
**Algemene Administratie van de
PATRIMONIUMDOCUMENTATIE**

Sector registratie
Dienst VI - Directies VI/8&9

Dossier nr. EE/L.214

**CIRCULAIRE
NR. 8 / 2012**

**Antimisbruikbepaling
Toepassing gevallen fiscaal misbruik
Registratie- en successierecht**

Deze circulaire bevat een aanvullende commentaar op de artikelen 168 en 169 van de Programmawet (I) van 29 maart 2012 (Belgisch Staatsblad van 6 april 2012, Ed. 3), houdende antimisbruikbepalingen die van toepassing zijn inzake het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten en inzake het Wetboek der successierechten.

Er wordt verwezen naar de Circulaire nr. 4 van 4 mei 2012.

Huidige circulaire wijzigt in niets deze eerste circulaire.

Zij geeft enkel een bijkomende commentaar, meer bepaald met betrekking tot de aanwezigheid, of niet, van fiscaal misbruik in het kader van registratie en successierecht (aanvulling op punt C.3.1).

* * *

A. Toepasselijke Wetteksten.

Art. 18. Van het Wetboek der Registratie- hypotheek- en griffierechten :

§ 1. ...

"§ 2. Aan de administratie kan niet worden tegengeworpen, de rechtshandeling noch het geheel van rechtshandelingen dat een zelfde verrichting tot stand brengt, wanneer de administratie door vermoedens of door andere in artikel 185 vermelde bewijsmiddelen aan de hand van objectieve omstandigheden aantoont dat er sprake is van fiscaal misbruik.

Er is sprake van fiscaal misbruik wanneer de belastingplichtige middels de door hem gestelde rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen één van de volgende verrichtingen tot stand brengt:

1 ° een verrichting waarbij hij zichzelf in strijd met de doelstellingen van een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten buiten het toepassingsgebied van die bepaling plaatst; of

2 ° een verrichting waarbij aanspraak wordt gemaakt op een belastingvoordeel voorzien door een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten en de toekenning van dit voordeel in strijd zou zijn met de doelstellingen van die bepaling en die in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel heeft.

Het komt aan de belastingschuldige toe te bewijzen dat de keuze voor zijn rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen door andere motieven verantwoord is dan het ontwijken van registratierechten.

Indien de belastingschuldige het tegenbewijs niet levert, dan wordt de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van de wet onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden."

Art. 106. Wetboek der Successierechten :

Tegenbrieven kunnen de Staat niet tegengesteld worden, in zoverre zij vermindering van het actief of vermeerdering van het passief der nalatenschap ten gevolge mochten hebben.

Paragraaf 2 van artikel 18 van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten is mutatis mutandis van toepassing.

B. Bespreking.

De aanwezigheid of niet van fiscaal misbruik - Toepassingsgevallen.

Of een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen een fiscaal misbruik vormt inzake registratie- en successierechten en dus in aanmerking komt voor de toepassing van de antimisbruikbepaling zal - in principe - geval per geval dienen te worden beoordeeld rekening houdend met de concrete context en de modaliteiten. M.a.w. er kan geen exhaustieve lijst van per se "veilige" of "verdachte" rechtshandelingen worden opgesteld.

Teneinde toch enige duidelijkheid te bieden en om tot eenvormig handelen te komen, worden wat betreft de toepassing van de antimisbruikbepaling inzake registratie- en successierechten, hierna een aantal rechtshandelingen opgesomd die ofwel zeker niet, ofwel duidelijk wél als misbruik kunnen worden beschouwd.

Er wordt benadrukt dat de volgende lijsten geenszins limitatief zijn (noch in de ene, noch in de andere zin).

Rechtshandelingen of een geheel van rechtshandelingen die niet opgenomen zijn in deze beide lijsten zijn noch ipso facto veilig noch ipso facto verdacht.

