiebedrijven-onbeslist.

8.2. Voordelen schenking

Een schenking heeft als groot voordeel dat de bedrijfsleiders de overdracht van het familiebedrijf zelf kunnen uitstippelen waarin de schenking een plaats krijgt. De overdracht van de leiding over het bedrijf en de eigendom mag echter niet als een moment worden aanzien. De opvatting dat de overdracht een langdurig proces is, wordt door onderzoekers namelijk verdedigd.²⁶⁸

Een heilig draaiboek voor een succesvolle overdracht van een familiebedrijf bestaat echter niet. Gezien het feit dat er zo weinig familiebedrijven verder geraken dan de tweede generatie is het nuttig om eens naar de strategieën te kijken van familiebedrijven die er wel in slaagden. Een studie onder leiding van Prof. dr. Johan Lambrecht bracht een aantal werkwijzen die bedrijfsfamilies in hogere generaties hebben gevolgd in kaart.²⁶⁹ Door de studie wordt duidelijk dat een overdracht eerder een proces is en geen gebeurtenis.²⁷⁰

Dit proces²⁷¹ start al bij de geboorte van aspirant-opvolgers. Er moet dus in een soort opvoedingstraject worden voorzien zodat mogelijke opvolgers worden klaargestoomd. In het proces moet er ook plaats zijn voor duidelijke afspraken rond management en eigendom. In veel bedrijfsfamilies in hogere generaties worden opvolgers die al actief zijn in het bedrijf aandeelhouders. Hun aandelenpakket wordt dan geleidelijk aan uitgebreid. Er wordt ook vaak gekozen om enkel de actieve familieleden aandeelhouder te laten worden. Zo worden conflicten vermeden tussen actieve en passieve familieleden. Deze werkwijze biedt dus een goede mogelijkheid om een succesvolle overdracht te bewerkstelligen. Actieve familieleden kunnen namelijk zonder financiële inspanning meegroeien in het familiebedrijf. Vrijheid voor de mogelijke opvolgers is ook niet onbelangrijk in het overdrachtsproces. Opvolgers die uiteindelijk het roer in handen krijgen zonder ooit de vrijheid gehad te hebben om zelf oplossingen te bieden voor problemen, zijn namelijk vaak niet bestand tegen de toekomst. Vrijheid is daarom belangrijk voor zowel het familiebedrijf als de opvolgers zelf. In het proces moet er ook voorzien worden in een tijdige schriftelijke planning en schriftelijke afspraken. Bij het voorvallen van doemscenario's zoals bijvoorbeeld een sterfgeval of een echtscheiding van een familielid kan er dan sneller een familiale beslissing worden genomen.

Louter wachten tot de dood van de erflater om het familiebedrijf te laten overgaan, past niet binnen dit proces. De schenking biedt als voordeel dat het perfect past binnen een ambitieuze overgangsstrategie. De eigendom kan namelijk op het gewenste ogenblik en in schijven worden overgedragen.

²⁶⁸ J. LAMBRECHT, J. LIEVENS EN E. BEENS, *De familieboom snoeren. Naar eenvoudige structuren voor eigendom, bestuur en management van het familiebedrijf*, Tielt, Lannoo, 2007, 145.; J. LAMBRECHT EN L. BAUM, *Naar een familiedynastie. Gouden tips van en voor bedrijfsfamilies*, Tielt, Lannoo, 2004, 139.

²⁶⁹ J. LAMBRECHT EN L. BAUM, *Naar een familiedynastie. Gouden tips van en voor bedrijfsfamilies*, Tielt, Lannoo, 2004, 234.

²⁷⁰ J. LAMBRECHT EN L. BAUM, *Naar een familiedynastie. Gouden tips van en voor bedrijfsfamilies*, Tielt, Lannoo, 2004, 235.

²⁷¹ J. LAMBRECHT EN L. BAUM, *Naar een familiedynastie. Gouden tips van en voor bedrijfsfamilies*, Tielt, Lannoo, 2004, 235-242.

8.3. Nadelen schenking

8.3.1. Ongemotiveerde begiftigden

Een bedrijfsschenking biedt niet enkel voordelen, maar kan ook nadelen met zich meebrengen. Een verkoop van het bedrijf aan de volgende generatie kan meer opportuniteiten bieden dan een schenking.²⁷² Door de vorige generatie uit te kopen, komen namelijk enkel de gemotiveerde familieleden aan het roer van het bedrijf. Het aantal aandeelhouders blijft zo ook beperkt. Bij een schenking is er een grotere kans dat ongemotiveerde familieleden een rol willen spelen. Er zal ook niet altijd gesnoeid worden in het aantal aandeelhouders omdat de schenker zijn erfgenamen gelijk wil behandelen.

8.3.2. Inkorting

Het Belgische erfrecht is gebaseerd op de idee van een gelijke verdeling. Door dit uitgangspunt wordt een schenking van een deel van het familiebedrijf bemoeilijkt aan de volgende generatie. Aan de erfgerechtigden moeten immers grotendeels gelijke delen toekomen. Dit basisprincipe van het Belgische rechtssysteem noemt men de reserve. De reserve is het deel van de nalatenschap van de erflater waarover hij niet vrij kan beschikken ten aanzien van bepaalde erfgenamen.²⁷³ Dat wil zeggen dat het reservataire deel altijd moet toekomen aan de reservataire erfgenamen. De omvang van het deel waarover de erflater niet mag beschikken stijgt naarmate hij meer kinderen heeft.

Het grote probleem is dat de reservataire erfgenamen bij het openvallen van de nalatenschap om inkorting kunnen vragen. Een inkorting houdt in dat hetgeen te veel weggeschonken is, opnieuw verdeeld wordt onder de reservataire erfgenamen. Hiervoor wordt eerst een fictieve massa gevormd.²⁷⁴ Alle schenkingen die de erflater heeft gedaan tijdens zijn leven, worden opgeteld bij hetgeen nog werkelijk aanwezig was in de nalatenschap. Om de waarde te bepalen van de schenkingen, wordt de waarde van hetgeen geschonken is op het moment van het overlijden in achtgenomen.²⁷⁵ De fictieve massa wordt dan opnieuw verdeeld onder de kinderen. Deze waarderingmethode kan zeer zware gevolgen hebben voor de begiftigden van de bedrijfsschenking. Vanaf het moment van de schenking is de waarde stijging namelijk te danken aan het harde labuur van de begiftigde. De erflater en de reservataire erfgenamen hebben echter geen werk moeten leveren voor de waarde stijging. De begiftigde van de bedrijfsschenking wordt dus door het Belgische systeem afgestraft op het einde van het leven van de erflater.

