

bestaande toestand, waarbij de vennootschap (nog steeds) titularis is en blijft van het vruchtgebruik.

BESLUIT

Het is nu afwachten of VLABEL zich bij deze uitspraak zal neerleggen en haar visie dat een overeenkomst tot verlenging van vruchtgebruik moet worden gekwalificeerd als een nieuwe en aldus overdragende overeenkomst, zal herzien. Het besproken arrest heeft betrekking op een recht van vruchtgebruik dat sorteert onder het oude goederenrecht. Daar waar er onder het oude goederenrecht nog enige twijfel kon bestaan bij ontstentenis van een uitdrukkelijke wettelijke bepaling omtrent de verlenging, is dit onder het nieuwe goederenrecht niet langer het geval.

Ingevolge de inwerkingtreding van het nieuwe goederenrecht op 1 september 2021 (1) kan er op burgerrechtelijk vlak thans geen twijfel meer bestaan. Artikel 3.141, laatste lid van het Burgerlijk Wetboek bepaalt uitdrukkelijk dat het vruchtgebruik kan worden verlengd zonder dat de wettelijke maximumduur van voortaan 99 jaar kan worden overschreden (zie hierboven). Wij wijzen er

(1) Wet 4 februari 2020 houdende het Nieuw Burgerlijk Wetboek – Boek 3 “Goederen”, BS 17 maart 2020.

wel op dat het nieuwe goederenrecht enkel van toepassing is op zakelijke rechten gevestigd vanaf 1 september 2021. Ook zakelijke rechten gevestigd voor die datum kunnen onder het toepassingsgebied vallen van het nieuwe goederenrecht zo partijen hier uitdrukkelijk voor opteren (de zogenaamde *opt-in*).

De heffing van het verkooprecht bij de loutere verlenging van bestaand recht van vruchtgebruik kan niet worden belast daar dit geen overdragende overeenkomst inhoudt. Het mutatierecht is niet verschuldigd. Uiteraard kan desgevallend sprake zijn van fiscaal misbruik wanneer partijen eerst een recht van vruchtgebruik zouden vestigen voor een korte termijn om dit kort daarna te weten verlengen voor een lange termijn. (2) Doch buiten die situatie kan o.i. geen mutatierecht meer worden geheven n.a.v. de loutere verlenging van een recht van vruchtgebruik, bij gebreke aan een wettelijke bepaling die een dergelijke niet-overdragende overeenkomst uitdrukkelijk belastbaar stelt.

Ann-Sofie CEULEMANS en TIM MELIS

Advocaten Cazimir

(2) We gaan er dan van uit dat bij de vestiging reeds de intentie bestond om een vruchtgebruik van langere duur overeen te komen.

Inbreng van eigen goed in de huwgemeenschap gevolgd door een schenking: geen fiscaal misbruik

■ Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6^e k.) 8 juni 2021, 19/3721/A.

In een vonnis van 8 juni 2021 heeft de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, geoordeeld dat de

inbreng van eigen onroerende goederen in de huwgemeenschap door één echtgenoot, kort daarop gevolgd door een gezamenlijke schenking van diezelfde goederen door de beide echtgenoten, géén fiscaal misbruik uitmaakt

bij gebreke aan schending van de doelstelling van de relevante wetsbepalingen. (1) De rechtbank past de werkwijze van bewijs en tegenbewijs toe zoals voorzien in artikel 3.17.0.0.2 Vlaamse Codex Fiscaliteit (hierna: VCF), die al eerder werd verduidelijkt door het Grondwettelijk Hof en reeds werd toegepast door het Hof van Beroep van Gent.

1. FEITEN

Een koppel was in 1973 gehuwd onder een stelsel van zuivere scheiding van goederen. In 2011 werd een intern gemeenschappelijk vermogen toegevoegd aan het bestaande huwelijksvermogensstelsel. Enkele jaren later, in 2018, werden in dit bestaande interne gemeenschappelijk vermogen vijf onroerende goederen ingebracht door de echtgenoot. Vervolgens schonken de beide echtgenoten, iets meer dan zeven maanden later, samen de blote eigendom van vier van deze ingebrachte onroerende goederen aan hun twee dochters.

