

Het successiedecreet 2012 - ommezwaai fiscaal beleid inzake overdracht van familiebedrijf in Vlaanderen

Traditiegetrouw is ook 2012 van start gegaan met een aantal nieuwe fiscale maatregelen. Zo is in het Vlaams Gewest sinds 1 januari 2012 een gloednieuwe regeling op de overdracht van familiebedrijven bij leven of bij overlijden van toepassing (het zogenaamde “successiedecreet”). Hoewel de term “familiebedrijven” zowel de familiale ondernemingen zonder rechtspersoonlijkheid (de eenmanszaken) als de familiale vennootschappen dekt, beperken wij ons in deze memo tot de toepassing van het successiedecreet op de schenking en vererving van (de aandelen van) familiale vennootschappen.

Voortaan zullen de familiale aandelen niet langer kunnen worden vererfd aan 0% (bij overlijdens na 1 januari 2012), maar zal hiervoor 3% (in rechte lijn en tussen echtgenoten/samenwonenden), dan wel 7% (voor anderen) successierechten moeten worden betaald.

Dit kan u niettemin vermijden door tijdig over te gaan tot het schenken van de familiale aandelen. Het successiedecreet voorziet hiervoor immers in een 0% tarief.

De Vlaamse decreetgever heeft het inderdaad wenselijk geacht om het huidig fiscale beleid bij te sturen en aan te passen door het (bestaande) systeem van vrijstelling van successierechten en vermindering van schenkingsrechten om te buigen tot een (nieuw) systeem van vrijstelling van schenkingsrechten en vermindering van successierechten. De onderliggende filosofie blijft echter dezelfde: het bevorderen van de continuïteit van de Vlaamse (familiale) ondernemingen om zo een duurzame tewerkstelling aan te moedigen. Alleen zou dit, volgens de decreetgever, beter kunnen worden gerealiseerd door de bedrijfsleiders te stimuleren om tijdig aan hun opvolging te denken en deze te organiseren.

Hierdoor zou de opvolger immers in staat worden gesteld om beroep te blijven doen op de ervaring en know how van de overdrager. Daarom heeft men ervoor geopteerd de overdracht van het familiebedrijf door middel van schenking (integraal) fiscaal vrij te stellen. Het (heringevoerde, weliswaar) verlaagde tarief van successierechten fungeert hierbij als opvangnet ingeval de bedrijfsleider overlijdt, zonder voorafgaandelijk tot schenking te zijn overgegaan. .

Het is echter niet bij een algemene aanmoediging tot schenking gebleven. Het successiedecreet stelt immers ook voorop op welke wijze die overdracht moet worden gerealiseerd, namelijk bij geregistreeerde authentieke akte. Het 0% tarief is immers uitdrukkelijk voorbehouden voor authentieke schenkingsakten. Bovendien wordt ook artikel 7 Wetboek Successierechten aangepast waardoor op niet-geregistreeerde schenkingen van familiale vennootschappen alsnog (verlaagde) successierechten moeten worden betaald indien de schenker overlijdt binnen een verdachte periode van zeven jaar (en dus niet langer drie jaar) na de schenking.

Uiteraard zijn de nieuwe fiscale “gunstregelingen” (vrijstelling of vermindering) aan een aantal voorwaarden onderworpen, die voor beide regelingen volledig gelijklopend zijn. De decreetgever heeft dus duidelijk oog gehad voor de algemene transparantie en duidelijkheid. Deze voorwaarden en de heikele punten die zij met zich meebrengen, worden hieronder nader toegelicht.

Belangrijk is dat de gunstregelingen strikt beperkt worden tot de aandelen (mét stemrecht) van de familiale vennootschappen (of de certificaten daarvan), en niet (langer) open staan voor de vorderingen op deze vennootschappen.

Hieronder gaan wij verder in op:

- DE VOORWAARDEN
- DE TOEPASSING OP HOLDINGS
- DE VERDACHTE PERIODE

DE VOORWAARDEN

De (meest belangrijke) voorwaarden voor de toepassing van het 0% tarief op schenkingen zijn (i) de participatievoorwaarde, (ii) de kwalificatie als “familiale vennootschap”, en (iii) de continuïteitsvoorwaarde.