1. Voor zover ze geen deel uitmaken van een gecombineerde constructie worden de volgende rechtshandelingen, op zich beschouwd, niet als fiscaal misbruik gecatalogeerd:

- schenking door middel van een handgift of een bankgift
- schenking bij een akte verleden voor een niet-Belgische notaris
- gefaseerde schenking van onroerende goederen met tussenperiode van meer dan 3 jaar
- schenking onder last
- schenking onder ontbindende voorwaarde

- schenking door grootouders aan kind(eren) en kleinkind(eren)
- schenking met voorbehoud van vruchtgebruik of ander levenslang recht
- schenking waarop een verlaagd registratierecht voor schenkingen toepasselijk is
- schenking die een in het wetboek registratierechten voorziene vrijstelling geniet
- tontine- en aanwasclausules
- testament met maximale benutting van gunstregimes (vb. legaat aan de langstlevende echtgenoot van de geheelheid volle eigendom van de gezinswoning in Vlaanderen)
- testament met zgn. "generation skipping"
In dit geval wordt het volledige vermogen van de betrokkene gelegateerd aan de kleinkinderen. Meestal zullen er meer kleinkinderen dan kinderen zijn wat zorgt voor een grotere spreiding dan de wettelijke erfopvolging. Het vermogen wordt maar één keer vererfd en er worden dus slechts één keer successierechten betaald.
- kinderloos vrijgezel testament
Wanneer een terminaal zieke persoon echtgeno(o)t(e) noch kinderen nalaat wordt er in bepaalde gevallen een "kinderloos vrijgezel testament" opgemaakt als er zowel nog één ouder als broers en/of zussen zijn. Wanneer in dergelijke situatie geen testament wordt opgemaakt zal volgens de wettelijke erfopvolging slechts een kwart naar de ouder gaan en de rest zal toekomen aan de broers en zussen (aan het hogere tarief in de zijlijn). In het kinderloos vrijgezel testament zal dus bepaald worden dat het ganse vermogen naar de ouder gaat. In de meeste gevallen is het de bedoeling de nalatenschap in twee keer te laten vererven (eerst kind - ouder, en daarna ouder - kind, dus tweemaal aan het tarief rechte lijn).
- duo-legaat, voor zover dit na verrekening van de last, resulteert in een substantiële nettobevoordeling van de vereniging:

Bij een duo-legaat legateert de overledene een bepaald deel van zijn nalatenschap aan een vereniging (meestal een VZW) of stichting die belast wordt aan het verlaagd tarief van artikel 59 W.Succ. met als last de successierechten te betalen verschuldigd door de andere erfopvolgers (die onderhevig zijn aan een hoger en progressief tarief).

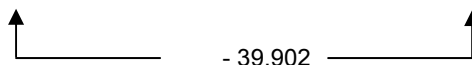
De administratie is van oordeel dat deze vorm van successieplanning in de gevallen waarin zij resulteert in een onbeduidende of zelfs onbestaande nettobevoordeling van de vereniging, dient te worden beschouwd als louter ingegeven uit fiscale bedoelingen en dus als fiscaal misbruik dient te worden bestempeld, op basis van frustratie van de progressiviteit en het tarief van art.48 W.Succ.

De hierna opgenomen voorbeelden illustreren dat vermoedelijk uitsluitend fiscale bedoelingen aan de grondslag liggen van dergelijke extreme vormen van het duo-legaat.

Voorbeeld 1:

nalatenschap opengevallen in het Vlaams Gewest
netto actief: € 200.000 roerend

	zonder duo-legaat			met duo-legaat (legaat "vrij van successierechten")		
<i>legataris</i>	<i>legaat</i>	<i>successierechten</i>	<i>netto</i>	<i>legaat</i>	<i>successierechten</i>	<i>netto</i>
neef	200.000	110.000	90.000	129.000	0	129.000
VZW	---	---	---	71.000	70.098	902
Totaal	200.000	110.000	90.000	200.000	70.098	129.902

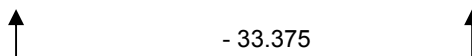


Het door de VZW netto verkregen legaat (€ 902 i.p.v. € 71.000 bruto) is dermate gering dat ernstig mag getwijfeld worden aan het motief voor het toestaan van het legaat.