Een aanwas van vruchtgebruik ten gunste van de langstlevende echtgenoot werd voorzien. De globale waarde van de geschonken onroerende goederen in volle eigendom was vastgesteld op één miljoen euro.

De Vlaamse Belastingdienst (hierna: Vlabel) beschouwde de inbreng in de huwgemeenschap van eigen onroerend goed door één echtgenoot, binnen een korte tijdspanne gevolgd door een schenking van het ingebrachte goed door de beide echtgenoten, als fiscaal misbruik, op basis van de algemene

antimisbruikbepaling vervat in artikel 3.17.0.0.2 VCF en de schending van de artikelen 2.8.3.0.1, § 1 en 2.8.4.1.1, § 1 en § 2 VCF. Naar aanleiding van de registratie van deze schenkingsakte vestigde Vlabel dan ook de aanslag inzake schenkbelasting alsof de inbreng niet had plaatsgevonden en er slechts één schenker was. Hierdoor werden de begiftigden belast alsof ze elk een schenking van 500.000 euro verkregen en kon slechts één maal gebruik worden gemaakt van de laagste schijven inzake schenkbelasting. De begiftigden waren van mening dat er wel rekening moest gehouden worden met de inbreng van het onroerend goed zodat zij twee onroerende schenkingen kregen, waardoor de laagste schijven inzake schenkbelasting twee maal konden worden toegepast in elk van hun hoofde, wat een ontheffing van ongeveer de helft van de registratiebelasting zou betekenen.

Het bezwaar van de begiftigden werd verworpen, waarna zij een vordering in rechte hebben ingesteld.

2. VLAAMSE RULINGPRAKTIJK

De inbreng van een goed in de huwgemeenschap door één echtgenoot onmiddellijk of binnen een korte tijdspanne gevolgd door de schenking van dit goed door beide echtgenoten, staat reeds sinds 2015 op de Vlaamse “zwarte lijst”. (2) Deze verrichting gaat volgens Vlabel in tegen de heffingsgrondslag en de progressiviteit van de artikelen 2.8.3.0.1, § 1 en 2.8.4.1.1, § 1 en § 2 VCF.

(2) In 2012 heeft de federale belastingdienst deze planningstechniek reeds op de zwarte lijst gezet: Circulaire nr. 8/2012 d.d. 19 juli 2012, vervangen door circulaire nr. 5/2013 d.d. 10 april 2013. In 2015 heeft de Vlaamse belastingdienst dit overgenomen in de Vlaamse Omzendbrief nr. 2015/1 d.d. 16 februari 2015.

(1) Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6^e k.) 8 juni 2021, AR 19/3721/A.

De fiscale administratie vermoedt dat de enige beweegreden voor dergelijke rechtshandelingen het ontwijken van de progressiviteit van de schenkbelasting is en dat het bekomen van een aanzienlijke belastingbesparing de enige beweegreden is voor de keuze van de betrokken rechtshandelingen.

In tientallen rilingaanvragen werd gepoogd door belastingplichtigen om aan te tonen dat de inbreng in het gemeenschappelijk vermogen voorafgaand aan de schenking verantwoord is door andere motieven dan het ontwijken van hogere schenkbelasting.

Vlabel vindt voornamelijk het tijdsverloop tussen de inbreng in de huwgemeenschap en de schenking zeer sterk bepalend voor het afleveren van een positieve riling. De conclusie was vaak dat echtgenoten die jaren geleden een onroerend goed hebben ingebracht – bij voorkeur meer dan drie jaar geleden – zonder al te veel zorgen over fiscaal misbruik hun onroerend goed samen kunnen schenken. (1) Wanneer de inbreng minder lang is geleden of nog moet gebeuren, zal Vlabel gemakkelijker geneigd zijn tot de kwalificatie van fiscaal misbruik. De visie van Vlabel in de huidige zaak ligt dan ook in lijn met de diverse voorafgaande beslissingen hieromtrent.

Echter laat Vlabel systematisch na om de doelstellingen van de fiscale bepalingen zoals geformuleerd in de parlementaire voorbereiding of wetshistoriek, te analyseren. In de rechtsleer werd hierop

reeds kritiek gegeven (2) en ook in het besproken vonnis is dit een cruciaal punt. Daarnaast gaat Vlabel ook voorbij aan het feit dat artikel 3.17.0.0.2 VCF letterlijk stelt dat de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen door de belastingplichtige moet worden gesteld. Dit is *in casu* allerminst het geval. In dit vonnis gaat echter ook de rechtbank niet in op dit argument (zie verder).