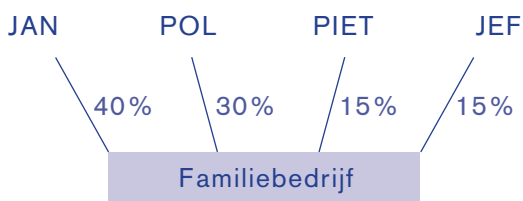
De **participatievoorwaarde** vereist dat de aandelen van de vennootschap op het ogenblik van de schenking voor minstens 50% in volle eigendom toebehoren aan de schenker en/of zijn familie. Er wordt voor het bereiken van deze grens (opnieuw) rekening gehouden met een ruime familiekring, meer bepaald de echtgenoot of (wettelijk of feitelijk) samenwonende, verwanten in rechte lijn en hun echtgenoten of samenwonenden, zijverwanten tot en met de tweede graad en hun echtgenoten of samenwonenden, kinderen van vooroverleden broers of zusters.

Bovendien maakt het nieuwe successiedecreet het ook mogelijk dat vennootschappen in handen van verschillende families, in aanmerking komen voor de vrijstelling. Voor zover de schenker samen met één of twee andere (niet-familiaal verwante) aandeelhouder(s) eigenaar is van de vennootschap en zij gezamenlijk, respectievelijk, 70% of 90% van de aandelen in volle eigendom hebben, volstaat het dat de schenker (en zijn familie) minstens 30% (en niet langer 50%) van de aandelen in volle eigendom heeft opdat de schenking van de vrijstelling zou kunnen genieten.

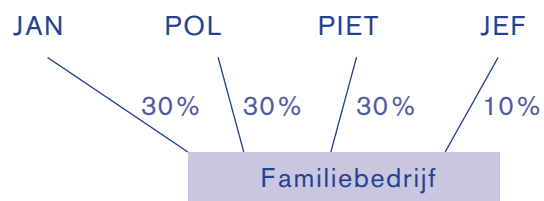
Wij verduidelijken dit met een concreet voorbeeld.

Jan, Piet en Pol zijn drie vrienden die twintig jaar geleden gezamenlijk een vennootschap hebben opgericht die uitgegroeid is tot een succesvol bedrijf. Jan denkt aan de toekomst en wil zijn participatie in de vennootschap aan zijn zoon overdragen door middel van een schenking onder voorbehoud van vruchtgebruik.

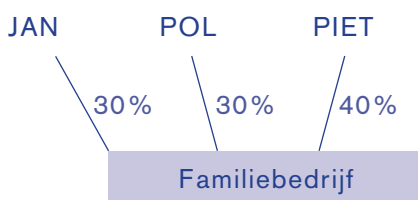
In hiernavolgende situaties zal de schenking van Jan aan 0% kunnen plaatsvinden:



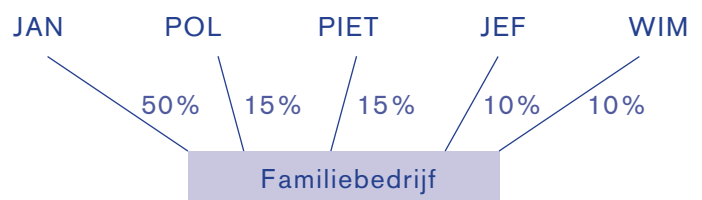
Jan + Pol hebben samen minstens 70%



Jan + Pol + Piet hebben samen minstens 90%

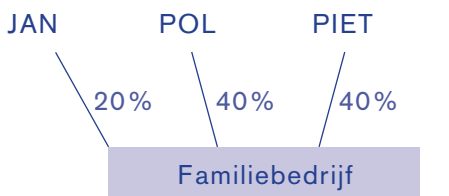


Jan bezit met Pol en Piet samen 100%

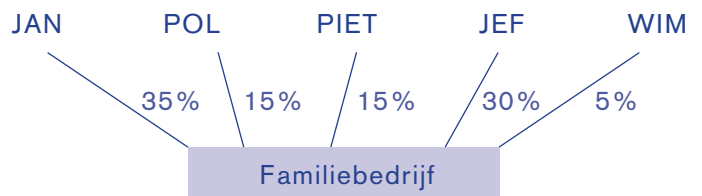


Jan bezit zelf 50%; er dient geen rekening te worden gehouden met andere aandeelhouders

