

RECENTE ONTWIKKELINGEN IN DE RECHTSPRAAK BETREFFENDE DE OVERDRACHT VAN FAMILIEBEDRIJVEN

MASTERTHESIS

Aantal woorden/ Word count: 19.735

Phebe De Meurichy

Stamnummer/ Student number: 02007451

Promotor/ supervisor: Prof. Dr. Bertel De Grootte

Masterproef voorgedragen tot het bekomen van de graad van:

Master's Dissertation submitted to obtain the degree of:

Master in Business Economics: Corporate Finance

Academiejaar / Academic year: 2023-2024

De auteur en de promotor geven de toelating deze masterproef voor consultatie beschikbaar te stellen en delen van de masterproef te kopiëren voor persoonlijk gebruik. Elk ander gebruik valt onder de beperkingen van het auteursrecht, in het bijzonder met betrekking tot de verplichting de bron uitdrukkelijk te vermelden bij het aanhalen van resultaten uit de masterproef.

Ik verklaar dat het onderzoek verlopen is volgens de regels die gelden inzake wetenschappelijke en academische integriteit. Ik verklaar kennis te hebben genomen van, en gehandeld te hebben in overeenstemming met, de ethische code van de faculteit.

Woord vooraf

Deze masterproef, over de recente ontwikkelingen in de rechtspraak betreffende de overdracht van familiebedrijven, was een zeer uitdagend onderwerp. De fiscale wereld interesseert mij enorm en deze regelgeving binnen de VCF wordt dagelijks gehanteerd. Inzicht in de regelgeving is dus relevant voor mijn toekomstige fiscale carrière. Deze masterproef onderzoekt de recente ontwikkelingen vanaf 1 januari 2020.

Eerst en vooral wil ik professor Bertel De Groote bedanken om mij te assisteren doorheen deze masterproef en het organiseren van talrijke meetings om me verder op weg te helpen.

Verder wil ik ook meneer Gauthier Vandenbossche bedanken voor het verschaffen van informatie over het onderwerp en inleidende artikels ter beschikking te stellen. Ook voor het lezen van mijn eerste proefversie en het geven van enkele verbeterpunten over de inhoud.

De ervaringsdeskundige, mevrouw Lieselotte Vandavelde, stond me verder toe om haar te interviewen over dit onderwerp. Via haar heb ik enkele belangrijke praktische inzichten verworven die ik in deze masterproef heb geïntegreerd.

Tot slot, wil ik mijn ouders en vriend Noah bedanken voor het meerdere malen nalezen van deze masterproef en het geven van hun inzichten. Tevens om mij elke dag te motiveren en in me te geloven.

Inhoudsopgave

Woord vooraf	I
Inhoudsopgave	II
Lijst gebruikte afkortingen	V
Lijst van de tabellen en figuren	VII
Deel 1. Inleiding	1
Deel 2. Kennismaking met het Vlaamse gunstregime	2
2.1. De bestaansreden: een overzicht.....	2
2.2. Terminologie en belastingtarieven: een overzicht.....	4
2.2.1. Terminologie voor vennootschappen en ondernemingen	4
2.2.2. Belastingtarieven	4
Deel 3. Voorwaarden ondernemingen en vennootschappen	6
3.1. VOORWAARDE 1 : rijksinwoner en niet-rijksinwoner	6
3.1.1. Rijksinwoner.....	6
3.1.2. Niet-rijksinwoner.....	7
3.2. VOORWAARDE 2 : nettoverkrijging/schenking eigendomsrechten	7
3.4. VOORWAARDE 3 : vormvoorwaarden	8
Deel 4. Voorwaarden ondernemingen	9
4.1. VOORWAARDE 1 : participatievoorwaarde	9
4.1.1. Persoonlijke exploitatie	9
4.1.2. Bewijsmogelijkheden volgens VLABEL	10
4.1.3. Bewijsmogelijkheden volgens de rechtspraak.....	10
4.2. VOORWAARDE 2 : voorwaarde voor bestemming van het goed	12
4.2.1. Beroepsdoeleinden	12
4.2.2. Hoofdzakelijk tot bewoning aangewend of bestemd	13
4.2.3. Essentiële bestanddelen	14
4.3. VOORWAARDE 3 : continuïteitsvoorwaarden	15
4.3.1. VOORWAARDE 1 : ononderbroken voortzetting van een activiteit	16
4.3.2. VOORWAARDE 2 : onroerend goed niet aangewend of bestemd voor bewoning.....	17
4.3.3. VOORWAARDE 3 : controle door VLABEL	17
Deel 5. Voorwaarden vennootschappen	18
5.1. VOORWAARDE 1 : vestigingsvoorwaarde	18
5.2. VOORWAARDE 2 : participatievoorwaarde	18
5.2.1. Terminologie voor aandelen, familie en partner	18
5.2.2. Familiale en multifamiliale vennootschappen.....	21
5.2.3. Onverenigbaarheden met het nieuwe WVV	23
5.3. VOORWAARDE 3 : handelsactiviteitsvoorwaarde.....	24
5.4. VOORWAARDE 4 : reële economische activiteit	24
5.4.1. Wettelijk weerlegbaar vermoeden van geen reële economische activiteit	25

5.4.2. Leveren van het tegenbewijs	30
5.4.3. 180-graden omkering omtrent visie over het leveren van het tegenbewijs	40
5.4.4. Decreetvoorstellen	43
5.4.5. Denkbeeldig decreetvoorstel.....	45
5.5. VOORWAARDE 5 : holdingsvennootschappen	47
5.5.1. Operationele holding.....	47
5.5.2 Passieve holding.....	48
5.6. VOORWAARDE 6 : continuïteitsvoorwaarden	50
5.6.1. VOORWAARDE 1 : familiale vennootschap met een reële economische activiteit	50
5.6.2. VOORWAARDE 2 : continue voortzetting van een activiteit	50
5.6.3. VOORWAARDE 3 : kapitaal - en vermogensbehoud.....	51
5.6.4. VOORWAARDE 4 : behoud voorwaarden passieve holding.....	58
5.6.5. VOORWAARDE 5 : zetel van werkelijke leiding	58
5.6.6. Controle van de voorwaarden door VLABEL.....	58
5.7. VOORWAARDE 7 : herstructurering vennootschapsgroep	59
5.7.1. Reorganisatie binnen drie jaar voor de datum van de schenkingsakte of overlijden	60
5.7.2. Reorganisatie binnen drie jaar na datum van schenkingsakte of overlijden	60
Deel 6. Verdachte periode bij schenkingen.....	63
6.1. Verdachte periode van drie jaar.....	63
6.2. Verleningen verdachte periode bij familiale bedrijven	63
Deel 7. Alternatieven voor het Vlaamse gunstregime	65
7.1. De vroegere kaasroute.....	65
7.2. De huidige bierroute	66
7.2.1. Inbreng in een vennootschap ten behoeve van derde met uitgifte van aandelen.....	66
7.2.2. Inbreng in een vennootschap ten behoeve van derde zonder uitgifte van aandelen.....	67
7.2.3. De actuele standpunten over een inbreng ten behoeve van een derde	67
Deel 8. Besluit	70
Lijst van de geraadpleegde werken	VIII
Wetgeving.....	VIII
Rechtspraak	XII
Administratieve standpunten, - beslissingen en omzendbrieven	XIV
Rechtsleer.....	XVI
Andere bronnen.....	XXI

Lijst gebruikte afkortingen

BNP	Bruto nationaal product
VCF	Vlaamse Codex Fiscaliteit
VLABEL	Vlaamse Belastingdienst
WVV	Wetboek Vennootschappen en Verenigingen
EER	Europese Economische Ruimte
KBO	Kruispuntbank van Ondernemingen
CV	Coöperatieve vennootschap
BV	Besloten vennootschap
VI. W. Succ.	Vlaams Wetboek der Successierechten
Gw.	Grondwet
BW.	Burgerlijk wetboek
W. Kh.	Wetboek van Koophandel
Code 1600/2600	Winsten uit nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen
Code 1650/2650	Baten van vrije beroepen
ANA	Adjusted net asset
62-rekening	Rekening 'Bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen'

22-rekening	Rekening 'Terreinen en gebouwen'
20/58-rekening	Rekening 'Totale activa'
26-rekening	Rekening 'Overige materiële vaste activa'
61800-rekening	Rekening 'Bezoldigingen, premies voor buitenwettelijke verzekeringen, ouderdom' en overlevingspensioenen voor bestuurders, zaakvoerders en werkende vennoten die niet worden toegekend uit hoofde van een arbeidsovereenkomst'
61700-rekening	Rekening 'Uitzendkrachten en personen ter beschikking gesteld van de onderneming'
27-rekening	Rekening 'Vaste activa in aanbouw en vooruitbetalingen'
Code 1105/2105	Beroepsmatig investeren van onroerende goederen

Lijst van de tabellen en figuren

Tabel 1: overzicht van de schenkbelastingtarieven (pagina 5)

Tabel 2: Overzicht van de erfbelastingtarieven (pagina 5)

Tabel 3: Berekening vastgoed- en bezoldigingsvoorwaarde (pagina 28)

Figuur 1: Illustratie maximale aandelenwaarde (pagina 49)

Deel 1. Inleiding

In de recente jurisprudentie betreffende de overdracht van familiebedrijven, is de zienswijze over de toepassing van de Vlaamse gunstregeling aanzienlijk gewijzigd. Het belangrijkste arrest dat hiertoe heeft geleid, is 'de slagerijzaak'. In dit arrest benadrukte het hof van beroep dat het gelijkheidsbeginsel niet wordt geschonden. Het onroerend goed dat hoofdzakelijk wordt gebruikt of is bestemd voor bewoning van een familiale vennootschap, kan worden overgedragen via het gunststelsel. Terwijl dit niet mogelijk is voor een familiale onderneming of een natuurlijke persoon.

Het Witboek familiebedrijven, daterend uit 2008, stelt dat 70% van de Belgische bedrijven, familiebedrijven zijn. Ze vertegenwoordigen 55% van het Belgische bruto nationaal product (BNP). Hieruit kan geconcludeerd worden dat deze bedrijven over het algemeen kleiner zijn dan niet-familiebedrijven. Het Witboek stelt tevens dat familiebedrijven zich vaak bevinden in traditionele sectoren met lokale verankering die relatief minder kapitaalintensief zijn zoals: horeca, handel, bouw en distributie. Deze bedrijven zorgen wel voor veel werkgelegenheid. Er wordt bovendien aangehaald dat de rentabiliteit, solvabiliteit en toegevoegde waarde van familiebedrijven in België gemiddeld beter zijn dan die van niet-familiebedrijven. Wat betreft de liquiditeit is er geen verschil tussen familiebedrijven en niet-familiebedrijven.¹ Er kan dus geconcludeerd worden dat familiebedrijven een hoeksteen vormen voor de Vlaamse economie. Een gunstregeling omtrent de overdracht van familiebedrijven is essentieel om de continuïteit te bevorderen.

Desalniettemin, roept de (ruime) toepassing van de Vlaamse gunstregeling vragen op bij onder andere critici en belanghebbenden over de effectiviteit in het waarborgen van de continuïteit van vennootschappen en ondernemingen. Deze recente ontwikkelingen versterken de maatschappelijke en juridische nood aan een nieuwe en ondubbelzinnige wetgeving voor de Vlaamse gunstregeling. Dit leidt tot de centrale onderzoeksvraag van deze masterproef:

'Welke aanpassingen aan de wetgeving van de Vlaamse Codex Fiscaliteit (VCF) zouden wenselijk zijn om de gunstregeling voor de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen meer in overeenstemming te brengen met de beoogde doelstelling?'

Door middel van een grondige analyse van de relevante wetgeving, de recente rechtspraak en diverse perspectieven van practici, beoogt dit onderzoek beleidsaanbevelingen te formuleren om de huidige wetgeving te verbeteren.

¹ Ceysens, P. (2008). *Witboek familiebedrijven*. Vlaamse Overheid.

Deel 2. Kennismaking met het Vlaamse gunstregime

2.1. De bestaansreden: een overzicht

Het Vlaamse gunstregime is ontstaan uit een aanbeveling van de Commissie van de Europese Gemeenschappen van 7 december 1994. Het advies had tot doel om de overdracht van kleine en middelgrote ondernemingen te vereenvoudigen in de lidstaten om op deze manier de continuïteit en een duurzame tewerkstelling te garanderen. De Commissie gaf verder onder meer aan dat schenk- en erfbelastingen die worden geheven bij een overdracht niet langer een bedreiging mogen vormen voor de continuïteit van een familiebedrijf. Het toenmalige Europese belastingstelsel leidde tot een concurrentienadeel ten opzichte van niet-Europese lidstaten.²

Op het moment van deze aanbeveling hadden de gewesten alleen de bevoegdheid omtrent de erfbelasting (toenmalige successierechten). Het Vlaamse Gewest voerde in 1997 een verlaagd tarief van erfbelasting in voor familiebedrijven.³ Vervolgens werd het verlaagd belastingtarief in het decreet van 1999 aangepast tot een vrijstelling.⁴ In de bijzondere wet van 13 juli 2001 verkreeg het Vlaamse Gewest ook de bevoegdheid voor de schenkbelasting.⁵ Sindsdien gold een verlaagd belastingtarief voor schenkingen in het Vlaamse Gewest.

² Aanbev.Comm. nr. 385, 7 december 1994 Aanbeveling van de Commissie van 7 december 1994 inzake de overdracht van kleine en middelgrote ondernemingen, *Pb.L.* 31 december 1994, afl. 247, 0014 - 0017.; F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.

³ Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 1997, *Parl.St.* VI.Parl. 1996-97, nr. 428/1.

⁴ Decr.VI. 18 mei 1999 Decreet houdende aanpassing van de middelenbegroting van de Vlaamse Gemeenschap voor het begrotingsjaar 1999, *BS* 30 september 1999.

⁵ Bijz.Wet 13 juli 2001 Bijzondere wet tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, *BS* 3 augustus 2001.; Decr.VI. 27 juni 2003 Decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de aanpassing van de begroting 2003, *BS* 12 september 2003.; Decr.VI. 19 december 2003 Decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2004, *BS* 31 december 2003.

Door het decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012 werd het landschap van de Vlaamse gunstregeling voor familiebedrijven hervormd. Sinds de reorganisatie, is er een vrijstelling van schenkbelasting en een verlaagd tarief van erfbelasting. De vrijgestelde schenkbelasting dient als stimulans om ondernemers ertoe aan te zetten actief te werken aan de opvolging van hun familiebedrijven voordat ze overlijden. De verlaagde erfbelasting is bedoeld als vangnet in de situatie waarbij de ondernemer overlijdt zonder dat er opvolging is voorzien. Het gunststelsel moet het voortbestaan van Vlaamse bedrijven stimuleren en zo voor een duurzame werkgelegenheid zorgen.⁶

De decreetgever wil vermijden dat investeringen worden afgeremd door de heffing van erfbelasting.⁷ Bovendien beoogt hij met deze gunstregeling zuiver private patrimoniumvennootschappen uit te sluiten. Deze vennootschappen creëren immers geen maatschappelijke meerwaarde.⁸

Sinds 2012 zijn de toepassingsvoorwaarden omtrent schenk- en erfbelasting mutatis mutandis dezelfde. De memorie van toelichting stelde dat de harmonisatie de wetgeving toegankelijker zou moeten maken.⁹

Dit kent een succes, tegenwoordig is er een stijging in aanvragen voor de vrijstelling van de schenkbelasting. Sinds 2018-2020 is er een stijgende trend bij het gebruik van het Vlaamse gunstregime met een piek voor de jaren 2021 en 2022. In de periode 2021-2022 was het totale belastbaar vermogen 14,1 miljard euro. Deze stijgende trend werd veroorzaakt door schenkingen van buitengewone omvang.¹⁰

⁶ Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl.St.* VI.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 24.; L. DE CONINCK, "Toepassing van het gunsttarief voor een 'familiale onderneming' op het vlak van erfbelasting afgewezen wegens onvoldoende bewijs van een persoonlijke exploitatie door de erflater of de partner", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 16, 420-424.; E. BOGAERTS, B. BUYDENS, M. D'HERDE, W. GARDIN, M. HEENE, S. LEDENT, D. MERTENS, D. MERTENS, M. ROELENS, S. SABLON, C. VAN BIERVLIET, L. VANDAMME en T. VERMEERSCH, *Dé gids voor vennootschappen*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 475-493.

⁷ Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl.St.* VI.Parl. 2011-12, nr. 1326/8, 8.; L. DE CONINCK, "De Vlaamse gunstregeling voor 'familiale vennootschappen' in de erfbelasting doorstaat de toets aan de Grondwet", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 6, 153-159.

⁸ Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl.St.* VI.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 25.; L. DE CONINCK, "De Vlaamse gunstregeling voor 'familiale vennootschappen' in de erfbelasting doorstaat de toets aan de Grondwet", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 6, 153-159.

⁹ Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl.St.* VI.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 24.

¹⁰ F. DALLE, "De 'reële economische activiteit' in het gunstregime voor familiale vennootschappen, een antisimbruikbepaling of een achterpoort voor privévastgoed?", *AFT* 2023, afl. 10, 32-39.

2.2. Terminologie en belastingtarieven: een overzicht

2.2.1. Terminologie voor vennootschappen en ondernemingen

Binnen het Vlaamse gunstregime is er een verschillende behandeling tussen een familiale vennootschap en - onderneming. Artikel 1.1.0.0.2, eerste lid, 21° VCF definieert wat moet worden verstaan onder de term 'vennootschap'. Hieruit blijkt dat een bedrijf, een vennootschap is als het rechtspersoonlijkheid heeft. De wetgeving in de VCF is consistent met de toepassing van inkomstenbelasting, met betrekking tot de kwalificatie van rechtspersoonlijkheid. Een eenmanszaak is een voorbeeld van een familiale onderneming.¹¹

Een vennootschap verschilt van een onderneming door de aard van de geschonken/geërfde goederen. In tegenstelling tot een onderneming, omvat het vermogen van een vennootschap alleen beroepsmatige activa omwille van de rechtspersoonlijkheid. In een familiale vennootschap worden aandelen geschonken/geërfd. Daarentegen wordt in een onderneming activa geschonken/geërfd.

2.2.2. Belastingtarieven

Zoals eerder aangehaald bestaat het Vlaamse gunstregime uit een verlaagde erfbelasting enerzijds en een vrijstelling van schenkbelasting anderzijds.¹²

De algemene schenkbelastingtarieven variëren naargelang de aard van het goed, zijnde roerend of onroerend, en de relatie tussen de schenker en de begiftigde. De vaste schenkbelastingtarieven voor roerende goederen zijn 3% tussen partners en in rechte lijn en 7% tussen andere personen. Het belastingpercentage op onroerende goederen is progressief, wat betekent dat het tarief afhankelijk is van het bedrag van de schenking. De progressieve percentages op onroerende goederen kunnen oplopen tot 27% tussen partners en in rechte lijn en 40% tussen andere personen. Het Vlaamse gunstregime voorziet in een vrijstelling van deze aangehaalde tarieven.¹³

De Vlaamse gunstregeling vervangt de progressieve erfbelasting door een vlak tarief. De progressieve percentages kunnen namelijk oplopen tot 27% in rechte lijn en tussen partners en 55% voor andere erfgenamen. Daarentegen bedraagt het verlaagde tarief 3% in rechte lijn en tussen partners en 7% tussen alle andere personen.¹⁴

¹¹ Art. 1.1.0.0.2, eerste lid, 21° VCF.; D. BOSSUYT, "Tien jaar familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest", *AFT* 2022, afl. 1-2, 6-33.

¹² Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl.St.* VI.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 24.

¹³ Art. 2.8.4.1.1, §3 VCF.; Art. 2.8.4.1.1, §2 VCF.; Art. 2.8.4.1.1, §1 VCF.

¹⁴ Art. 2.7.4.2.2, §1 VCF.; Art. 2.7.4.1.1, §1 VCF.

Schenkbelastingtarieven:

	Tussen partners en in rechte lijn	Andere personen
Roerende goederen	3% (0% bij de Vlaamse gunstregeling)	7% (0% bij de Vlaamse gunstregeling)
Onroerende goederen	Progressief oplopen tot 27% (0% bij de Vlaamse gunstregeling)	Progressief oplopen tot 40% (0% bij de Vlaamse gunstregeling)

Tabel 1: overzicht van de schenkbelastingtarieven

Erfbelastingtarieven:

	Tussen partners en in rechte lijn	Andere personen
(On)roerende goederen	Progressief oplopen tot 27% (3% bij de Vlaamse gunstregeling)	Progressief oplopen tot 55% (7% bij de Vlaamse gunstregeling)

Tabel 2: Overzicht van de erfbelastingtarieven

Deel 3. Voorwaarden ondernemingen en vennootschappen

De voorwaarden voor de vrijstelling van schenkbelasting en de verminderde erfbelasting zijn mutatis mutandis dezelfde. In artikel 2.7.4.2.2. VCF tot en met artikel 2.7.4.2.4 VCF worden de voorwaarden met betrekking tot de verlaagde erfbelasting behandeld. Daarentegen beschrijven artikel 2.8.6.0.3. VCF tot en met artikel 2.8.6.0.7 VCF de voorwaarden voor de vrijgestelde schenkbelasting.¹⁵

3.1. VOORWAARDE 1 : rijksinwoner en niet-rijksinwoner

3.1.1. Rijksinwoner

De VCF definieert een rijksinwoner in artikel 1.1.0.0.2, eerste lid, 18° VCF als volgt: "de natuurlijke persoon die naargelang het geval op het ogenblik van zijn overlijden of op het ogenblik van de schenking binnen het Rijk zijn domicilie of de zetel van zijn vermogen heeft gevestigd of de rechtspersoon die op het ogenblik van de schenking binnen het Rijk zijn zetel van werkelijke leiding heeft gevestigd."¹⁶

De fiscale woonplaats verwijst naar de verblijfplaats waar de persoon effectief en duurzaam verblijft en is een feitelijk begrip. Belangrijke factoren zijn de werklocatie of de plaats van de sociale betrekkingen.¹⁷

De vijf voorafgaande jaren worden in aanmerking genomen vanaf het tijdstip van schenking/overlijden van de schenker/erflater. Als de fiscale woonplaats van de schenker/erflater tijdens deze voorgaande jaren (cumulatief) het langst in het Vlaamse Gewest was, dan zijn de regels van het Vlaamse Gewest van toepassing.¹⁸

¹⁵ Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl.St.* VI.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 24.; D. BOSSUYT, "Tien jaar familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest", *AFT* 2022, afl. 1-2, 6-33.

¹⁶ Art. 1.1.0.0.2, eerste lid, 18° VCF.

¹⁷ F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.

¹⁸ Bijz. Wet 13 juli 2001 Bijzondere wet tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, *BS* 3 augustus 2001.; E. BOGAERTS, B. BUYDENS, M. D'HERDE, W. GARDIN, M. HEENE, S. LEDENT, D. MERTENS, D. MERTENS, M. ROELENS, S. SABLON, C. VAN BIERVLIET, L. VANDAMME en T. VERMEERSCH, *Dé gids voor vennootschappen*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 475-493.

Deze wetgeving is ingevoerd om 'regioshopping' te voorkomen. Het begrip weerspiegelt het idee dat er een woonplaatswijziging wordt doorgevoerd naar het meest gunstige gebied om op deze manier belastingen te ontwijken.¹⁹ Deze regelgeving is bedoeld om concurrentie tussen de gewesten te voorkomen.²⁰

De wetgeving vereist niet dat de onderneming in België moet gevestigd zijn. Maar wel dat de schenker/erflater een onderdaan is van het Vlaamse Gewest. De onderneming mag dus in het buitenland gevestigd zijn. Bij een vennootschap moet de zetel van werkelijke leiding zich situeren in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte (EER).²¹

3.1.2. Niet-rijksinwoner

Als de schenker/overledene een niet-rijksinwoner is, moeten de onroerende goederen van de familiale onderneming gelegen zijn in het Vlaamse Gewest. Voor de schenking van roerende goederen is de fiscale woonplaats van de begiftigde doorslaggevend.²²

3.2. VOORWAARDE 2 : nettoverkrijging/schenking eigendomsrechten

De vrijstelling van schenkbelasting en verlaging van erfbelasting is van toepassing als er sprake is van een nettoverkrijging/schenking van de blote eigendom, de volle eigendom of het vruchtgebruik van het beroepsmatige activa in de familiale onderneming of aandelen van de familiale vennootschap met zetel van werkelijke leiding in de EER.²³

De netto-verkrijging is het verschil tussen de belastbare waarde van de geërfde activa of aandelen en de schulden van de nalatenschap bv. begrafenis kosten. Erfbelasting wordt geheven over de nettoverkrijging, die lager of gelijk kan zijn aan de belastbare waarde. De belastingplichtige zal ervoor zorgen dat de nettoverkrijging zo laag mogelijk is, om op die manier minder erfbelasting te betalen.²⁴

¹⁹ F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.

²⁰ Ontwerp van bijzonder wet tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, *Parl.St.* Kamer 2000-01, nr. 1183/003, 29.

²¹ D. BOSSUYT, "Tien jaar familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest", *AFT* 2022, afl. 1-2, 6-33.

²² L. WEYTS, *Notarieel fiscaal recht*, Deel 1. De registratie van notariële akten en hun gevolgen op fiscaal vlak dln., Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 804-852.

²³ Art. 2.7.4.2.2, §1 VCF.; Art. 2.8.6.0.3, §1 VCF.; S. VAN CROMBRUGGE, "Gunsttarief familiale vennootschap : wat is 'reële economische activiteit' ?", *Fiscoloog* 2022, afl. 1756, 9-10.

²⁴ D. BOSSUYT, "Tien jaar familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest", *AFT* 2022, afl. 1-2, 6-33.

3.4. VOORWAARDE 3 : vormvoorwaarden

- (1) Een schenking moet gebeuren bij authentieke akte, die zowel door een Belgische notaris als door een buitenlandse notaris kan worden verleden.²⁵
- (2) De begiftigden of erfgenamen moeten in de schenkingsakte of in de aangifte van nalatenschap vermelden dat ze aanspraak willen maken op het Vlaamse gunststelsel en voor welke geschonken goederen.²⁶
- (3) Artikel 3.12.3.0.1, §5 VCF en artikel 3.3.1.0.8, §1, 14° b) VCF geven een opsomming van de elementen die vermeld moeten worden in de schenkingsakte of aangifte van nalatenschap en de documenten die aan de Vlaamse belastingdienst (VLABEL) moeten overgemaakt worden.²⁷

In geval van een schenking moeten de documenten aan VLABEL worden voorgelegd.²⁸ Een voorafgaand attest is facultatief en kan worden aangevraagd bij een schenking om te controleren of aan alle vereiste voorwaarden (artikel 2.8.6.0.3. VCF) is voldaan.²⁹ Het is geen bindend attest, dit omdat de voorwaarden worden beoordeeld op het moment van de aanvraag en niet op het moment van de schenking.³⁰ Als VLABEL een voorafgaand attest heeft afgeleverd dat niet ouder is dan 4 maanden en dat geen wijziging in de feitelijke omstandigheden bevat, moeten de opgesomde documenten niet meer aan VLABEL worden voorgelegd.³¹ Het decreet van 2 april 2021 verlengt de termijn met 30 dagen waarbinnen VLABEL een beslissing moet nemen over het voorafgaande attest.³² De decreetgever wilde de kans op een afwijkende beoordeling tussen het moment van de aanvraag en de schenking verkleinen. Dit door VLABEL meer tijd te geven voor een grondigere controle.³³

²⁵ Art. 2.8.6.0.4. VCF.

²⁶ Art. 3.12.3.0.1, §1, 4° VCF.; Art. 3.3.1.0.8, §1, 14°, b) VCF.; Art. 3.12.3.0.1, §5 VCF.

²⁷ Art. 3.12.3.0.1, §1, 4° VCF.; Art. 3.3.1.0.8, §1, 14°, b) VCF.; Art. 3.12.3.0.1, §5 VCF.

²⁸ E. BOGAERTS, B. BUYDENS, M. D'HERDE, W. GARDIN, M. HEENE, S. LEDENT, D. MERTENS, D. MERTENS, M. ROELENS, S. SABLON, C. VAN BIERVLIET, L. VANDAMME en T. VERMEERSCH, *Dé gids voor vennootschappen*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 475-493.

²⁹ Art. 3.21.0.0.1. VCF.

³⁰ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

³¹ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

³² Art. 3.21.0.0.1, §2 VCF.