De federale wetgever is aan deze problematiek tegemoet willen komen door een tweede lid te voegen in artikel 922 van het burgerlijk wetboek. Als uitzondering op het eerste lid bepaalt het tweede lid dat de waarde op het moment van de schenking in aanmerking moet worden genomen indien er geschonken werd met toepassing van art. 140bis W. Reg. Helaas is het artikel tot op heden nog niet verruimd naar het toepassingsgebied van de Vlaamse Codex Fiscaliteit. In het Vlaamse Gewest bestaat art. 140bis W. Reg. echter niet meer. Het zou echter in strijd zijn met het gelijkheidsbeginsel indien art. 2.8.6.0.3 VCF buiten het toepassingsgebied van art. 922, tweede lid BW zou vallen. Gelijke

²⁷² J. LAMBRECHT, J. LIEVENS EN E. BEENS, *De familieboom snoeren. Naar eenvoudige structuren voor eigendom, bestuur en management van het familiebedrijf*, Tielt, Lannoo, 2007, 88-90.

²⁷³ W. PINTENS, C. DECLERCK EN K. VANWINCKELEN, *Schets van het familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentie, 2012, 383.

²⁷⁴ W. PINTENS, C. DECLERCK EN K. VANWINCKELEN, *Schets van het familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentie, 2012, 395.

²⁷⁵ Art. 922, eerste lid BW; W. PINTENS, C. DECLERCK EN K. VANWINCKELEN, *Schets van het familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentie, 2012, 397.

situaties worden dan namelijk ongelijk behandeld. Voor deze ongelijke behandeling kan geen rechtvaardigingsgrond gevonden worden.

Bij de verkoop van aandelen van de familiale vennootschap of van de familiale onderneming speelt deze problematiek niet. Daarbij worden namelijk alle erfgenamen gelijk behandeld, want de verkoop zit in de nalatenschap. De kopers van het familiebedrijf worden ook beloond voor hetgeen ze verrichten aangezien de waardevermeerdering bij hun blijft.

8.3.3. Verarming van de schenker

De schenker moet ook nog over voldoende middelen beschikken na de schenking om zonder al te veel zorgen te sterven. Een familiebedrijf wegschenken klinkt namelijk bijzonder genereus, maar de schenker moet nadien ook nog in zijn levensonderhoud kunnen voorzien. Een schenking met last zou deze vrees kunnen opvangen. Een last gekoppeld aan een schenking biedt echter niet veel bescherming. De last is namelijk geen zakelijk recht, waardoor de schenker geen sterke bescherming geniet.²⁷⁶ Een schenking met voorbehoud van vruchtgebruik biedt wel meer bescherming aan de schenker. Het vruchtgebruik is namelijk een zakelijk recht.²⁷⁷

8.4. Besluit

Een schenking heeft als groot voordeel dat het perfect inpasbaar is in een overdrachtsproces waarbij niet enkel de eigendomsoverdracht centraal staat. Door te schenken kan er dus meer aandacht uitgaan naar het langdurig proces dat best gevolgd kan worden bij een bedrijfsoverdracht.

Er zijn echter ook nadelen verbonden aan een schenking. Het grootste nadeel is terug te vinden in het reservataire deel. Indien er niet geschonken wordt via het verlaagde tarief of de vrijstelling voorzien door de gewesten, zal de waarde van de schenking op het moment van het overlijden in aanmerking worden genomen. Actieve familieleden worden dus afgestraft, terwijl passieve familieleden beloond worden. Het gevaar van een schenking schuilt ook in de gelijke behandeling van de erfgenamen. De schenker zal iedereen gelijk willen behandelen, waardoor ongemotiveerde familieleden mee aan de leiding komen. Het aantal aandeelhouders zal daardoor ook groeien.

²⁷⁶ V. SAGAERT, B. TILLEMEN EN A.-L. VERBEKE, *Vermogensrecht in kort bestek: Goederen- en bijzondere overeenkomstenrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 334.

²⁷⁷ Art. 949 BW; V. SAGAERT, B. TILLEMEN EN A.-L. VERBEKE, *Vermogensrecht in kort bestek: Goederen- en bijzondere overeenkomstenrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 333.

Hoofdstuk 9. Vergelijking met buitenlandse regelingen

9.1. Nederland

Ook in Nederland is er een gunstregeling uitgewerkt voor een bedrijfsopvolging via schenking of vererving. In de successiewet werd een afzonderlijk hoofdstuk ingevoerd waarbij er een eenvormige vrijstelling wordt voorzien bij het schenken en het vererven.²⁷⁸ Deze vrijstelling is er gekomen aangezien anders vaak de reserves van een onderneming onttrokken werden van de onderneming om de schenkings- of erfrechten te betalen.²⁷⁹ De continuïteit van de ondernemingen kwam hierdoor in het gevaar. In het Vlaamse en het Waalse Gewest is er ook een eenvormig systeem waarbij de voorwaarden voor een vrijstelling of een vermindering gelijk zijn bij het schenken en het vererven. Enkel het Brussels Hoofdstedelijk Gewest voorziet niet in een spiegelbeeld.

9.1.1. Voorwaarden

Voor de toepassing van de vrijstelling moeten er echter wel drie voorwaarden voldaan worden.²⁸⁰

9.1.1.1. Objectieve onderneming

Een eerste voorwaarde houdt in dat de onderneming die geschonken of vererfd wordt een objectieve onderneming moet zijn.²⁸¹ Dit houdt in dat de onderneming zich voornamelijk moet bezighouden met ondernemingsactiviteiten. Een onderneming die zich enkel en alleen bezighoudt met beleggingen zal dus niet onder de bedrijfsovergangsregeling vallen. Een gelijkaardige voorwaarde is te vinden in de drie Belgische gewesten. In alle gewesten is er namelijk een activiteitsvoorwaarde.

9.1.1.2. Bezitsduur

Volgens een tweede voorwaarde zal de erflater minimum één jaar voor de vererving de eigendom over de onderneming verworven moeten hebben. Indien de onderneming geschonken wordt, zal de eigendom door de schenker voor een periode van vijf jaar voorafgaand aan de schenking aangehouden moeten worden. Geen enkel Belgisch gewest kent een dergelijke voorwaarde waarbij er een duurtijd van de eigendom van de schenker of erflater wordt vereist. In Nederland is het dus niet mogelijk om een familiale onderneming op te richten vlak voor de schenking of vererving ervan. Dit zou in de Belgische gewesten wel mogelijk zijn.

9.1.1.3. Voortzettingvoorwaarde

Een derde voorwaarde houdt een verplichting in voor de rechtsopvolgers. De erfopvolgers of de begiftigden zullen namelijk de verkregen onderneming vijf jaar moeten verderzetten. Indien er enkel een overdracht was van aandelen van een vennootschap zullen de erfopvolgers of de begiftigden de aandelen tot vijf jaar na de vererving of de schenking moeten aanhouden. De vennootschap zal de onderneming ook voor een periode van vijf jaar moeten verderzetten. In de Belgische gewesten zijn gelijkaardige voorwaarden te vinden. Alle drie de gewesten vereisen namelijk dat gedurende een periode na de overdracht de familiale onderneming of vennootschap actief blijft. De Nederlandse voorwaarde dat de geschonken of vererfde aandelen niet mogen overgedragen worden, is wel niet in alle gewesten terug te vinden. Enkel in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is er een identieke

²⁷⁸ Art. 35b-35f Successiewet 1956.