3. VONNIS VAN 8 JUNI 2021

De rechtbank van eerste aanleg te Gent zet de puntjes op de i wat betreft de toepassing van de antimisbruikbepaling. De rechter stelt dat het feit of een rechtshandeling (of een geheel van rechtshandelingen) wel of niet voorkomt op de “zwarte lijst” van geen tel is voor de beoordeling.

In navolging van het Hof van Beroep van Gent (3), herhaalt de rechtbank vooreerst de principes die het Grondwettelijk Hof uiteenzette in zijn arrest van 30 oktober 2013. (4) Opdat de toepassing van de algemene antimisbruikbepaling in overeenstemming zou zijn met het grondwettelijk legaliteitsbeginsel, moet het systeem van bewijs en tegenbewijs strikt worden gevolgd.

In eerste instantie dient de fiscale administratie aan te tonen dat een rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen van de belastingplichtige tot gevolg heeft dat de belastingplichtige

(1) E. DE NOLF, “Inbreng van onroerend goed in de huwgemeenschap gevolgd door schenking: wanneer fiscaal misbruik? Vlaamse rilingcommissie verduidelijkt”, *Registratierechten* 2016, nr. 4, 24.

(2) G. VANDEN ABEELE, “Fiscaal misbruik in schenk- en erfbelasting – casuïstiek” in K. MORBEE en K. VAN DUYSE, *Liber Amicorum Bernard Peeters*, Herentals, Knops Publishing, 2022, 292; H. DECOULTERE, “De Algemene Antimisbruikbepaling en Vlabel: (voorlopig) geen geslaagd huwelijk”, *VIP* 2020/4, 39.

(3) Gent 16 juni 2020, 2019/AR/916, *TFR* 2021, afl. 593, 56 en Gent 27 april 2021, 2020/1R/791.

(4) GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013.

aan de belasting kon ontsnappen of van een belastingvoordeel kon genieten en dat dit is gebeurd in tegenspraak met de doelstellingen van een duidelijk geïdentificeerde fiscale bepaling en waarvan het doorslaggevende, zo niet exclusieve motief erin bestaat de belasting te ontwijken.

De fiscus dient dus in eerste instantie op objectieve wijze de strijdigheid van de door de belastingplichtige gestelde verrichting aan te tonen met de doelstellingen die de fiscale wetgever voor ogen had bij het invoeren van een specifieke wetsbepaling en enkel wanneer die doelstellingen op voldoende duidelijke wijze blijken uit de tekst en, in voorkomend geval, uit de parlementaire voorbereiding, kan zij besluiten tot fiscaal misbruik.

In een tweede beweging en op voorwaarde dat de belastingadministratie in haar bewijslast slaagt, komt het de belastingplichtige toe om het tegenbewijs te leveren dat zijn handelingen worden verantwoord door andere dan fiscale motieven.

4. DOELSTELLING VAN DE WETGEVER

Met verwijzing naar de zwarte lijst, stelt het Vlaams Gewest in de voorliggende zaak dat de gestelde rechtshandelingen ingaan tegen de heffingsgrondslag en de progressiviteit van de artikelen 2.8.3.0.1, § 1 en 2.8.4.1.1, § 1 en § 2 VCF en koppelt dit aan de specifieke antimisbruikbepaling van artikel 2.8.3.0.3, § 1 VCF op grond waarvan bij opeenvolgende schenkingen van onroerende goederen tussen dezelfde partijen binnen een tijdspanne van drie jaar, de belastbare grondslag van de oude schenking gevoegd wordt bij deze van de nieuwe schenking om de toepasselijke schenkbelasting op de nieuwe schenking te

bepalen (het zogenaamde “progressievoorbehoud”).