³³ Ontwerp van decreet houdende diverse technische wijzigingen van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 en gerelateerde bepalingen, *Parl.St.* VI.Parl. 2020-21, nr. 674/1, 27-28.; L. GOOSSENS, "Het

Deel 4. Voorwaarden ondernemingen

Een familiale onderneming is volgens artikel 2.8.6.0.3, §2, 1° VCF en (artikel 2.7.4.2.2, §2, 1° VCF): "een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwbedrijf of een vrij beroep dat door de schenker (erflater) of zijn partner, al dan niet samen met anderen, persoonlijk wordt geëxploiteerd en uitgeoefend; (...)." ³⁴

4.1. VOORWAARDE 1 : participatievoorwaarde

4.1.1. Persoonlijke exploitatie

De onderneming moet persoonlijk geëxploiteerd worden door de schenker/erflater of zijn partner. ³⁵ Het hof van beroep haalde op 5 september 2023 aan dat persoonlijke exploitatie verwijst naar de uitoefening van de daadwerkelijke leiding in de onderneming. Het is, volgens het hof van beroep en omzendbrief 2015/2, niet vereist dat de exploitatie in hoofdberoep gebeurt. Het kan ook in bijberoep zijn of als de schenker/erflater of zijn partner gepensioneerd zijn. ³⁶

Een persoon kan op drie manieren als partner worden beschouwd: door te trouwen, wettelijk samen te wonen of feitelijk samen te wonen. Er zijn twee voorwaarden verbonden aan feitelijk samenwonen. Deze zijn dat de partner en de schenker/erflater minstens drie jaar onafgebroken moeten samenwonen en een gemeenschappelijke huishouding moeten voeren. Deze voorwaarden waren bedoeld om een zekere bestendigheid te creëren. De kwalificatie als partner vindt plaats op het moment van schenking/overlijden. Als feitelijk samenwonen onmogelijk is geworden door overmacht, kan de persoon in kwestie toch als partner worden beschouwd. Bij inschrijving in het bevolkingsregister wordt een weerlegbaar vermoeden van feitelijk samenwoning aangenomen. ³⁷

decreet van 2 april 2021 houdende diverse technische wijzigingen van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 en gerelateerde bepalingen: louter technische wijzigingen of is er meer aan?", *Successierechten* 2021, afl. 5, 1-7.

³⁴ Art. 2.8.6.0.3, §2, 1° VCF.; Art. 2.7.4.2.2, §2, 1° VCF.

³⁵ Art. 2.8.6.0.3, §2 VCF.; Art. 2.7.4.2.2, §2 VCF.; S. ALLARD, "Het verlaagd schenkingsrecht voor ondernemingen" in H. BRAECKMANS (ed.), *De BV in de praktijk*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, losbl., (II.4.8 - 1) II.4.8 - 1 - II.4.8 - 73.

³⁶ Gent (5e k.) 5 september 2023, nr. 2022/AR/659, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 16, 420, noot. L. DE CONINCK.; L. DE CONINCK, "Toepassing van het gunsttarief voor een 'familiale onderneming' op het vlak van erfbelasting afgewezen wegens onvoldoende bewijs van een persoonlijke exploitatie door de erflater of de partner", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 16, 420-424.

³⁷ Art. 1.1.0.0.2, zesde lid, 4° VCF.; Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl.St.* VI.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 24-25.

Aan de voorwaarde van persoonlijke exploitatie kan worden voldaan door de kinderen van de erflater/schenker, als zij voldoen aan de voorwaarden van feitelijke samenwoning. Dit wordt ook bevestigd in de omzendbrief 2015/2.³⁸

4.1.2. Bewijsmogelijkheden volgens VLABEL

De omzendbrief 2015/2 bepaalt dat persoonlijke exploitatie door VLABEL wordt geverifieerd aan de hand van de laatste aangifte of aanslagbiljet van de personenbelasting van de schenker/erflater of zijn partner. VLABEL controleert de vermelding van beroepsinkomsten, namelijk winst uit nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen (code 1600/2600) en baten van vrije beroepen (code 1650/2650).³⁹

Als er nog geen aangifte is gedaan, vooral in het geval van een startende onderneming, kan persoonlijke exploitatie worden aangetoond door inschrijving bij de Kruispuntbank van Ondernemingen (KBO) of aansluiting bij een sociaal verzekeringsfonds.⁴⁰

4.1.3. Bewijsmogelijkheden volgens de rechtspraak

De door VLABEL genoemde bewijsmiddelen zijn niet-exclusief. Het bewijs kan ook worden geleverd door elk ander rechtsmiddel dan de eed. Dit werd bevestigd door het hof van beroep op 5 september 2023.⁴¹ Voorafgaand aan deze uitspraak, bekrachtigde het hof van beroep van 25 april 2023 dat het bewijs moet worden geleverd door de belastingplichtige.⁴²

³⁸ L. DE CONINCK, "Toepassing van het gunsttarief voor een 'familiale onderneming' op het vlak van erfbelasting afgewezen wegens onvoldoende bewijs van een persoonlijke exploitatie door de erflater of de partner", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 16, 420-424.; Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

³⁹ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

⁴⁰ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

⁴¹ Gent (5e k.) 5 september 2023, nr. 2022/AR/659, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 16, 420, noot. L. DE CONINCK.; L. DE CONINCK, "Toepassing van het gunsttarief voor een 'familiale onderneming' op het vlak van erfbelasting afgewezen wegens onvoldoende bewijs van een persoonlijke exploitatie door de erflater of de partner", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 16, 420-424.; C. MAES, "Streng blik op het bewijs van persoonlijke exploitatie in een familiale onderneming", *Successierechten* 2024, afl. 4, 16-20.

⁴² Gent (5e k.) 25 april 2023, nr. 2022/AR/535, *Fiscoloog* 2023, afl. 1804, 13.; S. VAN CROMBRUGGE, "Bewijs persoonlijke exploitatie bij schenking familiale onderneming", *Fiscoloog* 2023, afl. 1804, 13.; C. MAES, "Streng

Uit de hieronder aangehaalde arresten blijkt dat alternatieve bewijsstukken, andere dan diegene aangehaald in de omzendbrief, vaak niet als gegrond worden beschouwd. Dit wordt bevestigd door auteurs De Neve en Maes.⁴³

De rechtbank van eerste aanleg te Oost-Vlaanderen heeft op 27 januari 2022 uitspraak gedaan over de nalatenschap van een landbouwonderneming. Een vrouw overleed in 2019 met als wettelijke erfgenamen haar kinderen en echtgenoot (eisers, later: appellanten). De belastingplichtigen wilden beroep doen op de gunstregeling voor de weilanden in de nalatenschap. In de overeenkomst van de maatschap van 12 december 2015 verklaarden de overledene en haar echtgenoot dat zij beperkt actief zouden blijven in de onderneming, naar aanleiding van hun pensionering. Sinds 2016 runnen de kinderen de onderneming en worden de resultaten op gelijke basis verdeeld onder hen. Volgens VLABEL (de verweerder, later: geïntimeerde) was er geen sprake van persoonlijke exploitatie door de erflaatster of haar partner. Onder de code 1600/2600 in de laatste aangifte (inkomstenjaar 2018) waren geen inkomsten opgegeven. De omstandigheid dat in de overeenkomst van de maatschap stond dat de erflaatster en haar echtgenoot beperkt actief zouden blijven in de onderneming, was niet voldoende om persoonlijke exploitatie te bewijzen. De rechtbank van eerste aanleg volgde de redenering van VLABEL.⁴⁴

Het hof van beroep van 5 september 2023 volgde de beslissing van de rechtbank van eerste aanleg te Oost-Vlaanderen van 27 januari 2022. Het hof stelde verder dat de maatschap in de KBO was vernoemd naar hun kinderen, wat niet wees op een actieve betrokkenheid van erflaatster of haar partner. De persoonlijke exploitatie bleek ook niet uit het bezit van bedrijfsgronden die werden gebruikt voor de uitoefening van de onderneming en het betalen van sociale bijdragen. De opname van inkomsten in de personenbelasting (rubriek 1600/2600) van de partner in het inkomstenjaar (2019) waarin het overlijden plaatsvond, was onvoldoende als bewijs. Het was niet duidelijk of het inkomen betrekking had op de periode voor of na het overlijden.⁴⁵

blik op het bewijs van persoonlijke exploitatie in een familiale onderneming", *Successierechten* 2024, afl. 4, 16-20.

⁴³ S. DE NEVE, "Het gunstregime voor familiale ondernemingen: Gentse rechtspraak stelt de bewijsvoering op scherp", *Registratierechten* 2024, afl. 1, 18-21.; C. MAES, "Streng blik op het bewijs van persoonlijke exploitatie in een familiale onderneming", *Successierechten* 2024, afl. 4, 16-20.

⁴⁴ Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 27 januari 2022, AR 20/1232/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 16, 420, noot. L. DE CONINCK.; L. DE CONINCK, "Toepassing van het gunsttarief voor een 'familiale onderneming' op het vlak van erfbelasting afgewezen wegens onvoldoende bewijs van een persoonlijke exploitatie door de erflater of de partner", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 16, 420-424.; C. MAES, "Streng blik op het bewijs van persoonlijke exploitatie in een familiale onderneming", *Successierechten* 2024, afl. 4, 16-20.

⁴⁵ Gent (5e k.) 5 september 2023, nr. 2022/AR/659, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 16, 420, noot. L. DE CONINCK.; L. DE CONINCK, "Toepassing van het gunsttarief voor een 'familiale onderneming' op het vlak van erfbelasting

In een ander vonnis oordeelde de rechtbank over de activa van een tuinbouwbedrijf. In 2020 wilde de schenker een startende handelszaak en serre schenken aan zijn broer (eiser, later: appellant) via de gunstregeling. De rechtbank van eerste aanleg op 3 februari 2022 en hof van beroep op 25 april 2023 oordeelden dat er geen sprake was van persoonlijke exploitatie. De onderneming was sinds 2018 ingeschreven in de KBO en oefende dus de activiteit uit vlak voor de schenking. De registratie in de KBO en de betaalde sociale bijdragen waren onvoldoende als bewijs. Er werd ook niet aangetoond dat de schenker geregistreerd stond als btw-plichtige. In de aangifte werden alleen bedrijfsleidersbezoldigingen opgegeven, maar geen inkomsten onder de code 1600/2600. Het hof van beroep stelde dat zowel winsten als verliezen onder deze code moeten worden geboekt. De verliezen zouden dan worden verrekend met andere inkomsten zoals de bedrijfsleidersbezoldigingen. In dit geval, was dit niet gebeurd.⁴⁶

4.2. VOORWAARDE 2 : voorwaarde voor bestemming van het goed

4.2.1. Beroepsdoeleinden

De goederen in een familiale onderneming moeten daadwerkelijk gebruikt worden voor beroepsdoeleinden en niet voor privédoeleinden. Alleen beroepsmatig geïnvesteerde activa vallen onder het Vlaamse gunstregime.⁴⁷ Volgens omzendbrief 2015/2 controleert VLABEL de beroepsmatige aanwending van onroerende goederen aan de hand van de aangifte of aanslagbiljet van de personenbelasting van de schenker/erflater of zijn partner. In de aangifte wordt nagegaan of de onroerende goederen worden aangegeven onder de code beroepsmatig investeren van onroerende goederen (code 1105/2105)⁴⁸

afgewezen wegens onvoldoende bewijs van een persoonlijke exploitatie door de erflater of de partner", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 16, 420-424.; C. MAES, "Strenge blik op het bewijs van persoonlijke exploitatie in een familiale onderneming", *Successierechten* 2024, afl. 4, 16-20.

⁴⁶ Gent (5e k.) 25 april 2023, nr. 2022/AR/535, *Fiscoloog* 2023, afl. 1804, 13.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 3 februari 2022, AR 21/235/A, *Fiscoloog* 2023, afl. 1804, 13.; S. VAN CROMBRUGGE, "Bewijs persoonlijke exploitatie bij schenking familiale onderneming", *Fiscoloog* 2023, afl. 1804, 13.; C. MAES, "Strenge blik op het bewijs van persoonlijke exploitatie in een familiale onderneming", *Successierechten* 2024, afl. 4, 16-20.

⁴⁷ Art. 2.8.6.0.3, §1 VCF.; Art. 2.8.6.0.3, §2 VCF.; Art. 2.7.4.2.2, §1 VCF.; Art. 2.7.4.2.2, §2 VCF.

⁴⁸ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.; F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.

4.2.2. Hoofdzakelijk tot bewoning aangewend of bestemd

Artikel 2.8.6.0.3, §1, eerste lid, 1° VCF en artikel 2.7.4.2.2, §1, eerste lid, 1° VCF stellen dat "onroerende goederen die hoofdzakelijk tot bewoning worden aangewend of zijn bestemd"⁴⁹ niet onder de gunstregeling vallen. Op deze manier voorkomt de decreetgever misbruik door privaat patrimonium uit te sluiten.⁵⁰

4.2.2.1. Terminologie voor hoofdzakelijk

De Vlaamse omzendbrief verduidelijkt het begrip 'hoofdzakelijk' niet, in tegenstelling tot de Brusselse omzendbrief. Volgens Dalle is de interpretatie van de Brusselse circulaire ook van toepassing op de Vlaamse gunstregeling. Naar mijn mening is deze visie correct, aangezien het Brusselse gunstregime gebaseerd is op het Vlaamse gunststelsel.⁵¹ De Brusselse circulaire stelt dat de hoofdzakelijke aanwending van het onroerend goed doorslaggevend is. De gunstregeling kan niet gebruikt worden als het onroerend goed hoofdzakelijk voor bewoning wordt aangewend. Als er slechts een secundaire of bijkomende aanwending is voor bewoning, is de gunstregeling van toepassing op het volledige onroerend goed. Er wordt dus een alles-of-niets-regeling gebruikt.⁵²

De memorie van toelichting stelt: "Er kan evenmin van het fiscale gunstregime genoten worden indien, voor wat betreft familiale ondernemingen, onroerende goederen overdragen worden die hoofdzakelijk tot bewoning worden bestemd. Dit moet toelaten dat de verkrijgers van de kleine ondernemingen, waarbij de bedrijfsleider in het pand waarin de exploitatie wordt uitgeoefend woont of woonde, toch van de maatregel kunnen genieten."⁵³ Naar mijn mening moet 'bestemd' worden veranderd naar 'aangewend'.

⁴⁹ Art. 2.8.6.0.3, §1, eerste lid, 1° VCF.; Art. 2.7.4.2.2, §1, eerste lid, 1° VCF.

⁵⁰ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.; Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl.St.* VI.Parl. 2011-12, nr. 1326/1.

⁵¹ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.; Omz.Br. 13 juli 2017 betreffende de ordonnantie van 12 december 2016 inzake successierechten, <https://fiscaliteit.brussels/zoeken?q=circulaire+13+juli+2017>.; F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.

⁵² Omz.Br. 13 juli 2017 betreffende de ordonnantie van 12 december 2016 inzake successierechten, <https://fiscaliteit.brussels/zoeken?q=circulaire+13+juli+2017>.; F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.

⁵³ Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl.St.* VI.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 25.

4.2.2.2. Terminologie voor aanwenden en bestemmen

De rechtbank van eerste aanleg te Oost-Vlaanderen van 7 december 2022 oordeelde over de bestemming van onroerende goederen. De schenker schonk een garage en een appartement die deel uitmaakten van een advocatenkantoor. VLABEL weigerde de toepassing van de gunstregeling. Het kantoor (=appartement) werd volgens de kadastrale gegevens bestemd voor bewoning en voor de garage werd niet aangetoond dat deze beroepsmatig geïnvesteerd was. De omschrijving 'zijn bestemd' wordt niet gedefinieerd in de VCF. De rechtbank haalde aan dat de decreetgever er bewust voor heeft gekozen om 'worden aangewend of zijn bestemd' te hanteren. Het concept 'aanwending' definieert waarvoor het onroerend goed feitelijk benut wordt. Het begrip 'bestemming' impliceert wat het oorspronkelijk doel van het onroerend goed was. Dit kan worden achterhaald met behulp van de kadastrale gegevens. De feitelijke omstandigheden die aantoonde dat het appartement gebruikt werd als kantoor, nemen de stedenbouwkundige bestemming niet weg. De rechtbank concludeerde dat er niet was aangetoond dat de garage beroepsmatig werd aangewend, desalniettemin deze niet stedenbouwkundig bestemd is als bewoning.⁵⁴

In lijn met bovenstaande vonnis, kan een bouwgrond, beschreven in artikel 1.1.0.0.2, twaalfde lid, 7° VCF niet in aanmerking komen voor de Vlaamse gunstregeling, ook al wordt deze beroepsmatig aangewend.⁵⁵

4.2.3. Essentiële bestanddelen

Het administratief standpunt van VLABEL nr. 17031 stelt dat de ondernemingsexploitatie niet moet worden meegeschonken voor een vrijstelling van schenkbelasting.⁵⁶ In voorafgaande beslissing nr. 16022 en omzendbrief 2015/2 wordt aangehaald dat de gunstregeling verder kan worden toegepast op latere schenkingen van de niet-geschonken activa zolang de essentiële bestanddelen niet zijn overgedragen.⁵⁷

⁵⁴ Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) 7 december 2022, AR 20/1734/A.; S. DE NEVE, "Het gunstregime voor familiale ondernemingen: Gentse rechtspraak stelt de bewijsvoering op scherp", *Registratierechten* 2024, afl. 1, 18-21.

⁵⁵ Art. 1.1.0.0.2, twaalfde lid, 7° VCF; Omz.Vl. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

⁵⁶ Administratief standpunt VLABEL nr. 17031, d.d. 27 november 2017.; F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.

⁵⁷ Omz.Vl. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.; Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 16022, d.d. 13 juni 2016.; L. WEYTS, *Notarieel fiscaal*

Daarnaast is er geen specifieke overdrachtsregeling voor landbouwgronden, wat tot verschillende standpunten leidt. VLABEL stelt dat de overdracht van de landbouwexploitatie impliceert dat landbouwgronden die niet zijn overgedragen, later niet in aanmerking kunnen komen voor de vrijstelling of het verlaagde tarief. Andere auteurs stellen daarentegen dat landbouwgronden een essentieel bestanddeel zijn voor de exploitatie.⁵⁸

Naar mijn mening heeft de overdracht van de landbouwexploitatie tot gevolg dat de essentiële bestanddelen zijn overgedragen. In het hierboven aangehaalde arrest van het hof van beroep van 5 september 2023 werd gesteld dat het louter bezit van weilanden niet kan dienen als bewijs voor persoonlijke exploitatie.⁵⁹ Ook blijkt dat als de landbouwexploitatie wordt geschonken het zeer moeilijk is om inkomsten onder de code 1600/2600 in de personenbelasting te genereren.⁶⁰ Dit toont mijns inziens aan dat het louter bezit van landbouwgronden geen essentieel bestanddeel is. De gronden zijn echter wel noodzakelijk voor de continuïteit van de bedrijfsactiviteit. Daarom zou er mijns inziens, net als in het Waalse gewest, een uitzonderlijke overdrachtsregeling moeten komen voor de schenking van landbouwgronden na de landbouwexploitatie.⁶¹

4.3. VOORWAARDE 3 : continuïteitsvoorwaarden

In artikel 2.8.6.0.6, §1 VCF en artikel 2.7.4.2.3, §1 VCF wordt bepaald aan welke voorwaarden de begiftigde of erfgenaam moet voldoen om het Vlaamse gunstregime te kunnen behouden. De belastingplichtige moet voor een periode van drie jaar vanaf datum van de authentieke schenkingsakte of het overlijden aan de volgende voorwaarden voldoen.

recht, Deel 1. De registratie van notariële akten en hun gevolgen op fiscaal vlak dln., Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 804-852.

⁵⁸ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.; Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 16022, d.d. 13 juni 2016.; F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.

⁵⁹ Gent (5e k.) 5 september 2023, nr. 2022/AR/659, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 16, 420, noot. L. DE CONINCK.

⁶⁰ Vleugels, M. (2020). Vlaams gunstregime voor overdrachtfamiliebedrijven. *Landbouwleven*.

<https://www.landbouwleven.be/8345/article/2020-06-26/vlaams-gunstregime-voor-overdrachtfamiliebedrijven>

⁶¹ F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.

4.3.1. VOORWAARDE 1 : ononderbroken voortzetting van een activiteit

Er moet een ononderbroken voortzetting van een activiteit zijn.⁶² De omzendbrief 2015/2 verduidelijkt dat de activiteit een nieuwe bedrijvigheid mag zijn en door een externe persoon mag worden geëxploiteerd. De onderneming moet op naam van de schenker of begiftigden/erfgenamen blijven.⁶³

Naar mijn mening is een continue voortzetting van **een** economische activiteit in strijd met het doel van de wetgeving. Als een activiteit volstaat, kunnen de begunstigden een nieuwe activiteit beginnen die minder arbeidsintensief is. Dit kan leiden tot verlies van werkgelegenheid.

Volgens de auteur Deblauwe is de voorwaarde van behoudplicht, namelijk dat de onderneming op naam van de schenker of begunstigde moet blijven, niet terug te vinden in de wet en is in strijd met de doelstelling van de regelgeving. De doelstelling van de gunstregeling is volgens Deblauwe om de economische activiteit te behouden om op die manier het behoud van de werkgelegenheid te garanderen. Het is dus niet de bedoeling om de onderneming zelf te behouden.⁶⁴ Mijns inziens, is de redenering van de auteur Deblauwe correct, en is er geen behoudplicht. De voorafgaande beslissing 19065 stelt "Dit wil zeggen dat na de vervreemding, (...), minstens een deel van de oorspronkelijke activiteit van de onderneming of activa van die onderneming moet terug te vinden zijn of aangewend worden bij de economische activiteit die door de **nieuwe eigenaar** wordt uitgeoefend."⁶⁵

Er is geen uitzondering wegens overmacht, omdat de regelgeving niet vereist dat de onderneming wordt voortgezet door de begunstigden of hun partners. Een persoonlijke exploitatie door de schenker/erflater of hun partners is dus alleen belangrijk op het moment van de schenking/het overlijden. Als de begunstigden of hun partners, de onderneming niet persoonlijk exploiteren, zullen de erfgenamen of begiftigden van de begunstigden niet kunnen profiteren van het gunstregime.⁶⁶

⁶² Art. 2.7.4.2.3, §1, 1° VCF; Art. 2.8.6.0.6, §1, 1° VCF.

⁶³ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

⁶⁴ R. DEBLAUWE, "Familiale onderneming mocht niet verkocht worden, zegt rechtbank Gent", *Successierechten* 2022, afl. 3, 12-15.

⁶⁵ Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 19065, d.d. 17 februari 2020.

⁶⁶ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse->

In voorafgaande beslissing nr. 19065 en omzendbrief 2015/2 stelt VLABEL dat het voordeel wordt behouden als de onderneming is ondergebracht in een vennootschap.⁶⁷

4.3.2. VOORWAARDE 2 : onroerend goed niet aangewend of bestemd voor bewoning

Het onroerend goed dat onder de gunstregeling wordt overgedragen, mag niet hoofdzakelijk bestemd zijn of aangewend worden voor bewoning.⁶⁸ De omzendbrief 2015/2 vermeldt dat als deze voorwaarde wordt geschonden, het onroerend goed dat niet langer aan de voorwaarde voldoet, zal worden belast tegen het normale tarief.⁶⁹

4.3.3. VOORWAARDE 3 : controle door VLABEL

Na afloop van de termijn van drie jaar, worden de voorwaarden gecontroleerd. VLABEL kan alle informatie opvragen die ze nodig vindt om de beslissing te nemen. De erfgenamen/begiftigden kunnen VLABEL ook vrijwillig laten weten dat ze niet langer aan de voorwaarden voldoen.⁷⁰ De termijn van twee jaar tot wanneer VLABEL een navordering kan doen door te lage waardering, start na het verstrijken van de driejarige termijn voor het behoud van de gunstregeling.⁷¹ Als een onderneming wordt ingebracht of omgevormd tot een vennootschap tijdens de periode van drie jaar, stelt de omzendbrief 2015/2 dat de controle moet worden uitgevoerd aan de hand van de continuïteitsvoorwaarden van familiale ondernemingen.⁷²

belastingdienst.; S. ALLARD, "Het verlaagd schenkingsrecht voor ondernemingen" in H. BRAECKMANS (ed.), *De BV in de praktijk*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, losbl., (II.4.8 - 1) II.4.8 - 1 - II.4.8 - 73.

⁶⁷ Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 19065, d.d. 17 februari 2020.; M. DELBOO en E. VAN TONGERLOO, "Schipperen van familiale onderneming naar vennootschap: gunsttarief erfbelasting blijft behouden", *Successierechten* 2020, afl. 8, 1-3.; Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

⁶⁸ Art. 2.7.4.2.3, §1, 2° VCF.; Art. 2.8.6.0.6, §1, 2° VCF.

⁶⁹ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>; S. ALLARD, "Het verlaagd schenkingsrecht voor ondernemingen" in H. BRAECKMANS (ed.), *De BV in de praktijk*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, losbl., (II.4.8 - 1) II.4.8 - 1 - II.4.8 - 73.

⁷⁰ F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.; Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

⁷¹ Ontwerp van decreet tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, *Parl.St.* VI.Parl. 2022-23, nr. 1440/1.; C. BUYSSE, "Wijzigingen inzake 'vriendenerfenis' en erfbelasting op groepsverzekeringen", *Fiscoloog* 2022, afl. 1764, 8-12.

⁷² Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van

Deel 5. Voorwaarden vennootschappen

Een familiale vennootschap is volgens artikel 2.7.4.2.2, §2, 2°, eerste lid VCF en artikel 2.8.6.0.3, §2, 2°, eerste lid VCF: "een vennootschap die de uitoefening van een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit, of van een vrij beroep tot voorwerp heeft en uitoefent."⁷³

5.1. VOORWAARDE 1 : vestigingsvoorwaarde

De vennootschap moet zijn zetel van werkelijke leiding hebben in een EER-lidstaat.⁷⁴

5.2. VOORWAARDE 2 : participatievoorwaarde

5.2.1. Terminologie voor aandelen, familie en partner

5.2.1.1. Aandelen

Sinds het nieuwe vennootschapsrecht hebben bepaalde vennootschapsvormen, zoals een besloten vennootschap (BV), geen maatschappelijk kapitaal meer.⁷⁵ Het decreet van 2 april 2021 past het begrip 'aandeel' aan in lijn met het nieuwe wetboek vennootschappen en verenigingen (WVV), namelijk:⁷⁶

"a) naargelang het geval:

1) als de familiale vennootschap een naamloze vennootschap, een Europese vennootschap of een Europese coöperatieve vennootschap is, dan wel een vennootschap met een andere rechtsvorm waarvoor het Belgische of buitenlandse recht dat haar beheerst, voorziet in een vergelijkbaar begrip: elk deelbewijs met stemrecht dat een deel van het kapitaal vertegenwoordigt;

13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

⁷³ Art. 2.7.4.2.2, §2, 2°, eerste lid VCF.; Art. 2.8.6.0.3, §2, 2°, eerste lid VCF.

⁷⁴ Art. 2.7.4.2.2, §1, eerste lid, 2° VCF.; Art. 2.8.6.0.3, §1, eerste lid, 2° VCF.

⁷⁵ Ontwerp van decreet houdende diverse technische wijzigingen van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 en gerelateerde bepalingen, *Parl.St.* VI.Parl. 2020-21, nr. 674/1, 11.; L. GOOSSENS, "Het decreet van 2 april 2021 houdende diverse technische wijzigingen van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 en gerelateerde bepalingen: louter technische wijzigingen of is er meer aan?", *Successierechten* 2021, afl. 5, 1-7.; D. BOSSUYT, "Tien jaar familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest", *AFT* 2022, afl. 1-2, 6-33.

⁷⁶ Art. 2.7.4.2.2, §2, 3° VCF.; Art. 2.8.6.0.3, §2, 3° VCF.; Decr.VI. 2 april 2021 Decreet houdende diverse technische wijzigingen van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 en gerelateerde bepalingen, *BS* 15 april 2021.

2) als de familiale vennootschap een vennootschapsvorm heeft waarvoor het Belgische of buitenlandse recht dat de vennootschap beheerst, niet voorziet in het begrip kapitaal of een vergelijkbaar begrip: elk deelbewijs met stemrecht dat is uitgereikt als tegenprestatie voor een inbreng of naar aanleiding van de incorporatie van onbeschikbare reserves;"⁷⁷

Uit de bovenstaande definitie van het begrip 'aandeel' blijkt duidelijk dat alleen deelbewijzen met stemrecht onder de Vlaamse gunstregeling kunnen vallen. De memorie van toelichting bij een vroeger decreet onderbouwde de bovenstaande redenering: "De continuïteit van een onderneming hangt voor een belangrijk deel samen met de controle. Om controle over te dragen is uiteraard vereist dat men over de controle van de onderneming beschikt, reden waarom de deelbewijzen dienen gekoppeld te zijn aan een stemrecht. Vorderingen komen niet langer in aanmerking voor een vrijstelling of vermindering."⁷⁸ Deze redenering lijkt nog steeds te worden gevolgd door de decreetgever. In de memorie van toelichting wordt verder gesteld dat vorderingen niet in aanmerking komen voor de gunstregeling.

In een recent vonnis heeft de rechtbank van eerste aanleg op 16 juni 2022 uitspraak gedaan over de aandelen in de nalatenschap van de schoonzoon/schoonvader (erflater). Als gevolg van familieproblemen spanden de grootouders en hun kleindochter een rechtszaak aan om de aandelen van de schoonzoon/vader over te nemen. De erflater moest bij vonnis van de rechtbank van koophandel van 16 april 2010 zijn aandelen overdragen aan de overblijvende vennoten. In het vonnis werd gesteld dat voordat de aandelen kunnen worden overgedragen, de prijs moet worden vastgesteld door een expert. De schoonzoon/vader overleed 5 jaar later (in 2015) en op dat moment was de aandelenprijs nog steeds niet vastgesteld. Dit gebeurde pas in het arrest van het hof van beroep van Brussel op 7 februari 2017. In 2015 erfde de dochter van de erflater (kleindochter) 50% van de aandelen in volle eigendom. VLABEL weigerde de gunstregeling toe te passen op basis van administratief standpunt 15109. Zij stelde dat de eigendomsoverdracht niet heeft plaatsgevonden. De nalatenschap omvatte aandelen en een vordering als activa en een leveringsplicht als passiva. De aandelen en leveringsplicht neutraliseren elkaar, waardoor er een vordering was overgebleven.⁷⁹

⁷⁷ Art. 2.7.4.2.2, §2, 3° VCF.; Art. 2.8.6.0.3, §2, 3° VCF.; Decr.VI. 2 april 2021 Decreet houdende diverse technische wijzigingen van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 en gerelateerde bepalingen, *BS* 15 april 2021.