²⁷⁹ E.-J. NAVEZ, *La fiscalité des successions et des donations internationales, Théorie générale et applications en droit comparé*, Brussel, Bruylant, 2011, 454.

²⁸⁰ NEDERLANDSE BELASTINGDIENST, "Erf- en schenkbelasting en de bedrijfsopvolgingsregeling", 2014, http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/erf_schenkbel_bedrijfsopvolgingsreg_2014_suc_0351z41fd.pdf, 2.

²⁸¹ E.-J. NAVEZ, *La fiscalité des successions et des donations internationales, Théorie générale et applications en droit comparé*, Brussel, Bruylant, 2011, 455.

voorwaarde bij het schenken van een familiebedrijf. De geschonken aandelen mogen er namelijk niet overgedragen worden binnen een periode van vijf jaar na de schenking.²⁸²

9.1.2. Vrijstelling

Indien voornoemde voorwaarden zijn voldaan, kan er toepassing gemaakt worden van een vrijstelling. De omvang van de vrijstelling hangt af van de waarde van de onderneming, i.e. het ondernemingsvermogen. Als ondernemingsvermogen wordt ook de waarde van de aandelen aanzien. De Nederlandse wetgever maakt een onderscheid tussen twee waardebepalingen, met name de goingconcernwaarde en de liquidatiewaarde.²⁸³ De goingconcernwaarde is de waarde van het ondernemingsvermogen als samenhangend geheel. De goodwill wordt hier bij ingerekend. De liquidatiewaarde is de totale waarde van alle afzonderlijk gewaardeerde bedrijfsmiddelen of clusters van bedrijfsmiddelen. De Nederlandse wetgever neemt altijd de hoogste waarde bij het berekenen van de schenk- of erfbelasting.²⁸⁴

De verleende vrijstelling hangt uiteindelijk af van het ondernemingsvermogen. Er zijn vier situaties²⁸⁵ mogelijk, namelijk:

1. De goingconcernwaarde bedraagt niet meer dan 1.045.611 euro en is hoger dan de liquidatiewaarde. Er zal een vrijstelling verleend worden van 100% over de goingconcernwaarde.
2. De goingconcernwaarde bedraagt niet meer dan 1.045.611 euro en is lager dan de liquidatiewaarde. Er zal een vrijstelling verleend worden van 100% over de liquidatiewaarde.
3. De goingconcernwaarde bedraagt meer dan 1.045.611 euro en is hoger dan de liquidatiewaarde. Er wordt een vrijstelling verleend van 100% van de goingconcernwaarde tot 1.045.611 euro. Tevens wordt er een vrijstelling van 83% over de goingconcernwaarde verleend boven 1.045.611 euro.
4. De goingconcernwaarde bedraagt meer dan 1.045.611 euro en is lager dan de liquidatiewaarde. Een vrijstelling van 100% over het verschil tussen de goingconcern- en de liquidatiewaarde wordt verleend.²⁸⁶ Tevens wordt er een vrijstelling verleend van 100% van de goingconcernwaarde tot 1.045.611 euro. Deze vrijstelling worden gecombineerd met een vrijstelling van 83% over de goingconcernwaarde verleend boven 1.045.611 euro.

In de Belgische gewesten wordt er een geheel andere berekeningswijze gehanteerd. Er wordt enkel met een volledige vrijstelling gewerkt of met een verlaagd tarief zonder rekening te houden met de waarde van de schenking. Het Nederlandse systeem houdt meer rekening met de economische waarde van de schenking door een onderscheid te maken tussen de goingconcern- en de liquidatiewaarde.

²⁸² Art. 140ter, 3°, derde gedachtestreep, a) Br. W. Reg.; Art. 140quinquies, eerste lid, c) Br. W. Reg.

²⁸³ NEDERLANDSE BELASTINGDIENST, "Erf- en schenkbelasting en de bedrijfsopvolgingsregeling", 2014, http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/erf_schenkbel_bedrijfsopvolgingsreg_2014_suc_0351z41fd.pdf, 2.

²⁸⁴ E.-J. NAVEZ, *La fiscalité des successions et des donations internationales, Théorie générale et applications en droit comparé*, Brussel, Bruylant, 2011, 455.

²⁸⁵ Art. 35b, 1 successiewet 1956.; NEDERLANDSE BELASTINGDIENST, "Erf- en schenkbelasting en de bedrijfsopvolgingsregeling", 2014, http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/erf_schenkbel_bedrijfsopvolgingsreg_2014_suc_0351z41fd.pdf, 3.

²⁸⁶ Art. 35b, 1, b., 1° successiewet 1956.

9.1.3. Uitstel van betaling

Indien er enkel toepassing gemaakt kan worden van een vrijstelling van 83%, zullen er dus toch nog schenkings- of erfrechten betaald moeten worden. De belastingplichtigen kunnen er echter voor opteren een uitstel van betaling aan te vragen.²⁸⁷ De verschuldigde schenkings- of erfrechten worden dan pas opvorderbaar na tien jaar. Een optie tot uitstel van betaling is bij geen enkel Belgisch Gewest terug te vinden. De vraag moet gesteld worden met welk geld de alsnog verschuldigde schenk- of erfrechten betaald moeten worden indien er geen volledige vrijstelling wordt verleend. Dit wordt verduidelijkt met een voorbeeld.

Voorbeeld

Michel Van Den Brande had maar één doel in zijn leven, de grootste stellingbouwer van de lage landen worden. Om zijn doel te bereiken heeft hij heel zijn leven voortdurend geïnvesteerd in zijn naamloze vennootschap Kontrimo. Op aanraden van zijn boekhouder keerde hij vrijwel nooit dividenden uit, maar behield hij het vermogen in zijn vennootschap. Zijn zoon en dochter erfden het succesvolle bedrijf, maar bleven met een financiële kater achter. Ze moeten namelijk in het Vlaamse gewest drie procent erfrechten betalen op hun erfenis. Geld vinden ze echter niet, aangezien ze enkel maar aandelen erfden en ze geen uitkeringen mogen doen waarbij het kapitaal van de familiale vennootschap wordt verminderd.

In bovenstaand voorbeeld wordt duidelijk dat de Nederlandse regel waarbij er uitstel kan gevraagd worden bijzonder aan te bevelen is. Het geeft de belastingplichtigen immers ademruimte om het familiebedrijf verder te zetten en geld aan de kant te houden voor het betalen van de schenk- of erfrechten. In de Belgische gewesten wordt er echter geen rekening gehouden met de mogelijkheden van de verkrijgers om geld te vinden om de belastingen te betalen.

