

Successierechten

Nr. 2 1 februari 2018
Maandelijksse nieuwsbrief
verschijnt niet in juli

Afgiftekantoor
Brussel X
P 2A9331

<i>Inhoud</i>			<i>p.</i>
<i>Rechtspraak</i>			
<i>Opname in het passief van een verrekenbeding</i>	<i>Antwerpen</i>	<i>27-06-2017</i>	<i>1</i>
<i>Commentaar</i>			
<i>Verrekenbedingen, schattingsprocedure en andere wijzigingen decretaal geregeld</i>			<i>5</i>

Opname in het passief van een verrekenbeding

■ Antwerpen 27 juni 2017

Het verrekenbeding heeft veel van zijn fiscaal belang verloren, althans in Vlaanderen niet: de Vlaamse Regering heeft een voorstel van decreet daartoe neergelegd bij het Vlaamse Parlement, dat inmiddels goedgekeurd werd: het decreet van 8 december 2017 (1). Toch blijft het interessant het arrest van het hof van beroep te Antwerpen van 27 juni 2017 (2) te lezen

(1) Decreet van 8 december 2017 houdende bepalingen tot verdere regeling van de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen voor de Vlaamse Gemeenschap en voor het Vlaamse Gewest en de instellingen die eronder ressorteren, diverse fiscale bepalingen, en de overname van de dienst van de belasting op spelen en weddenschappen, de automatische ontspanningstoestellen en de openingsbelasting op slijterijen van gegiste dranken, BS 14 december 2017.

omwille van de problematiek die daarin aan de orde kwam. Met name: hoe dient het verrekenbeding in de aangifte te worden opgenomen, en meer in het algemeen: hoe moeten precies de schulden worden vermeld?

OPTIONEEL VERREKENBEDING

In 2011 hadden de echtgenoten in hun huwelijkscontract een verrekenbeding ingelast waarbij bedongen werd:

- dat de langstlevende echtgenoot de optie zou hebben, "geheel facultatief en vrijblijvend, om tussen de langstlevende echtgenoot en de erfgenamen van de eerst overleden echtgenoot op

(2) Antwerpen 27 juni 2017, <http://belastingen.vlaanderen.be>.

verbintenisrechtelijke wijze af te rekenen". Met andere woorden: om een schuldvordering op de nalatenschap te ontvangen;

- de langstlevende moest de optie lichten binnen de 90 kalenderdagen na het overlijden;
- de verrekenmassa zou bestaan uit alle goederen die in een wettelijk stelsel naar Belgisch recht tot het gemeenschappelijk vermogen zouden behoren;
- de vordering is gelijk aan de netto-waarde van het aandeel van de overledene in deze verrekenmassa.

Het was dus een optioneel 100/0-verrekenbeding, waarbij de langstlevende een vordering kreeg gelijk aan de volledige waarde van het aandeel van de eerststervende in de verrekenmassa: een virtuele toebedeling van het gemeenschappelijk vermogen, in waarde.

In de aangifte van nalatenschap was het finaal verrekenbeding weergegeven, was melding gemaakt van het lichten van de optie, en was gesteld dat aan de weduwe een vordering toekomt gelijk aan de netto-waarde van het aandeel van de eerst overleden echtgenoot in deze verrekenmassa.

DE ONTVANGER

De ontvanger weigerde echter de aftrek van de verrekenvordering. Op grond van artikel 27 van het Wetboek Successierechten (thans 2.7.3.4.1 VCF) kunnen alleen de schulden van de erflater, die op de dag van zijn overlijden bestaan, en de begrafenis-kosten in aftrek komen. Welnu, de verrekenvordering voldoet hier niet aan.

"Met gebeurtenissen waaraan de burgerlijke wet terugwerkende kracht toekent, zoals bijvoorbeeld de verwerping van een

nalatenschap, dient uiteraard wel rekening te worden gehouden; doch met uitzondering van de fictie van de verdelingsverrichting waaraan het Burgerlijk Wetboek terugwerkende kracht verleent tot op de overlijdensdag. Laatstgenoemde verrichting blijft zonder invloed inzake successierecht waar juist de overdracht, die ten gevolge van het overlijden plaats heeft, uitsluitend het belastbaar feit uitmaakt", aldus de ontvanger.

Pas na deze brief diende notaris een bijvoeglijke aangifte in, waarin de verrekenvordering precies werd becijferd: € 986.546,71.

HET HOF

De zaak kwam voor de rechtbank, en daarna voor het hof van beroep, dat oordeelt:

- dat een schuld die niet in de onherroepelijk geworden aangifte vermeld wordt, niet meer opgenomen kan worden in het passief en vandaar ook geen grond tot teruggave meer kan opleveren;
- dat de vraag dus rijst of de verreken-schuld al dan niet is opgenomen en begroot in de oorspronkelijke aangifte;
- dat aan de voorwaarden van artikel 42, VIII van het Wetboek Successierechten (thans artikel 3.3.1.0.8, § 1, 10° VCF) voldaan is: de verreken-schuld was weliswaar niet nominaal bepaald in de aangifte, maar was wel bepaalbaar. Uit de aangifte blijkt immers dat de verreken-schuld gelijk is aan het nettobedrag van de nalatenschap van de overleden echtgenoot.