⁷⁸ Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl.St.* VI.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 25.

⁷⁹ Art. 2.7.3.1.1. VCF.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 16 juni 2022, AR 20/2675/A, *Fisc.Koer.* 2022, afl. 12, 307, noot. A. JACOBS.; Administratief standpunt VLABEL nr. 15109, *d.d.* 10 augustus 2015.; A. JACOBS, "Wat zit er in het patrimonium van de decujus: aandelen of schuldvordering? Of hoe een

Op 16 juni 2022 oordeelde de rechtbank dat uit het vonnis van de rechtbank van koophandel bleek dat er sprake was van een vordering tot gedwongen overdracht (geen gedwongen overname). Het vonnis uit 2010 gaf de eiseres het recht om de aandelen te verkrijgen, maar niet het recht om de aandelen door haar te laten overnemen. De erflater moest zijn aandelen overdragen en deze overdracht zou pas plaatsvinden na betaling van de prijs. In 2015 waren de aandelen alleen aanwezig in het patrimonium van de erflater, dit omdat het bedrag van de overdracht nog niet bekend was. In dat geval was er op het moment van overlijden nog geen leveringsverplichting of vordering. Hierdoor kan het administratieve standpunt niet worden toegepast. In het vonnis werd dus geconcludeerd dat alleen de aandelen deel uitmaakten van de nalatenschap.⁸⁰

5.2.1.2. Familie en partner

In de participatievoorwaarde, die hieronder wordt beschreven, worden de termen familie en partner gehanteerd. In deze context moet onder familie worden verstaan⁸¹ :

1. De partner van de erflater/schenker (of aandeelhouder).
2. De verwanten in rechte lijn van de erflater/schenker (of aandeelhouder) en hun partners.
3. De zijverwanten van de erflater/schenker (of aandeelhouder) tot en met de tweede graad en hun partners.
4. De kinderen van broers en zussen van de erflater/schenker (of aandeelhouder).

De term 'aandeelhouder', in voorgaande definitie, is alleen toepasselijk voor de uitzonderlijke participatievoorwaarde.

Een persoon kan op drie manieren als partner worden beschouwd. Deze mogelijkheden zijn dezelfde als diegene opgesomd in sectie 4.1.1. voor familiale ondernemingen.⁸²

aandeelhoudersconflict tussen familieleden kan leiden tot een discussie in de erfbelasting bij overlijden van de uitgesloten vennoot", *Fisc.Koer.* 2022, afl. 12, 307-311.

⁸⁰ Art. 2.7.3.1.1. VCF.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 16 juni 2022, AR 20/2675/A, *Fisc.Koer.* 2022, afl. 12, 307, noot. A. JACOBS.; Administratief standpunt VLABEL nr. 15109, *d.d.* 10 augustus 2015.; A. JACOBS, "Wat zit er in het patrimonium van de decujus: aandelen of schuldvordering? Of hoe een aandeelhoudersconflict tussen familieleden kan leiden tot een discussie in de erfbelasting bij overlijden van de uitgesloten vennoot", *Fisc.Koer.* 2022, afl. 12, 307-311.

⁸¹ Art. 2.8.6.0.3, §2, 4° VCF.; Art. 2.7.4.2.2, §2, 4° VCF.

⁸² Art. 1.1.0.0.2, zesde lid, 4° VCF.

5.2.2. Familiale en multifamiliale vennootschappen

De participatievoorwaarde wordt beschreven in artikel 2.7.4.2.2, §1, eerste lid, 2° VCF en artikel 2.8.6.0.3, §1, eerste lid, 2° VCF. Het houdt in dat op het moment van overlijden/schenking van de erflater/schenker, de aandelen die de erflater/schenker en zijn familie in volle eigendom bezitten in de vennootschap, minstens 50% van de stemrechten moeten vertegenwoordigen.⁸³

Uit de wetgeving blijkt dat de erflater/schenker en zijn familie een actieve rol moeten spelen binnen de organisatie. De aandelen in volle eigendom moeten minimaal 50% van de stemrechten vertegenwoordigen. Omdat er geen meerderheid van stemrechten hoeft te zijn (50% is voldoende), kan worden beargumenteerd dat de schenker/erflater en zijn familie niet in staat zouden moeten zijn om daadwerkelijk beslissingen door te drukken.⁸⁴

De aandelen moeten in volle eigendom toebehoren tot de schenker/erflater en zijn familie. Uit de voorbeelden in de omzendbrief 2015/2 kan geïmpliceerd worden dat aan de voorwaarde is voldaan als de erflater/schenker het vruchtgebruik heeft en zijn kinderen de blote eigendom van de aandelen hebben. Het stemrecht wordt in principe uitgeoefend door de vruchtgebruiker en in dit geval valt deze nog altijd binnen de familiekring. Er moet dus worden nagegaan wie het stemrecht van het aandeel uitoefent en of deze persoon familie is.⁸⁵

Er is een uitzonderlijke participatievoorwaarde waar de erflater/schenker en zijn familie slechts 30% van de stemrechten moeten vertegenwoordigen via de aandelen in volle eigendom. Deze uitzondering wordt gebruikt als ⁸⁶:

1. De erflater/ schenker, één andere aandeelhouder en hun respectieve families volle eigenaar zijn van aandelen in de vennootschap die samen minstens 70% van de stemrechten in de vennootschap vertegenwoordigen. OF
2. De erflater/ schenker, twee andere aandeelhouders en hun respectieve families moeten volle eigenaar zijn van aandelen in de vennootschap en samen minstens 90% van de stemrechten in de vennootschap vertegenwoordigen.

⁸³ Art. 2.7.4.2.2, §1, eerste lid, 2° VCF.; Art. 2.8.6.0.3, §1, eerste lid, 2° VCF.; L. GOOSSENS, "Het decreet van 2 april 2021 houdende diverse technische wijzigingen van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 en gerelateerde bepalingen: louter technische wijzigingen of is er meer aan?", *Successierechten* 2021, afl. 5, 1-7.

⁸⁴ D. BOSSUYT, "Tien jaar familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest", *AFT* 2022, afl. 1-2, 6-33.

⁸⁵ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

⁸⁶ Art. 2.7.4.2.2, §1, tweede lid VCF.; Art. 2.8.6.0.3, §1, tweede lid VCF.

Deze uitzonderlijke participatievoorwaarde is gebaseerd op de Amerikaanse regelgeving waar multifamiliale vennootschappen kunnen genieten van de gunstregeling.⁸⁷ De wetgeving beschrijft uitdrukkelijk: "Voor de toepassing van het tweede lid komen de aandelen die toebehoren aan rechtspersonen, niet in aanmerking om te worden samengeteld met de aandelen die toebehoren aan de schenker."⁸⁸ De omzendbrief vermeldt dat indirect aandelenbezit niet in aanmerking komt en dat aandelen van een familiale vennootschap die worden aangehouden via maatschap kunnen genieten van de gunstregeling.⁸⁹

In het arrest van 29 september 2015 wordt aangehaald dat deze verschillende behandeling tussen vennootschapsvormen volgens het WVV (maatschap vs. andere) bij de uitzonderlijke participatievoorwaarde, niet berust op een schending van het gelijkheidsbeginsel.⁹⁰ De verschillende behandeling is gerechtvaardigd omdat een maatschap geen rechtspersoonlijkheid of afgescheiden vermogen heeft. Dit wordt ook gevolgd in de standpunten nrs. 16029 en 16038.⁹¹ Natuurlijke personen kunnen aandelen van de familiale vennootschap aanhouden via een maatschap. Deze aandelen komen volgens evenredigheid in aanmerking voor de participatievoorwaarde afhankelijk van de deelneming van de betrokken natuurlijke persoon in de maatschap.⁹²

⁸⁷ Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl.St.* VI.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 25., F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.; S. ALLARD, "Het verlaagd schenkingsrecht voor ondernemingen" in H. BRAECKMANS (ed.), *De BV in de praktijk*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, losbl., (II.4.8 - 1) II.4.8 - 1 - II.4.8 - 73.

⁸⁸ Art. 2.7.4.2.2, §1, derde lid VCF; Art. 2.8.6.0.3, §1, derde lid VCF.

⁸⁹ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

⁹⁰ Gent (5e k.) 29 september 2015, nr. 2014/AR/1280, *FJF* 2016, afl. 10, 352.; F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.

⁹¹ Gent (5e k.) 29 september 2015, nr. 2014/AR/1280, *FJF* 2016, afl. 10, 352.; Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 16029, *d.d.* 25 juli 2016.; Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 16038, *d.d.* 5 september 2016.; F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.; Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

⁹² Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

5.2.3. Onverenigbaarheden met het nieuwe WVV

Het nieuwe WVV staat voor vennootschappen alle vormen van meervoudige stemrechten toe. Er kan sinds het nieuwe wetboek afgeweken worden van het basisprincipe: één stem, één aandeel. Dit basisprincipe is namelijk een suppletief recht geworden.⁹³

De wet bepaalt dat alleen de naakte eigendom, vruchtgebruik of volle eigendom (zie sectie 3.2) van deelbewijzen met stemrecht (zie sectie 5.2.1.1.) kunnen worden overgedragen onder de gunstregeling. Een strikte lezing van de wet impliceert dat aandelen zonder stemrecht niet van de gunstregeling kunnen genieten, desondanks de schenker/erflater voldoet aan de participatievoorwaarde.⁹⁴

Volgens auteur Allard, mijns inziens terecht, is de wetgeving in strijd met de bedoeling van de decreetgever.⁹⁵ De memorie van toelichting haalt aan:

"Het toelaten van verkrijging van naakte eigendom laat de bedrijfsleider toe om de zeggenschap in de onderneming of vennootschap voorlopig te behouden. Er werd immers in studies vastgesteld dat bedrijfsleiders niet altijd klaar zijn om de zeggenschap definitief uit handen te geven, hetgeen het schenken afremt. Tegelijkertijd zorgt de schenking van naakte eigendom er voor dat in opvolging wordt voorzien."⁹⁶

De decreetgever wilde de mogelijkheid bieden om aandelen te schenken zonder verlies van zeggenschap, door de verkrijging van naakte eigendom toe te staan. Naar mijn mening was het niet de bedoeling van de decreetgever om aandelen zonder stemrecht niet toe te laten als de schenker voldoet aan de participatievoorwaarde. Dit omdat deze aandelen ook voorzien in het behoud van zeggenschap.

⁹³ Ontwerp van decreet houdende diverse fiscale bepalingen, *Parl.St.* VI.Parl. 2018-19, nr. 1716/1, 7.; Art. 5:42 WVV.; Art. 6:41 WVV.; Art. 7:45 WVV.; M. AERTSEN, "De BV in het kader van vermogens- en successieplanning", *TRV-RPS* 2020, afl. 4, 395-407.

⁹⁴ S. ALLARD, "Het verlaagd schenkingsrecht voor ondernemingen" in H. BRAECKMANS (ed.), *De BV in de praktijk*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, losbl., (II.4.8 - 1) II.4.8 - 1 - II.4.8 - 73.

⁹⁵ S. ALLARD, "Het verlaagd schenkingsrecht voor ondernemingen" in H. BRAECKMANS (ed.), *De BV in de praktijk*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, losbl., (II.4.8 - 1) II.4.8 - 1 - II.4.8 - 73.

⁹⁶ Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl.St.* VI.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 24.

5.3. VOORWAARDE 3 : handelsactiviteitsvoorwaarde

Om aan de activiteitsvoorwaarde te voldoen, moet de vennootschap tot doel hebben een nijverheids-, handels-, ambachts-, landbouwbedrijf of een vrij beroep (daadwerkelijk) te exploiteren.⁹⁷

De activiteitsvoorwaarde wordt getoetst in hoofde van de vennootschap. Het feit dat de schenker of erflater, een stille vennoot is, heeft geen effect op de voorwaarde.⁹⁸ Een loutere vermelding in de statuten volstaat niet om de voorwaarde van een handelsactiviteit aan te tonen. De activiteit moet daadwerkelijk worden uitgevoerd.⁹⁹

5.4. VOORWAARDE 4 : reële economische activiteit

De voorwaarde van een reële economische activiteit is bedoeld om patrimoniumvennootschappen uit te sluiten van de gunstregeling.¹⁰⁰ Dit blijkt uit de memorie van toelichting:

"Het is derhalve niet de bedoeling om private personen die hun privaat patrimonium in vennootschappen onderbrengen (de zogenaamde 'patrimoniumvennootschappen') en derhalve niet de bedoeling hebben een economische (maatschappelijke) ondernemingswaarde te creëren van de gunstmaatregelen te laten meegenieten."¹⁰¹

⁹⁷ Art. 2.8.6.0.3, §2, 2° VCF.; Art. 2.7.4.2.2, §2, 2° VCF.

⁹⁸ L. WEYTS, *Notarieel fiscaal recht*, Deel 1. De registratie van notariële akten en hun gevolgen op fiscaal vlak dln., Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 804-852.

⁹⁹ Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl.St.* VI.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 26.; Omz.VI. van 20 juli 2012 Interpretatie van de regeling met betrekking tot overdrachten van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingevoegd bij hoofdstuk 17 van het decreet van 23 december 2011, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.; F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.; N. GEELHAND DE MERXEM, "De familiale vennootschappen en de economische activiteitsvoorwaarde" in BAEL, J. en BARBAIX, R. (eds.), *Het familiale vermogensrecht na de codificatie. XLIXe Postuniversitaire Cyclus Willy Delva*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2024, p. 179-411.

¹⁰⁰ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

¹⁰¹ Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl.St.* VI.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 25.

5.4.1. Wettelijk weerlegbaar vermoeden van geen reële economische activiteit

5.4.1.1. Gehanteerde balanstest

De boekhoudkundige toetsing, zoals vermeld in artikel 2.7.4.2.2, §2, 2°, derde lid VCF en artikel 2.8.6.0.3, §2, 2°, derde lid VCF, voor het begrip reële economische activiteit gebeurt via de goedgekeurde jaarrekening. Als bij overlijden/schenking, blijkt dat in minstens één van de drie voorafgaande boekjaren:¹⁰²

- 1) De verhouding van bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen tot totale activa lager dan of gelijk is aan 0.015¹⁰³

EN

- 2) De verhouding van terreinen en gebouwen tot totale activa meer dan 0.50 is¹⁰⁴

...wordt er een wettelijk weerlegbaar vermoeden verondersteld dat er **geen** sprake is van een reële economische activiteit.¹⁰⁵

Een wettelijk weerlegbaar vermoeden betekent dat de belastingplichtige de mogelijkheid heeft om een tegenbewijs te leveren, waaruit blijkt dat er wel sprake is van een reële economische activiteit.¹⁰⁶

Zoals hierboven vermeld, bestaat de balanstest uit een bezoldigingsvoorwaarde (1) en een vastgoedvoorwaarde (2). De zin "De verkrijger kan het tegenbewijs daarvan leveren"¹⁰⁷ wordt in de wetgeving gekoppeld aan de vastgoedvoorwaarde. De rechtbank van eerste aanleg te Oost-Vlaanderen stelde op 4 februari 2020 dat dit een materiële vergissing is. Deze zin moet worden gezien als een zelfstandige clause, die de mogelijkheid tot tegenbewijs biedt indien cumulatief aan bovenstaande voorwaarden is voldaan. In artikel 60/1, §2 Vlaams Wetboek der Successierechten (VI. W. Succ.) was deze zin niet gelinkt aan de vastgoedvoorwaarde. Bovendien had de wetgever bij de hervorming naar de VCF niet de bedoeling om deze aanpassing door te voeren.¹⁰⁸

¹⁰² Art. 2.7.4.2.2, §2, 2°, derde lid VCF.; Art. 2.8.6.0.3, §2, 2°, derde lid VCF.

¹⁰³ Art. 2.7.4.2.2, §2, 2°, derde lid VCF.; Art. 2.8.6.0.3, §2, 2°, derde lid VCF.

¹⁰⁴ Art. 2.7.4.2.2, §2, 2°, derde lid VCF.; Art. 2.8.6.0.3, §2, 2°, derde lid VCF.

¹⁰⁵ Art. 2.7.4.2.2, §2, 2°, derde lid VCF.; Art. 2.8.6.0.3, §2, 2°, derde lid VCF.

¹⁰⁶ C. DE BRUYN, "Loutere vastgoedactiviteit als reële economische activiteit: Vlabel wordt teruggefloten", *Successierechten* 2023, afl. 3, 15-19.

¹⁰⁷ Art. 2.7.4.2.2, §2, 2°, derde lid VCF.; Art. 2.8.6.0.3, §2, 2°, derde lid VCF.;

¹⁰⁸ Art. 2.7.4.2.2, §2, 2°, derde lid VCF.; Art. 2.8.6.0.3, §2, 2°, derde lid VCF.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 4 februari 2020, AR 18/2476/A, *Fiscoloog* 2020, afl. 1652, 12.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 4 februari 2020, AR 18/2477/A, *Fiscoloog* 2020, afl. 1652, 12.; N. LAUWERS, "De schenking/vererving van familiale aandelen: ook "gemengde" vennootschappen en vastgoedvennootschappen kunnen kwalificeren voor de gunstregeling", *TFR* 2020, afl. 590, 968-975.; F. DALLE, "De 'reële economische activiteit' in het gunstregime voor familiale vennootschappen, een antimisbruikbepaling of een achterpoort voor

De omzendbrief 2015/2 verduidelijkt de interpretatie van de vermelde parameters. VLABEL stelt dat als de vennootschap rapporteert volgens het standaardmodel van het Belgische recht, voor 'bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen' rekening moet worden gehouden met de post 62. De 20/58-rekening heeft dan betrekking op de 'totale activa' en de post 22 op 'terreinen en gebouwen'.¹⁰⁹

In een recent vonnis van de rechtbank van eerste aanleg op 29 september 2022 was er een dispuut over het bindend karakter van een voorafgaand attest (zie sectie 3.4.). Een zaakvoerder wilde zijn aandelen in blote eigendom schenken aan zijn kinderen en het vruchtgebruik toekennen aan zijn echtgenote. Het voorafgaande attest werd afgeleverd waarbij alleen de 22-rekening werd gehanteerd voor de vastgoedvoorwaarde. Anderhalf jaar na de aflevering, op 15 mei 2020, werd overgegaan tot de schenking. De voorwaarden van de gunstregeling moesten opnieuw onderzocht worden, ondanks de feitelijke omstandigheden niet gewijzigd waren. Dit was omdat de geldigheid van het voorafgaande attest was verstreken. VLABEL beweerde op het moment van schenking, dat de verbouwingswerken opgenomen onder de rekening 'overige materiele vaste activa' (post 26) moeten worden toegevoegd aan de rekening 'terreinen en gebouwen' (22-rekening) om de vastgoedvoorwaarde te toetsen. Deze toevoeging impliceerde dat er een wettelijk vermoeden ontstond dat er geen reële economische activiteit was.¹¹⁰

privévastgoed?", *AFT* 2023, afl. 10, 32-39.; S. VAN CROMBRUGGE, "Begrip 'reële economische activiteit' : standpunt fiscus opnieuw afgewezen", *Fiscoloog* 2021, afl. 1713, 8-9.

¹⁰⁹ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

¹¹⁰ Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 29 september 2022, AR 21/542/A, *Fisc.Koer.* 2022, afl. 17, 444, noot. X.; X, "De Vlaamse Belastingdienst schendt het vertrouwensbeginsel door af te wijken van een voorafgaand attest inzake vrijstelling van schenkbelasting zonder dat de feitelijke omstandigheden tussen aanvraag en schenking zijn gewijzigd", *Fisc.Koer.* 2022, afl. 17, 444-452.; Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

In het vonnis van 29 september 2022 stelde de rechtbank de belastingplichtige in het gelijk. De reden hiervoor was dat er geen gewijzigde omstandigheden waren en de wet niet werd overtreden. De bepaling of een bedrijf, een familiale vennootschap is met een reële economische activiteit, is een feitelijke beoordeling. In het vonnis wordt bovendien aangehaald dat de belastingplichtige rechtmatig kon vertrouwen op het voorgaand attest omdat VLABEL in zijn omzendbrief alleen de 22-rekening aanhaald.¹¹¹ Op 4 oktober 2022 kwam de rechtbank van eerste aanleg tot dezelfde conclusie als in het hierboven geciteerde vonnis. Als de feitelijke omstandigheden niet zijn gewijzigd, kan het oordeel van VLABEL ten tijde van de aanvraag van een voorafgaand attest en de schenking niet verschillend zijn.¹¹²

Dit vonnis doet de vraag rijzen of VLABEL andere rekeningen mag hanteren dan die welke in zijn omzendbrief worden vermeld. Auteur L. De Coninck haalt aan dat ook hier sprake kan zijn van een potentiële schending van het vertrouwens- of rechtszekerheidsbeginsel bij het gebruik van andere posten.¹¹³

5.4.1.2. Onvolkomenheden balanstest

5.4.1.2.1. Discriminatie

De auteurs zijn sceptisch over de balanstest. Ze stellen dat deze test inactieve bedrijven niet identificeert en beweren dat de balanstest jonge vennootschappen discrimineert.¹¹⁴

¹¹¹ Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 29 september 2022, AR 21/542/A, *Fisc.Koer.* 2022, afl. 17, 444, noot. X.; X, "De Vlaamse Belastingdienst schendt het vertrouwensbeginsel door af te wijken van een voorafgaand attest inzake vrijstelling van schenkbelasting zonder dat de feitelijke omstandigheden tussen aanvraag en schenking zijn gewijzigd", *Fisc.Koer.* 2022, afl. 17, 444-452.; L. DE CONINCK, "De Vlaamse Belastingdienst schendt het vertrouwensbeginsel door af te wijken van een voorafgaand attest inzake vrijstelling van schenkbelasting zonder dat de feitelijke omstandigheden zijn gewijzigd", *Registratierechten* 2023, afl. 3, 34-39.

¹¹² Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) 4 oktober 2022, AR 21/1031/A, <https://www.vlaanderen.be/vlaamse-belastingdienst/schenking-aandelen-familiale-vennootschap-positief-atteest-en-ongewijzigde-situatie-bij-schenking-vertrouwensbeginsel>.; X, "De Vlaamse Belastingdienst schendt het vertrouwensbeginsel door af te wijken van een voorafgaand attest inzake vrijstelling van schenkbelasting zonder dat de feitelijke omstandigheden tussen aanvraag en schenking zijn gewijzigd", *Fisc.Koer.* 2022, afl. 17, 444-452.

¹¹³ L. DE CONINCK, "De Vlaamse Belastingdienst schendt het vertrouwensbeginsel door af te wijken van een voorafgaand attest inzake vrijstelling van schenkbelasting zonder dat de feitelijke omstandigheden zijn gewijzigd", *Registratierechten* 2023, afl. 3, 34-39.

¹¹⁴ F. DALLE, "De 'reële economische activiteit' in het gunstregime voor familiale vennootschappen, een antisubsidiëerbepaling of een achterpoort voor privévastgoed?", *AFT* 2023, afl. 10, 32-39.; E. BEEKEN en O. DE KEUKELAERE, "'Het gunstregime inzake de overdracht van familiale vennootschappen: over vastgoedactiviteiten en de 'beenhouwerijzaak'", *Successierechten* 2023, afl. 6, 10-20.; F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.

Er wordt gekeken naar de boekwaarde van de activa in plaats van de reële verkoopwaarde. De boekwaarde weerspiegelt de aanschaffingswaarde verminderd met de jaarlijkse afschrijvingen. Jaarlijkse afschrijvingen leiden dus tot discriminatie van jonge vennootschappen en kunnen worden gezien als een toegangspoort tot het Vlaamse gunststelsel.¹¹⁵ De omzendbrief 2015/2 weerlegt dit standpunt door te stellen dat ingeval van de vastgoedvoorwaarde, de boekwaarde wordt gebruikt voor zowel de teller (rekening 22) als de noemer (rekening 20/58).¹¹⁶

Naar mijn mening is er inderdaad sprake van discriminatie van jonge vennootschappen. De teller en de noemer van de vastgoedvoorwaarde evolueren niet proportioneel door afschrijvingen. Bovendien wordt in de bezoldigingsvoorwaarde, de boekwaarde alleen gebruikt voor de noemer (20/58-rekening) en omvat de teller een kost (62-rekening).

Het bovenstaand standpunt wordt geïllustreerd aan de hand van een voorbeeld. Stel dat vennootschappen X en Y beide een gebouw en grond hebben onder de 22-rekening. Ze schrijven het gebouw lineair af over een periode van 20 jaar. De aanschaffingswaarde van het gebouw is 500.000 euro en van de grond is 110.000 euro. Bedrijf X heeft het gebouw al 10 jaar lineair afgeschreven, terwijl bedrijf Y het gebouw net heeft gekocht. De overige activa zijn voor beide bedrijven gelijk voor een waarde van 600.000 euro. De kosten onder de 62-rekening bedragen 15.000 euro. Er wordt aangenomen dat de reële verkoopwaarde van het gebouw constant is gebleven, wat niet onrealistisch is voor een onroerend goed.

	VASTGOEDVOORWAARDE	BEZOLDIGINGSVOORWAARDE
VENNOOTSCHAP X	$\frac{110.000 + 500.000 - 25.000 \times 10}{600.000 + 110.000 + 500.000 - 25.000 \times 10} = 0.375$	$\frac{15.000}{960.000} = 0.0156$
VENNOOTSCHAP Y	$\frac{110.000 + 500.000}{600.000 + 500.000 + 110.000} = 0.504$	$\frac{15.000}{1.210.000} = 0.0124$

Tabel 3: Berekening vastgoed- en bezoldigingsvoorwaarde

¹¹⁵ D. BOSSUYT, "Tien jaar familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest", *AFT* 2022, afl. 1-2, 6-33.; N. LAUWERS, "De schenking/vererving van familiale aandelen: ook "gemengde" vennootschappen en vastgoedvennootschappen kunnen kwalificeren voor de gunstregeling", *TFR* 2020, afl. 590, 968-975.

¹¹⁶ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.; F. DALLE, "De 'reële economische activiteit' in het gunstregime voor familiale vennootschappen, een antimisbruikbepaling of een achterpoort voor privévastgoed?", *AFT* 2023, afl. 10, 32-39.

Een mogelijke beleidssuggestie is om te kijken naar de reële verkoopwaarde in plaats van de boekwaarde. Dit kan gedaan worden door aanpassingen te maken aan de balans zodat deze de werkelijkheid weergeeft. In de bedrijfsfinanciering wordt dit vaak gedaan via de adjusted net asset (ANA) methode. VLABEL zou dan nog steeds de parameters kunnen gebruiken, maar met een aangepaste balans die discriminatie uitsluit.

Volgens mij citeert de auteur Geelhand de Merxem terecht dat de parameters enkel bedoeld zijn om patrimoniumvennootschappen met aanzienlijke onroerende activa uit te sluiten. Andere types patrimoniumvennootschappen met voornamelijk roerende activa (geldbeleggingen) worden niet uitgesloten, zoals beleggingsvennootschappen.¹¹⁷ Een nieuw decreet zou daarom, mijns inziens, moeten voorzien in een mogelijke uitsluiting van andere patrimoniumvennootschappen via een bijkomende voorwaarde. De nieuwe voorwaarde kan bijvoorbeeld de verhouding zijn tussen de roerende beleggingen en de operationele kasstroom.

Mijns inziens, moeten de parameters (0,015 en 0,50) worden gedifferentieerd naargelang de sector. Bepaalde sectoren zijn arbeids- of kapitaalintensiever. Om te controleren onder welke sector de vennootschap valt, kan de NACEBEL-code worden gebruikt.

5.4.1.2.2. Specifieke balansposten

Er wordt volgens de omzendbrief van VLABEL alleen rekening gehouden met de 62-rekening, die de bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen van personeelsleden met een arbeidsovereenkomst weerspiegelt.¹¹⁸

Auteur Dalle stelt dat de bezoldigingsvoorwaarde ten onrechte de rekening 'bezoldigingen, premies voor buitenwettelijke verzekeringen, ouderdoms- en overlevingspensioenen van bestuurders, zaakvoerders en werkende vennoten die niet worden toegekend uit hoofde van een arbeidsovereenkomst' (61800-rekening) en de rekening 'uitzendkrachten en personen ter beschikking gesteld van de onderneming' (61700-rekening) uitsluit. Bepaalde sectoren maken meer gebruik van externe partijen, interim-arbeid of zijn minder arbeidsintensief.¹¹⁹ De auteur Geelhand de Merxem haalt aan dat bij externe financiering de bezoldigingsvoorwaarde moeilijk te begrijpen is.¹²⁰

¹¹⁷ N. GEELHAND DE MERXEM, "De familiale vennootschappen en de economische activiteitsvoorwaarde" in BAELE, J. en BARBAIX, R. (eds.), *Het familiale vermogensrecht na de codificatie. XLIXe Postuniversitaire Cyclus Willy Delva*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2024, p. 179-411.