9.2. Duitsland

Duitsland heeft ook een regeling uitgewerkt voor de schenking of de vererving van een onderneming. De regeling heeft als doelstelling te voorzien in een evenwicht tussen de belastinginkomsten voor de staat en een gezonde liquiditeitspositie van zowel de onderneming als de rechtsopvolger.²⁸⁸ Deze doelstelling wordt nagestreefd door het verlenen van een voorwaardelijke vrijstelling van 85%. De belastingplichtigen kunnen echter een vrijstelling van 100% vragen. Indien gekozen wordt voor de beperkte vrijstelling van 85%, zal 15% van de schenk- of erfbelasting onmiddellijk opeisbaar zijn. Deze 15% wordt namelijk beschouwd als een vermogen dat niet tot de onderneming behoort. Een onmiddellijke afrekening hiervan schaadt volgens de Duitse wetgever noch de rechtsopvolger, noch de overgedragen onderneming.²⁸⁹ In de Belgische gewesten wordt er niet geredeneerd over hoeveel procent van het vermogen werkelijk noodzakelijk is voor de onderneming. Onroerende goederen die gebruikt worden voor bewoning worden wel vaak uitgesloten van de vrijstelling of de vermindering.

²⁸⁷ NEDERLANDSE BELASTINGDIENST, "Erf- en schenkbelasting en de bedrijfsopvolgingsregeling", 2014, http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/erf_schenkbel_bedrijfsopvolgingsreg_2014_suc_0351z41fd.pdf, 3.

²⁸⁸ F. SONNEVELDT EN B.B.A. DE KROON, "Bedrijfsopvolging in België en Duitsland", *WPNR* 2009, 6808, <https://openaccess.leidenuniv.nl/handle/1887/14669>, 6.

²⁸⁹ F. SONNEVELDT EN B.B.A. DE KROON, "Bedrijfsopvolging in België en Duitsland", *WPNR* 2009, 6808, <https://openaccess.leidenuniv.nl/handle/1887/14669>, 7.

Daarbij wordt dan dezelfde redenering als de Duitse wetgever gevolgd. De bewoonde onroerende goederen zijn namelijk niet noodzakelijk voor de familiale onderneming.

9.2.1. Kwalificatievereiste

Om recht te hebben op de vrijstelling moet het ondernemingsvermogen dat wordt overgedragen, voldoen aan een kwalificatievereiste.²⁹⁰ De vrijstelling is namelijk enkel van toepassing op eenmanszaken, participaties in associaties tussen ondernemingen en landbouwondernemingen. De vrijstelling kan ook verkregen worden voor de schenkingen of verervingen van aandelen van vennootschappen. Er dient dan echter wel aan een bijkomende voorwaarde voldaan te worden. De schenker of de erflater moet namelijk een aandelenbezit hebben dat minstens 25% van het kapitaal vertegenwoordigt.

9.2.2. Ondernemingsvermogen

De Duitse wetgever heeft een verschil ingevoerd tussen het beleggingsvermogen en het ondernemingsvermogen.²⁹¹ Deelnemingen van minder dan 25% in een vennootschap, de verhuur van onroerende goederen aan derden en kunstverzamelingen zijn voorbeelden van zo een beleggingsvermogen.²⁹² De Belgische gewesten kennen een vergelijkbaar onderscheid. Louter passieve familiale ondernemingen of vennootschappen zullen namelijk ook in België nergens tegen een nultarief of een verlaagd tarief geschonken of vererfd kunnen worden.

9.2.3. Voortzettingvoorwaarden

Net zoals in België dient er ook in Duitsland voldaan te worden aan een aantal voorwaarden voor het behoud van de vrijstelling. Zo moet er voldaan worden aan een activiteits- en een tewerkstellingsvoorwaarde.

9.2.3.1. Activiteitsvoorwaarde

De hoofdactiviteit van de geschonken of vererfde onderneming dient namelijk zeven jaar verder gezet te worden na de overdracht.²⁹³ Deze periode is veel langer dan bij de Belgische gewesten, waar de restrictieperiode schommelt tussen de drie en de vijf jaar. Indien de rechtsopvolgers een vrijstelling van 100% hebben aangevraagd wordt deze periode verlengd van zeven naar tien jaar. Indien niet aan deze voorwaarde voldaan kan worden, zal het schenkings- of erfrecht alsnog opvorderbaar worden. De vrijstelling kan ook niet behouden blijven indien een gedeelte van de onderneming wordt verkocht binnen de zeven of tien jaar na de overdracht. Een gelijkaardige voorwaarde is enkel terug te vinden bij het Brussels hoofdstedelijk Gewest. Daar mogen de geschonken aandelen ook niet verkocht worden tot vijf jaar na de schenking. Het schenkings- of erfrecht zal dan pro rata opvorderbaar worden. Bij een verkoop binnen de zeven of tien jaar na de overdracht is er echter wel in een uitzondering voorzien. Indien de rechtsopvolgers de

²⁹⁰ E.-J. NAVEZ, *La fiscalité des successions et des donations internationales, Théorie générale et applications en droit comparé*, Brussel, Bruylant, 2011, 519.

²⁹¹ F. SONNEVELDT EN B.B.A. DE KROON, "Bedrijfsopvolging in België en Duitsland", *WPNR* 2009, 6808, <https://openaccess.leidenuniv.nl/handle/1887/14669>, 7.

²⁹² §13b, abs. 2, (1,2,3,4,5) ErbStG.

²⁹³ F. SONNEVELDT EN B.B.A. DE KROON, "Bedrijfsopvolging in België en Duitsland", *WPNR* 2009, 6808, <https://openaccess.leidenuniv.nl/handle/1887/14669>, 7.

verkoopopbrengst van het verkochte deel van de ondernemingen binnen zes maanden herinvesteren in een onderneming, zal het schenkings- of erfrecht toch niet opvorderbaar worden.²⁹⁴

9.2.3.2. Tewerkstellingsvoorwaarde

De Duitse wetgever heeft ook in een voorwaarde voorzien waarbij de tewerkstelling wordt verzekerd.²⁹⁵ De totale som van lonen uitbetaald in de eerste vijf jaar na de overdracht moet namelijk minstens vier keer zo groot zijn dan de gemiddelde jaarlijkse som van de lonen uitbetaald in de vijf voorafgaande jaren. Voor elk jaar dat niet aan deze voorwaarde voldaan kan worden, zal de vrijstelling verminderen met een vijfde. Indien er gebruik gemaakt is van een vrijstelling van 100 % zal de voorwaarde verlengd worden. Voor het behoud van de vrijstelling dient dan in een periode van zeven jaar na de overdracht 700% van de gemiddelde jaarlijkse som van de lonen uitbetaald te worden. Het gemiddelde wordt berekend op de totale som van de lonen uitbetaald in de eerste zeven jaar voor de overdracht. Indien er een jaar niet voldaan kan worden aan deze voorwaarde zal de vrijstelling verminderen met een zevende.