Voorbeeld 2

nalatenschap opengevallen in het Brussels Gewest
netto actief € 200.000 roerend

	zonder duo-legaat			met duo-legaat (legaat "vrij van successierechten")		
<i>legataris</i>	<i>legaat</i>	<i>successierechten</i>	<i>netto</i>	<i>legaat</i>	<i>successierechten</i>	<i>netto</i>
neef	200.000	105.000	95.000	135.000	0	135.000
VZW	---	---	---	65.000	71.625	-6.625
Totaal	200.000	105.000	95.000	200.000	71.625	128.375



Het saldo voor de VZW is negatief! Indien de VZW het legaat aanvaardt is duidelijk dat andere dan rechtmatige belangen aan de grondslag liggen.

2. Daarentegen zullen de volgende rechtshandelingen als **fiscaal misbruik** worden beschouwd, tenzij de belastingplichtige bewijst dat de keuze voor de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen verantwoord is door andere dan fiscale motieven:

- éézijdige verblijvingsbedingen of bedingen van ongelijke verdelingen van de huwelijksgemeenschap, losgekoppeld van een overlevingsvoorwaarde (beter bekend als sterfhuisclausule) (frustreert art. 5 W.Succ.)
- gesplitste aankoop (blote eigendom en vruchtgebruik) van goederen voorafgegaan door een al of niet geregistreerde schenking van de benodigde gelden door de verkrijger van het vruchtgebruik aan de verkrijger van de blote eigendom mits er éénheid van opzet aanwezig is (frustreert art. 9 W.Succ.)
- erfpachtconstructie : een gesplitste aankoop van onroerend goed door gelieerde vennootschappen (frustreert art. 44 W.Reg.)
- inbreng door één echtgenoot van goederen in de huwelijksgemeenschap, gevolgd door een schenking door beide echtgenoten, mits er éénheid van

opzet aanwezig is (frustreert heffingsgrondslag en progressiviteit art. 131 W.Reg.)

- uitbreng uit de huwelijksgemeenschap van roerende goederen, gevolgd door een wederzijdse schenking tussen echtgenoten, meestal onder de ontbindende voorwaarde voor de schenking gedaan aan de eerststervende echtgenoot (frustreert art. 5 W.Succ.)
- “Ik opa” testament
Bij een ik-opa testament stelt de grootouder zijn kinderen aan als algemene legataris. Aan dit legaat is een last verbonden om een schuld jegens hun eigen kinderen te erkennen. De last bij het ik-opa testament van de kinderen jegens de kleinkinderen bestaat in het betalen van een som, die uitgedrukt wordt in contante waarde op datum van het overlijden van de grootouder, in tegenstelling tot het legaat met last op termijn, waar de last erin bestaat een nominaal bedrag te betalen. De contante waarde, op de dag van het overlijden van de grootouder, is de verdisconteerde waarde van het bedrag dat bij het overlijden van het kind aan het kleinkind zal moeten betaald worden. Uit het voorgaande kan besloten worden dat de kleinkinderen de nominale waarde van de last (volle eigendom) zullen kunnen opvorderen bij overlijden van hun ouder, maar slechts belast worden op de contante waarde van de last (blote eigendom). Het bedrag dat ze krijgen is dus groter dan het bedrag waarop ze rechten betalen.
(frustreert de progressiviteit en het tarief van art.48 W.Succ.)

Er wordt opgemerkt dat de administratie een aantal van deze of andere rechtshandelingen of constructies belastbaar acht op basis van de reeds bestaande wettelijke bepalingen vervat in hetzij het Wetboek der Registratie-hypotheek- en griffierechten, hetzij het Wetboek der Successierechten zonder zich te hoeven beroepen op de antimisbruikbepaling (bijvoorbeeld de sterfhuisclausule). In dergelijke gevallen dient in hoofdorde de toepasselijkheid van de reeds bestaande wettelijke bepaling te worden verdedigd. De antimisbruikbepaling zal in dergelijke gevallen enkel in ondergeschikte orde worden ingeroepen, voor het geval de door de administratie in hoofdorde verdedigde thesis niet zou worden aanvaard.

De Administrateur-generaal
van de Patrimoniumdocumentatie,

D. DE BRONE.