¹¹⁸ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

¹¹⁹ F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.; N. LAUWERS, "De schenking/vererving van familiale aandelen:

De omzendbrief haalt tevens aan dat voor de vastgoedvoorwaarde gekeken wordt naar de boekwaarde van de 22-rekening.¹²¹ De rekening 'overige materiële vaste activa' (26-rekening) en de rekening 'vaste activa in aanbouw en vooruitbetalingen' (27-rekening), worden buiten beschouwing gelaten.¹²²

Naar mijn mening moet VLABEL ervoor zorgen dat ook andere posten kunnen worden opgenomen. De loutere focus op bepaalde balansposten is niet transparant. In de wetgeving moet duidelijk en ondubbelzinnig worden vermeld dat ook andere posten kunnen worden bekeken. De bezoldigingsvoorwaarde moet mijns inziens worden aangepast. Een mogelijke verbetering zou kunnen zijn dat de bezoldigingsvoorwaarde de verhouding tussen de totale loonkosten en de operationele kasstroom is.

5.4.2. Leveren van het tegenbewijs

5.4.2.1. Strenge interpretatie van VLABEL

VLABEL handhaafde een strikte interpretatie voor het leveren van een tegenbewijs. In de omzendbrieven 2012/2 en 2015/1 haalde VLABEL aan dat het tegenbewijs geleverd kon worden door aan te tonen dat **alle** onroerende goederen in de vennootschap voor de exploitatie van de economische activiteit zijn aangewend.¹²³

ook "gemengde" vennootschappen en vastgoedvennootschappen kunnen kwalificeren voor de gunstregeling", *TFR* 2020, afl. 590, 968-975.

¹²⁰ N. GEELHAND DE MERXEM, "De familiale vennootschappen en de economische activiteitsvoorwaarde" in BAEL, J. en BARBAIX, R. (eds.), *Het familiale vermogensrecht na de codificatie. XLIXe Postuniversitaire Cyclus Willy Delva*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2024, p. 179-411.

¹²¹ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

¹²² N. LAUWERS, "De schenking/vererving van familiale aandelen: ook "gemengde" vennootschappen en vastgoedvennootschappen kunnen kwalificeren voor de gunstregeling", *TFR* 2020, afl. 590, 968-975.; D. BOSSUYT, "Tien jaar familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest", *AFT* 2022, afl. 1-2, 6-33.

¹²³ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.; Omz.VI. van 20 juli 2012 Interpretatie van de regeling met betrekking tot overdrachten van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingevoegd bij hoofdstuk 17 van het decreet van 23 december 2011, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

VLABEL verwijst naar de memorie van toelichting in de omzendbrief 2012/2 om de mogelijkheid tot weerlegging te rechtvaardigen. De memorie stelt dat zuivere private patrimoniumvennootschappen geen voordeel mogen halen uit de regelgeving.¹²⁴

Het tegenbewijs kan daarentegen ook worden geleverd door één niet-gepubliceerde jaarrekening. Als de vennootschap één ongepubliceerde jaarrekening indient, zal VLABEL voor de beoordeling kijken naar de laatste twee goedgekeurde boekjaren en het ongepubliceerde boekjaar. Dit is relevant als de vennootschap in het oudste van de drie gepubliceerde boekjaren, een wettelijk vermoeden heeft van geen reële economische activiteit.¹²⁵

VLABEL vult in de omzendbrief 2015/2 verder aan: "Wanneer een onroerend goed wordt verhuurd/verpacht aan derden (private of handelshuur), zal dit niet voldoende zijn om het tegenbewijs te leveren, ongeacht het aandeel of percentage dat dit verhuurde / verpachte onroerend goed vertegenwoordigt in de totaal aanwezige onroerende goederen. Verhuur van onroerende goederen kan uitzonderlijk wel in aanmerking komen als het bedrijfsgebouwen betreft die uitsluitend door één of meerdere actieve dochtervennootschap(pen) word(t)(en) gebruikt."¹²⁶

¹²⁴ Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl.St.* VI.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 25.; Omz.VI. van 20 juli 2012 Interpretatie van de regeling met betrekking tot overdrachten van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingevoegd bij hoofdstuk 17 van het decreet van 23 december 2011, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

¹²⁵ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.; Omz.VI. van 20 juli 2012 Interpretatie van de regeling met betrekking tot overdrachten van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingevoegd bij hoofdstuk 17 van het decreet van 23 december 2011, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

¹²⁶ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

Het begrip intragroepsverhuur wordt door VLABEL zeer ruim geïnterpreteerd. Dit omdat het concept 'groep' op dezelfde manier moet worden geïnterpreteerd als controle in artikel 1:14 WvV en consortium in artikel 1:19 WvV.¹²⁷ Een gevolg hiervan is dat de interne verhuur aan vennootschappen binnen de groep gezien wordt als een reële economische activiteit en niet alleen de verhuur binnen een moeder-dochterrelatie.¹²⁸

Vanuit het standpunt van VLABEL, aangehaald in zijn omzendbrief 2015/2, kan worden gesteld dat het leveren van een tegenbewijs niet mogelijk is voor professionele vastgoedverhuurders. In de voorafgaande beslissingen nrs. 19008 en 23004, die volgen op de omzendbrief 2015/2, citeert VLABEL dat in bepaalde gevallen vastgoedactiviteiten, waaronder verhuur, als een reële economische activiteit kunnen worden aangemerkt. VLABEL heeft dit standpunt geformuleerd naar aanleiding van de komst van het nieuw ondernemingsrecht. Sinds 1 november 2018 introduceert deze wetgeving een ruim ondernemersbegrip waarbij elke rechtspersoon, behoudens uitzonderingen, als onderneming beschouwd worden.¹²⁹ Mogelijkheden als tegenbewijs zijn volgens VLABEL: "betrokkenheid van externe partijen, aanwezigheid van externe financiering en verbetering van de rendabiliteit en de marktwaarde."¹³⁰

¹²⁷ Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 17039, d.d. 13 november 2017.; Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 18005, d.d. 3 mei 2018.; Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 18023, d.d. 11 juni 2018.; C. DE BRUYN, "Loutere vastgoedactiviteit als reële economische activiteit: Vlabel wordt teruggefloten", *Successierechten* 2023, afl. 3, 15-19.; E. BEEKEN en O. DE KEUKELAERE, "'Het gunstregime inzake de overdracht van familiale vennootschappen: over vastgoedactiviteiten en de 'beenhouwerijzaak'", *Successierechten* 2023, afl. 6, 10-20.; N. LAUWERS, "De schenking/vererving van familiale aandelen: ook "gemengde" vennootschappen en vastgoedvennootschappen kunnen kwalificeren voor de gunstregeling", *TFR* 2020, afl. 590, 968-975.; L. DE CONINCK, "De Vlaamse gunstregeling voor 'familiale vennootschappen' in de erfbelasting doorstaat de toets aan de Grondwet", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 6, 153-159.

¹²⁸ C. DE BRUYN, "Loutere vastgoedactiviteit als reële economische activiteit: Vlabel wordt teruggefloten", *Successierechten* 2023, afl. 3, 15-19.; S. DEJAEGERE en T. DUMONT, "De intra-groepsverhuur van vastgoed in het kader van het Vlaamse fiscale gunstregime voor de overdracht van familiale vennootschappen: verhuur binnen een consortium kan ook", *Registratierechten* 2023, afl. 3, 27-34.

¹²⁹ Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 19008, d.d. 29 april 2019.; Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 23004, d.d. 17 april 2023.; E. BEEKEN en O. DE KEUKELAERE, "'Het gunstregime inzake de overdracht van familiale vennootschappen: over vastgoedactiviteiten en de 'beenhouwerijzaak'", *Successierechten* 2023, afl. 6, 10-20.; C. DE BRUYN, "Loutere vastgoedactiviteit als reële economische activiteit: Vlabel wordt teruggefloten", *Successierechten* 2023, afl. 3, 15-19.

¹³⁰ F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.

5.4.2.2. Strenge interpretatie VLABEL van tafel geveegd

De strikte interpretatie van VLABEL over het leveren van het tegenbewijs heeft veel aandacht gekregen in de jurisprudentie, met als belangrijkste uitspraken op 1 juni 2021 (zogenaamde slagerijzaak) en 21 juni 2022.¹³¹ Het toenemende belang heeft te maken met het verdwijnen van het alternatief voor de gunstregeling sinds 15 december 2020: 'de kaasroute' (zie sectie 7.1.).¹³²

In de befaamde slagerijzaak ontvingen de erfgenamen in 2017 aandelen van een vennootschap als nalatenschap. De zoon erfde de aandelen in blote eigendom en de echtgenote verkreeg het vruchtgebruik. De beenhouwerij in kwestie beschikte over onder andere: appartementen, bedrijfspanden, garageboxen en een particuliere woning. Dit vastgoed werd niet aangewend voor de exploitatie van de slagerij-activiteiten. De slagerij voldeed aan de balanstest waardoor er een wettelijk weerlegbaar vermoeden ontstond dat er geen reële economische activiteit was.¹³³

VLABEL beargumenteerde in het vonnis van 4 februari 2020 dat meer dan 90% van de totale activa van de vennootschap bestond uit privévermogen. Ze oordeelde congruent met de omzendbrief 2015/2 dat het tegenbewijs niet geleverd was. De rechtbank van eerste aanleg op 4 februari 2020 voerde aan dat de strikte interpretatie van VLABEL over het leveren van het tegenbewijs niet wettelijk is. Het gerecht is van mening dat het tegenbewijs niet alleen kan worden geleverd door aan te tonen dat alle onroerende goederen worden gebruikt voor de economische activiteit. Dit omdat de uitoefening van de reële economische activiteit niet exclusief moet zijn.¹³⁴

¹³¹ Gent (5e k.) 1 juni 2021, nr. 2020/AR/659, *TFR* 2021, afl. 612, 1065.; Gent (5e k.) 1 juni 2021, 2020/AR/660, *TFR* 2021, afl. 612, 1065.; Gent (5e k.) 21 juni 2022, nr. 2021/AR/496, *TFR* 2023, afl. 636, 189.

¹³² F. DALLE, "De 'reële economische activiteit' in het gunstregime voor familiale vennootschappen, een antisimbruikbepaling of een achterpoort voor privévastgoed?", *AFT* 2023, afl. 10, 32-39.

¹³³ Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 4 februari 2020, AR 18/2476/A, *Fiscoloog* 2020, afl. 1652, 12.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 4 februari 2020, AR 18/2477/A, *Fiscoloog* 2020, afl. 1652, 12.; N. LAUWERS, "De schenking/vererving van familiale aandelen: ook "gemengde" vennootschappen en vastgoedvennootschappen kunnen kwalificeren voor de gunstregeling", *TFR* 2020, afl. 590, 968-975.

¹³⁴ Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 4 februari 2020, AR 18/2476/A, *Fiscoloog* 2020, afl. 1652, 12.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 4 februari 2020, AR 18/2477/A, *Fiscoloog* 2020, afl. 1652, 12.; N. LAUWERS, "De schenking/vererving van familiale aandelen: ook "gemengde" vennootschappen en vastgoedvennootschappen kunnen kwalificeren voor de gunstregeling", *TFR* 2020, afl. 590, 968-975.; D. BOSSUYT, "Tien jaar familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest", *AFT* 2022, afl. 1-2, 6-33.; Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.; C. BUYSSE, "Woningen staan gunststelsel niet noodzakelijk in de weg", *Fiscoloog* 2020, afl. 1652, 12.

Een tegenbewijs zou volgens de rechtbank kunnen worden geleverd, door te bewijzen dat de onroerende goederen worden aangewend voor de exploitatie van de activiteit. De vennootschap zou ook kunnen aantonen dat er wel degelijk een exploitatie is. Deze laatste mogelijkheid werd gegeven. Dit komt omdat de inkomsten uit de slagerij het drievoudige omvatten van de inkomsten uit de verhuur van de onroerende goederen. De vennootschap beschikt bovendien over activa zoals machines die worden gebruikt om de slagerij te exploiteren. Ook de eindejaarsacties tonen aan dat de activiteit reëel is.¹³⁵

In het tussenarrest van het hof van beroep op 1 juni 2021 wijzigde VLABEL éénmalig zijn interpretatie. Ze stelde dat niet alle onroerende goederen volledig beroepsmatig moeten worden gebruikt, maar dat het voldoende was dat de onroerende goederen in substantiële mate voor de economische exploitatie gebruikt worden. Het hof van beroep voerde aan dat het decreet geen minimum stelt aan de mate waarin de onroerende goederen van de vennootschap moeten worden gebruikt voor de economische activiteit. Het hof stelde dat in casus, er een reële economische activiteit was.¹³⁶

In een ander vonnis van 11 januari 2021 oordeelde de rechtbank of vastgoedactiviteiten als een reële economische activiteit kunnen worden beschouwd. De rechtbank voerde aan dat het professioneel verhuren van vastgoed aan derden niet gezien kan worden als een reële economische activiteit. Dit omdat de vennootschap geen personeel tewerk stelde en de continuïteit van kopen en verkopen niet werd aangetoond. Op het ogenblik van overlijden was het oud ondernemingsrecht van toepassing. Een daad van koophandel is volgens het artikel 2. 9° Wetboek van Koophandel (W. Kh.) alleen de continue aan- en verkoop van vastgoed. Het verhuren van vastgoed aan een derde werd niet gezien als een daad van koophandel.¹³⁷

¹³⁵ Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 4 februari 2020, AR 18/2476/A, *Fiscoloog* 2020, afl. 1652, 12.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 4 februari 2020, AR 18/2477/A, *Fiscoloog* 2020, afl. 1652, 12.; N. LAUWERS, "De schenking/vererving van familiale aandelen: ook "gemengde" vennootschappen en vastgoedvennootschappen kunnen kwalificeren voor de gunstregeling", *TFR* 2020, afl. 590, 968-975.; C. BUYSSE, "Woningen staan gunststelsel niet noodzakelijk in de weg", *Fiscoloog* 2020, afl. 1652, 12.

¹³⁶ Gent (5e k.) 1 juni 2021, nr. 2020/AR/659, *TFR* 2021, afl. 612, 1065.; Gent (5e k.) 1 juni 2021, 2020/AR/660, *TFR* 2021, afl. 612, 1065.; S. VERTOMMEN, "Oefent de 'gemengde' vennootschap een reële economische activiteit uit, zodat de aandelen van de vennootschap kunnen vererven tegen het verlaagd tarief van de erfbelasting?", *Fisc.Koer.* 2021, afl. 13, 328-331.; L. DE CONINCK, "De Vlaamse gunstregeling voor 'familiale vennootschappen' in de erfbelasting doorstaat de toets aan de Grondwet", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 6, 153-159.; F. DALLE, "De 'reële economische activiteit' in het gunstregime voor familiale vennootschappen, een antisimulatiebepaling of een achterpoort voor privévastgoed?", *AFT* 2023, afl. 10, 32-39.; S. VAN CROMBRUGGE, "Begrip 'reële economische activiteit' : standpunt fiscus opnieuw afgewezen", *Fiscoloog* 2021, afl. 1713, 8-9.

¹³⁷ Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (zesde k.) 11 januari 2021, AR 19/1942/A.; Art. 2. 9° W. Kh.; Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december

Het hof van beroep oordeelde op 21 juni 2022 dat de afwezigheid van personeel niet als gevolg heeft dat er geen reële economische activiteit is. Het Vlaamse gunstregime vereist immers geen tewerkstellingsvoorwaarde. Omdat de term 'reële economische activiteit' niet gedefinieerd is in de VCF, moet hij worden opgevat in zijn gewone betekenis. Hierdoor kunnen bepaalde vastgoedvennootschappen onder het gunstregime vallen.¹³⁸ Het hof van beroep van 21 juni 2022 oordeelde congruent met het Hof van Cassatie van 15 oktober 1998. Het Cassatiehof stelde dat vastgoedactiviteiten een reële economische activiteit kunnen zijn, behalve het louter passief beheer van vastgoed. Het Hof van Cassatie baseerde zich bij zijn uitspraak niet op het oud artikel 2, 9° W. Kh.. In het arrest van 21 juni 2022 blijkt de reële economische activiteit onder andere uit de projectomvang, de concurrentiële markt waar de vennootschap zich situeert, de continue aan- en verkoop en de regelmaat waarmee de activiteiten op hun haalbaarheid worden onderzocht. De vennootschap steunde op externe adviseurs. Hierdoor creëerde de vennootschap indirecte tewerkstelling wat een maatschappelijke meerwaarde is.¹³⁹

2013 bij decreet van 19 december 2014, [https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst](https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst;).; L. DE CONINCK, "Vastgoedactiviteiten kunnen een reële economische activiteit vormen in het kader van de regeling voor 'familiale vennootschappen' op het vlak van erfbelasting", *Fisc.Koer.* 2022, afl. 15, 390-396.; E. BEEKEN en O. DE KEUKELAERE, "'Het gunstregime inzake de overdracht van familiale vennootschappen: over vastgoedactiviteiten en de 'beenhouwerijzaak'", *Successierechten* 2023, afl. 6, 10-20.; C. DE BRUYN, "Loutere vastgoedactiviteit als reële economische activiteit: Vlabel wordt teruggefloten", *Successierechten* 2023, afl. 3, 15-19.; F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.; S. VAN CROMBRUGGE, "Gunsttarief familiale vennootschap : wat is 'reële economische activiteit' ?", *Fiscoloog* 2022, afl. 1756, 9-10.

¹³⁸ Gent (5e k.) 21 juni 2022, nr. 2021/AR/496, *TFR* 2023, afl. 636, 189.; L. DE CONINCK, "Vastgoedactiviteiten kunnen een reële economische activiteit vormen in het kader van de regeling voor 'familiale vennootschappen' op het vlak van erfbelasting", *Fisc.Koer.* 2022, afl. 15, 390-396.; E. BEEKEN en O. DE KEUKELAERE, "'Het gunstregime inzake de overdracht van familiale vennootschappen: over vastgoedactiviteiten en de 'beenhouwerijzaak'", *Successierechten* 2023, afl. 6, 10-20.; C. DE BRUYN, "Loutere vastgoedactiviteit als reële economische activiteit: Vlabel wordt teruggefloten", *Successierechten* 2023, afl. 3, 15-19.; F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.; S. VAN CROMBRUGGE, "Gunsttarief familiale vennootschap : wat is 'reële economische activiteit' ?", *Fiscoloog* 2022, afl. 1756, 9-10.; F. DALLE, "De 'reële economische activiteit' in het gunstregime voor familiale vennootschappen, een antimisbruikbepaling of een achterpoort voor privévastgoed?", *AFT* 2023, afl. 10, 32-39.

¹³⁹ Gent (5e k.) 21 juni 2022, nr. 2021/AR/496, *TFR* 2023, afl. 636, 189.; Cass. 15 oktober 1998, AR C.95.0282.N.; L. DE CONINCK, "Vastgoedactiviteiten kunnen een reële economische activiteit vormen in het kader van de regeling voor 'familiale vennootschappen' op het vlak van erfbelasting", *Fisc.Koer.* 2022, afl. 15, 390-396.; E. BEEKEN en O. DE KEUKELAERE, "'Het gunstregime inzake de overdracht van familiale vennootschappen: over vastgoedactiviteiten en de 'beenhouwerijzaak'", *Successierechten* 2023, afl. 6, 10-20.; C. DE BRUYN, "Loutere vastgoedactiviteit als reële economische activiteit: Vlabel wordt teruggefloten", *Successierechten* 2023, afl. 3, 15-19.; F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.; S. VAN CROMBRUGGE, "Gunsttarief familiale vennootschap : wat is 'reële economische activiteit' ?", *Fiscoloog* 2022,

Uit het arrest van 21 juni 2022 kan worden geconcludeerd dat vastgoedactiviteiten onterecht worden uitgesloten van de gunstregeling door de omzendbrief 2015/2. Deze activiteiten worden beschouwd als een reële economische activiteit als het louter passief beheer wordt overstegen en er op duurzame wijze maatschappelijke meerwaarde wordt gecreëerd. Dit is een feitenkwestie.¹⁴⁰ Er moet worden vermeld dat het hof van beroep zich niet uitspreekt over de vraag of het verhuren van onroerend goederen aan derden louter passief beheer is en wanneer dit passief beheer bij verhuur wordt overstegen.¹⁴¹

5.4.2.3. Geen schending gelijkheidsbeginsel

Op 29 maart 2022 stelde het hof van beroep drie prejudiciële vragen over het arrest van 1 juni 2021 aan het Grondwettelijk Hof. Deze vragen luiden of artikel 2.7.4.2.2. VCF het gelijkheidsbeginsel schendt.¹⁴² Dit beginsel houdt in dat een verschillende behandeling gebaseerd moet zijn op een objectief criterium en een redelijke rechtvaardiging. Het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden als wordt vastgesteld dat er geen redelijke verhouding bestaat tussen de gebruikte middelen en het nagestreefde doel.¹⁴³

afl. 1756, 9-10.; F. DALLE, "De 'reële economische activiteit' in het gunstregime voor familiale vennootschappen, een antimisbruikbepaling of een achterpoort voor privévastgoed?", *AFT* 2023, afl. 10, 32-39.

¹⁴⁰ C. DE BRUYN, "Loutere vastgoedactiviteit als reële economische activiteit: Vlabel wordt teruggefloten", *Successierechten* 2023, afl. 3, 15-19.; Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.; E. BEEKEN en O. DE KEUKELAERE, "'Het gunstregime inzake de overdracht van familiale vennootschappen: over vastgoedactiviteiten en de 'beenhouwerijzaak''", *Successierechten* 2023, afl. 6, 10-20.

¹⁴¹ N. GEELHAND DE MERXEM, "De familiale vennootschappen en de economische activiteitsvoorwaarde" in BAEL, J. en BARBAIX, R. (eds.), *Het familiale vermogensrecht na de codificatie. XLIXe Postuniversitaire Cyclus Willy Delva*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2024, p. 179-411.

¹⁴² Gent 29 maart 2022, nr. 2020/AR/659, *RABG* 2022, afl. 17, 1245, noot. D. VAN BECELAERE.; F. DALLE, "De 'reële economische activiteit' in het gunstregime voor familiale vennootschappen, een antimisbruikbepaling of een achterpoort voor privévastgoed?", *AFT* 2023, afl. 10, 32-39.; E. BEEKEN en O. DE KEUKELAERE, "'Het gunstregime inzake de overdracht van familiale vennootschappen: over vastgoedactiviteiten en de 'beenhouwerijzaak''", *Successierechten* 2023, afl. 6, 10-20.

¹⁴³ Art. 10 Gw.; Art. 11 Gw.; Art. 172 Gw.; A. VOET, "De Vlaamse gunstregeling die van toepassing is bij de vererving van familiale vennootschappen schendt het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel niet", *TFR* 2023, afl. 646, 764-766.

5.4.2.3.1. De eerste prejudiciële vraag

Schendt artikel 2.7.4.2.2. VCF het gelijkheidsbeginsel indien alle aandelen in een familiale vennootschap met een reële economische activiteit kunnen worden overgedragen, als niet alle onderliggende onroerende goederen worden gebruikt voor de economische exploitatie en een privékarakter hebben? Dit is niet mogelijk bij de rechtstreekse vererving van onroerende goederen van natuurlijke personen of de vererving van aandelen van zuivere patrimoniumvennootschappen.¹⁴⁴

De belastingplichtigen argumenteerden dat een vastgoedactiviteit van een patrimoniumvennootschap ook een reële economische activiteit kan zijn. Dit argument is in tegenspraak met de definitie van een 'patrimoniumvennootschap'. Een patrimoniumvennootschap overstijgt niet het loutere beheer van onroerende goederen en creëert geen maatschappelijke meerwaarde, waardoor zij, in overeenstemming met het arrest van 21 juni 2022, geen reële economische activiteit uitoefent. Bij natuurlijke personen is er bovendien geen sprake van een beroepsvermogen. Er kan dus nooit sprake zijn van een maatschappelijke meerwaarde.¹⁴⁵

5.4.2.3.2. De tweede prejudiciële vraag

Schendt artikel 2.7.4.2.2. VCF het gelijkheidsbeginsel indien alle aandelen in een familiale vennootschap met een reële economische activiteit kunnen worden overgedragen, als niet alle onderliggende onroerende goederen worden gebruikt voor economische exploitatie en een privékarakter hebben? Dit is niet mogelijk voor onroerende goederen die hoofdzakelijk voor bewoning worden bestemd of aangewend worden bij familiale ondernemingen.¹⁴⁶

¹⁴⁴ Gent 29 maart 2022, nr. 2020/AR/659, *RABG* 2022, afl. 17, 1245, noot. D. VAN BECELAERE.; F. DALLE, "De 'reële economische activiteit' in het gunstregime voor familiale vennootschappen, een antisbruikbepaling of een achterpoort voor privévastgoed?", *AFT* 2023, afl. 10, 32-39.; A. VOET, "De Vlaamse gunstregeling die van toepassing is bij de vererving van familiale vennootschappen schendt het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel niet", *TFR* 2023, afl. 646, 764-766.

¹⁴⁵ GwH 23 maart 2023, nr. 51/2023, *TFR* 2023, afl. 646, 757, noot. A. VOET.; Gent (5e k.) 21 juni 2022, nr. 2021/AR/496, *TFR* 2023, afl. 636, 189.; F. DALLE, "De 'reële economische activiteit' in het gunstregime voor familiale vennootschappen, een antisbruikbepaling of een achterpoort voor privévastgoed?", *AFT* 2023, afl. 10, 32-39.

¹⁴⁶ Gent 29 maart 2022, nr. 2020/AR/659, *RABG* 2022, afl. 17, 1245, noot. D. VAN BECELAERE.; F. DALLE, "De 'reële economische activiteit' in het gunstregime voor familiale vennootschappen, een antisbruikbepaling of een achterpoort voor privévastgoed?", *AFT* 2023, afl. 10, 32-39.; A. VOET, "De Vlaamse gunstregeling die van toepassing is bij de vererving van familiale vennootschappen schendt het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel niet", *TFR* 2023, afl. 646, 764-766.

De belastingplichtigen voerden aan dat de verschillende benadering gebaseerd is op een objectief criterium, namelijk het hebben van rechtspersoonlijkheid. Bovendien is er een redelijke rechtvaardiging, met name het voorkomen van fiscaal misbruik. De inbreng van niet-beroepsmatige onroerende goederen in een familiale onderneming gaat gepaard met minder formaliteiten dan in een familiale vennootschap. Het risico op belastingfraude is zeldzaam in vennootschappen omdat de inbreng van privévastgoed complexer is en onderworpen is aan registratierechten.¹⁴⁷

5.4.2.3.3. De derde prejudiciële vraag

Schendt artikel 2.7.4.2.2. VCF het gelijkheidsbeginsel indien alle aandelen in een familiale vennootschap met een reële economische activiteit kunnen worden overgedragen, als niet alle onderliggende onroerende goederen worden gebruikt voor economische exploitatie en een privékarakter hebben? Dit is niet mogelijk bij de vererving van aandelen van twee vennootschappen, waarbij de ene een zuivere patrimoniumvennootschap is en de andere een reële economische activiteit omvat. Er kan alleen voor de vennootschap met de reële economische activiteit genoten worden van het gunstregime.¹⁴⁸

De belastingplichtigen gaven aan dat elke vennootschap kan genieten van de gunstregeling op voorwaarde dat de vennootschap een reële economische activiteit heeft. Dit is volgens hen een objectief criterium en redelijkerwijs gerechtvaardigd.¹⁴⁹

¹⁴⁷ GwH 23 maart 2023, nr. 51/2023, *TFR* 2023, afl. 646, 757, noot. A. VOET.; F. DALLE, "De 'reële economische activiteit' in het gunstregime voor familiale vennootschappen, een antimisbruikbepaling of een achterpoort voor privévastgoed?", *AFT* 2023, afl. 10, 32-39.

¹⁴⁸ Gent 29 maart 2022, nr. 2020/AR/659, *RABG* 2022, afl. 17, 1245, noot. D. VAN BECELAERE.; F. DALLE, "De 'reële economische activiteit' in het gunstregime voor familiale vennootschappen, een antimisbruikbepaling of een achterpoort voor privévastgoed?", *AFT* 2023, afl. 10, 32-39.; A. VOET, "De Vlaamse gunstregeling die van toepassing is bij de vererving van familiale vennootschappen schendt het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel niet", *TFR* 2023, afl. 646, 764-766.

¹⁴⁹ GwH 23 maart 2023, nr. 51/2023, *TFR* 2023, afl. 646, 757, noot. A. VOET.; F. DALLE, "De 'reële economische activiteit' in het gunstregime voor familiale vennootschappen, een antimisbruikbepaling of een achterpoort voor privévastgoed?", *AFT* 2023, afl. 10, 32-39.

