

Scheidingsaandeel overleden vennoot van maatschap: Beperkte forfaitaire vergoeding aan erfgenamen

VB nr. 24039, 29 juli 2024, gepubliceerd op 11 september 2024,
www.vlaanderen.be/vlaamse-belastingdienst.

Het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV) voorziet bij overlijden van een vennoot van een maatschap in de mogelijkheid om de erfgenamen van de overleden vennoot van rechtswege te laten uittreden tegen ontvangst van een scheidingsaandeel (art. 4.18 WVV). Als dat scheidingsaandeel forfaitair te laag wordt gewaardeerd, ontstaat een vermogensverschuiving in het voordeel van de andere vennoten.

In een recente voorafgaande beslissing oordeelde de Vlaamse Belastingdienst (VLABEL) dat die vermogensverschuiving een schenking onder opschortende voorwaarde van overlijden vormt in het voordeel van de mede-vennoten. Volgens VLABEL is die vermogensverschuiving onderworpen aan erfbelasting bij het overlijden van een vennoot (toepassing art. 2.7.1.0.3, 3^o VCF). Anderzijds bevestigt VLABEL dat het beding in de maatschapsovereenkomst geen beding ten behoeve van een derde is (toepassing art. 2.7.1.0.6 VCF).

1. Voorafgaande beslissing 24039

Feiten ten grondslag aan de aanvraag

De aanvraag hiertoe werd ingediend door twee wettelijk samenwonende partners (de heer X en

mevrouw Y) die vanuit een verzorgingsgedachte wensten te voorzien in de financiële bescherming van elkaar en van de zoon van mevrouw Y (de heer Z) in geval van vooroverlijden van één van hen. De heer Z is het kind van mevrouw Y uit een vorige relatie.

Deze verzorgingsgedachte in hoofde van X geldt evenwel slechts voor zover hij en Y een standvastige relatie behouden tot aan het overlijden van één van hen. De vooropgestelde bescherming moet dus kunnen worden teruggedraaid in geval van een relatiebreuk. Anderzijds wenst Y de garantie dat de opgezette bescherming ten aanzien van haar en haar zoon niet zonder hun medeweten kan worden herzien of teruggedraaid. Omwille van die redenen is een begunstiging bij testament niet aan de orde. Ook een huwelijk, waarna een herroepelijke schenking tussen echtgenoten mogelijk zou zijn, is volgens de aanvragers niet gewenst.

Om deze financiële bescherming te realiseren, richten X, Y en Z een maatschap op waarbij ieder van hen een inbreng doet op de volgende wijze:

- X: inbreng van een vordering in rekening-courant met een openstaand bedrag van € 1.220.750,00 op de BV A, in ruil voor 2.442 aandelen van de op te richten maatschap;
- Y: inbreng van een geldsom ten bedrage van € 1.500,00, in ruil voor 3 aandelen van de op te richten maatschap;
- Z: inbreng van een geldsom ten bedrage van € 500,00, in ruil voor 1 aandeel van de op te richten maatschap.

In totaal worden er 2.446 aandelen uitgegeven, met een waarde van € 500 per aandeel.

In de statuten van de maatschap wordt voorzien dat bij overlijden van één van de vennoten, de maatschap niet wordt ontbonden maar wordt voortgezet tussen de overblijvende vennoten via een verblijvingsbeding. Dit wordt bereikt door te voorzien in een uittreding van rechtswege van de overleden vennoot.

De waarde van het scheidingsaandeel dat in dat geval is verschuldigd aan de erfgenamen van de overleden vennoot wordt in de statuten vastgelegd op € 10 per aandeel. Voorgaande impliceert dat de waarde van het aandelenbezit van de overblijvende vennoten zal toenemen. Immers, zijn de overblijvende vennoten zodoende gerechtigd op de waarde van de aandelen van de eerst overleden vennoot, onder aftrek van € 10 per aandeel.

Beslissingen worden door de algemene vergadering genomen met een gewone meerderheid van stemmen. Voor belangrijke beslissingen (o.m. statutenwijzigingen en vervroegde ontbinding van de maatschap) is een meerderheid van drie vierden vereist. Dit betekent dat X éézijdig kan beslissen om de opgezette bescherming terug te draaien, al zullen de andere vennoten daar steeds van op de hoogte zijn.