De Waalse decreetgever voorziet nog in een tewerkstellingsvoorwaarde voor het behoud van de vrijstelling bij schenking en vererving van een familiale onderneming of vennootschap. In het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is er eveneens een tewerkstellingsvoorwaarde bij het vererven van een familiale vennootschap of onderneming. Deze voorwaarden worden echter wel anders ingevuld. De Duitse wetgever vereist een bepaalde som van de lonen terwijl de Waalse decreetgever en de Brusselse ordonnantiegever een bepaalde hoeveelheid jobs vereisen. In de andere gewesten van België wordt er geen tewerkstellingsvoorwaarde voorzien voor het behoud van de vrijstelling of het verminderde tarief.

²⁹⁴ F. SONNEVELDT EN B.B.A. DE KROON, "Bedrijfsopvolging in België en Duitsland", *WPNR* 2009, 6808, <https://openaccess.leidenuniv.nl/handle/1887/14669>, 8.

²⁹⁵ E.-J. NAVEZ, *La fiscalité des successions et des donations internationales, Théorie générale et applications en droit comparé*, Brussel, Bruylant, 2011, 520.

Hoofdstuk 10. Schenken van ondernemingen bevorderen via regelgeving

Voor het behoud van de vrijstelling of vermindering moet het geschonken familiebedrijf een activiteit verder zetten. Deze voorwaarde geldt in alle gewesten en geeft een positieve boost aan de economie. Ook fiscaal misbruik wordt hiermee vermeden. Het gevaar schuilt namelijk in de mogelijkheid dat belastingplichtigen enkel en alleen een ondernemingsstructuur opstellen voor het schenken van gelden waarvan het helemaal niet de bedoeling is dat er ook daadwerkelijk een activiteit mee wordt uitgevoerd. De voorwaarde dat er onafgebroken een activiteit moet zijn, tempert deze mogelijkheid.

De vraag moet echter gesteld worden of wetgeving wel zo negatief geconstrueerd moet zijn. Waarom gaan de gewesten niet uit van een positieve ingesteldheid. Burgers inspireren en zin geven te ondernemen zou de economie en werkgelegenheid enkel maar vooruit kunnen helpen. De vereiste van een onafgebroken activiteit staat haaks op deze positieve ingesteldheid. De gewesten pinnen zich te zeer vast op korte termijn in plaats van vooruit te kijken op lange termijn. Hun voorwaarden gelden immers maar voor drie of vijf jaar.

Het schenken kan bevorderd worden door een visie op lange termijn te integreren in de voorwaarden voor de schenking van een familiebedrijf. Laat ondernemingsfamilies doen waar ze goed in zijn, ondernemen. Ondersteun hen waar nodig, met name bij de feitelijke overdracht. Cijfers tonen echter aan dat het daar fout gaat: slechts tien procent van de Belgische familiebedrijven kent meer dan twee generaties. Laat ondernemersfamilies een plan opstellen, hierna generatieplan genoemd, waaruit de doelstellingen en de familiewaarden duidelijk blijken. De krijtlijnen van het generatieplan kunnen door de overheid worden vastgelegd. Over succesvolle overdrachten is er al wetenschappelijk onderzoek. De overheid zou zich best daarop baseren om te bepalen welke elementen er in het plan moeten worden opgenomen.

Om misbruik tegen te gaan, kan een voorwaarde opgelegd worden die bepaalt dat de schenkingsrechten alsnog verschuldigd zijn indien de overdracht mislukt. Een faillissement geldt als een mislukking.

Om de economie te boosten kan het toepassingsgebied van deze regeling ook drastisch verruimd worden. Waarom zouden we burgers geen geld laten schenken aan het nultarief met het oog op het opstarten van een onderneming? De vereisten die hierboven uiteengezet werden, zouden eveneens perfect kunnen gelden. Laat de begiftigden verplicht een ondernemingsplan opstellen. De vereisten van een zo een plan kunnen door de overheid bepaald worden. De overheid baseert zich wel best op wetenschappelijk onderzoek over de benodigdheden van startende ondernemers.

Om misbruik te vermijden kan ook in deze situatie bepaald worden dat de schenkingsrechten alsnog verschuldigd zijn indien de start van de onderneming mislukt. Een faillissement geldt dan uiteraard als een mislukking.

Samengevat ben ik van mening dat het schenken van ondernemingen bevorderd kan worden via een krachtige, maar minder omslachtige regelgeving. De regelgeving moet bovendien positief omschreven worden. In plaats beperkingen op te leggen, zouden er plannen gemaakt moeten worden. Het toepassingsgebied van de regelgeving kan ook verruimd worden naar startende ondernemingen.

Conclusie

De eerste onderzoeksvraag zoekt naar het antwoord of het in het Vlaamse, Waalse en Brussels Hoofdstedelijk Gewest het schenken van een familieonderneming voordeliger is dan het vererven ervan.

In het Vlaams Gewest is het financieel voordeliger om een familiebedrijf te schenken dan het te laten vererven. Aan het nultarief bij de schenking hangen echter een aantal voorwaarden vast, waardoor een genuanceerd antwoord zich opdringt. Het kan in bepaalde gevallen voordeliger zijn om te schenken via een buitenlandse notaris of zelfs te laten vererven zonder de toepassing van het verlaagd tarief indien er geen groot positief verschil is tussen de activa en de passiva.

In het Waals Gewest is het schenken van een familiebedrijf voordeliger dan het te laten vererven. De schenking moet dan wel gebeuren voor een buitenlandse notaris. De periode dat de verkrijgers dan moeten voldoen aan een aantal voorwaarden, wordt op die manier namelijk verkort van vijf tot drie jaar.

Op bezoek gaan bij een buitenlandse notaris is ook het meest voordelig voor burgers die een familiebedrijf willen schenken in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest. Het meest voordelig is namelijk een schenking via een buitenlandse notaris gekoppeld aan een verzekering voor het risico van overlijden binnen de drie jaar na de schenking op te vangen. Deze manier van schenken is voordeliger dan het laten vererven, aangezien bij het erven aan het verlaagd tarief voldaan moet worden aan een reeks voorwaarden.

In de tweede onderzoeksvraag wordt gezocht naar het gewest waar de burger het beste sterft of schenkt op het gebied van de overdracht van een familiebedrijf.