5.4.2.3.4. Antwoord Grondwettelijk Hof

Het Grondwettelijk Hof oordeelde op 23 maart 2023 dat er geen schending is van het gelijkheidsbeginsel. Artikel 2.7.4.2.2. VCF is gebaseerd op een objectief criterium namelijk de inbreng van onroerende goederen in een familiale vennootschap met een reële economische activiteit. Het betreft bovendien een redelijke verantwoording namelijk het voortbestaan van familiebedrijven en het behoud van werkgelegenheid – uitsluiten van patrimoniumvennootschappen.¹⁵⁰

Natuurlijke personen en zuivere patrimoniumvennootschappen creëren geen maatschappelijke meerwaarde. Deze entiteiten werden door de decreetgever dan ook niet beoogd om in aanmerking te komen voor het Vlaamse gunstregime.¹⁵¹

Het bezit van onroerende goederen die niet voor de handelsactiviteit worden aangewend, mag er niet toe leiden dat de vennootschap niet ten volle kan genieten van het gunstregime. De decreetgever heeft, met oog op zijn ruime beoordelingsbevoegdheid, ervoor gekozen om de aandelen in hun geheel te beschouwen bij de toepassing van het Vlaamse gunstregime, zonder een proportionele uitsluiting. Dit is een redelijke beleidskeuze. Hij beschikt bovendien over de mogelijkheid om de regelgeving aan te passen. De decreetgever mag een alles-of-niets benadering hanteren voor de toepassing van het verlaagde tarief voor aandelen.¹⁵²

¹⁵⁰ GwH 23 maart 2023, nr. 51/2023, *TFR* 2023, afl. 646, 757, noot. A. VOET.; F. DALLE, "De 'reële economische activiteit' in het gunstregime voor familiale vennootschappen, een antimisbruikbepaling of een achterpoort voor privévastgoed?", *AFT* 2023, afl. 10, 32-39.; L. DE CONINCK, "De Vlaamse gunstregeling voor 'familiale vennootschappen' in de erfbelasting doorstaat de toets aan de Grondwet", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 6, 153-159.; C. BUYSSE, "Familiale vennootschap met woningen : gunsttarief integraal van toepassing ?", *Fiscoloog* 2023, afl. 1786, 10-12.

¹⁵¹ GwH 23 maart 2023, nr. 51/2023, *TFR* 2023, afl. 646, 757, noot. A. VOET.; C. BUYSSE, "Familiale vennootschap met woningen : gunsttarief integraal van toepassing ?", *Fiscoloog* 2023, afl. 1786, 10-12.

¹⁵² GwH 23 maart 2023, nr. 51/2023, *TFR* 2023, afl. 646, 757, noot. A. VOET.; F. DALLE, "De 'reële economische activiteit' in het gunstregime voor familiale vennootschappen, een antimisbruikbepaling of een achterpoort voor privévastgoed?", *AFT* 2023, afl. 10, 32-39.; L. DE CONINCK, "De Vlaamse gunstregeling voor 'familiale vennootschappen' in de erfbelasting doorstaat de toets aan de Grondwet", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 6, 153-159.; C. BUYSSE, "Familiale vennootschap met woningen : gunsttarief integraal van toepassing ?", *Fiscoloog* 2023, afl. 1786, 10-12.

Ten slotte verwees Het Grondwettelijk Hof naar artikel 3.17.0.0.2. VCF. Dit artikel is een algemene antimisbruikbepaling. Deze bepaling stelt dat als de belastingadministratie kan bewijzen dat er sprake is van fiscaal misbruik, een uitsluiting van het gunstregime voor de verwerving van aandelen mogelijk is. Dit moet ervoor zorgen dat VLABEL kunstmatige constructies kan uitsluiten. In deze situatie moet de belastingplichtige kunnen bewijzen dat de onroerende goederen in de vennootschap werden ingebracht om een andere reden dan belastingontwijking.¹⁵³

In de rechtsleer geeft auteur De Neef aan dat de toepassing van de antimisbruikbepaling in de praktijk erg moeilijk is. Het oogmerk van belastingontwijking moet worden bewezen op het moment van de inbreng van het onroerend goed. Volgens artikel 3.17.0.0.2, derde lid VCF, heeft de belastingplichtige de mogelijkheid om aan te tonen dat de reeks rechtshandelingen wordt gerechtvaardigd door andere motieven. Het investeren van een deel van de reserves in winstgevendende projecten is vaak een redelijke investeringsbeslissing, vooral als deze beslissing niet abnormaal lijkt op basis van de balanshistoriek.¹⁵⁴

5.4.3. 180-graden omkering omtrent visie over het leveren van het tegenbewijs

Auteur Geelhand de Merxem betoogt, mijns inziens terecht, dat als gevolg van de uitspraak in de 'slagerijzaak' de voorwaarde van een reële economische activiteit overbodig is geworden. Het is voldoende dat de vennootschap een economische activiteit heeft en deze daadwerkelijk exploiteert. Indien een vennootschap voldoet aan de balanstest, kan het tegenbewijs geleverd worden door aan te tonen dat de vennootschap een handelsactiviteit (zie sectie 5.3.) uitoefent.¹⁵⁵

¹⁵³ GwH 23 maart 2023, nr. 51/2023, *TFR* 2023, afl. 646, 757, noot. A. VOET.; F. DALLE, "De 'reële economische activiteit' in het gunstregime voor familiale vennootschappen, een antimisbruikbepaling of een achterpoort voor privévastgoed?", *AFT* 2023, afl. 10, 32-39.; A. VOET, "De Vlaamse gunstregeling die van toepassing is bij de verwerving van familiale vennootschappen schendt het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel niet", *TFR* 2023, afl. 646, 764-766.; L. DE CONINCK, "De Vlaamse gunstregeling voor 'familiale vennootschappen' in de erfbelasting doorstaat de toets aan de Grondwet", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 6, 153-159.; Art. 3.17.0.0.2. VCF.

¹⁵⁴ Art. 3.17.0.0.2, derde lid VCF.; G. DE NEEF, "Fiscaal gunstregime voor verwerving familiale vennootschappen – Bewijs van reële economische activiteit essentieel – Privévastgoed sluit toepassing gunstregime niet uit", *Notariaat* 2024, afl. 5, 1-5.

¹⁵⁵ N. GEELHAND DE MERXEM, "De familiale vennootschappen en de economische activiteitsvoorwaarde" in BAEL, J. en BARBAIX, R. (eds.), *Het familiale vermogensrecht na de codificatie. XLIXe Postuniversitaire Cyclus Willy Delva*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2024, p. 179-411.

In het vonnis van 9 januari 2024 van de rechtbank van eerste aanleg kwam de vastgoedproblematiek opnieuw aan de orde en werd de bovenstaande redenering van auteur Geelhand de Merxem, mijns inziens, bekrachtigd. De echtgenote van de erflater en zijn kinderen verwierven aandelen in een vastgoedvennootschap die deel uitmaakte van een groep. De handelsactiviteit van de vennootschap bestaat uit intragroepsverhuur, een vastgoedactiviteit die VLABEL tolereert in zijn omzendbrief 2015/2. Maar niet alle onroerende goederen van de vennootschap worden verhuurd aan de groep. De vastgoedvennootschap bezit dus ook goederen die niet worden gebruikt voor de economische activiteit (intern verhuur). De vennootschap voldeed aan de balanstest die een wettelijk vermoeden creëerde dat er geen reële economische activiteit was. De belastingplichtige moest dus het tegenbewijs leveren. In de omzendbrief 2015/2 is het alleen mogelijk een tegenbewijs te leveren in het geval van intragroepsverhuur door aan te tonen dat alle onroerende goederen intern worden verhuurd. Desalniettemin, mijns inziens rekening houdend met de uitspraak in de 'slagerijzaak', oordeelde de rechtbank echter dat de vennootschap het tegenbewijs kan leveren door aan te tonen dat er wel degelijk een handelsactiviteit wordt uitgeoefend. In dit vonnis was er sprake van een activiteit door het investeren en intern verhuren binnen de groep.¹⁵⁶

De auteur Buysse haalt, naar mijn mening correct, aan dat de conclusie van deze jurisprudentie ook relevant is voor de vrijstelling van de schenkbelasting. De voorwaarden voor de vrijstelling van schenkbelasting en het verlaagde tarief van erfbelasting zijn mutatis mutandis dezelfde.¹⁵⁷

¹⁵⁶ Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) 9 januari 2024, AR 22/2177/A, <https://www.vlaanderen.be/vlaamse-belastingdienst/familiale-vennootschap-verhuur-onroerende-goederen-intragroepsverhuur-wel-reele-economische-activiteit-ondanks-blote-eigendom-van-een-niet-verhuurd-appartement>.; G. DE NEEF, "Fiscaal gunstregime voor vererving familiale vennootschappen – Bewijs van reële economische activiteit essentieel – Privévastgoed sluit toepassing gunstregime niet uit", *Notariaat* 2024, afl. 5, 1-5.; N. GEELHAND DE MERXEM, "De familiale vennootschappen en de economische activiteitsvoorwaarde" in BAEL, J. en BARBAIX, R. (eds.), *Het familiale vermogensrecht na de codificatie. XLIXe Postuniversitaire Cyclus Willy Delva*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2024, p. 179-411.; Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

¹⁵⁷ Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl.St.* VI.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 24.; C. BUYSSE, "Familiale vennootschap met woningen : gunsttarief integraal van toepassing ?", *Fiscoloog* 2023, afl. 1786, 10-12.

De auteur Bossuyt stelt dat VLABEL er in de praktijk voor heeft gekozen om zijn visie aan te passen als gevolg van de 'slagerijzaak'. De aanwezigheid van onroerende goederen die niet worden aangewend voor de uitoefening van de economische activiteit, vormen geen belemmering voor de mogelijkheid om een tegenbewijs te leveren. De auteur stelt verder dat VLABEL heeft aangevoerd dat zij alsook haar standpunt over verhuur binnen de groep heeft gewijzigd. De aanwezigheid van onroerende goederen die niet intern binnen de groep worden verhuurd, belet niet dat van het gunstregime kan worden genoten.¹⁵⁸

De auteur Dalle stelt dat een toekomstige sterke stijging in het gebruik van de Vlaamse gunstregeling zou gelinkt kunnen worden met vastgoedplanning. Hierbij verliest de gunstregeling zijn effectiviteit, integriteit en oorspronkelijke doelstelling om alleen vennootschappen die een maatschappelijke meerwaarde creëren te laten genieten van het gunstregime.¹⁵⁹

Een decreetwijziging is essentieel om de oprechtheid van de gunstregeling te bewaren. De Vlaamse minister van Financiën en Begroting, Wonen en Onroerend Erfgoed, Matthias Diependaele, voert aan dat een decreetwijziging alleen zal gebeuren rekening houdend met het legitieme doel van het gunstregime.¹⁶⁰

De uitspraak van het Grondwettelijk Hof in de 'slagerijzaak' heeft niet alleen gevolgen voor het Vlaamse Gewest maar ook voor het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest. De Brusselse gunstregeling is immers gebaseerd op het Vlaamse gunstregime.¹⁶¹

¹⁵⁸ D. BOSSUYT, "VLABEL wijzigt zijn visie omtrent vastgoed in familiale vennootschappen", *Successierechten* 2024, afl. 1, 1-7.; D. BOSSUYT, "Familiale vennootschappen en vastgoed: Vlabel schikt zich naar de rechtspraak", *Fisc.Act.* 2024, afl. 17, 8-10.

¹⁵⁹ F. DALLE, "De 'reële economische activiteit' in het gunstregime voor familiale vennootschappen, een antisbruikbepaling of een achterpoort voor privévastgoed?", *AFT* 2023, afl. 10, 32-39.

¹⁶⁰ F. DALLE, "De 'reële economische activiteit' in het gunstregime voor familiale vennootschappen, een antisbruikbepaling of een achterpoort voor privévastgoed?", *AFT* 2023, afl. 10, 32-39.

¹⁶¹ F. DALLE, "De 'reële economische activiteit' in het gunstregime voor familiale vennootschappen, een antisbruikbepaling of een achterpoort voor privévastgoed?", *AFT* 2023, afl. 10, 32-39.

5.4.4. Decreetvoorstellen

Op 15 maart 2022 werd een voorstel voor een decreet ingediend, maar kort daarna, op 24 mei 2022, werd het ingetrokken. Dit voorstel was vergelijkbaar met de strenge interpretatie van VLABEL.¹⁶² Er werd in artikel 2.7.4.2.2, §1, eerste lid, 2° VCF en artikel 2.8.6.0.3, §1, eerste lid, 2° VCF de volgende zin toegevoegd:

“De vrijstelling wordt niet toegekend als er zich in de vennootschap of in een vennootschap waarvan de moedervennootschap aandelen aanhoudt, onroerende goederen bevinden die hoofdzakelijk voor private bewoning worden aangewend of voor private bewoning bestemd zijn.”¹⁶³

Op 29 maart 2023 werd een nieuw decreetvoorstel gelanceerd. Dit voorstel voorziet in een pro rata uitsluiting, met als doel dat alleen de overeenstemmende waarde van de goederen die bijdragen tot de economische activiteit kunnen genieten van de gunstregeling. De onderliggende aandelen van de activa die hoofdzakelijk bestemd zijn of aangewend worden voor private bewoning of passief belegde activa zullen worden uitgesloten van het gunstregime. De reële verkoopwaarde van de activa zal worden belast tegen de normale tarieven.¹⁶⁴

Minister Matthias Diependaele betoogde dat het nieuwe voorstel te streng was en ook familiale vennootschappen trof die op legitieme manier van de gunstregeling willen genieten. Desondanks de tegenstanders, stelden verschillende auteurs dat de problematiek opgelost werd met dit voorstel. Dit idee werd op 20 juni 2023 verworpen.¹⁶⁵

¹⁶² Voorstel van decreet van Hannelore Goeman en Ludwig Vandenhove tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, wat betreft het uitsluiten van de gunstregelingen voor familiale vennootschappen in de erf- en schenkbelasting voor onroerende goederen die hoofdzakelijk voor private bewoning aangewend of bestemd zijn, *Parl.St.* VI.Parl. 2021-22, nr. 1188/1.; D. BOSSUYT, "VLABEL wijzigt zijn visie omtrent vastgoed in familiale vennootschappen", *Successierechten* 2024, afl. 1, 1-7.; F. DALLE, "De 'reële economische activiteit' in het gunstregime voor familiale vennootschappen, een antimisbruikbepaling of een achterpoort voor privévastgoed?", *AFT* 2023, afl. 10, 32-39.

¹⁶³ Voorstel van decreet van Hannelore Goeman en Ludwig Vandenhove tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, wat betreft het uitsluiten van de gunstregelingen voor familiale vennootschappen in de erf- en schenkbelasting voor onroerende goederen die hoofdzakelijk voor private bewoning aangewend of bestemd zijn, *Parl.St.* VI.Parl. 2021-22, nr. 1188/1.

¹⁶⁴ Voorstel van decreet van Hannelore Goeman, Ludwig Vandenhove en Thijs Verbeurg tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, wat betreft de gunstregelingen voor familiale vennootschappen in de erf- en schenkbelasting voor onroerende goederen die hoofdzakelijk voor private bewoning aangewend worden of bestemd zijn, *Parl.St.* VI.Parl. 2022-23, nr. 1648/1.

¹⁶⁵ Voorstel van decreet van Hannelore Goeman, Ludwig Vandenhove en Thijs Verbeurg tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, wat betreft de gunstregelingen voor familiale vennootschappen in de erf- en schenkbelasting voor onroerende goederen die hoofdzakelijk voor private bewoning aangewend worden of bestemd zijn, *Parl.St.* VI.Parl. 2022-23, nr. 1648/1.; D. BOSSUYT, "VLABEL wijzigt zijn visie omtrent vastgoed in familiale vennootschappen", *Successierechten* 2024, afl. 1, 1-7.; F. DALLE,

Naar mijn mening is een pro rata uitsluiting niet mogelijk. In een familiale vennootschap worden de aandelen geschonken/geërfd en niet de activa. De begunstigten verkrijgen ook geen eigendomsrechten over de activa.

In een parlementaire vraag van 18 april 2023 stelde minister Matthias Diependaele dat er volgens het Grondwettelijk Hof geen sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel. Dit omdat de verschillende behandeling gerechtvaardigd is namelijk het hebben van rechtspersoonlijkheid, en gebaseerd is op een objectief criterium met name verschillende rechtsvormen. De minister geeft, mijn inziens terecht, ook aan dat in de fiscale wetgeving vaak onderscheid wordt gemaakt naar rechtsvorm.¹⁶⁶ Dit verschil in behandeling is ook sterk aanwezig in de gunstregeling. Dit is bijvoorbeeld bij de continuïteitsvoorwaarden, waar het hof van beroep op 27 juni 2023 niet wilde ingaan op een prejudiciële vraag (zie sectie 5.6.3.3.1.) omdat er volgens hem geen sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel. Naar mijn mening zou een pro rata uitsluiting de verschillende behandeling in de andere situaties, waaronder de continuïteitsvoorwaarden niet meer rechtvaardigen.

De komst van het nieuwe vennootschapsrecht, waarbij één aandeel, één stemrecht, supplementair is, heeft gevolgen. Een strikte lezing van de wet stelt dat aandelen zonder stemrecht niet kunnen worden geschonken onder de gunstregeling. Deze situatie maakt een pro rata uitsluiting complex. Wordt de onderliggende waarde belast volgens roerende of onroerende belastingtarieven? Welk percentage van de onderliggende waarde van de uitgesloten activa behoort tot de aandelen zonder stemrecht? Wat als de waarde van de stemgerechtigde aandelen lager is dan de reële verkoopwaarde van de uitgesloten activa? Hoe wordt de waarde van de (niet)-stemgerechtigde aandelen berekend, rekening houdend met het feit dat aandelen met stemrecht vaak meer waard zijn?

"De 'reële economische activiteit' in het gunstregime voor familiale vennootschappen, een antimisbruikbepaling of een achterpoort voor privévastgoed?", *AFT* 2023, afl. 10, 32-39.; E. BEEKEN en O. DE KEUKELAERE, "'Het gunstregime inzake de overdracht van familiale vennootschappen: over vastgoedactiviteiten en de 'beenhouwerijzaak''", *Successierechten* 2023, afl. 6, 10-20.

¹⁶⁶ *Parl.Hand.* VI.Parl. 2022-23, 18 april 2023, nr. 2106.; N. GEELHAND DE MERXEM, "De familiale vennootschappen en de economische activiteitsvoorwaarde" in BAEL, J. en BARBAIX, R. (eds.), *Het familiale vermogensrecht na de codificatie. XLIXe Postuniversitaire Cyclus Willy Delva*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2024, p. 179-411.

Naar mijn mening moet, aangezien aandelen worden geschonken, de reële verkoopwaarde van de onroerende activa worden belast volgens het normale belastingtarief van roerende goederen. Dit voorstel kan mijns inziens leiden tot een schending van het gelijkheids- en discriminatiebeginsel, aangezien vennootschappen en ondernemingen met onroerende goederen in dit geval hetzelfde worden behandeld, maar vennootschappen kunnen genieten van een voordeliger tarief voor de uitgesloten aandelen. Dit omdat bij schenkingen, roerende goederen tegen een lager tarief worden belast. (zie sectie 2.2.2.)

5.4.5. Denkbeeldig decreetvoorstel

Auteur Geelhand de Merxem geeft aan dat VLABEL terug zou kunnen keren naar de tewerkstellingsvoorwaarde. Naar mijn mening is dit geen goed idee omdat deze voorwaarde laagdrempelig is.¹⁶⁷ Vanwege bovenstaande bedenkingen (zie sectie 5.4.), denk ik dat de meest voor de hand liggend oplossing een alles-of-niets bepaling is.

Het decreetvoorstel geeft een definitie voor een reële economische activiteit: 'een reële economische activiteit is de voornaamste handelsactiviteit die in KBO wordt vermeld. Deze activiteit wordt gekenmerkt door een substantiële inzet van het vermogen van de vennootschap, met als doel het uitvoeren van de handelsactiviteit en het genereren van duurzame inkomsten. Het louter aanhouden van deelbewijzen, het passief beheer van vastgoed of het louter verhuren van onroerende goederen aan derden kunnen nooit worden gezien als voornaamste handelsactiviteit.'

In het decreetvoorstel staat dat het tegenbewijs alleen geleverd kan worden door te bewijzen dat de (on)roerende goederen in substantiële mate worden gebruikt voor de economische exploitatie.¹⁶⁸ Het begrip 'substantieel' wordt in de VCF gedefinieerd als: 'de verhouding tussen de reële verkoopwaarde van de (on)roerende goederen die aangewend worden voor of (toekomstig) bestemd zijn voor de handelsactiviteit en de reële verkoopwaarde van de (on)roerende goederen. De verhouding moet groter zijn dan de marges die door de administratie worden bepaald afhankelijk van de handelsactiviteit.'

¹⁶⁷ F. DALLE, "De 'reële economische activiteit' in het gunstregime voor familiale vennootschappen, een antisimbruikbepaling of een achterpoort voor privévastgoed?", *AFT* 2023, afl. 10, 32-39.; N. GEELHAND DE MERXEM, "De familiale vennootschappen en de economische activiteitsvoorwaarde" in BAEL, J. en BARBAIX, R. (eds.), *Het familiale vermogensrecht na de codificatie. XLIXe Postuniversitaire Cyclus Willy Delva*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2024, p. 179-411.

¹⁶⁸ Gent (5e k.) 1 juni 2021, nr. 2020/AR/660, *TFR* 2021, afl. 612, 1065.; Gent (5e k.) 1 juni 2021, nr. 2020/AR/659, *TFR* 2021, afl. 612, 1065.

Er wordt in (artikel 2.7.4.2.2, §1, eerste lid, 2° VCF en) artikel 2.8.6.0.3, §1, eerste lid, 2° VCF de volgende zin toegevoegd: 'De vrijstelling (het verlaagde tarief) wordt niet toegekend als er zich in de vennootschap of in een vennootschap waarvan de moedervernootschap aandelen aanhoudt, in substantiële mate onroerende goederen of roerende goederen bevinden die niet worden aangewend of zijn bestemd voor de handelsactiviteit.'

Bovendien moet bij de balanstest rekening worden gehouden met de reële verkoopwaarde van de activa. De marktwaarde moet worden verkregen door een erkende, door VLABEL aangestelde schatter, waarbij ook de VCF toestemming verleent. De correctie van de balans moet gebeuren via de ANA methode. Naar mijn mening moeten de marges (1.5% en 50%) ook worden aangepast aan de sectorale verschillen. Dus, in het decreet moeten de percentages worden gewijzigd door de zin: 'dan de marges die door de administratie worden vastgesteld afhankelijk van de handelsactiviteit.' Zo zullen de percentages voor kapitaal- of arbeidsintensieve sectoren hoger zijn dan voor andere sectoren. De bepaling van de marges moet worden gebaseerd op een onderzoek, waarbij wordt nagegaan of er significante en relevante verschillen tussen de sectoren zijn.

In de VCF moet de handelsactiviteit, de in de KBO opgenomen activiteit zijn. Op basis van de NACEBEL code kan VLABEL nagaan of het tegenbewijs is geleverd en de (on)roerende goederen in substantiële mate worden aangewend of bestemd zijn voor de handelsactiviteit. De wetgeving moet ook rekening houden met het feit dat als een vennootschap meerdere NACE-codes heeft, alleen de hoofdactiviteit in aanmerking wordt genomen. De vennootschap kan immers besluiten een nieuwe vennootschap op te richten voor andere activiteiten.

Naar mijn mening moet ook de bezoldigingsvoorwaarde aangepast worden. Een mogelijke verbetering zou kunnen zijn dat deze voorwaarde de verhouding is tussen de totale loonkosten en de operationele kasstroom. Zoals eerder aangehaald, zou er een extra voorwaarde moeten zijn bovenop de bezoldigings- en vastgoedvoorwaarde. De aanvullende bepaling zou bijvoorbeeld de verhouding tussen de roerende beleggingen en de operationele kasstroom kunnen zijn. De VCF moet expliciet vermelden dat alle balansposten die de administratie nodig acht, zullen worden gebruikt voor de balanstest.

De wetgeving zou tevens ook moeten toelaten dat deelbewijzen zonder stemrecht onder de gunstregeling kunnen worden overgedragen indien aan de participatievoorwaarde is voldaan.

5.5. VOORWAARDE 5 : holdingsvennootschappen

Vennootschappen die louter deelbewijzen aanhouden of passief vastgoed beheren kunnen niet genieten van het gunstregime.¹⁶⁹ In de gunstregeling wordt onderscheid gemaakt tussen 2 soorten holdings. Deze types worden hieronder uitgelegd.

5.5.1. Operationele holding

Een operationele holding wordt ook een gemengde holding genoemd. Deze holding, ongeacht het bezit van participaties, wordt zelf gekwalificeerd als familiale vennootschap met een reële economische activiteit.¹⁷⁰

Om na te gaan of er sprake is van een reële economische activiteit, gebruikt VLABEL de enkelvoudige jaarrekening van de holding voor de balanstest. Als de vennootschap voldoet aan de voorwaarde van een reële economische activiteit, komt de volledige waarde van de aandelen in aanmerking voor het Vlaamse gunststelsel.¹⁷¹

Voorafgaande beslissing nrs. 17017 en 22045 stellen dat het irrelevant is of de operationele holding al dan niet voldoet aan de balanstest op groepsniveau. Alleen de individuele jaarrekeningen van de operationele holding moeten in aanmerking worden genomen voor de balanstest.¹⁷² Deze beslissing wordt bekritiseerd in de rechtsleer. De auteur De Clerck vindt het niet gerechtvaardigd om actieve holdingvennootschappen op basis van statuten uit te sluiten van de balanstest op geconsolideerd niveau.¹⁷³

¹⁶⁹ Gent (5e k.) 21 juni 2022, nr. 2021/AR/496, *TFR* 2023, afl. 636, 189.; F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.; Art. 2.7.4.2.2, §2 VCF; Art. 2.8.6.0.3, §2 VCF.

¹⁷⁰ F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.; D. BOSSUYT, "Tien jaar familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest", *AFT* 2022, afl. 1-2, 6-33.

¹⁷¹ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.; F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.; D. BOSSUYT, "Tien jaar familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest", *AFT* 2022, afl. 1-2, 6-33.

¹⁷² Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 17017, *d.d.* 29 mei 2017.; Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 22045, *d.d.* 19 december 2022.

¹⁷³ N. GEELHAND DE MERXEM, "De familiale vennootschappen en de economische activiteitsvoorwaarde" in BAEL, J. en BARBAIX, R. (eds.), *Het familiale vermogensrecht na de codificatie. XLIXe Postuniversitaire Cyclus Willy Delva*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2024, p. 179-411.; T. DE CLERCK, "Rulingcommissie bevestigt restrictief standpunt voor actieve holdingvennootschappen in het kader van artikel 2.8.6.0.3 VCF", *Registratierechten* 2017, afl. 3, 15.

5.5.2 Passieve holding

Een passieve holding is een holding die niet gekwalificeerd wordt als een familiale vennootschap met een reële economische activiteit. Deze vennootschap kan toch worden beschouwd als een familiale vennootschap als het bedrijf ten minste 30% van de stemrechten van één directe dochtervennootschap vertegenwoordigt. De dochter moet voldoen aan de voorwaarden van een familiale vennootschap met reële economische activiteit.¹⁷⁴

De schenker/erflater moet ook voldoen aan de participatievoorwaarde. Hij moet 30% (multifamiliaal) of 50% van de stemrechten hebben in de passieve holdingvennootschap voordat de begunstigde van de gunstregeling kan genieten.¹⁷⁵

De memorie van toelichting verduidelijkt het begrip 'directe dochtervennootschap': "In het geval van holdingvennootschappen wordt enkel rekening gehouden met de directe dochter, en niet met onderliggende klein- of achter...kleindochters."¹⁷⁶

Aangezien er sprake moet zijn van directe participatie, is het niet mogelijk om te werken met een dubbele holdingstructuur. De rechtstreekse participaties van de maatschap in de passieve holding kunnen wel proportioneel gezien worden als rechtstreekse aandeelhouderschap van de natuurlijke persoon. Dit is omdat een maatschap geen rechtspersoonlijkheid heeft en dus als fiscaal transparant wordt beschouwd.¹⁷⁷

De voorwaarde van een reële economische activiteit moet worden gecontroleerd op geconsolideerd niveau, en niet op individueel niveau. Om dit te testen worden de drie voorgaande geconsolideerde jaarrekeningen vanaf het moment van schenking of overlijden gebruikt voor de balanstest.¹⁷⁸ Als niet aan de balanstest wordt voldaan, moet het tegenbewijs op geconsolideerd niveau worden geleverd.¹⁷⁹

¹⁷⁴ Art. 2.7.4.2.2, §2, 2°, tweede lid VCF.; Art. 2.8.6.0.3, §2, 2°, tweede lid VCF.

¹⁷⁵ Art. 2.7.4.2.2, §1, tweede lid VCF.; Art. 2.8.6.0.3, §1, tweede lid VCF.; Art. 2.8.6.0.3, §1, eerste lid, 2° VCF.; Art. 2.7.4.2.2, §1, eerste lid, 2° VCF.; F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.

¹⁷⁶ Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl.St.* VI.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 25.

¹⁷⁷ Gent (5e k.) 29 september 2015, nr. 2014/AR/1280, *FJF* 2016, afl. 10, 352.; Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.; F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.