Doelstelling van de aanvraag

X en Y wensen via hun aanvraag de bevestiging dat er enkel belastingheffing zal plaatsvinden op de waarde van het scheidingsaandeel zoals vastgelegd in de statuten van de maatschap, zijnde € 10 per aandeel. Meer bepaald, vragen zij om de bevestiging dat de waardevermeerdering van de overige aandelen niet kwalificeert als een fictielegaat dat onderworpen zou zijn aan successierechten op basis van artikel 2.7.1.0.3, 3°

VCF, hetgeen schenkingen van roerende goederen onder opschortende voorwaarde/ termijn van overlijden viseert.

Bijkomend vragen zij om te bevestigen dat de uitbetaling van het scheidingsaandeel geen beding ten behoeve van een derde vormt, dat aan erfbelasting onderworpen kan zijn op grond van artikel 2.7.1.0.6 VCF.

Beoordeling door VLABEL

VLABEL oordeelt bij voorafgaande beslissing dat de inbreng door X, in geval van overlijden van X, leidt tot een aangroei van de aandelen van de overige vennoten en om die reden moet worden gekwalificeerd als een schenking van roerende goederen onder opschortende voorwaarde van overlijden. De waardevermeerdering van de aandelen van de overblijvende vennoten moet volgens VLABEL dan ook worden onderworpen aan erfbelasting op basis van artikel 2.7.1.0.3, 3° VCF.

VLABEL bevestigt tot slot dat artikel 2.7.1.0.6 VCF niet van toepassing is. De personen in wiens voordeel een vermogensverschuiving kan plaatsvinden zijn allen partij bij de overeenkomst zodat er geen sprake is van een beding ten behoeve van een derde.

2. Fictielegaat ex artikel 2.7.1.0.3, 3° VCF

Historiek

De VCF voorziet in een aantal ficties die afwijken van het algemeen principe dat alleen overgangen bij overlijden door het successierecht worden getroffen. Artikel 2.7.1.0.3, 3° VCF is daar één van. Luidens dit artikel worden schenkingen van roerende goederen onder opschortende voorwaarde of termijn van overlijden van de schenker met het oog op de heffing van successierechten als legaten beschouwd. Men spreekt hierbij van een zogenaamd "fictielegaat".

De ratio legis van dit fictielegaat vindt zijn oorsprong in de invoering van de voordelige

tarieven van registratierechten op de schenkingen van roerende goederen (m.n. 3 % in rechte lijn en tussen partners en 7 % voor alle andere personen).

Deze voordeeltarieven werden voornamelijk ingevoerd om de oudere generatie ertoe aan te zetten een deel van hun vermogen vervroegd over te dragen aan de jongere generatie, die de geschonken goederen zinvol in het economische circuit kan brengen.¹ Echter, werd deze vervroegde vermogensoverdracht al te vaak omzeild door de schenking van de roerende goederen te doen onder de opschortende voorwaarde van het overlijden van de schenker.

Hierdoor kon de schenker tot aan zijn dood eigenaar blijven van de geschonken goederen en gingen de goederen bij zijn overlijden over naar de begiftigde tegen de voordelige tarieven van registratierechten zodat de progressieve erfbelasting werd ontweken. Op vlak van de vermogensrechtelijke gevolgen is er evenwel weinig of geen verschil tussen een schenking van roerende goederen onder opschortende voorwaarde van het overlijden van de schenker en een legaat van diezelfde goederen. Dit verklaart waarom dergelijke schenkingen op basis van artikel 2.7.1.0.3, 3° VCF fiscaalrechtelijk worden gelijkgesteld met legaten, onderhevig aan de heffing van successierechten.²

Teneinde een dubbele belasting te vermijden, bepaalt artikel 2.8.4.1.1, § 2, tweede lid VCF dat de schenkbelasting niet van toepassing is op schenkingen onder de levenden die onder toepassing vallen van artikel 2.7.1.0.3, 3° VCF. Ook in het Waalse en Brusselse Hoofdstedelijk Gewest zijn intussen gelijkaardige bepalingen voorzien zodat een dubbele belasting³ in principe niet meer

aan de orde is als de schenker overlijdt als inwoner van het Vlaamse Gewest.