Vlabel stelt dat de regel van het progressievoorbehoud in 1939, samen met de invoering van de progressiviteit van de schenkbelasting voor onroerende goederen, al werd voorzien om een specifiek soort misbruik van de veelvuldige toepassing van de progressieve tariefschalen tegen te gaan, zoals destijds opgenomen in artikel 8 van het KB nr. 9. (1) Volgens Vlabel blijkt uit de tekst van de bepalingen van de VCF, de parlementaire voorbereiding en de context van de regelgeving dat de insteek erin bestond om progressieve tarieven te heffen op het aandeel dat de begiftigde werkelijk verkrijgt van de schenker, en het geenszins de bedoeling was om de belastbare grondslag ter ontwijking van dit progressief tarief te verkleinen.

Vlabel verwijst voor de doelstellingen van artikel 2.8.4.1.1, § 1 VCF naar het Verslag van de Koning bij het KB nr. 9 waarin de bezorgdheid blijkt om giften onder levenden ‘*tussen personen van lagen of middelbaren stand*’ te bevorderen en anderzijds van de vaststelling dat ‘*rijke personen*’ bij gebrek aan progressiviteit, kort voor hun overlijden, heel hun onroerend patrimonium wegschenken. De doelstellingen van de duidelijk geïdentificeerde fiscale bepaling, nl. artikel 2.8.4.1.1, § 1 VCF, zijn volgens Vlabel geschonden door de keuze voor deze rechtshandelingen van inbreng kort daarop gevolgd door een schenking. Het uiteindelijke resultaat van de verrichting in acht nemend, hebben de betwiste verrichtingen eiseressen toegelaten om zich tweemaal in plaats van één maal te beroepen op de toepassing van de laagste tarieven inzake de

(1) Inmiddels getransponeerd in huidig artikel 2.8.4.1.1, § 1 VCF.

schenkbelasting van onroerende goederen zoals omschreven in artikel 2.8.4.1.1, § 1 VCF en alzo een belastingvoordeel te genieten.

Wat betreft de doelstelling van het progressievoorbehoud opgenomen in artikel 2.8.3.0.1, § 1 VCF, blijkt uit de parlementaire voorbereiding dat de wetgever wenste te vermijden dat de toepassing van de progressieve tarieven ontdoken zou worden, door giften die dagtekenen op minder dan drie jaar van elkaar, te verdelen over meerdere geschriften. Deze specifieke antimisbruikbepaling viseert niet de situatie die zich ter zake voordoet, met name de inbreng van een aantal onroerende goederen door één echtgenoot in de huwgemeenschap om vervolgens te kunnen overgaan tot de gezamenlijke schenking 'door twee hoofden' van diezelfde onroerende goederen.

Volgens de rechtbank vereist artikel 3.17.0.0.2 VCF, in de interpretatie die de toetsing aan het legaliteitsbeginsel doorstaat, dat de belastingadministratie aantoont dat de kwestieuze verrichting in strijd is met de doelstellingen van artikel 2.8.4.1.1, § 1 VCF. Die laatste decretale bepaling heeft enkel tot doel progressieve tariefschalen voor de schenking van onroerende goederen in het leven te roepen. Bij uitbreiding viseert artikel 2.8.3.0.3, § 1 VCF een specifiek geval van mogelijk misbruik, met name het opsplitsen van een schenking van onroerend goed over verschillende, elkaar snel in de tijd opeenvolgende geschriften. De rechtbank stelt dat Vlabel niet aantoont dat de wetgever zich middels voornoemde wetsbepalingen tot doel heeft gesteld om ook andere vormen van het 'kunstmatig' herhaaldelijk toepasbaar maken van de progressieve schalen van artikel 2.8.4.1.1, § 1 VCF te verhinderen.

De rechtbank stelt daarbij het volgende: *"Het is niet omdat de wetgever een specifieke antimisbruikbepaling in het leven heeft geroepen om elkaar snel in de tijd opvolgende onroerende schenkingen tussen dezelfde partijen te onttrekken aan het herhaalde voordeel van de progressiviteit van artikel 2.8.4.1.1, § 1 VCF, dat elk geheel van rechtshandelingen dat gekenmerkt wordt door de relatieve snelheid waarmee deze elkaar opvolgen ten gevolge waarvan de eenmalige progressiviteit van artikel 2.8.4.1.1, § 1 VCF doorbroken wordt, strijdig met de doelstellingen van de wettelijke bepaling genoemd kan worden"*. De rechtbank vreest anders dat als de belastingadministratie vrij verrichtingen kan aanduiden die voor haar niet door de beugel kunnen omdat deze niet voldoen aan de doelstellingen van 'de wet' zoals zij die interpreteert, de belastingadministratie uiteindelijk wetgevend optreedt en dit dient logischerwijze vermeden te worden.