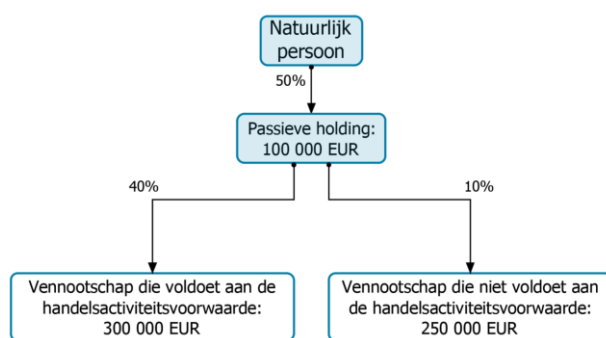
¹⁷⁸ Art. 2.7.4.2.2, §2, 2°, derde lid VCF.; Art. 2.8.6.0.3, §2, 2°, derde lid VCF.

¹⁷⁹ Art. 2.8.6.0.3, §2 VCF.; Art. 2.7.4.2.2, §2 VCF.

Als er een reële economische activiteit is op geconsolideerd niveau, is het Vlaamse gunstregime beperkt. Alleen de aandelenwaarde van de holding in al haar onderliggende familiale dochtervennootschappen waarvan de zetel van werkelijke leiding in de EER ligt, komt in aanmerking voor de vrijstelling of het verlaagde tarief. Als er geen reële economische activiteit is op groepsniveau, zal de holding niet kunnen genieten van het gunstregime.¹⁸⁰

De omzendbrief 2015/2 verduidelijkt niet de berekening van de maximale waarde die onder de gunstregeling zou vallen. Een letterlijke interpretatie van de wettekst (1) stelt dat er rekening moet worden gehouden met de participatie van de passieve holding in de aandelenwaarde van de actieve dochteronderneming. Bepaalde auteurs (2) stellen daarentegen dat de indirecte participatie van de natuurlijke persoon (schenker/erflater) in de aandelenwaarde van de actieve dochteronderneming centraal staat en volgen daarom niet de letterlijke lezing.¹⁸¹

Het bovenstaande wordt geïllustreerd aan de hand van een voorbeeld. Volgens de letterlijke lezing (1) kan de belastingplichtige genieten van de gunstregeling voor een maximale waarde van 120.000 euro. Auteurs (2) stellen dat er slechts een vrijstelling/verlaagd tarief is voor maximaal 60.000 euro. De aandelenwaarde van de natuurlijke persoon in de passieve holding bedraagt 50.000 euro. In beide situaties valt de volledige aandelenwaarde onder de gunstregeling.¹⁸²



Figuur 1: Illustratie maximale aandelenwaarde

¹⁸⁰ Art. 2.7.4.2.2, §3 VCF.; Art. 2.8.6.0.3, §3 VCF.; Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.; F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.; L. DE CONINCK, "Vastgoedactiviteiten kunnen een reële economische activiteit vormen in het kader van de regeling voor 'familiale vennootschappen' op het vlak van erfbelasting", *Fisc.Koer.* 2022, afl. 15, 390-396.

¹⁸¹ F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.

¹⁸² F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.

5.6. VOORWAARDE 6 : continuïteitsvoorwaarden

In artikel 2.7.4.2.3. VCF en artikel 2.8.6.0.6. VCF worden de voorwaarden bepaald waaraan de vennootschap moet blijven voldoen gedurende een periode van drie jaar vanaf de datum van de authentieke schenkingsakte of het overlijden.¹⁸³

5.6.1. VOORWAARDE 1 : familiale vennootschap met een reële economische activiteit

De vennootschap moet een reële economische activiteit blijven uitoefenen. De balanstest gebeurt na het verstrijken van de periode van drie jaar. De jaarrekening in de periode van schenking of overlijden en de twee daaropvolgende jaarrekeningen worden gehanteerd.¹⁸⁴ De omzendbrief 2015/2 en voorgaande beslissingen nrs. 17031 en 18035 stellen de activiteit, een nieuwe activiteit mag omvatten.¹⁸⁵

5.6.2. VOORWAARDE 2 : continue voortzetting van een activiteit

Een activiteit moet ononderbroken worden uitgeoefend. Voor elk van de drie jaren moeten jaarrekeningen worden ingediend in overeenstemming met de toepasselijke boekhoudwetgeving van de lidstaat waar de maatschappelijke zetel is gevestigd.¹⁸⁶ Zoals hierboven vermeld, is de voortdurende voortzetting van een activiteit voldoende en niet de activiteit. De vennootschap moet de jaarrekeningen (blijven) neerleggen in deze periode. Er is net zoals bij familiale ondernemingen geen uitdrukkelijke uitzondering ingeval van overmacht.¹⁸⁷

¹⁸³ Art. 2.7.4.2.3, §2 VCF.; Art. 2.8.6.0.6, §2 VCF.

¹⁸⁴ Art. 2.7.4.2.3, §2, 1° VCF.; Art. 2.8.6.0.6, §2, 1° VCF.; Art. 2.7.4.2.3, §2, 2° VCF.; Art. 2.8.6.0.6, §2, 2° VCF.; Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.; E. BOGAERTS, B. BUYDENS, M. D'HERDE, W. GARDIN, M. HEENE, S. LEDENT, D. MERTENS, D. MERTENS, M. ROELENS, S. SABLON, C. VAN BIERVLIET, L. VANDAMME en T. VERMEERSCH, *Dé gids voor vennootschappen*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 475-493.

¹⁸⁵ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.; Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 17031, d.d. 27 november 2017.; Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 18035, d.d. 25 juli 2018.; F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.; L. MAES, "Familiale vennootschappen : behoud van de geërfde aandelen niet vereist", *Fiscoloog* 2020, afl. 1654, 4-7.

¹⁸⁶ Art. 2.7.4.2.3, §2, 2° VCF.; Art. 2.8.6.0.6, §2, 2° VCF.; Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

¹⁸⁷ S. ALLARD, "Het verlaagd schenkingsrecht voor ondernemingen" in H. BRAECKMANS (ed.), *De BV in de praktijk*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, losbl., (II.4.8 - 1) II.4.8 - 1 - II.4.8 - 73.

Naar mijn mening garandeert het toelaten van een activiteit geen duurzame werkgelegenheid. De auteur Geelhand de Merxem stelt dat de activiteit niet dezelfde hoeft te zijn als degene die in de statuten wordt vernoemd. Deze eis zou namelijk tegen de ratio legis ingaan. De vennootschappen veranderen in de loop der jaren omwille van marktvereisten, waardoor het vaak niet volledig verenigbaar is met de activiteit die in de statuten staat.¹⁸⁸ VLABEL bouwde waarschijnlijk verder op deze visie, waardoor de voortzetting van een activiteit mogelijk werd. Het toestaan van een activiteit staat naar mijn mening, zoals eerder aangehaald, op gespannen voet met de doelstelling van het behoud van werkgelegenheid. Als het behoud van de activiteit primeert, zoals mijn aanbeveling is, zal de decreetgever een clause moeten voorzien in geval van overmacht.

5.6.3. VOORWAARDE 3 : kapitaal - en vermogensbehoud

Voor vennootschappen met (*zonder*) kapitaal mag het kapitaal (*eigen vermogen*) niet afnemen door terugbetalingen of uitkeringen (*tot onder het bedrag van de inbreng op datum van de authentieke akte/het overlijden*).¹⁸⁹ De voorwaarde van kapitaal- of vermogensbehoud is een antimisbruikbepaling. De decreetgever wilde voorkomen dat het vermogen kort na de overdracht aan de vennootschap zou worden onttrokken.¹⁹⁰

5.6.3.1. Liquidatiereserve

De voorafgaande beslissing nr. 21034 beantwoordt de vraag of de voorwaarde van kapitaal- of vermogensbehoud is geschonden bij de uitkering van een liquidatiereserve. Ze oordeelt alleen over de toepassing van de vrijstelling van schenkbelasting.¹⁹¹ Er moet onderscheid worden gemaakt tussen een kapitaal- en kapitaallose vennootschap.

¹⁸⁸ N. GEELHAND DE MERXEM, "De familiale vennootschappen en de economische activiteitsvoorwaarde" in BAEL, J. en BARBAIX, R. (eds.), *Het familiale vermogensrecht na de codificatie. XLIXe Postuniversitaire Cyclus Willy Delva*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2024, p. 179-411.

¹⁸⁹ Art. 2.7.4.2.3, §2, 3° VCF.; Art. 2.8.6.0.6, §2, 3° VCF.; E. BOGAERTS, B. BUYDENS, M. D'HERDE, W. GARDIN, M. HEENE, S. LEDENT, D. MERTENS, D. MERTENS, M. ROELENS, S. SABLON, C. VAN BIERVLIET, L. VANDAMME en T. VERMEERSCH, *Dé gids voor vennootschappen*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 475-493.

¹⁹⁰ Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl.St.* VI.Parl. 2011-12, nr. 1326/1, 26.; Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.; E. BEEKEN en O. DE KEUKELAERE, "Aanhoudende onduidelijkheid omtrent de fiscale gevolgen van een vroegtijdige vermindering van het kapitaal van een familiale vennootschap", *Registratierechten* 2022, afl. 2, 36-43.

¹⁹¹ Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 21034, *d.d.* 25 mei 2021.; O. DE KEUKELAERE en E. BEEKEN, "VLABEL over de uitkering van liquidatiereserves en de continuïteitsvoorwaarden voor het behoud van het gunstregime inzake familiale vennootschappen", *Registratierechten* 2022, afl. 1, 11-15.

Wanneer in een kapitaalvennootschap een liquidatiereserve wordt uitgekeerd, heeft de uitkering van deze reserve geen invloed op het kapitaal van de vennootschap. Reserves behoren tot het eigen vermogen van de vennootschap, maar niet tot het kapitaal. Bijgevolg is er geen daling van het kapitaal wanneer reserves worden uitgekeerd.¹⁹²

Bij een kapitaallose vennootschap behoort een liquidatiereserve tot het eigen vermogen maar niet tot de inbreng. Reserves worden niet ingebracht door aandeelhouders, maar ontstaan uit de dagdagelijkse activiteiten. Alleen een uitkering van de liquidatiereserve zal er niet toe leiden dat het eigen vermogen afneemt tot onder het bedrag van de verrichte inbrengen op datum van de authentieke akte. Het eigen vermogen zal afnemen, maar omdat het geen effect heeft op het bedrag van de verrichte inbrengen, zal er wel sprake zijn van vermogensbehoud. De uitkering van een liquidatiereserve in combinatie met een vermindering van de inbreng kan echter leiden tot een schending van de voorwaarde van vermogensbehoud.¹⁹³

¹⁹² Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 21034, *d.d.* 25 mei 2021.; O. DE KEUKELAERE en E. BEEKEN, "VLABEL over de uitkering van liquidatiereserves en de continuïteitsvoorwaarden voor het behoud van het gunstregime inzake familiale vennootschappen", *Registratierechten* 2022, afl. 1, 11-15.

¹⁹³ Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 21034, *d.d.* 25 mei 2021.; O. DE KEUKELAERE en E. BEEKEN, "VLABEL over de uitkering van liquidatiereserves en de continuïteitsvoorwaarden voor het behoud van het gunstregime inzake familiale vennootschappen", *Registratierechten* 2022, afl. 1, 11-15.

5.6.3.2. Schenk- en erfbelasting evenredig verschuldigd tegen het tarief

Er is geen eenduidige interpretatie van artikel 2.8.6.0.7, §1, derde lid VCF en artikel 2.7.4.2.4, §1, derde lid VCF. In deze artikels staat dat als de voorwaarde van kapitaal- of vermogensbehoud niet is vervuld, de belasting evenredig verschuldigd is tegen het tarief.¹⁹⁴

De rechtbank van eerste aanleg oordeelde in vijf verschillende vonnissen op 18 januari, 7 maart en 14 maart 2022 over de verschuldigde schenkbelasting omdat niet langer werd voldaan aan de voorwaarde van kapitaalbehoud. In 2017 werd het kapitaal verlaagd van 5.600.000 euro naar 2.100.000 euro. De vonnissen van 14 maart (AR 20/2466/A) en 18 januari (AR 20/2458/A en AR 20/2460/A) hebben betrekking op een schenking in 2015 van de aandelen in blote eigendom aan de drie kinderen (eisers). Elk kind ontving 9.472 aandelen. Het aandelentotaal van de vennootschap bedroeg 28.424. En één aandeel vertegenwoordigde een waarde van 296,05 euro in blote eigendom en 435,36 euro in volle eigendom. De vonnissen op 7 maart en 14 maart (AR 20/2467/A) hadden daarentegen betrekking op een onderlinge schenking tussen de echtgenoten in 2015 (de ouders). De echtgenote schonk 9.715 aandelen in volle eigendom, ook de echtgenoot schonk 9.716 aandelen in volle eigendom. Na de schenkingen, hadden de echtgenoten ieder één aandeel in volle eigendom en de resterende aandelen in vruchtgebruik.¹⁹⁵

¹⁹⁴ Art. 2.8.6.0.7, §1, derde lid VCF; Art. 2.7.4.2.4, §1, derde lid VCF.

¹⁹⁵ Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 18 januari 2022, AR 20/2458/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 18 januari 2022, AR 20/2460/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 14 maart 2022, AR 20/2467/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 14 maart 2022, AR 20/2466/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 7 maart 2022, AR 20/2464/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; A. JACOBS en L. DE CONINCK, "Kapitaalvermindering in familiale vennootschap binnen de drie jaar na schenking van de aandelen: hof van beroep te Gent fluit Vlabel terug over de berekeningswijze van de nagevorderde schenkbelasting", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359-366.; E. BEEKEN en O. DE KEUKELAERE, "Aanhoudende onduidelijkheid omtrent de fiscale gevolgen van een vroegtijdige vermindering van het kapitaal van een familiale vennootschap", *Registratierechten* 2022, afl. 2, 36-43.

Het begrip 'evenredig', vermeld in artikel 2.8.6.0.7, §1, derde lid VCF, werd door VLABEL als volgt geïnterpreteerd. De term 'evenredig' weerspiegelt de verhouding tussen de waarde van de kapitaalvermindering en de boekhoudkundige waarde van het gestort kapitaal op moment van de schenking. Hieronder wordt de berekeningswijze van VLABEL voor de kinderen geïllustreerd. Er wordt rekening gehouden met de aandelenwaarde in volle eigendom. Elk kind verkreeg 9.472 aandelen in blote eigendom die een aandelenwaarde van 4.123.729,92 euro in volle eigendom vertegenwoordigen. De schenkbelasting (3%) bedroeg per begunstigde 77.319,94 euro.¹⁹⁶

$$\frac{3.500.000}{5.600.000} \times 4.123.729,92 \times 0.03 = 77.319,94 \text{ euro}$$

De eisers stellen dat de term 'evenredig' moet worden geïnterpreteerd als de verhouding tussen de waarde van de kapitaalvermindering en de verkoopwaarde van alle aandelen in de vennootschap. Deze berekeningswijze wordt hieronder opnieuw geïllustreerd. De totale aandelenwaarde in volle eigendom bedroeg 12.374.672,64 euro. Elk kind verkreeg 9.472 aandelen in blote eigendom die een aandelenwaarde van 4.123.729,92 euro in volle eigendom vertegenwoordigen. De schenkbelasting bedroeg 34.990,15 euro per kind.¹⁹⁷

$$\frac{3.500.000}{12.374.672,64} \times 4.123.729,92 \times 0.03 = 34.990,15 \text{ euro}$$

¹⁹⁶ Art. 2.8.6.0.7, §1, derde lid VCF.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 18 januari 2022, AR 20/2458/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 18 januari 2022, AR 20/2460/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 14 maart 2022, AR 20/2467/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 14 maart 2022, AR 20/2466/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 7 maart 2022, AR 20/2464/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; A. JACOBS en L. DE CONINCK, "Kapitaalvermindering in familiale vennootschap binnen de drie jaar na schenking van de aandelen: hof van beroep te Gent fluit Vlabel terug over de berekeningswijze van de nagevorderde schenkbelasting", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359-366.; E. BEEKEN en O. DE KEUKELAERE, "Aanhoudende onduidelijkheid omtrent de fiscale gevolgen van een vroegtijdige vermindering van het kapitaal van een familiale vennootschap", *Registratierechten* 2022, afl. 2, 36-43.

¹⁹⁷ Art. 2.8.6.0.7, §1, derde lid VCF.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 18 januari 2022, AR 20/2458/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 18 januari 2022, AR 20/2460/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 14 maart 2022, AR 20/2467/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 14 maart 2022, AR 20/2466/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 7 maart 2022, AR 20/2464/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; A. JACOBS en L. DE CONINCK, "Kapitaalvermindering in familiale vennootschap binnen de drie jaar na schenking van de aandelen: hof van beroep te Gent fluit Vlabel terug over de berekeningswijze van de nagevorderde schenkbelasting", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359-366.; E. BEEKEN en O. DE KEUKELAERE, "Aanhoudende onduidelijkheid omtrent de fiscale gevolgen van een vroegtijdige vermindering van het kapitaal van een familiale vennootschap", *Registratierechten* 2022, afl. 2, 36-43.

De rechtbank van eerste aanleg te Oost-Vlaanderen oordeelde op 18 januari 2022, 7 maart 2022 en 14 maart 2022 dat de berekeningswijze van VLABEL gehandhaafd moet worden. In artikel 2.8.6.0.7, §1, derde lid VCF wordt een deel van de oorspronkelijk verschuldigde schenkbelasting (=gestort kapitaal) bedoeld.¹⁹⁸

5.6.3.3. Gelijkheidsbeginsel

Tegen de vonnissen van 18 januari, 7 maart en 14 maart 2022 werd hoger beroep ingesteld door de belastingplichtigen. Het hof van beroep heeft op 27 juni 2023 uitspraak gedaan over de interpretatie van het begrip 'evenredigheid'.¹⁹⁹ De belastingplichtigen verzochten ook om een prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof te stellen.²⁰⁰

5.6.3.3.1. Prejudiciële vraag afgewezen

Is artikel 2.8.6.0.6, §2 VCF in strijd met het gelijkheidsbeginsel dat wordt aangehaald in artikels 10, 11 en 172 Belgische grondwet (Gw.)? De begunstigden van de aandelen van vennootschappen moeten aan meer (en strengere) continuïteitsvoorwaarden voldoen dan de begunstigden van activa in familiale ondernemingen.²⁰¹

¹⁹⁸ Art. 2.8.6.0.7, §1, derde lid VCF.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 18 januari 2022, AR 20/2458/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 18 januari 2022, AR 20/2460/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 14 maart 2022, AR 20/2467/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 14 maart 2022, AR 20/2466/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 7 maart 2022, AR 20/2464/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; A. JACOBS en L. DE CONINCK, "Kapitaalvermindering in familiale vennootschap binnen de drie jaar na schenking van de aandelen: hof van beroep te Gent fluit Vlabel terug over de berekeningswijze van de nagevorderde schenkbelasting", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359-366.; E. BEEKEN en O. DE KEUKELAERE, "Aanhoudende onduidelijkheid omtrent de fiscale gevolgen van een vroegtijdige vermindering van het kapitaal van een familiale vennootschap", *Registratierechten* 2022, afl. 2, 36-43.

¹⁹⁹ Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/514, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/515, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/595, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/596, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/601, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; A. JACOBS en L. DE CONINCK, "Kapitaalvermindering in familiale vennootschap binnen de drie jaar na schenking van de aandelen: hof van beroep te Gent fluit Vlabel terug over de berekeningswijze van de nagevorderde schenkbelasting", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359-366.; E. BEEKEN en O. DE KEUKELAERE, "Aanhoudende onduidelijkheid omtrent de fiscale gevolgen van een vroegtijdige vermindering van het kapitaal van een familiale vennootschap", *Registratierechten* 2022, afl. 2, 36-43.

²⁰⁰ E. SPRUYT, "Kapitaalvermindering in de drie jaar na de schenking van het familiebedrijf: Vlabel zoekt steun bij Cassatie", *Registratierechten* 2024, afl. 2, 23-26.

²⁰¹ Art 10. Gw.; Art. 11 Gw.; Art. 172 Gw.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/514, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/515, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/595, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/596, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/601, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; A. JACOBS en L. DE CONINCK, "Kapitaalvermindering in familiale vennootschap binnen de drie jaar na schenking van de aandelen: hof van beroep te Gent fluit Vlabel terug over de berekeningswijze van de nagevorderde schenkbelasting", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359-366.

Het hof van beroep stelde dat er geen sprake was van een schending van het gelijkheidsbeginsel en ging dus niet in op het verzoek van de belastingplichtigen. Een onderneming heeft als kenmerk dat er geen maatschappelijk kapitaal of inbreng aanwezig is in de zin van de vennootschapswetgeving. Daardoor heeft de decreetgever ervoor gekozen om fiscale fraude te vermijden door de focus te leggen op bewoning. Bij een vennootschap kan het activa niet geschonken worden maar worden de aandelen geschonken, hierdoor ontstond de voorwaarde van tijdelijk kapitaalbehoud. De begunstigten van een familiale vennootschap verkrijgen geen eigendomsrechten van de activa. De schenkingen in beide ondernemingsvormen zijn structureel verschillend.²⁰²

5.6.3.3.2. Welke interpretatie?

Het hof van beroep oordeelde over de interpretatie van VLABEL en de belastingplichtige omtrent het artikel 2.8.6.0.7, §1, derde lid VCF. De wettekst laat ruimte voor interpretatie, waardoor gesteld kan worden dat beide visies verdedigbaar zijn. Desalniettemin stelde het hof van beroep van 27 juni 2023 dat de interpretatie van de belastingplichtige de voorkeur geniet. Deze visie is het meest congruent met de parlementaire voorbereidingen.²⁰³

"(...) geen absolute sanctie omdat het strikte kapitaalbehoud niet noodzakelijk is voor de continuïteit en al dus zou belet worden dat activa herbelegd worden in nieuwe economische activiteiten."²⁰⁴

²⁰² Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/514, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/515, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/595, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/596, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/601, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; A. JACOBS en L. DE CONINCK, "Kapitaalvermindering in familiale vennootschap binnen de drie jaar na schenking van de aandelen: hof van beroep te Gent fluit Vlabel terug over de berekeningswijze van de nagevorderde schenkbelasting", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359-366.; E. BEEKEN en O. DE KEUKELAERE, "Aanhoudende onduidelijkheid omtrent de fiscale gevolgen van een vroegtijdige vermindering van het kapitaal van een familiale vennootschap", *Registratierechten* 2022, afl. 2, 36-43.; S. VAN CROMBRUGGE, "Kapitaalvermindering na schenking familiale vennootschap : welk gevolg ?", *Fiscoloog* 2023, afl. 1807, 3-6.

²⁰³ Art. 2.8.6.0.7, §1, derde lid VCF.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/514, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/515, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/595, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/596, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/601, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; A. JACOBS en L. DE CONINCK, "Kapitaalvermindering in familiale vennootschap binnen de drie jaar na schenking van de aandelen: hof van beroep te Gent fluit Vlabel terug over de berekeningswijze van de nagevorderde schenkbelasting", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359-366.; E. BEEKEN en O. DE KEUKELAERE, "Aanhoudende onduidelijkheid omtrent de fiscale gevolgen van een vroegtijdige vermindering van het kapitaal van een familiale vennootschap", *Registratierechten* 2022, afl. 2, 36-43.

²⁰⁴ Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 1997, *Parl.St.* VI.Parl. 1996-97, nr. 428/1, 10.

“(…) indien het kapitaal in de drie jaar na schenking daalt door uitkering of terugbetaling, is op die bedragen het normaal tarief verschuldigd, voor de rest wordt vrijstelling behouden”²⁰⁵

Het hof van beroep motiveerde zijn redenering door te stellen dat 3.500.000 euro uit de vennootschap werd gehaald en aan de aandeelhouders werd gegeven. Hierdoor daalde de totale aandelenwaarde met hetzelfde bedrag.²⁰⁶ De omzendbrieven en voorafgaande beslissingen nrs. 17022, 21020 en 16048 versterken de interpretatie van het hof van beroep. Hierin wordt gesteld dat de schenkbelasting verschuldigd is op ‘het bedrag’ van de kapitaalvermindering. Het is een nominaal bedrag dat een deel van de aandelenwaarde vertegenwoordigt. De belastingplichtigen kunnen zich dus beroepen op het vertrouwensbeginsel en ‘in dubio contra fiscum’.²⁰⁷

Auteurs De Coninck en Jacobs wezen op de mogelijkheid dat VLABEL de beslissing zou voorleggen aan het Hof van Cassatie.²⁰⁸ In lijn met deze verwachting stelt auteur Spruyt dat VLABEL inmiddels een cassatievoorziening heeft ingesteld.²⁰⁹

²⁰⁵ Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl.St.* VI.Parl. 2011-12, nr. 1326/8, 9.

²⁰⁶ Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/514, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/515, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/595, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/596, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/601, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; A. JACOBS en L. DE CONINCK, "Kapitaalvermindering in familiale vennootschap binnen de drie jaar na schenking van de aandelen: hof van beroep te Gent fluit Vlabel terug over de berekeningswijze van de nagevorderde schenkbelasting", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359-366.; E. BEEKEN en O. DE KEUKELAERE, "Aanhoudende onduidelijkheid omtrent de fiscale gevolgen van een vroegtijdige vermindering van het kapitaal van een familiale vennootschap", *Registratierechten* 2022, afl. 2, 36-43.

²⁰⁷ Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/514, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/515, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/595, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/596, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/601, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.; Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.; Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 17022, *d.d.* 5 juli 2017.; Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 21020, *d.d.* 2 maart 2021.; Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 16048, *d.d.* 17 oktober 2016.; S. VAN CROMBRUGGE, "Kapitaalvermindering na schenking familiale vennootschap : welk gevolg ?", *Fiscoloog* 2023, afl. 1807, 3-6.; A. JACOBS en L. DE CONINCK, "Kapitaalvermindering in familiale vennootschap binnen de drie jaar na schenking van de aandelen: hof van beroep te Gent fluit Vlabel terug over de berekeningswijze van de nagevorderde schenkbelasting", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359-366.

²⁰⁸ A. JACOBS en L. DE CONINCK, "Kapitaalvermindering in familiale vennootschap binnen de drie jaar na schenking van de aandelen: hof van beroep te Gent fluit Vlabel terug over de berekeningswijze van de nagevorderde schenkbelasting", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359-366.

5.6.4. VOORWAARDE 4 : behoud voorwaarden passieve holding

Er moet nog steeds worden voldaan aan de voorwaarden die gelden voor passieve holdingvennootschappen. Het is in dit geval niet vereist dat de actieve dochteronderneming dezelfde blijft. Er moet sprake zijn van een voortdurende deelname, door het houden van ten minste 30% van de stemrechten in een actieve dochter.²¹⁰

5.6.5. VOORWAARDE 5 : zetel van werkelijke leiding

De zetel van de werkelijke leiding moet zich gedurende drie jaar na de datum van het overlijden of de authentieke akte in een EER-lidstaat bevinden.²¹¹

5.6.6. Controle van de voorwaarden door VLABEL

De omzendbrief 2015/2 stelt dat het behoud van de aandeelhoudersstructuur geen vereiste is voor continuïteitsvoorwaarden. Dit komt omdat de initiële vennootschap, van waaruit de overdracht van aandelen plaatsvond, aan de voorwaarden moet blijven voldoen. De schenkers/erfgenamen hoeven de aandelen gedurende de periode van drie jaar niet aan te houden en kunnen deze dus overdragen aan een derde.²¹²

Aan het einde van de driejarige termijn controleert VLABEL of in die periode aan de voorwaarden is voldaan. VLABEL kan alle informatie opvragen die het nodig acht om de beslissing te nemen. In geval van een negatieve beslissing, weigering of laattijdige indiening zullen de normale tarieven voor het volledige bedrag van toepassing zijn, met uitzondering van de voorwaarde vermeld in sectie 5.6.3. Als niet wordt voldaan aan de voorwaarde van kapitaal- of vermogensbehoud, wordt het bedrag evenredig belast tegen het normale tarief.²¹³

²⁰⁹ E. SPRUYT, "Kapitaalvermindering in de drie jaar na de schenking van het familiebedrijf: Vlabel zoekt steun bij Cassatie", *Registratierechten* 2024, afl. 2, 23-26.

²¹⁰ Art. 2.7.4.2.3, §2, 1° VCF.; Art. 2.8.6.0.6, §2, 1° VCF.; D. BOSSUYT, "Tien jaar familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest", *AFT* 2022, afl. 1-2, 6-33.; E. BEEKEN en O. DE KEUKELAERE, "'Het gunstregime inzake de overdracht van familiale vennootschappen: over vastgoedactiviteiten en de 'beenhouwerijzaak'", *Successierechten* 2023, afl. 6, 10-20.; L. GOOSSENS, "Het decreet van 2 april 2021 houdende diverse technische wijzigingen van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 en gerelateerde bepalingen: louter technische wijzigingen of is er meer aan?", *Successierechten* 2021, afl. 5, 1-7.

²¹¹ Art. 2.7.4.2.3, §2, 4° VCF.; Art. 2.8.6.0.6, §2, 4° VCF.

²¹² Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.; F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.

²¹³ Art. 2.7.4.2.4. VCF.; Art. 2.8.6.0.7. VCF.; C. BUYSSE, "Wijzigingen inzake 'vriendenerfenis' en erfbelasting op groepsverzekeringen", *Fiscoloog* 2022, afl. 1764, 8-12.