Dit zal echter niet het geval zijn in volgende situaties:



Jan bezit niet minstens 30%

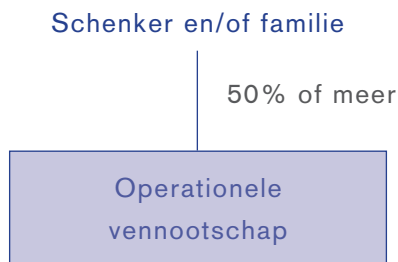


Jan bezit 35% maar bezit niet samen met een andere aandeelhouder minstens 70% noch met twee andere aandeelhouders minstens 90%

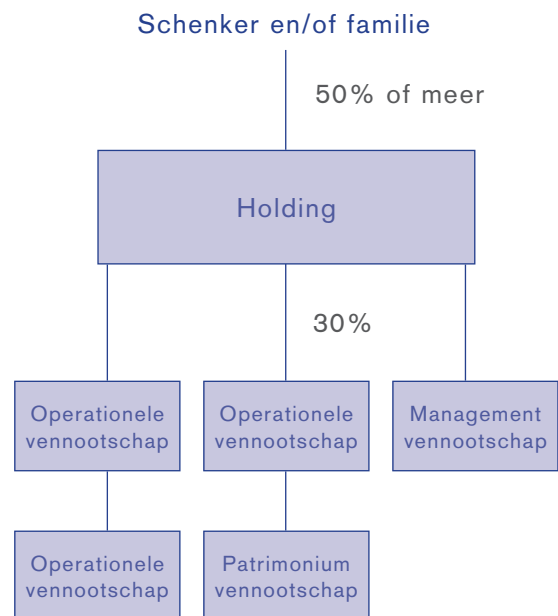
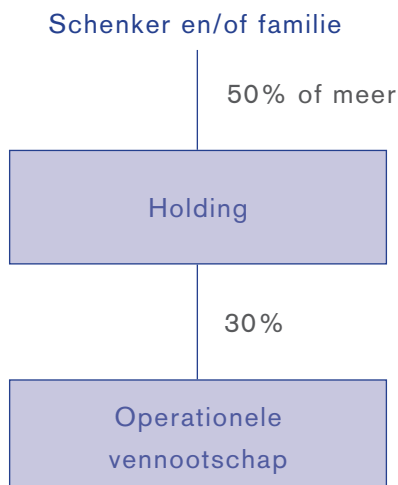
De naleving van de participatievoorwaarde wordt bekeken op het ogenblik van de schenking. Het is niet (langer) vereist dat de aandelen gedurende een bepaalde periode ononderbroken in het bezit van de schenker zijn geweest.

Het volstaat echter niet om minstens 50% van de aandelen van een vennootschap te bezitten. Enkel de aandelen van een **familiale vennootschap** waarvan de zetel van werkelijke leiding in de EER is gevestigd en die ofwel zélf daadwerkelijk een economische activiteit (van nijverheid, ambacht, handel of landbouw of een vrij beroep) uitoefent (hierna genoemd een “operationele vennootschap”), ofwel rechtstreeks minstens 30% van de aandelen aanhoudt van dergelijke operationele vennootschap(pen) (hierna genoemd een “holding”), komen in aanmerking.

Volgende situaties zijn dus geviseerd:



De integrale waarde van de aandelen van die operationele vennootschap zal van schenkingsrechten worden vrijgesteld.



De vrijstelling van schenkingsrechten zal slechts gelden ten belope van de waarde van (al) de operationele dochtervennootschap(pen)

Familiebedrijven die “geen reële economische activiteit” hebben, worden uitdrukkelijk uitgesloten van het 0% tarief. Over de concrete invulling die hieraan moet worden gegeven heerst onzekerheid. Niettemin kan geen twijfel bestaan over het feit dat de decreetgever uitdrukkelijk doelt op de patrimoniumvennootschappen (in de eerste plaats de passieve vastgoedvennootschappen) en dat het ook de bedoeling zou zijn om de “zuivere” managementvennootschappen uit te sluiten (wat nochtans niet blijkt uit de decreettekst).