In het verleden nam de federale fiscale administratie het standpunt in dat, gelet op voornoemde ratio legis van het fictielegaat, het toenmalige artikel 4, 3° W.Succ. (in het Vlaamse Gewest nu artikel 2.7.1.0.3, 3° VCF) enkel gold voor schenkingen die verplicht registreerbaar waren of voor schenkingen die vrijwillig ter registratie werden aangeboden.

Echter, werd er bij deze interpretatie een voorwaarde aan de wettekst toegevoegd die er niet expliciet in te lezen staat maar die, gelet op de ratio legis van het fictielegaat, niet meer dan logisch is. Het fictielegaat werd namelijk ingevoerd om te vermijden dat de vlakke tarieven van 3 % en 7 % bij schenkingen van roerende goederen zouden worden misbruikt. Vanuit die optiek is het evident dat het fictielegaat slechts kan worden toegepast voor zover die vlakke tarieven zelf werden toegepast (i.e. wanneer de schenking vrijwillig dan wel verplicht werd geregistreerd).⁴ VLABEL gaf reeds eerder te kennen (in standpunt nr. 15048) dat in het Vlaamse Gewest de tekstuele interpretatie van artikel 2.7.1.0.3, 3° VCF primeert zodat ook niet-geregistreerde schenkingen worden gevisieerd.

Hiermee wordt gealludeerd op bankgiften, handgiften en schenkingen voor buitenlandse notarissen die dateren van vóór 15 december 2022, die niet spontaan ter registratie werden aangeboden. Thans volgen het Brusselse en het Waalse Gewest diezelfde visie, waarvan men zich evenwel kan afvragen of die wel strookt met de ratio legis van artikel 2.7.1.0.3, 3° VCF.⁵

¹ Circulaire nr. 3/2005 (AFZ 6/2005 – Dos. E.E./L.144) dd. 5 april 2005

² Circulaire nr. 3/2005 (AFZ 6/2005 – Dos. E.E./L.144) dd. 5 april 2005.

³ DEBLAUWE, R., Inleiding tot de Vlaamse erfbelasting, Herentals, KnopsPublishing, 2015, 65-66.

⁴ SPRUYT, E., “Brussel en Wallonië ‘imiteren’ VLABEL inzake schenking van roerende goederen onder opschortende voorwaarde van vooroverlijden van de schenker”, Successierechten 2023, 10-14.

⁵ SPRUYT, E., “Brussel en Wallonië ‘imiteren’ VLABEL inzake schenking van roerende goederen onder opschortende voorwaarde van vooroverlijden van de schenker”, Successierechten 2023, 10-14.

Is artikel 2.7.1.0.3, 3° VCF wel van toepassing?

In essentie vereist de toepassing van artikel 2.7.1.0.3, 3° VCF dat volgende elementen aanwezig zijn:

- Er is sprake van een schenking.
- Deze schenking heeft roerende goederen tot voorwerp. Bij een schenking van onroerend goed is dit fictielegaat niet van toepassing. Aangezien de schenking van onroerende goederen ook onderworpen is aan progressieve tarieven, is het fiscale verschil tussen vastgoed schenken en laten vererven minder groot.
- De schenking is gebeurd onder de opschortende voorwaarde/termijn van het overlijden van de schenker.

De vraag stelt zich of artikel 2.7.1.0.3, 3° VCF in het geval dat ten grondslag ligt aan de voorafgaande beslissing nr. 24039 überhaupt wel van toepassing is. Opdat het artikel van toepassing zou zijn, moet er in de eerste plaats sprake zijn van een schenking. Opdat er sprake zou zijn van een schenking, moeten drie constitutieve bestanddelen aanwezig zijn:

- Om te kunnen spreken van een schenking, is vereist dat er een verarming is in hoofde van de schenker die gepaard gaat met een verrijking in hoofde van de begiftigde. Aan deze voorwaarden lijkt voldaan te zijn wanneer X komt te overlijden aangezien slechts de beperkte waarde van het scheidingsaandeel in zijn nalatenschap terecht zal komen terwijl het aandelenbezit van Y en Z in waarde zal toenemen. Op die wijze verarmt X zich ten voordele van Y en Z. Over de vervulling van deze voorwaarde kan onzes inziens weinig

discussie bestaan zodat wij hier niet in detail op ingaan.