Het hof voegt er wel aan toe dat, ingeval een aangifte wordt ingediend die niet voldoet aan de vereisten, de ontvanger de aan-givers attent moet maken op de onjuisthe-

den en leemten in de aangifte en hij hen moet verzoeken ze in orde te brengen. In deze kon de ontvanger bij een eerste lezing van de aangifte vaststellen dat de verrekenschuld niet werd aangegeven onder het passief van de nalatenschap en had hij de aangevers hier dienen op te wijzen teneinde hen in de mogelijkheid te stellen hieraan te verhelpen, wat evenwel niet is gebeurd.

Wat het verrekenbeding zelf betreft, oordeelt het hof:

- dat de vereffening van de huwelijksgemeenschap de vereffening-verdeling van de nalatenschap voorafgaat, zoals het cassatiearrest van 10 december 2010 uitdrukkelijk heeft bevestigd;
- dat het finaal verrekenbeding een huwelijksvoordeel is;
- dat het Grondwettelijk Hof op 23 november 2005 beslist heeft dat huwelijksvoordelen geacht worden, op onweerlegbare wijze, onder bezwaren de titel te zijn aangegaan, zodat voordelen uit die overeenkomsten niet als een schenking worden beschouwd (arrest 170/2005);
- dat de nalatenschap, bij een optioneel verrekenbeding, enkel kan worden samengesteld, en de successierechten enkel kunnen worden berekend, nadat de huwelijksovereenkomst is uitgevoerd, en, indien in deze optioneel is, nadat de optie is gelicht.

Het hof voegt er nog aan toe dat het argument van de administratie van de fiscale bezitsvoortzetting dan ook niet relevant is, omdat deze regel enkel stelt dat de vereffening-verdeling van de *nalatenschap* geen invloed heeft op de heffing van de successierechten, en niet zegt dat de vereffening-verdeling of -verrekening van het *huwelijksvermogenstelsel* geen invloed heeft op de heffing van de successierechten.

En dan gaat het hof verder in op het optioneel karakter van het verrekenbeding. Het verwijst naar het arrest van 24 maart 2017, waarin het Hof van Cassatie geoordeeld heeft dat de echtgenoten bij een optioneel finaal verrekenbeding een verbintenis aangaan onder opschortende voorwaarde van hun vooroverlijden en van het lichten van de optie, zodat de schuld reeds voor het overlijden bestaat.

Welnu, met een schuld onder opschortende voorwaarde kan geen rekening gehouden worden, maar als na het openvallen van de nalatenschap de samenstelling ervan verminderd wordt door het intreden van voorwaarde, kan bij toepassing van artikel 135, 4° van het Wetboek Successierechten teruggave gevraagd worden van de teveel betaalde successierechten.

Het hof veroordeelt het Vlaamse Gewest dus tot teruggave van de betaalde successierechten, verhoogd met de interesten en de rechtsplegingsvergoeding.

ENKELE BEDENKINGEN

Het arrest is vrij lang, maar mooi gestructureerd, en klinkt ook vrij overtuigend. Het is mijns inziens ook volledig in overeenstemming met de cassatierechtspraak. Toch hebben wij er enkele bedenkingen bij.

1. Het hof gaat uitvoerig in op het definitief karakter van de aangifte, en stelt dat latere schulden niet meer aftrekbaar zijn. Maar even verder overweegt het dat een schuld uit een optioneel verrekenbeding als nieuwe schuld wel aftrekbaar kan zijn mits indiening van een nieuwe aangifte. Welnu, een dergelijke aangifte *werd* ook ingediend, en wel na de brief van de ontvanger. De hele problematiek lijkt mij dus alleen

maar als *obiter dictum* behandeld te zijn: ook als de schuld niet meer aftrekbaar was omwille van het (zogenaamd) definitief karakter van de oorspronkelijke aangifte, zij kon immers afgetrokken worden mits indiening van een nieuwe aangifte.

2. Dat de aangifte de titel van heffing voor de erfbelasting vormt, wordt overigens door niemand betwist. Artikel 35 van het Wetboek Successierechten, thans artikel 2.7.7.0.1 VCF zegt: de erfbelasting wordt gevestigd op zicht van de aangifte, vermeld in artikel 3.3.1.0.5 en 3.3.1.0.6 VCF. Maar is dit een voldoende reden om een bijkomende aangifte van passiva te weigeren? De regel gaat terug op artikel 60 van de Frimairewet, dat stelde dat de regelmatig geheven rechten niet teruggegeven konden worden, welke ook de latere gebeurtenissen zouden zijn. Maar door deze woorden heeft de wetgever enkel frauduleuze samenspanningen willen verhinderen, en de misbruiken die er voor de schatkist uit voortvloeien, willen droogleggen, besliste de Raad van State op 18 oktober 1808 (1):

“que l’art. 60 porte, a la vérité, que tout droit d’enregistrement régulièrement perçu ne peut être restitué, quels que soient les événements ultérieurs; mais que, par ces derniers mots, l’intention de la loi n’a pu être que d’empêcher l’annulation des actes par des collusiones frauduleuses, et de tarir, dans

leur source, les abus qui pourraient en résulter pour le trésor public.”