Hopelijk verschaft de (aangekondigde) omzendbrief van de Vlaamse Belastingdienst over het successiedecreet hieromtrent nadere verduidelijking.

Tenslotte is ook een **continuïteitsvoorwaarde** verbonden aan de vrijstelling. De activiteit van het familiebedrijf dient immers minstens drie jaar na de schenking zonder onderbreking te worden voortgezet. Dit weerhoudt de begiftigde er niet van de hem geschonken aandelen na de schenking te verkopen, op voorwaarde echter dat de koper aan die voorwaarde blijft voldoen. Tijdens diezelfde periode van drie jaar moet een (geconsolideerde) jaarrekening worden opgemaakt en gepubliceerd en zal de begiftigde (of de koper) zich bovendien ook moeten onthouden over te gaan tot een kapitaalvermindering door uitkering of terugbetaling (zo niet zal het normale tarief van de schenkingsrechten proportioneel verschuldigd worden) of tot een zetelverplaatsing buiten de EER.

Naast deze voorwaarden dienen ook enkele formele voorwaarden te worden nageleefd om van de vrijstelling te kunnen genieten, zoals het (voorafgaandelijk) aanvragen en verkrijgen van een attest van de Vlaamse Belastingdienst waaruit blijkt dat aan de voorwaarden is voldaan. Niet-ervulling ervan leidt van rechtswege tot de verschuldigdheid van het normale tarief van de schenkingsrechten, meer bepaald 3% (in rechte lijn of tussen echtgenoten/samenwonenden) of 7% (voor anderen).

Dezelfde voorwaarden gelden eveneens om van het verlaagd tarief (3% of 7%) inzake successierechten te kunnen genieten. Zo niet zal het normale successierecht (bepaald overeenkomstig de progressieve tarieven) verschuldigd zijn.

TOEPASSING OP HOLDINGS

Naast de hoger aangestipte onzekerheden, vormt de regeling voor de holdingvennootschappen het voornaamste heikele punt van het successiedecreet. Net zoals de vroegere vrijstelling van successierechten, wordt ook het toepassingsgebied van de vrijstelling voor schenkingsrechten en vermindering van successierechten uitgebreid tot holdingvennootschappen. Voor beide gunstmaatregelen wordt dit echter gekoppeld aan een (bijkomende) bijzondere, rechtstreekse participatievoorwaarde van 30% in een operationele dochtervennootschap (die overigens gedurende 3 jaar dient te worden aangehouden).

De regeling van de holdings leidt echter tot absurde situaties, waarin, ons inziens, zowel gevallen die de decreetgever absoluut niet bedoelde toch in aanmerking lijken te komen voor de gunstmaatregelen, terwijl

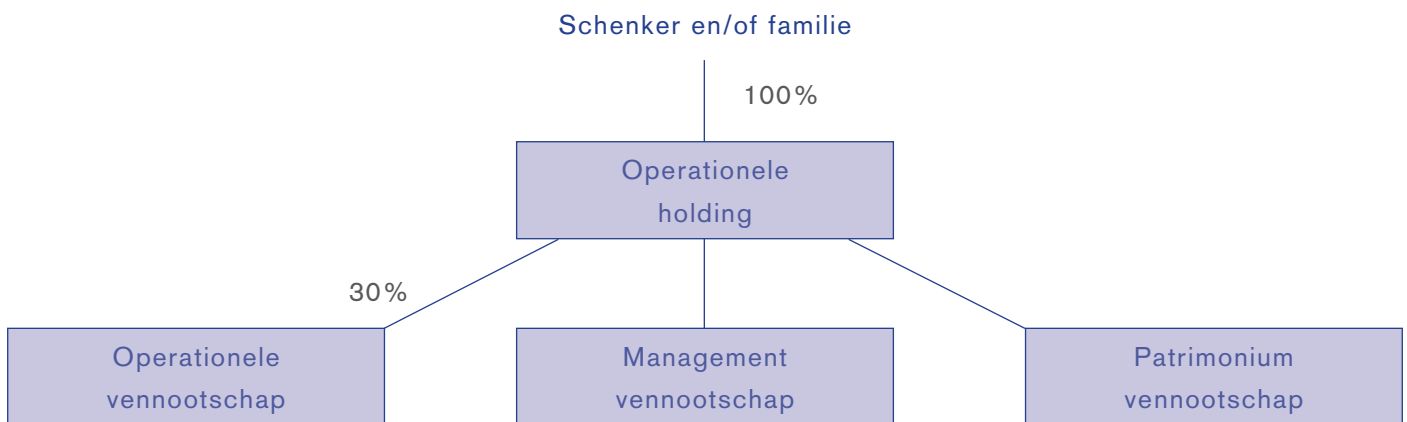
situaties die de decreetgever (gelet op het duidelijk gevoerde beleid) toch voor ogen zou moeten hebben gehad, hiervan uitgesloten blijven.