5. CONCLUSIE

Ingevolge de toepassing van de door de wetgever voorziene en door het Grondwettelijk Hof verduidelijkte werkwijze van bewijs en tegenbewijs, komt de rechter tot het besluit dat de antimisbruikbepaling niet kan worden toegepast in de situatie van een schenking van gemeenschappelijk onroerend goed, voorafgegaan door de inbreng van het goed door één echtgenoot, wegens gebrek aan schending van de doelstellingen van artikel 2.8.4.1.1, § 1 VCF (en, bij uitbreiding, van artikel 2.8.3.0.3, § 1 VCF) en faalt Vlabel in de op hem rustende bewijslast voor de toepassing van artikel 3.17.0.0.2 VCF.

Het hoofdargument van de eiseressen, nl. dat de antimisbruikbepaling geen toepassing kan vinden omdat niet alle rechtshandelingen werden gesteld door

de belastingplichtigen – de begiftigden waren immers niet betrokken bij de inbreng van de onroerende goederen in de huwgemeenschap van hun ouders –, diende niet te worden onderzocht, aldus de rechtbank.

In een andere recente zaak met gelijkwaardige feitenconstellatie, kwam de rechtbank van eerste aanleg te Gent eveneens tot het besluit dat de antimisbruikbepaling niet van toepassing was, en wel net omdat niet alle rechtshandelingen door de belastingplichtige zelf waren gesteld. De rechter oordeelde, o.i. terecht, dat aldus niet is voldaan aan

een van de constitutieve bestanddelen van artikel 3.17.0.0.2 VCF. (1)

Ondertussen is er hoger beroep aangekend tegen beide vonnissen door de Vlaamse administratie. (2) Het komt aldus aan het Hof van Beroep te Gent toe om andermaal te oordelen over de correcte toepassing van de algemene antimisbruikbepaling.

Elisabeth DE NOLF en Camille CAESTECKER

Tiberghien Advocaten

(1) Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6^e k.) 5 mei 2022, AR 20/3359/A; N. SOMERS, K. VAN BOXSTAEEL en A. VAN GEEL, “Fiscaal misbruik alleen als belastingplichtige zelf alle rechtshandelingen heeft gesteld”, *Fisc.Act.* 2022/28, 6.

(2) Tegen de arresten van het Hof van Beroep van Gent van 16 juni 2020 en 27 april 2021 werd cassatie ingesteld door de Vlaamse administratie.

Vrijstelling van verkooprecht voor onderwijsdoeleinden – Opgelet bij ruil als één van de mede-ruilers geen inrichtende macht is

Op grond van artikel 2.9.6.0.2, 1^{ste} lid, 2^o VCF wordt een vrijstelling van het verkooprecht verleend voor akten in der minne die betrekking hebben op onroerende goederen die uitsluitend bestemd zijn voor onderwijs, verleden op naam van of ten voordele van de inrichtende machten voor het onderwijs.

Meestal wordt bij ruling-aanvragen hierover de vrijstelling gegund. Zie o.a. de volgende recente beslissingen: voorafgaande Beslissing nr. 21021 dd. 15/03/2021, gepubliceerd op 26/04/2021 en voorafgaande Beslissing nr. 21051 dd. 30/08/2021, gepubliceerd op 15/12/2021.

Maar men zal opletten bij een ruil, zo blijkt uit de voorafgaande Beslissing nr. 21025 dd. 07/06/2021, gepubliceerd op 17/08/2021. Het betrof een geval van ruil tussen enerzijds een VZW (inrichtende macht) en anderzijds een vennootschap die geen inrichtende macht was. VLABEL stelt dat wanneer in de tekst van het decreet sprake is van “ten name of ten bate van de inrichtende machten”, zulks betekent dat de kosten van de akte wettelijk, d.i. krachtens de beginselen van het burgerlijk recht, normaal ten laste van de inrichtende machten van het onderwijs vallen. Het merkt op dat de kosten van een ruil wettelijk gezien ten laste van de beide mederuilers vallen, elk voor de helft. Daar *in casu* één van de mede-ruilers