- Daarnaast impliceert een schenking steeds een intentie om te begiftigen in hoofde van de schenker (animus donandi). Er is slechts sprake van een schenking als er een vermogensrechtelijk voordeel om niet wordt toegekend met de intentie om te begiftigen. Deze animus donandi is dan ook een laatste essentiële kenmerk van een schenking.⁶ Bovendien wordt dergelijke animus donandi niet vermoed, maar moet deze worden bewezen door degene die stelt dat er sprake is van een schenking.⁷

In de voorafgaande beslissing nr. 24039 meent VLABEL een animus donandi te kunnen afleiden uit de aanvraag zelf, waarin verzoekers spreken van een “verzorgingsgedachte” in hoofde van X ten aanzien van Y en Z voor zover de relatie tussen X en Y voortduurt tot aan het overlijden van één van hen. Deze verzorgingsgedachte kan evenwel evenzeer gekwalificeerd worden als een natuurlijke verbintenis in hoofde van X.⁸

Een natuurlijke verbintenis ontstaat uit morele plichten die algemeen aanvaard zijn in onze maatschappij en voldoende gebiedend zijn.⁹ De verzorgingsgedachte tussen twee ongehuwd samenwonende partners en ten aanzien van een stiefzoon zou als dergelijke natuurlijke verbintenis gekwalificeerd kunnen worden. Wie een natuurlijke verbintenis nakomt omdat hij meent dat hij dat in goed geweten hoort te doen, handelt niet vanuit een begiftigingsoogmerk maar voldoet een gewetensplicht.¹⁰

Bij de vrijwillige uitvoering van een natuurlijke verbintenis kan er dus geen sprake zijn van een

⁶ DEKKERS, R., CASMAN, H., VERBEKE, A.-L. en ALOFS, E., Erfrecht & giften na de codificatie van 2022, Antwerpen, Intersentia, 2023, 199

⁷ Gent 17 september 2020, TEP 2021, 1170.

⁸ MOEREMANS, S., “De natuurlijke verbintenis, een morele held met een juridische cape”, RAGB 2021, 72 e.v.; Antwerpen 16 februari 2021, TEP 2021, 435.

⁹ DEKKERS, R., CASMAN, H., VERBEKE, A.-L. en ALOFS, E., Erfrecht & giften na de codificatie van 2022, Antwerpen, Intersentia, 2023, 202.

¹⁰ DEKKERS, R., CASMAN, H., VERBEKE, A.-L. en ALOFS, E., Erfrecht & giften na de codificatie van 2022, Antwerpen, Intersentia, 2023, 202.

schenking en komt artikel 2.7.1.0.3, 3° VCF niet in het vizier.

Tot slot zijn er o.i. nog andere situaties denkbaar, waarbij een lagere waardering van een scheidingsaandeel gebeurt zonder animus donandi. Immers, kunnen dergelijke clausules worden voorzien om vennoten die handelingen stellen die niet stroken met de doelstellingen van de maatschap en haar vennoten, uit de vennootschap te weren en om hun rechten zoveel als mogelijk te beperken. Het is duidelijk dat in dergelijk geval geen animus donandi voor ogen wordt gehouden, maar eerder het vermijden van de (verdere) inmenging in de vennootschap door vennoten die handelingen stellen die niet stroken met de doelstellingen van de maatschap en haar vennoten, om zo de goede werking van de vennootschap te verzekeren.

Civilrechtelijk addertje onder het gras?

De vraag of het beding in de maatschapsovereenkomst al dan niet kwalificeert als schenking, heeft in de voorgelegde casus nog een belangrijk civielrechtelijk gevolg. Een essentieel element van de schenking is de onherroepelijkheid ervan (behoudens in geval van een schenking tussen echtgenoten buiten de huwelijksvereenkomst). De schenker mag zich geen recht voorbehouden om de schenking éézijdig te herroepen.