De periode van twee jaar tot wanneer VLABEL een navordering kan doen wegens onderwaardering, begint na het verstrijken van de driejarige termijn voor het behoud van de gunstregeling. Voor de wijziging in de VCF controleerde VLABEL of aan de continuïteitsvoorwaarden was voldaan, en zo niet, ging VLABEL na of er een correcte waardering was gebeurd. Aangezien de termijn van twee jaar was verstreken voordat de controle begon, kon VLABEL potentiële bedragen niet innen.²¹⁴

De begiftigden/erfgenamen kunnen ook vrijwillig aan VLABEL melden dat ze niet langer aan de voorwaarden voldoen.²¹⁵ De VCF voorziet echter geen belastingverhoging als er geen spontane aangifte gebeurt.²¹⁶ Er is geen belastingverhoging van toepassing omdat de decreetgever van oordeel is dat belastingen verschuldigd zijn voor een bedrag alsof het gunstregime niet werd genoten op het ogenblik van de schenking/het overlijden.²¹⁷

5.7. VOORWAARDE 7 : herstructurering vennootschapsgroep

Zoals eerder aangehaald kan een operationele holdingvennootschap, in tegenstelling tot een passieve holdingvennootschap, voor zijn volledige waarde genieten van de gunstregeling. Dit kan een reden zijn waarom vennootschapsgroepen herstructureren. De aandelenwaarde van een passieve dochtervennootschap kan bijvoorbeeld volledig van de gunstregeling genieten als deze wordt ondergeplaatst in een actieve dochtervennootschap. De passieve holding is dan onderhevig aan het ondernemingsrisico van de actieve vennootschap.²¹⁸

²¹⁴ Ontwerp van decreet tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, *Parl.St.* VI.Parl. 2022-23, nr. 1440/1.; Art. 3.3.3.0.3, §1 VCF.; E. SPRUYT, "Wijzigingen op het vlak van registratiebelasting in het Vlaams decreet van 9 december 2022", *Registratierechten* 2023, afl. 2, 1-24.; C. BUYSSE, "Wijzigingen inzake 'vriendenerfenis' en erfbelasting op groepsverzekeringen", *Fiscoloog* 2022, afl. 1764, 8-12.

²¹⁵ E. BOGAERTS, B. BUYDENS, M. D'HERDE, W. GARDIN, M. HEENE, S. LEDENT, D. MERTENS, D. MERTENS, M. ROELEN, S. SABLOON, C. VAN BIERVLIET, L. VANDAMME en T. VERMEERSCH, *Dé gids voor vennootschappen*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 475-493.

²¹⁶ Art. 3.18.0.0.11. VCF.; A. JACOBS en L. DE CONINCK, "Kapitaalvermindering in familiale vennootschap binnen de drie jaar na schenking van de aandelen: hof van beroep te Gent fluit Vlabel terug over de berekeningswijze van de nagevorderde schenkbelasting", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359-366.

²¹⁷ Art. 3.18.0.0.11. VCF.; E. BEEKEN en O. DE KEUKELAERE, "Aanhoudende onduidelijkheid omtrent de fiscale gevolgen van een vroegtijdige vermindering van het kapitaal van een familiale vennootschap", *Registratierechten* 2022, afl. 2, 36-43.

²¹⁸ F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.; D. BOSSUYT, "Tien jaar familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest", *AFT* 2022, afl. 1-2, 6-33.; L. DE CONINCK, "Vastgoedactiviteiten kunnen een reële economische activiteit vormen in het kader van de regeling voor 'familiale vennootschappen' op het vlak van erfbelasting", *Fisc.Koer.* 2022, afl. 15, 390-396.

VLABEL hanteert drie gepubliceerde jaarrekeningen voor en na de datum van de schenkingsakte of het overlijden om de voorwaarden te verifiëren. In totaal controleert VLABEL dus zes gepubliceerde jaarrekeningen. Als er een reorganisatie plaatsvindt binnen de boekjaren van de zes gebruikte jaarrekeningen, kan de vraag worden gesteld welke jaarrekeningen moeten worden gebruikt.²¹⁹ Deze sectie biedt hierop een antwoord.

5.7.1. Reorganisatie binnen drie jaar voor de datum van de schenkingsakte of overlijden

5.7.1.1. *Splitsing of fusie*

Stel dat de reorganisatie (fusie of splitsing) plaatsvindt binnen de drie jaar voor de gestelde datum, dan wordt de reële economische activiteit getoetst aan de hand van de afzonderlijke gepubliceerde jaarrekeningen van de vennootschappen die betrokken zijn bij de reorganisatie.²²⁰

5.7.1.2. *Partiële splitsing*

Voorgaande beslissing nr. 15005 stelt dat in het geval van een schenking van aandelen van een vennootschap die is ontstaan door een partiële splitsing, de beoordeling kan plaatsvinden op basis van een prognose van de cijfers van de nieuwe vennootschap. De vennootschap in kwestie had nog geen jaarrekening gepubliceerd.²²¹

5.7.2. Reorganisatie binnen drie jaar na datum van schenkingsakte of overlijden

5.7.2.1. *Splitsing of fusie*

Als een reorganisatie plaatsvindt binnen drie jaar na de datum van schenkingsakte of het overlijden, stelt de omzendbrief 2015/2 dat als de familiale vennootschap wordt opgesplitst, elk van de (nieuwe of bestaande) verkrijgende vennootschappen moet blijven voldoen aan de continuïteitsvoorwaarden. Volgens VLABEL veroorzaakt de splitsing geen schending van de voorwaarde van kapitaal- of vermogensbehoud.²²²

²¹⁹ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.; D. BOSSUYT, "Tien jaar familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest", *AFT* 2022, afl. 1-2, 6-33.

²²⁰ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.; D. BOSSUYT, "Tien jaar familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest", *AFT* 2022, afl. 1-2, 6-33.

²²¹ Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 15005, *d.d.* 30 november 2015.; D. BOSSUYT, "Tien jaar familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest", *AFT* 2022, afl. 1-2, 6-33.

²²² Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van

5.7.2.2. *Partiële splitsing*

In tegenstelling tot de gewone splitsing, blijft bij een partiële splitsing de familiale overdragende vennootschap bestaan.

In voorafgaande beslissing nr. 16048 voert VLABEL aan dat bij een partiële splitsing, binnen drie jaar na overlijden, de toetsing van de voorwaarden in eerste instantie moet gebeuren in hoofde van de familiale (partieel gesplitste) overdragende vennootschap. VLABEL beschouwt de vermindering van het kapitaal als een kapitaalvermindering door uitkering. Hierdoor is de voorwaarde van kapitaalbehoud geschonden. Dit leidt tot een proportioneel verlies van de gunstregeling.²²³

De auteur Bossuyt stelt dat een partiële splitsing volgens het vennootschapsrecht een gelijkgestelde verrichting is met een splitsing. Hij stelt dat in de voorafgaande beslissing nr. 16048 de behandeling van een partiële splitsing niet dezelfde is als de behandeling van een gewone splitsing.²²⁴

13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.; D. BOSSUYT, "Tien jaar familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest", *AFT* 2022, afl. 1-2, 6-33.; F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.; O. DE KEUKELAERE en E. BEEKEN, "De koerswijziging van VLABEL inzake de partiële splitsing en het gunstregime voor familiale vennootschappen", *Registratierechten* 2022, afl. 1, 15-19.

²²³ Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 16048, *d.d.* 17 november 2016.; D. BOSSUYT, "Tien jaar familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest", *AFT* 2022, afl. 1-2, 6-33.; F. DALLE, "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.; O. DE KEUKELAERE en E. BEEKEN, "De koerswijziging van VLABEL inzake de partiële splitsing en het gunstregime voor familiale vennootschappen", *Registratierechten* 2022, afl. 1, 15-19.

²²⁴ Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 16048, *d.d.* 17 november 2016.; D. BOSSUYT, "Tien jaar familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest", *AFT* 2022, afl. 1-2, 6-33.

Ongeveer vijf jaar na de voorafgaande beslissing nr. 16048 veranderde VLABEL zijn standpunt over partiële splitsingen. In voorafgaande beslissing nr. 21030 stelde VLABEL dat bij een partiële splitsing aan de continuïteitsvoorwaarden moet zijn voldaan in hoofde van de overdragende (partieel gesplitste) vennootschap en de verkrijgende (afgesplitste) vennootschap. De oorspronkelijke (overdragende) vennootschap zal door de partiële splitsing volgens VLABEL een vermindering van het eigen vermogen/kapitaal door uitkering hebben. Bij een kapitaalvennootschap is dus de voorwaarde van kapitaalbehoud geschonden. Ingeval van een kapitaallose vennootschap zal er enkel een schending zijn van de voorwaarde van vermogensbehoud indien er sprake is van een vermindering van het eigen vermogen tot onder het bedrag van de verrichte inbrengen. Dit is congruent met de voorgaande beslissing nr. 16048.²²⁵

De auteurs De Keukelaere en Beeken bekritiseren voorafgaande beslissingen nrs. 21030 en 16048. Zij stellen dat het vermogen bij een partiële splitsing boekhoudkundig wordt verdeeld tussen de overdragende (partieel gesplitste) vennootschap en de verkrijgende (afgesplitste) vennootschap. Er is geen vermindering van kapitaal of het eigen vermogen door uitkering of terugbetaling. Een gewone splitsing houdt de ontbinding en vereffening van de overdragende vennootschap in. Als er bij een partiële splitsing sprake is van een vermindering van het kapitaal of het eigen vermogen door uitkering, dan moet dat bij een gewone splitsing ook het geval zijn.²²⁶

De auteurs stellen verder dat er geen rechtvaardiging is waarom zowel de overdragende (partieel gesplitste) als verkrijgende (afgesplitste) vennootschap aan de voorwaarden moeten voldoen. Zij stellen dat een kapitaal- of inbrengvermindering in geld ook geen voorwaarden stelt met betrekking tot de uitgekeerde geldsom. Als beide vennootschappen aan de voorwaarden moeten voldoen, kan gesteld worden dat aan de voorwaarde van kapitaal-en vermogensbehoud is voldaan.²²⁷

²²⁵ Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 21030, *d.d.* 25 mei 2021.; O. DE KEUKELAERE en E. BEEKEN, "De koerswijziging van VLABEL inzake de partiële splitsing en het gunstregime voor familiale vennootschappen", *Registratierechten* 2022, afl. 1, 15-19.

²²⁶ Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 21030, *d.d.* 25 mei 2021.; O. DE KEUKELAERE en E. BEEKEN, "De koerswijziging van VLABEL inzake de partiële splitsing en het gunstregime voor familiale vennootschappen", *Registratierechten* 2022, afl. 1, 15-19.

²²⁷ Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 21030, *d.d.* 25 mei 2021.; O. DE KEUKELAERE en E. BEEKEN, "De koerswijziging van VLABEL inzake de partiële splitsing en het gunstregime voor familiale vennootschappen", *Registratierechten* 2022, afl. 1, 15-19.

Deel 6. Verdachte periode bij schenkingen

De VCF bespreekt de bepaling van de verdachte periode in artikel 2.7.1.0.5. VCF.²²⁸

6.1. Verdachte periode van drie jaar

Als een overledene schenkingen heeft gedaan binnen de drie jaar voor zijn overlijden, worden deze geacht te zijn gedaan binnen de verdachte periode. Als deze schenkingen niet onderworpen waren aan schenkbelasting of het registratierecht op de schenkingen onder de levenden, worden deze schenkingen geacht tot de nalatenschap te behoren. Er moet dus erfbelasting worden betaald over het bedrag van deze schenkingen.²²⁹

Een schenking waarvoor genoten werd van de Vlaamse gunstregeling, wordt nooit beschouwd als nalatenschap van de overledene, zelfs als deze schenking in de verdachte periode valt.²³⁰

6.2. Verleningen verdachte periode bij familiale bedrijven

De vastgestelde periode kan worden verlengd tot zeven jaar in plaats van drie jaar als het gaat om de activa of aandelen die zijn opgenomen in artikel 2.8.6.0.3 VCF. Dit zijn activa van familiale ondernemingen en aandelen van familiale vennootschappen. In principe vallen deze activa en aandelen onder de gunstregeling. Als er geen gebruik wordt gemaakt, maar dit wel mogelijk was, van de Vlaamse gunstregeling op het moment van de schenking, geldt er een periode van zeven jaar als verdachte periode. Als de schenker binnen de verdachte periode van zeven jaar overlijdt, behoren de betreffende activa of aandelen toe aan de nalatenschap van de overledene (schenker).²³¹

²²⁸ Art. 2.7.1.0.5. VCF.

²²⁹ Art. 2.7.1.0.5, §1, eerste lid VCF.; Art. 2.7.1.0.5, §1, tweede lid VCF.; Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.; D. BOSSUYT, "Tien jaar familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest", *AFT* 2022, afl. 1-2, 6-33.

²³⁰ Art. 2.7.1.0.5, §1, derde lid VCF.

²³¹ Art. 2.7.1.0.5, §2 VCF.; Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.; D. BOSSUYT, "Tien jaar familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest", *AFT* 2022, afl. 1-2, 6-33.

Er moet worden bepaald of de belastingplichtige op het moment van de schenking voordeel had kunnen halen uit de Vlaamse gunstregeling. Het is irrelevant of de vennootschap aan de continuïteitsvoorwaarden voldoet. Als een bedrijf op het moment van de schenking aan de voorwaarden voldeed, maar niet verwacht aan de continuïteitsvoorwaarden te voldoen en dus geen voordeel haalt uit de regeling, betekent dit dat de verdachte periode van zeven jaar nog steeds van toepassing is.²³²

De verdachte periode van zeven jaar is relevant voor bijvoorbeeld handgiften van goederen, aangezien deze niet onderworpen zijn aan een registratieverplichting.²³³

De activa van familiale ondernemingen of de aandelen van familiale vennootschappen die worden geschonken maar toegevoegd worden aan de nalatenschap van de overledene op grond van artikel 2.7.1.0.5. VCF, kunnen nog steeds in aanmerking komen voor het verlaagde tarief van de erfbelasting, als aan de voorwaarden van het gunstregime is voldaan op het moment van overlijden.²³⁴

²³² S. ALLARD, "Het verlaagd schenkingsrecht voor ondernemingen" in H. BRAECKMANS (ed.), *De BV in de praktijk*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, losbl., (II.4.8 - 1) II.4.8 - 1 - II.4.8 - 73.; D. BOSSUYT, "Tien jaar familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest", *AFT* 2022, afl. 1-2, 6-33.

²³³ D. BOSSUYT, "Tien jaar familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest", *AFT* 2022, afl. 1-2, 6-33.

²³⁴ Omz.VI. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.; D. BOSSUYT, "Tien jaar familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest", *AFT* 2022, afl. 1-2, 6-33.

Deel 7. Alternatieven voor het Vlaamse gunstregime

Sommige vennootschappen/ondernemingen voldoen niet aan de voorwaarden van de Vlaamse gunstregeling. Andere daarentegen voldoen wel aan de voorwaarden van de Vlaamse gunstregeling op het moment van schenking of overlijden, maar verwachten niet dat ze in de toekomst aan de continuïteitsvoorwaarden zullen voldoen. Dit verhoogt de drang naar alternatieven voor de belastingplichtige.

7.1. De vroegere kaasroute

De 'kaasroute' is sinds 15 december 2020 afgeschaft. Voor de afschaffing konden belastingplichtigen, als het bedrijf voldeed aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de vrijstelling van schenkbelasting, ervoor kiezen om de schenking te laten afwikkelen door een buitenlandse notaris. Ze deden dit omdat de vrijstelling in België gedeeltelijk was of omdat ze verwachtten niet meer aan de voorwaarden te voldoen na de schenking binnen de periode van drie jaar. Deze schenking bestond uit roerende goederen. De notaris in kwestie was niet verplicht om de schenkingsakte in België te registreren, waardoor er geen Belgische schenkbelasting verschuldigd was. De schenking werd bovendien gedaan in een land waar een niet-rijksinwoner niet onderworpen was aan schenkbelasting, zoals Nederland. Dus, als de schenking in Nederland werd gedaan, hoefde de belastingplichtige geen buitenlandse schenkbelasting te betalen omdat hij niet de Nederlandse nationaliteit had.²³⁵

Desalniettemin, gold een verdachte periode van zeven jaar indien de belastingplichtige kon genieten van de vrijstelling van schenkbelasting op het moment van schenking. Als de schenker binnen deze periode overleed, was de schenking onderworpen aan erfbelasting.²³⁶

Sinds de bijzondere wet van 13 december 2020 en de wet van 3 december 2020, moeten buitenlandse schenkingsakten van roerende goederen in België worden geregistreerd, waardoor de 'kaasroute' onmogelijk werd. Er geldt een registratieverplichting voor authentieke aktes verleden door een buitenlandse notaris.²³⁷

²³⁵ S. HUBRECHT, "Belastingvrije schenkingstechnieken in het Vlaamse Gewest na het sluiten van de kaasroute" in H. DE CNIJF en L. MAES (eds.), *Fiscaal Praktijkboek 2023-2024. Indirecte Belastingen. Fiscale nieuwigheden praktisch bekeken*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2024, (385) 385-412.

²³⁶ S. HUBRECHT, "Belastingvrije schenkingstechnieken in het Vlaamse Gewest na het sluiten van de kaasroute" in H. DE CNIJF en L. MAES (eds.), *Fiscaal Praktijkboek 2023-2024. Indirecte Belastingen. Fiscale nieuwigheden praktisch bekeken*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2024, (385) 385-412.

²³⁷ S. HUBRECHT, "Belastingvrije schenkingstechnieken in het Vlaamse Gewest na het sluiten van de kaasroute" in H. DE CNIJF en L. MAES (eds.), *Fiscaal Praktijkboek 2023-2024. Indirecte Belastingen. Fiscale nieuwigheden praktisch bekeken*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2024, (385) 385-412.; Bijz.Wet 13 december 2020 Bijzondere

7.2. De huidige bierroute

Sinds de afschaffing van de 'kaasroute' is de 'bierroute' als alternatief opgedoken in de rechtsleer. Desalniettemin zijn er nog andere alternatieven bekend, met name de handgift en andere onrechtstreekse schenkingen dan de 'bierroute'. Andere indirecte schenkingen zijn de bankgift, schenkingen via overschrijving in aandeelhoudersregister, kwijtschelding van schuld, onrechtstreekse schenking rekening courant. Deze andere schenkingsvormen worden hieronder niet verder besproken. De keuze om de 'bierroute' als focus te nemen komt voort uit het feit dat dit brandend actueel is en onderhevig is aan kritiek in de rechtsleer.²³⁸

De 'bierroute' kan twee vormen aannemen, die hieronder worden besproken. De vennootschap, in kwestie, zal vaak een maatschap zijn omdat de inbreng bij onderhandse akte kan plaatsvinden en er een grote vrijheid wordt geboden wat betreft de werking.²³⁹

7.2.1. Inbreng in een vennootschap ten behoeve van derde met uitgifte van aandelen

Er wordt een maatschap opgericht waarbij een inbreng van goederen, bijvoorbeeld aandelen van de familiale vennootschap, plaatsvindt. In de akte van inbreng staat dat de hierdoor verkregen maatschapsaandelen geheel of gedeeltelijk op naam van een derde (begiftigde) worden toegewezen, en dus niet op naam van de oprichters. De schenking wordt beschouwd als een onrechtstreekse schenking, wat betekent dat er geen schenkbelasting verschuldigd is.²⁴⁰

wet tot wijziging van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten met het oog op de verplichte registratie van buitenlandse notariële akten (1), *BS* 15 december 2020.; Wet 3 december 2020 Wet tot wijziging van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten met het oog op de verplichte registratie van buitenlandse notariële akten (II) (1), *BS* 11 december 2020.

²³⁸ S. HUBRECHT, "Belastingvrije schenkingstechnieken in het Vlaamse Gewest na het sluiten van de kaasroute" in H. DE CNIJF en L. MAES (eds.), *Fiscaal Praktijkboek 2023-2024. Indirecte Belastingen. Fiscale nieuwigheden praktisch bekeken*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2024, (385) 385-412.

²³⁹ S. HUBRECHT, "Belastingvrije schenkingstechnieken in het Vlaamse Gewest na het sluiten van de kaasroute" in H. DE CNIJF en L. MAES (eds.), *Fiscaal Praktijkboek 2023-2024. Indirecte Belastingen. Fiscale nieuwigheden praktisch bekeken*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2024, (385) 385-412.; A. AYDOGAN, "Belastingvrij schenken : 'bierroute' als alternatief voor gesloten 'kaasroute' ?", *Fiscoloog* 2023, afl. 1794, 3-6.; C. DE BRUYN, "Inbreng ten behoeve van een derde: een nieuw leven ingeblazen?", *Successierechten* 2023, afl. 8, 14-19.; M. DELBOO en L. DE CONINCK, "Vlabel geeft groen licht voor schenking vennootschapsaandelen via inbreng ten behoeve van een derde in een maatschap", *AFT* 2023, afl. 8-9, 75-82.

²⁴⁰ S. HUBRECHT, "Belastingvrije schenkingstechnieken in het Vlaamse Gewest na het sluiten van de kaasroute" in H. DE CNIJF en L. MAES (eds.), *Fiscaal Praktijkboek 2023-2024. Indirecte Belastingen. Fiscale nieuwigheden praktisch bekeken*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2024, (385) 385-412.; A. AYDOGAN, "Belastingvrij schenken : 'bierroute' als alternatief voor gesloten 'kaasroute' ?", *Fiscoloog* 2023, afl. 1794, 3-6.; C. DE BRUYN, "Inbreng ten behoeve van een derde: een nieuw leven ingeblazen?", *Successierechten* 2023, afl. 8, 14-19.; M. DELBOO

7.2.2. Inbreng in een vennootschap ten behoeve van derde zonder uitgifte van aandelen

In deze situatie worden goederen, bijvoorbeeld aandelen van de familiale vennootschap, ingebracht in een bestaande maatschap, waarin de begunstigden (een meerderheid van de) maatschapsaandelen bezitten. De inbrenger wil geen compensatie, waardoor de waarde van de bestaande maatschapsaandelen wordt verhoogd.²⁴¹

7.2.3. De actuele standpunten over een inbreng ten behoeve van een derde

In voorafgaande beslissing nr. 22009 bracht VLABEL een afwijzend oordeel uit over de oprichting van een maatschap door twee schenkers waarvan de aandelen grotendeels aan derden zouden worden toegewezen. VLABEL voerde aan dat de schenkers een te groot controlebehoud hadden in de maatschap. Dit leidde volgens VLABEL tot fiscaal misbruik door ontwijking van artikel 2.7.1.0.3, 3° VCF.²⁴²

In voorafgaande beslissingen nrs. 22069 en 22070 heeft VLABEL zich opnieuw uitgesproken over een inbreng ten behoeve van een derde. VLABEL voerde aan dat in beide voorafgaande beslissingen de artikelen 2.7.1.0.3, 3° VCF, 2.7.1.0.7. VCF, 2.7.1.0.9. VCF en 2.7.1.0.5 VCF, samen gelezen met artikel 3.17.0.0.2 VCF, niet van toepassing zijn in geval van een inbreng ten behoeve van een derde. De voorgaande beslissing nr. 22069 betreft dezelfde situatie als voorafgaande beslissing nr. 22009. Daarentegen betreft de voorafgaande beslissing nr. 22070, een oprichting van een maatschap door de dochter en vader. De dochter verkreeg de meerderheid van de aandelen. De vader wilde bijkomende inbrengen verrichten in de vennootschap zonder creatie van nieuwe aandelen. Uit de voorafgaande beslissingen werd alleen een advies van VLABEL gegeven over de vraag of er erfbelasting verschuldigd is.²⁴³

en L. DE CONINCK, "Vlabel geeft groen licht voor schenking vennootschapsaandelen via inbreng ten behoeve van een derde in een maatschap", *AFT* 2023, afl. 8-9, 75-82.

²⁴¹ S. HUBRECHT, "Belastingvrije schenkingstechnieken in het Vlaamse Gewest na het sluiten van de kaasroute" in H. DE CNIJF en L. MAES (eds.), *Fiscaal Praktijkboek 2023-2024. Indirecte Belastingen. Fiscale nieuwigheden praktisch bekeken*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2024, (385) 385-412.; A. AYDOGAN, "Belastingvrij schenken : 'bierroute' als alternatief voor gesloten 'kaasroute' ?", *Fiscoloog* 2023, afl. 1794, 3-6.; C. DE BRUYN, "Inbreng ten behoeve van een derde: een nieuw leven ingeblazen?", *Successierechten* 2023, afl. 8, 14-19.; M. DELBOO en L. DE CONINCK, "Vlabel geeft groen licht voor schenking vennootschapsaandelen via inbreng ten behoeve van een derde in een maatschap", *AFT* 2023, afl. 8-9, 75-82.

²⁴² Art. 2.7.1.0.3, 3° VCF.; Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 22009, *d.d.* 25 april 2022.; A. AYDOGAN, "Belastingvrij schenken : 'bierroute' als alternatief voor gesloten 'kaasroute' ?", *Fiscoloog* 2023, afl. 1794, 3-6.; C. DE BRUYN, "Inbreng ten behoeve van een derde: een nieuw leven ingeblazen?", *Successierechten* 2023, afl. 8, 14-19.; M. DELBOO en L. DE CONINCK, "Vlabel geeft groen licht voor schenking vennootschapsaandelen via inbreng ten behoeve van een derde in een maatschap", *AFT* 2023, afl. 8-9, 75-82.

²⁴³ Art. 2.7.1.0.3, 3° VCF.; Art. 2.7.1.0.7. VCF.; Art. 2.7.1.0.9. VCF.; Art. 2.7.1.0.5. VCF.; Art. 3.17.0.0.2. VCF.; Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 22009, *d.d.* 25 april 2022.; Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 22070, *d.d.* 27 februari 2023.; Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 22069, *d.d.* 27 februari 2023.; A. AYDOGAN,

VLABEL stelt in deze voorafgaande beslissingen nrs. 22009, 22069, 22070 en 23018: "De Vlaamse Belastingdienst doet bijgevolg geen uitspraak over de rechtsgeldigheid van overeenkomsten op burgerrechtelijk vlak."²⁴⁴

Bovendien stelt VLABEL in de voorafgaande beslissingen nrs. 22069 en 22070 dat er geen uitspraak wordt gedaan of de inbreng van vermogensbestanddelen ten behoeve van een derde, een onrechtstreekse schenking is. De beslissing is niet bindend voor VLABEL, indien er dus geen sprake is van een onrechtstreekse schenking.²⁴⁵

Artikel 4.158 Burgerlijk Wetboek (BW.) bepaalt dat een schenking een rechtshandeling is die notarieel moet worden vastgelegd. Een onrechtstreekse schenking van roerende goederen is aanvaard in de rechtsleer en -praak, ondanks het feit dat het BW geen definitie geeft.²⁴⁶

Op basis van de rechtsleer en -praak kan gezegd worden dat een 'onrechtstreekse schenking' een neutrale en autonome rechtshandeling is. Neutraliteit betekent dat uit de akte niet mag blijken of de handeling om niet of onder bezwarende titel is. Autonomie houdt in dat er andere regels moeten zijn dan de schenkingsregels en dat de rechten onomkeerbaar worden overgedragen. Volgens deze definitie is de kwalificatie van een inbreng ten behoeve van een derde, een derdenbeding dat deel uitmaakt van een onrechtstreekse schenking.²⁴⁷

"Belastingvrij schenken : 'bierroute' als alternatief voor gesloten 'kaasroute' ?", *Fiscoloog* 2023, afl. 1794, 3-6.; C. DE BRUYN, "Inbreng ten behoeve van een derde: een nieuw leven ingeblazen?", *Successierechten* 2023, afl. 8, 14-19.; M. DELBOO en L. DE CONINCK, "Vlabel geeft groen licht voor schenking vennootschapsaandelen via inbreng ten behoeve van een derde in een maatschap", *AFT* 2023, afl. 8-9, 75-82.

²⁴⁴ Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 22009, d.d. 25 april 2022.; Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 22070, d.d. 27 februari 2023.; Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 22069, d.d. 27 februari 2023.; Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 23018, d.d. 19 juni 2023.

²⁴⁵ Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 22070, d.d. 27 februari 2023.; Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 22069, d.d. 27 februari 2023.

²⁴⁶ Art. 4.158 BW.; A. AYDOGAN, "Belastingvrij schenken : 'bierroute' als alternatief voor gesloten 'kaasroute' ?", *Fiscoloog* 2023, afl. 1794, 3-6.; C. DE BRUYN, "Inbreng ten behoeve van een derde: een nieuw leven ingeblazen?", *Successierechten* 2023, afl. 8, 14-19.; M. DELBOO en L. DE CONINCK, "Vlabel geeft groen licht voor schenking vennootschapsaandelen via inbreng ten behoeve van een derde in een maatschap", *AFT* 2023, afl. 8-9, 75-82.

²⁴⁷ A. AYDOGAN, "Belastingvrij schenken : 'bierroute' als alternatief voor gesloten 'kaasroute' ?", *Fiscoloog* 2023, afl. 1794, 3-6.; C. DE BRUYN, "Inbreng ten behoeve van een derde: een nieuw leven ingeblazen?", *Successierechten* 2023, afl. 8, 14-19.; M. DELBOO en L. DE CONINCK, "Vlabel geeft groen licht voor schenking vennootschapsaandelen via inbreng ten behoeve van een derde in een maatschap", *AFT* 2023, afl. 8-9, 75-82.