Het Vlaams Gewest is het meest voordelig om te schenken, omwille van de driejarige termijn waarin voorwaarden vervuld moeten worden en het nultarief dat wordt gehanteerd. Het Waals Gewest mag zich als tweede beste bekronen. Hier geldt namelijk ook een nultarief, maar de periode van restricties is langer dan in het Vlaams Gewest. De regeling van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is het minst voordelig, aangezien er een restrictieperiode van vijf jaar gecombineerd wordt met een gebrek aan flexibiliteit.

Waar de burger met een familiebedrijf in zijn patrimonium het beste sterft, is praktisch gezien minder relevant. Kiezen waar en wanneer te sterven is namelijk geen voor de hand liggende mogelijkheid. Vanuit economisch standpunt kan de erflater het beste sterven in het Waals Gewest. Het is namelijk het enige gewest waar er een nultarief in combinatie met een ruim toepassingsgebied geldt. Het Vlaams Gewest volgt op de tweede plaats vanwege haar verminderd tarief. Het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is het minst aantrekkelijk om te sterven als er nog een familiebedrijf in de nalatenschap aanwezig is. Het toepassingsgebied van art. 60bis Br. W. Succ. is namelijk beperkter dan in de andere gewesten.

Besloten kan worden dat het Waals Gewest best scoort als fiscaal gunstige plaats om te sterven met een familiebedrijf in de nalatenschap. Er geldt namelijk een nultarief en het toepassingsgebied is het

ruimst. Het Vlaams Gewest volgt op de tweede plaats. Het Brussels Hoofdstedelijk Gewest wordt afgeraden om als sterfplaats te kiezen als erflater met een familiebedrijf omwille van het beperkte toepassingsgebied van art. 60bis Br. W. Succ.

De derde onderzoeksvraag onderzoekt de voor- en nadelen van het schenken van een familiale onderneming. Het grote voordeel aan een schenking is dat het past in een overdrachtsproces waarbij niet enkel de eigendomsoverdracht centraal staat. Zo kan er meer aandacht geschonken worden aan het langdurig proces dat het best gevolgd kan worden bij een bedrijfsoverdracht. Het grootste nadeel van een schenking wordt gecreëerd door het reservataire deel. Indien er niet geschonken wordt via het verlaagde tarief of de vrijstelling voorzien door de gewesten, zal de waarde van de schenking op het moment van het overlijden in aanmerking genomen worden. Actieve begiftigden worden hierdoor afgestraft, terwijl passieve begiftigden worden beloond. De gelijke behandeling tussen familieleden kan ook een nadeel teweegbrengen: ongemotiveerde familieleden zullen immers mee aan de leiding komen. Het aantal aandeelhouders zal daardoor ook stijgen.

Het aanmoedigen van het schenken van een familieonderneming via regelgeving wordt in de vierde onderzoeksvraag onderzocht. Het schenken van ondernemingen kan bevorderd worden via een vermindering van regelgeving. De beperktere regelgeving moet daarenboven positief omschreven worden. Plannen zouden opgesteld moeten worden, in plaats van beperkingen na te leven. Het toepassingsgebied van de regelgeving kan ook verruimd worden naar startende ondernemingen. De economie en de werkgelegenheid kunnen er alleen maar wel bij varen.

Bibliografie

Wetgeving

Bijz. wet 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, *BS* 3 augustus 2001, 26615.; X., "Artikel 140bis W. Succ. Waalse Gewest", *Notariaat* 2005, afl. 11, 1.

Bijz. wet 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, *BS* 17 januari 1989, 850.

Decr. VI. 19 december 2014 tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, *BS* 29 januari 2015, 7742.

Vlaamse Codex Fiscaliteit.

Decr. VI. 23 december 2011 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *BS* 30 december 2011, 81683.

W. Decr. 10 mei 2012 houdende verscheidene fiscale bepalingen, *BS* 29 mei 2005, 30499.

Ord. 26 augustus 2010 tot wijziging van het Wetboek der Successierechten, *BS* 3 september 2010, 56433.

W. Decr. 10 december 2009 houdende fiscale billijkheid en milieuefficiëntie voor het wagenpark en de passiefhuizen, *BS* 23 december 2009, 80573.

W. Decr. 30 april 2009 houdende diverse wijzigingen van de wet van 13 juli 1987 betreffende het kijk- en luistergeld, het decreet van 27 mei 2004 tot invoering van een belasting op de afgedankte bedrijfsruimten, het decreet van 6 mei 1999 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de directe gewestelijke belastingen, het Waterwetboek, het Wetboek der successierechten en het Wetboek van registratie-, hypotheek- en griffierechten, de Ecobonus en tot voorziening in een machtiging aan de Regering om de Waalse fiscale wetgeving te codificeren, *BS* 1 juli 2009, 45111; art. 38-40 W. Decr. 10 december 2009 houdende fiscale billijkheid en milieuefficiëntie voor het wagenpark en de passiefhuizen, *BS* 23 december 2009, 80573.

W. Decr. 15 december 2005 houdende verschillende wijzigingen in het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten en in het Wetboek der successierechten, *BS* 23 december 2005, 55556.

W. Decr. 3 februari 2005 betreffende de economische heropleving en de administratieve vereenvoudiging, *BS* 1 maart 2005, 8020.

Wet 22 december 1998 houdende fiscale en andere bepalingen, *BS* 15 januari 1999, 1157.

Ord. Br. 29 oktober 1998 houdende invoering van een verlaagd tarief van successierechten in geval van overdracht van kleine en middelgrote ondernemingen, *BS* 9 december 1998, 39385.

Waals programmadecreet 17 december 1997 houdende verschillende maatregelen inzake belastingen, taksen en retributies, huisvesting, onderzoek, milieu, plaatselijke besturen en vervoer, *BS* 27 januari 1998, 1940

VI. Decr. 20 december 1996 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 1997, *BS* 31 december 1996, 32555.

Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten.

Wetboek der successierechten.

Burgerlijk Wetboek.

KB 19 april 1999 tot vaststelling van de modaliteiten van de aandeelhouderschapsovereenkomst bedoeld in artikel 140ter, 3^o, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, *BS* 15 mei 1999, 16787.

B. Br. R. 23 januari 1999 betreffende het verlaagd tarief van de successierechten in geval van overdracht van kleine en middelgrote ondernemingen, *BS* 9 maart 1999, 7415.

Aanbev. Comm., 94/1069/EG, 7 december 1994 inzake de overdracht van kleine en middelgrote ondernemingen, *Pb.L.* 31 december 1994, afl. 385, 0014-0015.

Buitenlandse wetgeving

Successiewet 1956. (Nederland)

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG). (Duitsland)

Rechtsleer

AERTS, E., "Vlaanderen neemt inning registratie- en successierechten over... maar deel blijft federaal", *Fisc. Act.* 2015, afl.3, 12-16.

AGENTSCHAP ONDERNEMEN, "Masterplan voor opvolging en overname", www.agentschapondernemen.be/artikel/masterplan-voor-opvolging-en-overname.

