

Vertrouwensbeginsel bindt ook Vlabel

Schenk- en erfbelasting

Fiscale Actualiteit nr. 2023/13, pag. 4-6, week 6 - 12 april 2023

Familiale ondernemingen en vennootschappen genieten een gunstregime in de schenk- en erfbelasting. Met het oog op rechtszekerheid kan een voorafgaand attest worden gevraagd aan Vlabel dat bevestigt dat de onderneming of vennootschap aan de voorwaarden voldoet. Een toetsing van de feiten aan de geldende regels is een toezegging van Vlabel waar de belastingplichtige rechtmatig op kan vertrouwen (Rb. Gent 29 september 2022, 21/542/A).

Overdracht van familiale ondernemingen en vennootschappen krijgt in de Vlaamse Codex Fiscaliteit een specifiek gunstregime. Schenken kan tegen een tarief van 0 % en erven kan tegen een tarief van 3 % (in rechte lijn en tussen partners) of 7 % (tussen andere personen).

Systeem van het voorafgaand attest

Om gebruik te kunnen maken van het gunstregime, moet op datum van de schenking of het overlijden de familiale onderneming of de familiale vennootschap aan de wettelijke voorwaarden voldoen, inzonderheid het hebben van een reële economische activiteit. In de VCF zijn enkele parameters opgenomen die gelden als een weerlegbaar vermoeden van het niet uitoefenen van een reële economische activiteit. Met het oog op rechtszekerheid biedt Vlabel een facultatief systeem aan waarbij de belastingplichtige vooraf kan vragen of een familiale onderneming of een familiale vennootschap aan de voorwaarden van het gunstregime voldoet.

Een belanghebbende kan aldus een verzoek richten tot de Vlaamse Belastingdienst om een attest te bekomen waaruit blijkt dat op het moment van het verzoek en op basis van de gegevens, aangereikt door de verzoeker, voldaan is aan de voorwaarden voor het gunstregime.

Vlabel verduidelijkt in zijn omzendbrief 2015/2 dat voor de toepassing van het gunstregime de voorwaarden vervuld moeten zijn *op het ogenblik van de schenking (of het overlijden)* en dat het attest dus niet *automatisch* de toepassing van het gunstregime met zich meebrengt. Als het attest kort voor de schenking werd bekomen en de feiten ongewijzigd zijn, kan de vrijstelling in elk geval worden toegepast, geeft Vlabel wel toe.

Feitelijke elementen ter controle

Vlabel stelt op zijn website een aanvraagformulier ter beschikking dat een belastingplichtige kan gebruiken om een voorafgaand attest aan te vragen. Daarop moet men de persoonlijke gegevens van de schenker en de begiftigden, de naam en het ondernemingsnummer van de familiale vennootschap en de aandeelhouders van de familiale vennootschap vermelden. Het aandelenbezit van de familiale vennootschap moet bewezen worden aan de hand van het aandelenregister (of een kopie van de laatste jaarvergadering).

Vlabel toetst de familiale vennootschap aan de voorwaarden van het gunstregime aan de hand van de (laatste drie) gepubliceerde jaarrekeningen. Beschikt Vlabel over onvoldoende gegevens om te bepalen of de vennootschap aan de gunstvoorwaarden voldoet, worden bijkomende gegevens opgevraagd, zoals o.m. de klantenlijsting, verkoopfacturen en arbeidscontracten.

Na (positieve) controle van de gegevens levert Vlabel een attest af met de boodschap dat “*op het moment van het verzoek* en op basis van de gegevens, aangeleverd door de verzoeker, is voldaan aan de voorwaarden vermeld in artikel 2.8.6.0.3 VCF”. Verder wijst de behandelend ambtenaar er nog op dat artikel 2.8.6.0.3 VFC bepaalt dat er aan de voorwaarden voldaan moet zijn op het ogenblik van de

schenking en dat het attest dus niet *automatisch* tot een vrijstelling van de schenkbelasting leidt.

Vlabel vestigt alsnog aanslag in de registratiebelasting

Tot grote verwondering van toch al heel wat belastingplichtigen, verraste Vlabel hen met een aanslagbiljet in de registratierechten, ondanks een voorafgaand attest. Uit de toetsing van de voorwaarden van het gunstregime *op datum van de schenking* wordt klaarblijkelijk – in strijd met het voorafgaand attest – besloten dat, ondanks ongewijzigde feitelijke omstandigheden, de vennootschap toch niet aan de voorwaarden van artikel 2.8.6.0.3 VCF voldoet.

De belastingplichtigen, die zorgeloos aandelen van een familiale vennootschap geschonken kregen, zien in zo'n geval hun rechtmatige verwachting door de neus geboord en gaan uiteraard niet akkoord met die aanslag.

In casu had Vlabel aan de belastingplichtige het “attest van de vrijstelling van schenkbelasting voor de familiale ondernemingen en familiale vennootschappen” uitgereikt. Twee jaar nadien schenkt de belastingplichtige de familiale onderneming, waarbij in de akte de toepassing wordt gevraagd van de vrijstelling van schenkbelasting overeenkomstig het verkregen attest.

Maar volgens de administratie is niet voldaan aan de parameters van de reële economische activiteit. Klaarblijkelijk had Vlabel destijds bij de aanvraag van het attest een balanspost (de ‘26-rekening’) over het hoofd gezien, waardoor niet voldaan zou zijn aan de voorwaarden voor het gunstregime. Volgens de administratie geldt dan een, weliswaar weerlegbaar, vermoeden van afwezigheid van een reële economische activiteit. Er wordt alsnog een aanslag in de registratiebelasting gevestigd.