In de voorbereidende documenten van het BW. ondersteunt de wetgever deze interpretatie:

“Evenzeer wordt aangenomen dat een onrechtstreekse schenking geldig kan worden gedaan, als het eigendomsrecht niet rechtstreeks van het vermogen van de schenker naar het vermogen van de begiftigde overgaat. Dat gebeurt bijvoorbeeld wanneer, met de intentie om te begiftigen, gelden of effecten via bankoverschrijving worden overgedragen (bankgift) of met dezelfde intentie, een levensverzekeringscontract, of een ander beding ten behoeve van een derde, worden gesloten.”²⁴⁸

De rechtsleer gebruikt ook een andere definitie voor een ‘onrechtstreekse schenking’. Dit is een rechtshandeling waarbij het voorwerp van de schenking niet hetzelfde is in het vermogen van de schenker als in het vermogen van de begiftigde. Als deze definitie wordt gebruikt, is de eerste situatie waarin nieuwe aandelen worden gecreëerd een rechtstreekse schenking. Het voorwerp van de schenking is het recht op aandelen. In de tweede situatie, waarin geen nieuwe aandelen worden gecreëerd, is er sprake van een onrechtstreekse schenking.²⁴⁹

Er zijn tegenstrijdigheden in de rechtsleer over de kwalificatie van een inbreng in een maatschap ten behoeve van een derde. Dit zorgt voor onzekerheid over de ‘bierroute’ als alternatief. De auteur Aydogan stelt dat de belastingplichtige met enige voorzichtigheid te werk moet gaan.²⁵⁰

²⁴⁸ Wetsvoorstel houdende boek 2, titel 3, “Relatievermogensrecht” en boek 4 “Nalatenschappen, schenkingen en testamenten” van het Burgerlijk Wetboek, *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 1272/001, 135.

²⁴⁹ A. AYDOGAN, “Belastingvrij schenken : ‘bierroute’ als alternatief voor gesloten ‘kaasroute’?”, *Fiscoloog* 2023, afl. 1794, 3-6.; C. DE BRUYN, “Inbreng ten behoeve van een derde: een nieuw leven ingeblazen?”, *Successierechten* 2023, afl. 8, 14-19.; M. DELBOO en L. DE CONINCK, “Vlabel geeft groen licht voor schenking vennootschapsaandelen via inbreng ten behoeve van een derde in een maatschap”, *AFT* 2023, afl. 8-9, 75-82.

²⁵⁰ A. AYDOGAN, “Belastingvrij schenken : ‘bierroute’ als alternatief voor gesloten ‘kaasroute’?”, *Fiscoloog* 2023, afl. 1794, 3-6.

Deel 8. Besluit

In de toekomst zullen er hoogstwaarschijnlijk nieuwe decreetvoorstellen worden gelanceerd en zal het landschap van de Vlaamse Gunstregeling veranderen. De huidige regelgeving garandeert niet de effectiviteit van de beoogde doelstelling.

In de rechtspraak en – leer is er minder kritiek op de regelgeving voor familiale ondernemingen en het behoud ervan zou geen problemen opleveren. Aan de andere kant zou de regelgeving voor familiale vennootschappen drastisch gewijzigd moeten worden. In de secties 5.4.4. en 5.4.5. heb ik mijn mening gegeven over de reeds voorgestelde decreetvoorstellen en mijn denkbeeldig decreetvoorstel. Naar mijn mening is een pro rata uitsluiting van de aandelen van een familiale vennootschap niet mogelijk. Bij een overdracht van een familiale vennootschap, worden de aandelen geschonken of geërfd en niet de activa. Er is, in tegenstelling tot een familiale onderneming, geen overdracht van eigendomsrechten.

Een eerste beleidssuggestie betreft het verbeteren van de voorwaarde van een reële economische activiteit. Sectie 5.4.1.1. liet zien dat oudere bedrijven door afschrijvingen sneller de balanstest niet doorstaan dan jongere bedrijven. Een algemene oplossing die gegeven wordt in de rechtsleer, is door te kijken naar de reële verkoopwaarde van de onroerende goederen in de vennootschap. Naar mijn mening moet er ook een onderscheid worden gemaakt tussen de verschillende sectoren. Bepaalde sectoren zijn arbeids- of kapitaalintensiever dan andere. Bovendien moet de voorwaarde van een reële economische activiteit niet alleen gericht zijn op het uitsluiten van patrimoniale vennootschappen met aanzienlijke onroerende goederen, maar ook op het uitsluiten van patrimoniumvennootschappen met aanzienlijke roerende goederen. Dit kan worden gedaan door een extra voorwaarde toe te voegen. De VCF zou ook expliciet moeten vermelden dat alle balansposten die de administratie nodig acht, gebruikt zullen worden voor de balanstest. Mijns inziens zou VLABEL een lijst moeten opvragen van andere relevante posten zoals de 61-rekening. Dit verbeterpunt is noodzakelijk omdat een vennootschap, drie jaar voorafgaand aan de schenking bewuster zijn boekhouding kan voeren met oog op de gunstregeling. Bepaalde kosten of activa kunnen onder verschillende balansposten worden geboekt, afhankelijk van de verantwoording en de handelsactiviteit (sector).

Sinds het nieuwe vennootschapsrecht is de voorwaarde: één aandeel, één stemrecht, een suppletief recht geworden. De VCF rept geen woord over aandelen zonder stemrecht, en een strikte lezing van de wet stelt dat aandelen zonder stemrecht niet onder de gunstregeling vallen. Dit lijkt in strijd te zijn met de memorie van toelichting, die de schenking van naakte eigendom van aandelen met stemrecht toestond, omdat bedrijfsleiders vaak nog niet bereid zijn om de controle af te geven. Een beleidsvoorstel zou dus zijn om ook de schenking van de aandelen zonder stemrecht toe te laten als aan de participatievoorwaarde is voldaan.

Een derde beleidsvoorstel is het corrigeren van het citaat 'De verkrijger kan het tegenbewijs daarvan leveren'. De wetgeving insinueert dat het leveren van een tegenbewijs alleen mogelijk is voor de vastgoedvoorwaarde. Het vonnis van 4 februari 2020 stelde dat dit een materiële vergissing is.

Een laatste advies zou zijn om de continuïteitsvoorwaarden te herschrijven zodat het behoud van de activiteit vereist is, dit is ook een relevant advies voor familiale ondernemingen. Het doel van de gunstregeling is het bevorderen van de continuïteit van familiebedrijven om duurzame werkgelegenheid te garanderen. De werkgelegenheid is niet duurzaam als het bedrijf na schenking of overlijden, een minder arbeidsintensieve activiteit voortzet. Er moet ook een aanpassing komen binnen de voorwaarde van kapitaal- of vermogensbehoud. De wettekst moet herschreven worden zodat er geen ruimte is voor interpretatie over de term 'evenredig'.

Deze lijst met aanbevelingen is niet volledig, maar geeft naar mijn mening de belangrijkste en meest actuele kwesties weer. Er kan dus worden geconcludeerd dat de wetteksten van de VCF voor verbetering vatbaar zijn.

Lijst van de geraadpleegde werken

Wetgeving

Art. 1.1.0.0.2. VCF.

Art. 2.7.1.0.3. VCF.

Art. 2.7.1.0.5. VCF.

Art. 2.7.1.0.7. VCF.

Art. 2.7.1.0.9. VCF.

Art. 2.7.3.1.1. VCF.

Art. 2.7.4.1.1. VCF.

Art. 2.7.4.2.2. VCF.

Art. 2.7.4.2.3. VCF.

Art. 2.7.4.2.4. VCF.

Art. 2.8.3.0.1. VCF.

Art. 2.8.4.1.1. VCF.

Art. 2.8.6.0.3. VCF.

Art. 2.8.6.0.4. VCF.

Art. 2.8.6.0.6. VCF.

Art. 2.8.6.0.7. VCF.

Art. 2.8.7.0.2. VCF.

Art. 3.3.1.0.8. VCF.

Art. 3.12.3.0.1. VCF.

Art. 3.17.0.0.2. VCF.

Art. 3.18.0.0.11. VCF.

Art. 3.21.0.0.1. VCF.

Art. 10 Gw.

Art. 11 Gw.

Art. 172 Gw.

Art. 5:42 WVV.

Art. 6:41 WVV.

Art. 7:45 WVV.

Art. 133, eerste lid W.Reg.

Art. 2. 9° W. Kh..

Art. 4.158 BW.

Art. 7 Bijz. Wet 13 juli 2001 Bijzondere wet tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, *BS* 3 augustus 2001.

Bijz.Wet 13 december 2020 Bijzondere wet tot wijziging van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten met het oog op de verplichte registratie van buitenlandse notariële akten (1), *BS* 15 december 2020.

Bijz.Wet 13 juli 2001 Bijzondere wet tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, *BS* 3 augustus 2001.

Decr.VI. 18 mei 1999 Decreet houdende aanpassing van de middelenbegroting van de Vlaamse Gemeenschap voor het begrotingsjaar 1999, *BS* 30 september 1999.

Decr.VI. 27 juni 2003 Decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de aanpassing van de begroting 2003, *BS* 12 september 2003.

Decr.VI. 19 december 2003 Decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2004, *BS* 31 december 2003.

Decr.VI. 2 april 2021 Decreet houdende diverse technische wijzigingen van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 en gerelateerde bepalingen, *BS* 15 april 2021.

Ontwerp van bijzonder wet tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, *Parl.St.* Kamer 2000-01, nr. 1183/003, 29.

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

Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl.St.* VI.Parl. 2011-12, nr. 1326/8.

Ontwerp van decreet houdende diverse technische wijzigingen van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 en gerelateerde bepalingen, *Parl.St.* VI.Parl. 2020-21, nr. 674/1.

Ontwerp van decreet tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, *Parl.St.* VI.Parl. 2022-23, nr. 1440/1.

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

Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 1997, *Parl.St.* VI.Parl. 1996-97, nr. 428/1.

Ontwerp van decreet houdende diverse fiscale bepalingen, *Parl.St.* VI.Parl. 2018-19, nr. 1716/1.

Ontwerp van decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2012, *Parl.St.* VI.Parl. 2011-12, nr. 1326/8.

Parl.Hand. VI.Parl. 2022-23, 18 april 2023, nr. 2106.

Aanbev.Comm. nr. 385, 7 december 1994 Aanbeveling van de Commissie van 7 december 1994 inzake de overdracht van kleine en middelgrote ondernemingen, *Pb.L.* 31 december 1994, afl. 247, 0014 - 0017.

Voorstel van decreet van Hannelore Goeman en Ludwig Vandenhove tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, wat betreft het uitsluiten van de gunstregelingen voor familiale vennootschappen in de erf- en schenkbelasting voor onroerende goederen die hoofdzakelijk voor private bewoning aangewend of bestemd zijn, *Parl.St.* VI.Parl. 2021-22, nr. 1188/1.

Voorstel van decreet van Hannelore Goeman, Ludwig Vandenhove en Thijs Verbeurgt tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, wat betreft de gunstregelingen voor familiale vennootschappen in de erf- en schenkbelasting voor onroerende goederen die hoofdzakelijk voor private bewoning aangewend worden of bestemd zijn, *Parl.St.* VI.Parl. 2022-23, nr. 1648/1.

Wetsvoorstel houdende boek 2, titel 3, "Relatievermogensrecht" en boek 4 "Nalatenschappen, schenkingen en testamenten" van het Burgerlijk Wetboek, *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 1272/001, 135.

Wet 3 december 2020 Wet tot wijziging van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten met het oog op de verplichte registratie van buitenlandse notariële akten (II) (1), *BS* 11 december 2020.

Rechtspraak

GWH 23 maart 2023, nr. 51/2023, *TFR* 2023, afl. 646, 757, noot. A. VOET.

Cass. Vlaams Gewest (afd. Brussel) (1ste k.) 21 april 2022, AR F.20.0150.N, *Fisc.Koer.* 2022, afl. 13, 316, noot. L. KELL.

Cass. 15 oktober 1998, AR C.95.0282.N.

Gent (5e k.) 29 september 2015, nr. 2014/AR/1280, *FJF* 2016, afl. 10, 352.

Gent (5e k.) 1 juni 2021, nr. 2020/AR/659, *TFR* 2021, afl. 612, 1065.

Gent (5e k.) 1 juni 2021, 2020/AR/660, *TFR* 2021, afl. 612, 1065.

Gent 29 maart 2022, nr. 2020/AR/659, *RABG* 2022, afl. 17, 1245, noot. D. VAN BECELAERE.

Gent (5e k.) 21 juni 2022, nr. 2021/AR/496, *TFR* 2023, afl. 636, 189.

Gent (5e k.) 25 april 2023, nr. 2022/AR/535, *Fiscoloog* 2023, afl. 1804, 13.

Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/514, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.

Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/515, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.

Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/595, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.

Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/596, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.

Gent (5e k.) 27 juni 2023, nr. 2022/AR/601, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.

Gent (5e k.) 5 september 2023, nr. 2022/AR/659, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 16, 420, noot. L. DE CONINCK.

Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 4 februari 2020, AR 18/2476/A, *Fiscoloog* 2020, afl. 1652, 12.

Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 4 februari 2020, AR 18/2477/A, *Fiscoloog* 2020, afl. 1652, 12.

Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (zesde k.) 11 januari 2021, AR 19/1942/A.

Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 18 januari 2022, AR 20/2458/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.

Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 18 januari 2022, AR 20/2460/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.

Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 27 januari 2022, AR 20/1232/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 16, 420, noot. L. DE CONINCK.

Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 3 februari 2022, AR 21/235/A, *Fiscoloog* 2023, afl. 1804, 13.

Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 7 maart 2022, AR 20/2464/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.

Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 14 maart 2022, AR 20/2467/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.

Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 14 maart 2022, AR 20/2466/A, *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359.

Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 16 juni 2022, AR 20/2675/A, *Fisc.Koer.* 2022, afl. 12, 307, noot. A. JACOBS.

Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) (6e k.) 29 september 2022, AR 21/542/A, *Fisc.Koer.* 2022, afl. 17, 444, noot. X.

Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) 4 oktober 2022, AR 21/1031/A,
<https://www.vlaanderen.be/vlaamse-belastingdienst/schenking-aandelen-familiale-vennootschap-positief-atteest-en-ongewijzigde-situatie-bij-schenking-vertrouwensbeginsel>.

Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) 7 december 2022, AR 20/1734/A.

Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) 9 januari 2024, AR 22/2177/A,
<https://www.vlaanderen.be/vlaamse-belastingdienst/familiale-vennootschap-verhuur-onroerende-goederen-intragroepsverhuur-wel-reele-economische-activiteit-ondanks-blote-eigendom-van-een-niet-verhuurd-appartement>.

Administratieve standpunten, - beslissingen en omzendbrieven

Omz.Br. 13 juli 2017 betreffende de ordonnantie van 12 december 2016 inzake successierechten, <https://fiscaliteit.brussels/zoeken?q=circulaire+13+juli+2017>.

Omz.Vl. van 15 december 2015 betreffende de interpretatie van de regelgeving met betrekking tot de overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingelast in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bij decreet van 19 december 2014, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

Omz.Vl. van 20 juli 2012 Interpretatie van de regeling met betrekking tot overdrachten van familiale ondernemingen en vennootschappen zoals ingevoegd bij hoofdstuk 17 van het decreet van 23 december 2011, <https://www.vlaanderen.be/omzendbrieven-vlaamse-belastingdienst>.

Administratief standpunt VLABEL nr. 15109, *d.d.* 10 augustus 2015.

Administratief standpunt VLABEL nr. 17031, *d.d.* 27 november 2017.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 15005, *d.d.* 30 november 2015.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 15002, *d.d.* 21 december 2015.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 15008, *d.d.* 21 december 2015.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 16002, *d.d.* 25 januari 2016.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 16022, *d.d.* 13 juni 2016.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 16029, *d.d.* 25 juli 2016.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 16027, *d.d.* 25 juli 2016.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 16032, *d.d.* 25 juli 2016.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 16038, *d.d.* 5 september 2016.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 16048, *d.d.* 17 oktober 2016.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 16048, *d.d.* 17 november 2016.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 17017, *d.d.* 29 mei 2017.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 17022, *d.d.* 5 juli 2017.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 17038, *d.d.* 13 november 2017.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 17039, *d.d.* 13 november 2017.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 17031, *d.d.* 27 november 2017.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 18005, *d.d.* 3 mei 2018.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 18023, *d.d.* 11 juni 2018.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 18035, *d.d.* 25 juli 2018.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 18032, *d.d.* 5 september 2018.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 19003, *d.d.* 18 maart 2019.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 19005, *d.d.* 18 maart 2019.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 19008, *d.d.* 29 april 2019.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 19015, *d.d.* 27 mei 2019.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 19023, *d.d.* 24 juni 2019.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 19051, *d.d.* 4 november 2019.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 19065, *d.d.* 17 februari 2020.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 20036, *d.d.* 7 september 2020.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 20065, *d.d.* 9 november 2020.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 20061, *d.d.* 9 november 2020.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 21020, *d.d.* 2 maart 2021.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 21034, *d.d.* 25 mei 2021.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 21032, *d.d.* 25 mei 2021.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 21030, *d.d.* 25 mei 2021.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 21030, *d.d.* 25 mei 2021.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 22009, *d.d.* 25 april 2022.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 22014, *d.d.* 9 mei 2022.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 22045, *d.d.* 19 december 2022.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 22050, *d.d.* 19 december 2022.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 22070, *d.d.* 27 februari 2023.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 22069, *d.d.* 27 februari 2023.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 23004, *d.d.* 17 april 2023.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 23018, *d.d.* 19 juni 2023.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 23037, *d.d.* 21 augustus 2023.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 23047, *d.d.* 25 september 2023.

Rechtsleer

AERTSEN, M., "De BV in het kader van vermogens- en successieplanning", *TRV-RPS* 2020, afl. 4, 395-407.

ALLARD, S., "Het verlaagd schenkingsrecht voor ondernemingen" in H. BRAECKMANS (ed.), *De BV in de praktijk*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, losbl., (II.4.8 - 1) II.4.8 - 1 - II.4.8 - 73.

AYDOGAN, A., "Belastingvrij schenken : 'bierroute' als alternatief voor gesloten 'kaasroute' ?", *Fiscoloog* 2023, afl. 1794, 3-6.

AYDOGAN, A., "Vlabel buigt zich over titre et finance inzake aandelen in familiale vennootschappen", *Successierechten* 2021, afl. 5, 7-11.

BEEKEN, E. en DE KEUKELAERE, O., ""Het gunstregime inzake de overdracht van familiale vennootschappen: over vastgoedactiviteiten en de 'beenhouwerijzaak'", *Successierechten* 2023, afl. 6, 10-20.

BEEKEN, E., en DE KEUKELAERE, O., "Aanhoudende onduidelijkheid omtrent de fiscale gevolgen van een vroegtijdige vermindering van het kapitaal van een familiale vennootschap", *Registratierechten* 2022, afl. 2, 36-43.

BOGAERTS, E., BUYDENS, B., D'HERDE, M., GARDIN, W., HEENE, M., LEDENT, S., MERTENS, D., ROELENS, M., SABLON, S., VAN BIERVLIET, C., VANDAMME, L., VERMEERSCH, T., *Dé gids voor vennootschappen*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 475-493.

BOSSUYT, D., "Tien jaar familiale ondernemingen en vennootschappen in het Vlaams Gewest", *AFT* 2022, afl. 1-2, 6-33.

BOSSUYT, D., "VLABEL wijzigt zijn visie omtrent vastgoed in familiale vennootschappen", *Successierechten* 2024, afl. 1, 1-7.

BOSSUYT, D., "Familiale vennootschappen en vastgoed: Vlabel schikt zich naar de rechtspraak", *Fisc.Act.* 2024, afl. 17, 8-10.

BUYSSE, C., "Wijzigingen inzake 'vriendenerfenis' en erfbelasting op groepsverzekeringen", *Fiscoloog* 2022, afl. 1764, 8-12.

BUYSSE, C., "Familiale vennootschap met woningen : gunsttarief integraal van toepassing ?", *Fiscoloog* 2023, afl. 1786, 10-12.

BUYSSE, C., "Woningen staan gunststelsel niet noodzakelijk in de weg", *Fiscoloog* 2020, afl. 1652, 12.

DALLE, F., "De regionale gunstregimes inzake de overdracht van (familie)bedrijven: van regioshopping naar regioplanning?", *TFR* 2022, afl. 619, 315-353.

DALLE, F., "De 'reële economische activiteit' in het gunstregime voor familiale vennootschappen, een antimisbruikbepaling of een achterpoort voor privévastgoed?", *AFT* 2023, afl. 10, 32-39.

DEBLAUWE, R., "Familiale onderneming mocht niet verkocht worden, zegt rechtbank Gent", *Successierechten* 2022, afl. 3, 12-15.

DEJAEGERE, S. en DUMONT, T., "De intra-groepsverhuur van vastgoed in het kader van het Vlaamse fiscale gunstregime voor de overdracht van familiale vennootschappen: verhuur binnen een consortium kan ook", *Registratierechten* 2023, afl. 3, 27-34.

DELBOO, M. en VAN TONGERLOO, E., "Schipperen van familiale onderneming naar vennootschap: gunsttarief erfbelasting blijft behouden", *Successierechten* 2020, afl. 8, 1-3.

DELBOO, M. en DE CONINCK, L., "Vlabel geeft groen licht voor schenking vennootschapsaandelen via inbreng ten behoeve van een derde in een maatschap", *AFT* 2023, afl. 8-9, 75-82.

DERYCKE, H. en MEYFROIDT, M., "Holding in het gunstregime van artikelen 2.7.4.2.2 (erfbelasting) en 2.8.6.0.3 VCF (schenkelasting): evoluties", *TEP* 2016/5, (542) 565-567.

DE BRUYN, C., "Loutere vastgoedactiviteit als reële economische activiteit: Vlabel wordt teruggefloten", *Successierechten* 2023, afl. 3, 15-19.

DE BRUYN, C., "Inbreng ten behoeve van een derde: een nieuw leven ingeblazen?", *Successierechten* 2023, afl. 8, 14-19.

DE CLERCK, T., "Rulingcommissie bevestigt restrictief standpunt voor actieve holdingvennootschappen in het kader van artikel 2.8.6.0.3 VCF", *Registratierechten* 2017, afl. 3, 15.

DE CONINCK, L., "Toepassing van het gunsttarief voor een 'familiale onderneming' op het vlak van erfbelasting afgewezen wegens onvoldoende bewijs van een persoonlijke exploitatie door de erflater of de partner", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 16, 420-424.

DE CONINCK, L., "De Vlaamse gunstregeling voor 'familiale vennootschappen' in de erfbelasting doorstaat de toets aan de Grondwet", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 6, 153-159.

DE CONINCK, L., "De Vlaamse Belastingdienst schendt het vertrouwensbeginsel door af te wijken van een voorafgaand attest inzake vrijstelling van schenkelasting zonder dat de feitelijke omstandigheden zijn gewijzigd", *Registratierechten* 2023, afl. 3, 34-39.

DE CONINCK, L., "Vastgoedactiviteiten kunnen een reële economische activiteit vormen in het kader van de regeling voor 'familiale vennootschappen' op het vlak van erfbelasting", *Fisc.Koer.* 2022, afl. 15, 390-396.

DE KEUKELAERE, O., en BEEKEN, E., "VLABEL over de uitkering van liquidatiereserves en de continuïteitsvoorwaarden voor het behoud van het gunstregime inzake familiale vennootschappen", *Registratierechten* 2022, afl. 1, 11-15.

DE KEUKELAERE, O., en BEEKEN, E., "De koerswijziging van VLABEL inzake de partiële splitsing en het gunstregime voor familiale vennootschappen", *Registratierechten* 2022, afl. 1, 15-19.

DE NEEF, G., "Fiscaal gunstregime voor vererving familiale vennootschappen – Bewijs van reële economische activiteit essentieel – Privévastgoed sluit toepassing gunstregime niet uit", *Notariaat* 2024, afl. 5, 1-5.

DE NEVE, S., "Het gunstregime voor familiale ondernemingen: Gentse rechtspraak stelt de bewijsvoering op scherp", *Registratierechten* 2024, afl. 1, 18-21.

GEELHAND DE MERXEM, N., "De familiale vennootschappen en de economische activiteitsvoorwaarde" in BAEL, J. en BARBAIX, R. (eds.), *Het familiale vermogensrecht na de codificatie. XLIXe Postuniversitaire Cyclus Willy Delva*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2024, p. 179-411.

GOOSSENS, L., "Het decreet van 2 april 2021 houdende diverse technische wijzigingen van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 en gerelateerde bepalingen: louter technische wijzigingen of is er meer aan?", *Successierechten* 2021, afl. 5, 1-7

HOOYBERGHS, H., "De participatievoorwaarde in het gunstregime voor de schenking of vererving van familiale vennootschappen - Wat met onverdeelde participaties", *Nieuwsbrief Successierechten* 2017, (1) 4.

HUBRECHT, S., "Belastingvrije schenkingstechnieken in het Vlaamse Gewest na het sluiten van de kaasroute" in H. DE CNIJF en L. MAES (eds.), *Fiscaal Praktijkboek 2023-2024. Indirecte Belastingen. Fiscale nieuwigheden praktisch bekeken*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2024, (385) 385-412.

JACOBS, A., "Wat zit er in het patrimonium van de decujus: aandelen of schuldvordering? Of hoe een aandeelhoudersconflict tussen familieleden kan leiden tot een discussie in de erfbelasting bij overlijden van de uitgesloten vennoot", *Fisc.Koer.* 2022, afl. 12, 307-311.

JACOBS, A., en DE CONINCK, L., "Kapitaalvermindering in familiale vennootschap binnen de drie jaar na schenking van de aandelen: hof van beroep te Gent fluit Vlabel terug over de berekeningswijze van de nagevorderde schenkbelasting", *Fisc.Koer.* 2023, afl. 14, 359-366.

LABEEUW, N., en STIEVENARD, A., "Het oordeel van VLABEL over de schenking onder last: zwart, wit of vele tinten grijs?", *Registratierechten* 2020, afl. 4, 8-10.

LAUWERS, N., "De schenking/vererving van familiale aandelen: ook "gemengde" vennootschappen en vastgoedvennootschappen kunnen kwalificeren voor de gunstregeling", *TFR* 2020, afl. 590, 968-975.

MAES, C., "Streng blik op het bewijs van persoonlijke exploitatie in een familiale onderneming", *Successierechten* 2024, afl. 4, 16-20.

MAES, L., "Familiale vennootschappen : behoud van de geërfde aandelen niet vereist", *Fiscoloog* 2020, afl. 1654, 4-7.

RUYSEVELDT, J., "[Fictiebepalingen] Schenkingen binnen de drie jaar (eventueel zeven jaar) vóór het overlijden" in RUYSEVELDT, J. en DECUYPER, J. (eds.), *Successierechten*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2021, p. 248-289.

SPRUYT, E., "Kapitaalvermindering in de drie jaar na de schenking van het familiebedrijf: Vlabel zoekt steun bij Cassatie", *Registratierechten* 2024, afl. 2, 23-26.

SPRUYT, E., "Wijzigingen op het vlak van registratiebelasting in het Vlaams decreet van 9 december 2022", *Registratierechten* 2023, afl. 2, 1-24.

VERTOMMEN, S., "Oefent de 'gemengde' vennootschap een reële economische activiteit uit, zodat de aandelen van de vennootschap kunnen vererven tegen het verlaagd tarief van de erfbelasting?", *Fisc.Koer.* 2021, afl. 13, 328-331.

VOET, A., "De Vlaamse gunstregeling die van toepassing is bij de vererving van familiale vennootschappen schendt het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel niet", *TFR* 2023, afl. 646, 764-766.

VAN CROMBRUGGE, S., "Gunsttarief familiale vennootschap : wat is 'reële economische activiteit' ?", *Fiscoloog* 2022, afl. 1756, 9-10.

VAN CROMBRUGGE, S., "Begrip 'reële economische activiteit' : standpunt fiscus opnieuw afgewezen", *Fiscoloog* 2021, afl. 1713, 8-9.

VAN CROMBRUGGE, S., "Bewijs persoonlijke exploitatie bij schenking familiale onderneming", *Fiscoloog* 2023, afl. 1804, 13.

VAN CROMBRUGGE, S., "Kapitaalvermindering na schenking familiale vennootschap : welk gevolg ?", *Fiscoloog* 2023, afl. 1807, 3-6.

VAN DEN BROECK, A., "De fiscale kwalificatie van de schenking onder last: schenking, verkoop of de gulden middenweg?", *Registratierechten* 2021, afl. 3, 1-8.

WEYTS, L., *Notarieel fiscaal recht*, Deel 1. De registratie van notariële akten en hun gevolgen op fiscaal vlak dln., Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 804-852.

X, "De Vlaamse Belastingdienst schendt het vertrouwensbeginsel door af te wijken van een voorafgaand attest inzake vrijstelling van schenkbelasting zonder dat de feitelijke omstandigheden tussen aanvraag en schenking zijn gewijzigd", *Fisc.Koer.* 2022, afl. 17, 444-452.

Andere bronnen

Ceysens, P. (2008). *Witboek familiebedrijven*. Vlaamse Overheid.

Vleugels, M. (2020). Vlaams gunstregime voor overdrachtfamiliebedrijven.

Landbouwleven. <https://www.landbouwleven.be/8345/article/2020-06-26/vlaams-gunstregime-voor-overdrachtfamiliebedrijven>