Vergeeten we ook niet dat de Raad van State toen de macht had om de wet op authentieke wijze te interpreteren!

3. Een keuze kan uitgelegd worden als een optie, die gegeven wordt aan de langstlevende echtgenoot, of als een potestatieve voorwaarde. Voor beide stellingen valt wel iets te zeggen. De Vlaamse belastingdienst richt zich daarom – o.i. terecht – naar de interpretatie van partijen: naargelang het be- ding opgevat is als een modaliteit van de eigenlijke verdeling, dan wel als een modaliteit van de toebedeling van het gemeenschappelijk vermogen. (2) Door de retroactiviteit van de lichte van de optie toe te laten, kiest het hof – in navolging van het Hof van Cassatie – hier dus impliciet voor de stelling dat het een potestatieve voorwaarde betreft.

Maar dan nog: waarom wordt de retroactiviteit van de voorwaarde hier aanvaard? Het is logisch dat de *vereffening-verdeling* van de huwelijksgemeenschap de *vereffening-verdeling* van de nalatenschap voorafgaat, maar met de verdeling wordt inzake erfbelasting toch geen rekening gehouden? Voor retroactiviteit is wel een tekst nodig, en de enige tekst die we hier vinden is de burgerlijke fictie van artikel 1179 Burgerlijk Wetboek: de vervulde voorwaarde werkt terug tot op de dag waarop de verbintenis is aangegaan. Dat betekent dus dat hier impliciet toe-

(1) CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD, *Traité des droits d’enregistrement, de timbre, ...*, Brussel, Bruylant, 1852, Tome I, nr. 239.

(2) Standpunt 16053 van 13 juni 2016, <http://belastingen.vlaanderen.be/sp-16053-ouderlijke-boedelverdeling-en-verblijvingsbedingen-en-keuzebedingen-met-last>.

passing gemaakt werd van de regel dat burgerrechtelijke ficties doorwerken in het fiscaal recht, zoals ook de ontvanger in zijn brief had geschreven.

4. Hoe dan ook, door het nieuwe decreet zal een schuldvordering, die voortkomt uit de toepassing van een beding in een huwelijksovereenkomst dat door de erflater en zijn partner is overeengekomen en dat betrekking heeft op de vereffening van hun huwelijksvermogensstelsel, voortaan niet meer in aanmerking genomen worden. Het verrekenbeding zal hierdoor wellicht aanzienlijk aan interesse inboeten.

Samenvattend:

- het arrest beslist dat een schuld, die opgenomen is op een *bepaalbare wijze* in de aangifte, aftrekbaar is. Het precieze

bedrag moet niet worden opgegeven. Dat is belangrijk, niet alleen voor verrekenbedingen, maar voor alle schulden;

- bij nader toezien is dit echter enkel een *obiter dictum*: een schuld uit een optioneel verrekenbeding zou immers aanleiding kunnen geven tot teruggave, door het indienen van een bijkomende aangifte, bij het lichten van de optie;
- het arrest interpreteert het optioneel verrekenbeding, net zoals het Hof van Cassatie, als een *potestatieve voorwaarde*. Er is echter ook een andere interpretatie mogelijk;
- door het nieuwe decreet van de Vlaamse Regering zal een schuld uit een verrekenbeding echter hoe dan ook niet langer aftrekbaar zijn.

Rik Deblauwe

Wetenschappelijk adviseur Tiberghien

Verrekenbedingen, schattingsprocedure en andere wijzigingen decretaal geregeld

■ Decreet van 8 december 2017, BS 14 december 2017

1. Het Vlaams Parlement keurde op zes december jl. het ontwerpdecreet houdende wijzigingen aan de Vlaamse Codex Fiscaliteit met een ruime meerderheid goed. (1) We lichten in het bijzonder de re-

(1) Decreet van 8 december 2017 houdende bepalingen tot verdere regeling van de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen voor de Vlaamse Gemeenschap en voor het Vlaamse Gewest en de instellingen die eronder ressorteren, diverse fiscale bepalingen, en de overname van de dienst van de belasting op spelen en weddenschappen, de automatische ontspanningstoestellen en de openingsbelasting op slijterijen van gegiste dranken, BS 14 december 2017 (*hierna*: decreet houdende diverse fiscale bepalingen).

levante wijzigingen toe voor de erfbelasting, meer bepaald de finale verrekenbedingen, keuzebedingen en verblijvingsbedingen onder last en de schattingsprocedure bij de aangifte van nalatenschap.

A. SCHULDVORDERINGEN UIT DE TOEPASSING VAN EEN HUWELIJKSOVEREENKOMST

a. *Het actief van de nalatenschap (nieuw art. 2.7.3.2.14 VCF)*

2. Het nieuw artikel 2.7.3.2.14 VCF luidt als volgt: “Voor de inning van het successierecht worden andere schuldvorderingen dan schuldvorderingen vermeld in