CASIER, H., "SCHENKING VAN EEN FAMILIEBEDRIJF: FISCALE RISICOTERMIJN VAN DRIE OF ZEVEN JAAR? DE MINISTER ANTWOORDT!", *SUCCESSIERECHTEN* 2013, AFL. 2, 1-4.

CASIER, H., "Nieuwe Vlaamse fiscale spelregels inzake de overdracht van een familiebedrijf", *Successierechten* 2012, afl. 2, 1-12.

CASIER, H., "Ministeriële verduidelijking over de zevenjarige risicotermijn bij de schenking van een familiebedrijf", *Registratierechten* 2010-2011, afl. 1, 12-16.

CASIER, H., "Schenking van een familiebedrijf: fiscale risicotermijn van drie of zeven jaar? De minister antwoordt!", *Successierechten* 2013, afl. 2, 1-4.

DE BROE, L.,

http://www.tijd.be/opinie/algemeen/Politiek/Europa_draagt_in_fiscale_concurrentie_verpletterende_verantwoordelijkheid.9577907-7765.art?highlight=luc%20de%20broe.

DE POTTER, B., "Vlaanderen zoekt geen opvolging",

www.krispeeters.be/sites/krispeeters/files/20111013_opvolging_en_overname.pdf.

DE WILDE D'ESTMAEL, E., *Les droits de succession et les droits de donation. Aspects théoriques et pratiques*, Brussel, Larcier, 2014, 262.

DECUYPER, J. EN RUYSEVELDT, J., *Successierechten 2010-2011, I*, Mechelen, Kluwer, 2010, 1078.

DECUYPER, J., "Waalse successierechten- Wijzigingen aan artikel 60bis- Nieuw regime voor de wettelijk samenwonende", *Successierechten 2010*, afl. 6, 1-5.

DIRIX, E., TILLEMANS, B., EN VAN ORSHOVEN, P., *De Valks Juridisch Woordenboek*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 621.

DUMONT, T., "Vlaams gunstregime voor de schenking of vererving van een familiebedrijf: de zienswijze van de fiscus", *Registratierechten 2011*, afl. 4, 11-24.

FBNET, www.familiebedrijf.be/sites/default/files/news/EcoBelangFamiliebedrijven_NL.pdf.

GNEDASJ, S., "Vlaamse registratiebelasting en successierecht: geen rulings meer", *Fiscoloog 2015*, nr. 1414, 10-12.

GOFFAUX, B., *Transmission des entreprises à titre gratuit. Entre vifs ou pour cause de mort. Application des dispositions régionales*, Brussel, Larcier, 2008, 307.

HERTEN, R. EN COPPENS, W., "De overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest. De langverwachte omzendbrief brengt geen totale duidelijkheid en laat nog ruimte voor discussie en subjectieve beoordeling door de Vlaamse Belastingdienst." *AFT 2012*, afl. 11, 24-42.

LABEEUW, N. EN DEBLAUWE, R., "Schenking voor een Nederlandse notaris: geldig? Waarom niet?", *Successierechten 2006*, afl. 8, 1-10.

LABEEUW, N., "Recht van terugkeer en zakelijke subrogatie", *TEP 2006*, afl.2, 104-119.

LABEEUW, N., "wijzigingen op het vlak van Vlaams schenkings- en successierecht", *Not. Fisc. M.* 2004, afl. 9, 234-246.

LAMBRECHT, J. EN BAUM, L., *Naar een familiedynastie. Gouden tips van en voor bedrijfsfamilies*, Tielt, Lannoo, 2004, 255.

LAMBRECHT, J., LIEVENS, J. EN BEENS, E., *De familieboom snoeren. Naar eenvoudige structuren voor eigendom, bestuur en management van het familiebedrijf*, Tielt, Lannoo, 2007, 155.

NAVEZ, E.-J., *La fiscalité des successions et des donations internationales, Théorie générale et applications en droit comparé*, Brussel, Bruylant, 2011, 680.

NEDERLANDSE BELASTINGDIENST, "Erf- en schenkbelasting en de bedrijfsopvolgingsregeling", 2014, http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/erf_schenkbel_bedrijfsopvolgingsreg_2014_suc0351z41fd.pdf, 1-6.

NIJS, A., VAN ZANTBEEK, A. EN VERBEKE, A., "Wijzigingen Waalse schenkings- en successierechten. 'Des réformes au profit de toutes les Wallonnes et de tous les Wallons'", *Successierechten 2005*, afl. 5-6, 16-19.

NIJS, A. EN RUYSEVELDT, J., "Waals nultarief voor bedrijfsschenken, *Successierechten 2005*, afl. 4, 13-15.

PINTENS, W., DECLERCK, C. EN VANWINCKELEN, K., *Schets van het familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentie, 2012, 439.

ROOVERS, T., "Het behoud van de vrijstelling van schenkingsrechten voor een familiale vennootschap- Quid na de wijziging van de aandeelhoudersstructuur?", *Not.Fisc.M.* 2014, afl.2, 34-36.

ROOVERS, T., "Een eerste evaluatie van de attestaanvragen in het kader van de schenking van een familiale vennootschap in het Vlaamse Gewest", *Notariaat* 2013, afl. 6, 1-4.

SAGAERT, V., TILLEMANN, B., EN VERBEKE, A.L., *Vermogensrecht in kort bestek: Goederen- en bijzondere overeenkomstenrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 475.

SONNEVELDT, F. EN DE KROON, B.B.A., "Bedrijfsopvolging in België en Duitsland", *WPNR* 2009, 6808, <https://openaccess.leidenuniv.nl/handle/1887/14669>, 1-17.

SPRUYT, E., "Successie- en schenkingsrechten- Vlaamse regering spoort ondernemers aan tot successieplanning", *Notariaat* 2011, afl. 16, 1-3.

SPRUYT, E., "Vlaamse Successierechten: Europees Hof oordeelt Vlaamse tewerkstellingsvoorwaarde strijdig met vrijheid van vestiging", *Notariaat* 2007, afl. 19, 1-5.

VAN BOVEN, J. EN SAEIJ, S., "Schenking van een familiale onderneming: Evaluatie van de toepassingsvoorwaarden", *Acc. Act.* 2014, 32, nr.16, 1-4.

VAN BOXSTAEL, K., "Erven en schenken familiebedrijven: aandachtspunten voor het notariaat", *Notariaat* 2012, afl. 19, 5-8.

VAN BOXSTAEL, K., "Erven en schenken familiebedrijven: aandachtspunten na publicatie van de Omzendbrief", *Successierechten* 2012, afl. 11, 1-5.

VAN BOXSTAEL, K., "Artikel 60bis "Vlaams" W.Succ. De bruikbare controlevehikels binnen familiebedrijven", *AFT* 2009, afl. 6-7, 4-32.