Het gaat hierbij om een absoluut verbod zodat de schenker geen clausules, lasten, voorwaarden of modaliteiten aan de schenking mag toevoegen die er rechtstreeks of onrechtstreeks toe leiden dat hij de schenking zou kunnen herroepen.¹¹ Doet de schenker dat toch, dan is de schenking vernietigbaar. Er wordt aangenomen dat de vernietigbaarheid absoluut is tijdens het leven, en relatief na het overlijden van de schenker.¹²

¹¹ DEKKERS, R., CASMAN, H., VERBEKE, A.-L. en ALOFS, E., Erfrecht & giften na de codificatie van 2022, Antwerpen, Intersentia, 2023, 274-275.

Zonder hier al te diep op in te gaan, biedt de maatschapsovereenkomst de mogelijkheid aan de heer X om de statuten te wijzigen en zelfs de maatschap te ontbinden. Op die manier kan de vermogensverschuiving te allen tijde worden teruggedraaid (hetgeen ook expliciet de bedoeling is van alle betrokkenen). Dat zou de schenking vernietigbaar maken, zodat de erfgenamen van de heer X de mogelijkheid zouden hebben om de vermogensverschuiving naar de partner en haar zoon uit te hollen.

3. Toepassing van artikel 2.7.1.0.6 VCF

De artikelen 2.7.1.0.6 en 2.7.3.2.8 VCF, die derdenbedingen viseren, breiden het toepassingsgebied van de erfbelasting uit naar verkrijgingen op grond van een overeenkomst. De toepassing van het artikel vereist o.m. dat een erflater een overeenkomst heeft afgesloten in het voordeel van een welbepaalde derde, die geen partij is bij de overeenkomst. VLABEL oordeelt in deze voorafgaande beslissing, o.i. terecht, dat de vermogensverschuiving die kan voortkomen uit de uittreding van rechtswege niet kwalificeert als een derdenbeding, omdat alle vennoten partij zijn bij de maatschapsovereenkomst.

Hieruit menen wij te mogen afleiden dat ook andere clausules, die aan vennoten meer rechten toekennen (bv. een groter aandeel in de winst), niet onderworpen kunnen zijn aan erfbelasting op grond van artikel 2.7.1.0.6 VCF.

4. Conclusie

In een concreet geval dat aan VLABEL werd voorgelegd, voorzien de statuten van de maatschap dat de overleden vennoot van rechtswege uittreedt. Het scheidingsaandeel wordt forfaitair bepaald, maar het is duidelijk dat deze waardering gevoelig lager ligt dan de werkelijke waarde. Het overlijden van een

¹² BARBAIX, R., Handboek familiaal vermogensrecht, Antwerpen, Intersentia, 2018, 976; BARBAIX, R., Het contractuele statuut van de schenking, Antwerpen, Intersentia, 2008, 538 e.v.

vennoot zorgt met andere woorden voor een vermogensverschuiving in het voordeel van de medevennoten.

VLABEL is van oordeel dat deze vermogensverschuiving een schenking onder opschortende voorwaarde van overlijden is. Volgens VLABEL is de vermogensverschuiving onderworpen aan erfbelasting op grond van artikel 2.7.1.0.3, 3° VCF. Echter zal deze vermogensverschuiving niet altijd een schenking zijn, bij gebrek aan het vereiste begiftigingsoogmerk.

De kwalificatie als schenking zou in het voorgelegde geval overigens ongewenste civielrechtelijke gevolgen met zich meebrengen omdat ze in essentie vernietigbaar zou zijn wegens schending van het onherroepelijk karakter van de schenking. VLABEL bevestigt tot slot dat artikel 2.7.1.0.6 VCF niet van toepassing is, omdat de vermogensverschuiving naar de overblijvende vennoten geen derdenbeding vormt. Alle vennoten zijn immers partij bij de maatschapsovereenkomst. Eenzelfde redenering kan o.i. worden doorgetrokken naar bedingen in de maatschapsovereenkomst, die aan bepaalde vennoten meer rechten toekennen.

Tim ROOVERS,, Mattias VAN DE WYGAERT en
Elisa BROOTHAERS
Vennoot advocaat, senior advocaat en advocaat
Sansen International Tax Lawyers