De belastingplichtige beroept zich op het vertrouwensbeginsel, zoals begrepen in de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

Het vertrouwensbeginsel

Het vertrouwensbeginsel houdt volgens de vaststaande rechtspraak in dat elke burger moet kunnen vertrouwen op wat hij niet anders kan opvatten dan als een vaste gedrags- en beleidsregel van de overheid of op door de overheid gedane concrete toezeggingen of beloften.

De belastingplichtige verwijst daarbij onder meer naar het arrest van het Hof van Cassatie van 21 april 2022 (F.20.0150.N). Volgens de belastingplichtige zou in dat “mijlpaalarrest” zijn geoordeeld dat het vertrouwensbeginsel steeds primeert op het legaliteitsbeginsel (zie *Fisc. Act. 2022*, 16/1). De rechtbank volgt de belastingplichtige daarin niet: uit het onderliggende arrest van het hof van beroep zou blijken dat de in die zaak toepasselijke wetsbepaling niet duidelijk was, en is dat de reden waarom het rechtszekerheidsbeginsel de bovenhand moet krijgen.

O.i. moet het standpunt van de belastingplichtige nochtans worden bijgetreden. Het Hof van Cassatie neemt in zijn arrest uitdrukkelijk volgende overweging van de bodemrechter over: “ongeacht of het standpunt van de federale belastingadministratie juist of onjuist was, het uitdrukkelijke standpunt [was] duidelijk en moet geacht worden bij de betrokkenen rechtmatige verwachtingen te hebben gecreëerd, zodat de betrokkenen er hun gedrag mochten op afstemmen”. Daarmee lijkt het Hof van Cassatie, minstens impliciet, te willen zeggen dat het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel ook in *contra legem*-situaties kan primeren op het legaliteitsbeginsel. Het blijft evenwel aan de feitenrechter om te oordelen of het gewekte vertrouwen bij de belastingplichtige redelijk was. Dat ligt in lijn met de rechtspraak van het Hof van Justitie (Elmeke, C181/04 tot C-183/04, randnr. 26 e.v.).

Los daarvan, moet volgens het hier besproken vonnis de belastingplichtige – om het vertrouwensbeginsel succesvol in te kunnen roepen – aantonen dat er een werkelijke toezegging bestaat en hij er rechtmatig op kan vertrouwen dat de administratie dezelfde feitelijke situatie volgens dezelfde principes zou blijven behandelen. Daarbij is vereist dat een effectieve feitelijke controle is gebeurd die heeft geleid tot de toezegging, en er zich bovendien geen gewijzigde omstandigheden hebben voorgedaan na die toezegging.

Attest Vlabel geldt als toezegging

De vraag die rijst, is of een voorafgaand attest waarbij de Vlaamse Belastingdienst bevestigt dat aan de toepassingsvoorwaarden voor het gunstregime inzake schenking van familiale ondernemingen is voldaan, geldt als toezegging waaruit de belastingplichtige een gerechtvaardigd vertrouwen kan afleiden.

De toetsing aan de criteria van het gunstregime voor familiale ondernemingen is in wezen een feitelijke beoordeling. Dat doet de rechtbank besluiten dat het door Vlabel afgeleverde attest in hoofde van de belastingplichtige, in dezelfde ongewijzigde omstandigheden, geldt als toezegging waarop de belastingplichtige rechtmatig mocht vertrouwen. Het gunstregime is bijgevolg van toepassing op het moment van de schenking.

De rechtbank voegt daaraan dat er geen schending van de wet is, omdat de beoordeling van het bestaan van een reële economische activiteit bij uitstek een beoordeling van feiten betreft.

Een belastingplichtige mag er aldus van uitgaan dat in ongewijzigde feitelijke omstandigheden, een attest dat in het verleden werd verkregen, de toepassing van het gunstregime mogelijk maakt (bij ongewijzigde omstandigheden).

De rechtbank voegt er ten overvloede aan toe dat de belastingplichtige ook niet met lege handen achterblijft als de toezegging van de fiscus geen feitenkwestie maar een rechtskwestie zou betreffen: indien de vraag of de familiale onderneming een reële economische activiteit uitoefent, een beoordeling *in rechte* zou betreffen en als zou blijken dat de toezegging in rechte onjuist was – en de gevestigde schenkbelasting dus toch correct was – zou de schending van het vertrouwensbeginsel een fout in de zin van artikel 1382 (oud) BW uitmaken. De door die fout veroorzaakte schade zou dan volgens de rechtbank overeenstemmen met het bedrag van de schenkbelasting. Daarmee lijkt ook de rechtbank het rechtszekerheidsbeginsel de bovenhand te geven, zelfs in een *contra legem*-situatie.

De schade is hier overigens zeer pertinent, in die zin dat de belastingplichtige de mogelijkheid wordt ontnomen om een niet-belaste schenkingsroute te volgen (voorheen de 'kaasroute', nu bv. de 'bierroute').

Een belastingplichtige doet er ingeval van schenking of vererving van een familiale onderneming dus goed aan een voorafgaand attest aan te vragen aan Vlabel. Als Vlabel, na onderzoek van de feiten, desgevallend bevestigt dat de onderneming wel degelijk een reële economische activiteit uitoefent en aan de voorwaarden van het gunstregime voldoet, mag de belastingplichtige ingeval van latere schenking of vererving, erop vertrouwen dat het gunstregime van toepassing is, mits ongewijzigde omstandigheden. Gelet op de recente Cassatierechtspraak lijkt dat tevens te gelden als het standpunt en/of de feitelijke beoordeling van de administratie destijds onjuist was.

**Arne Hanssens
en Sarah Vandorpe
Lamote Stragier Advocaten**