VAN WAEYENBERGHE, S., "Het Vlaams Successiedecreet 2012- ommezwaai fiscaal beleid inzake overdracht van familiebedrijf in Vlaanderen", *Not.Fisc.M.* 2012, afl. 2, 53-66.

WERDEFROY, F., *Registratierechten 2008-2009*, Kluwer, Mechelen, 2009, 2332.

X., "Aanvraagformulier voor schenking en vererving familiale ondernemingen", *Notariaat* 2012, nr. 4, 4-7.

X., "Vrijstelling successierechten op familiaal bedrijf: nieuwe voorwaarden voor jaarrekening onderneming", *Successierechten* 2009, afl. 10, 6-8.

X., "Tarif wallon de 0%: y compris pour les non-PME", *Fiscologue* 2006, nr. 1017, 4-8.

Rechtspraak

Arbitragehof 22 juni 2005, nr. 107/2005.

Cass. 15 oktober 1998, nr. 445.

Circulaires

Omzendbrief FB/2012/1 van 20 juli 2012, *BS* 23 augustus 2012.

Circulaire 13 september 2006, nr. 18/2006.

Besliss. 18 maart 2003, *Rep. RJ*, R 140quinquies/01-01.

Administratieve aanschrijving nr. 11 d.d. 3 juni 1999, nr. 5, p. 7.

Parlementaire voorbereiding

Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl. St.* VI. Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 26.

Amendement, *Parl. St.* VI. Parl. 2011-12, nr. 1326, Nr.6, p8.

Parl. Vraag Griet Smaers nr. 146 dd. 29 november 2012, www.vlaamsparlement.be.

Memorie van toelichting, *Parl. St.*, Kamer, zitting 1997-98, nr. 1608/1, p.2.

Vraag betreft: Schenking familiale holdingvennootschap

1 bericht

no-reply@vlaanderen.be <no-reply@vlaanderen.be>

21 april 2015 11:31

Antwoorden op: no-reply@fb.vlaanderen.be

Aan: wouter.poelmans@student.uhasselt.be

Afzender: Marc Gyselincx - Verzonden naar:
wouter.poelmans@student.uhasselt.be
Verzonden op 21/04/2015 11:31:15
Referentie dossiernummer: 005948098095-W015

Geachte,

Om te blijven genieten van de vrijstelling van de schenkbelasting voor familiale vennootschappen, dient de vennootschap een familiale vennootschap te blijven. Dit betekent dat een holding die enkel al een familiale vennootschap kon gekwalificeerd worden daar zij minstens 30% van de aandelen van een directe dochter met een nijverheids-, handels-, ambachts-, of landbouwbedrijf of een vrij beroep met zetel van werkelijke leiding binnen de EER aanhoudt, ook gedurende 3 jaar na datum van de schenking 30 % van de aandelen dient aan te houden in minstens 1 dochtervennootschap die aan die voorwaarden voldoet.

De Vlaamse Belastingdienst is van oordeel dat voor de beoordeling van de kwalificatie als familiale vennootschap gedurende de periode van 3 jaar enkel moet gekeken worden naar de geschonken aandelen. De inbreng van de vrijgestelde familiale aandelen in een andere vennootschap of holding is geen beletsel voor het behoud van de vrijstelling.

De visie in de tweede stelling in uw onderstaand mailbericht wordt dus beaamd.

met vriendelijke groeten
De Vlaamse Belastingdienst.

-- - - Vorige boodschap - - - -

Vraag op 11/04/2015

Informatie contactformulier:
Geachte

Ik heb een vraag over het behoud van de vrijstelling voor het schenken van een familiebedrijf in de zin van art. 2.8.6.0.3 VCF. Speelt de verandering van aandelenstructuur van een geschonken vennootschap een rol in het behoud van de vrijstelling? Ik verduidelijk deze vraag met een voorbeeld.

Voorbeeld

Jaak wilde zijn vennootschap tijdens zijn leven schenken aan zijn twee zonen, Raf en Bart. Tijdens zijn leven heeft hij zijn patrimonium echter

complexer gemaakt dan hij zelf wilde. Hij heeft namelijk een vennootschap die voor bijna 100% participeert in een andere vennootschap. Hierna respectievelijk holding- en dochtervennootschap genoemd. Hij schonk uiteindelijk aan elke zoon 50% van de aandelen van de holdingvennootschap. Schenkingsrechten waren niet verschuldigd aangezien de dochtervennootschap een economische activiteit had, waardoor er een vrijstelling op basis van art. 2.8.6.0.3 VCF kon bekomen worden voor de holdingvennootschap die zelf geen economische activiteit omvatte. Beide zonen brachten echter een maand na de schenking hun verworven aandelen in een nieuwe holding in, Fartrab genaamd, om zo een betere coördinatie te verwezenlijken. Fartrab heeft net zoals de geschonken holding geen eigen economische activiteit.

In de rechtsleer is de vraag gerezen of in de hierboven uiteengezette casus nog wel voldaan is aan de voorwaarden tot behoud van de vrijstelling van registratierechten op basis van art. 2.8.6.0.3 VCF. De nieuwe holdingvennootschap participeert namelijk zelf niet in een dochtervennootschap met een nijverheids-, handels-, ambachts-, of landbouwactiviteit of een vrij beroep tot doel. Er zijn twee stellingen te bedenken.

Een eerste mogelijke stelling is dat door de inbreng van de aandelen in holding Fartrab vlak na de schenking niet langer voldaan is aan de structuur die noodzakelijk is voor het behoud van de vrijstelling gecreëerd in art. 2.8.6.0.6, §2, 1^o VCF. In deze stelling wordt er rekening gehouden met het aandeelhouderschap van Fartrab in de holding, waarbij er wordt gekeken of de nieuwe holding Fartrab wel een familiale vennootschap is.

Een andere mogelijke stelling behelst een tegenovergestelde conclusie. De stelling houdt namelijk in dat de voorwaarden die vervuld moeten worden na de schenking enkel toegepast moeten worden op de oorspronkelijke holding, waarvan de aandelen werden weggeschonken. In casu moet dus enkel de holdingvennootschap aan de voorwaarden blijven voldoen. De nieuwe aandelenstructuur door de oprichting van de holding Fartrab heeft geen invloed op de vrijstelling.

De laatste stelling moet mijn inziens verdedigd worden omdat de Vlaamse decreetgever in de wettekst zelf weergeeft dat de familiale vennootschap waarvan de aandelen zijn weggeschonken moet blijven voldoen aan de voorwaarden. Zou het mogelijk zijn om de zienswijze van Vlabel hierover uiteen te zetten?

Hoogachtend
Wouter Poelmans

Auteursrechtelijke overeenkomst

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

Schenken of erven van een familiebedrijf

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

Jaar: **2015**

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,

Poelmans, Wouter

Datum: **11/05/2015**