Een onderscheid dringt zich hiervoor op tussen een “operationele” en een “passieve” holding.

De holding kan immers, gelet op de economische activiteit die zij naast het aanhouden van participatie(s) in operationele dochtervennootschap(pen) verricht, zelf een operationele vennootschap zijn. Wat de zogenaamde “gemengde” holding betreft, die ten behoeve van haar dochters ondersteunende diensten levert, zoals een centrale administratie, ondersteuning bij het voeren van de boekhouding,... werd in de praktijk reeds aanvaard dat zij een economische activiteit uitoefent.

In dat geval is de holding zelf een familiale vennootschap, zodat haar aandelen (voor zover tevens aan de overige voorwaarden werd voldaan) met een vrijstelling van schenkingsrechten kunnen worden geschonken. De vrijstelling van schenkingsrechten slaat dan op de integrale waarde van de operationele holding. Het successiedecreet vereist immers niet dat de economische activiteit van de holding in een bepaalde (minimale) verhouding staat tot de waarde van de door haar aangehouden participaties.

Ook in hiernavolgende situatie zal dus een integrale vrijstelling genoten kunnen worden:

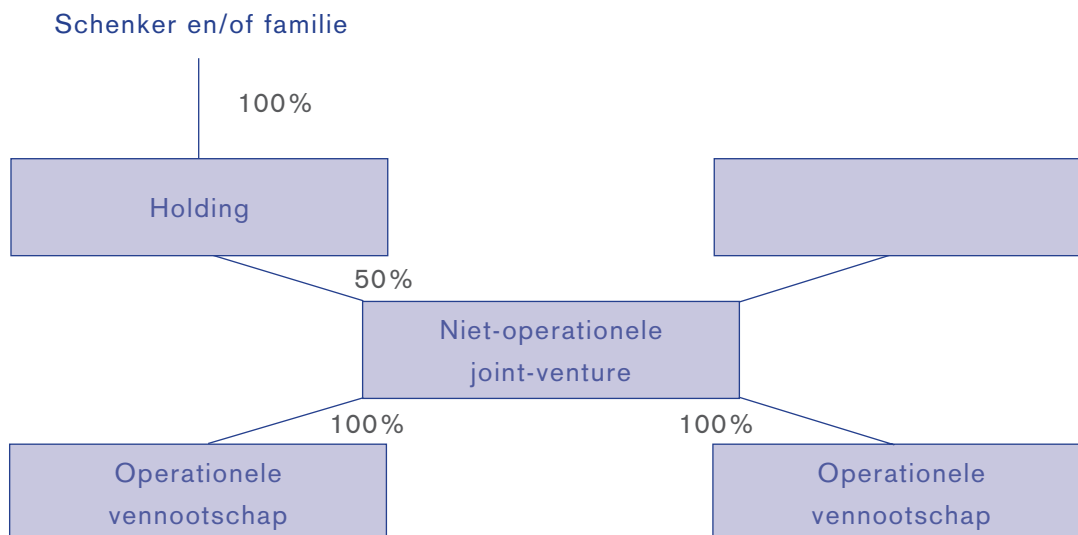


De waarde van de management- en patrimoniumvennootschap worden hierdoor eveneens in aanmerking genomen en integraal vrijgesteld van schenkingsrechten, terwijl de decreetgever dit wellicht net heeft willen vermijden.

Anderzijds brengt de bijzondere participatievoorwaarde voor holdings ook onbillijke gevolgen met zich mee.

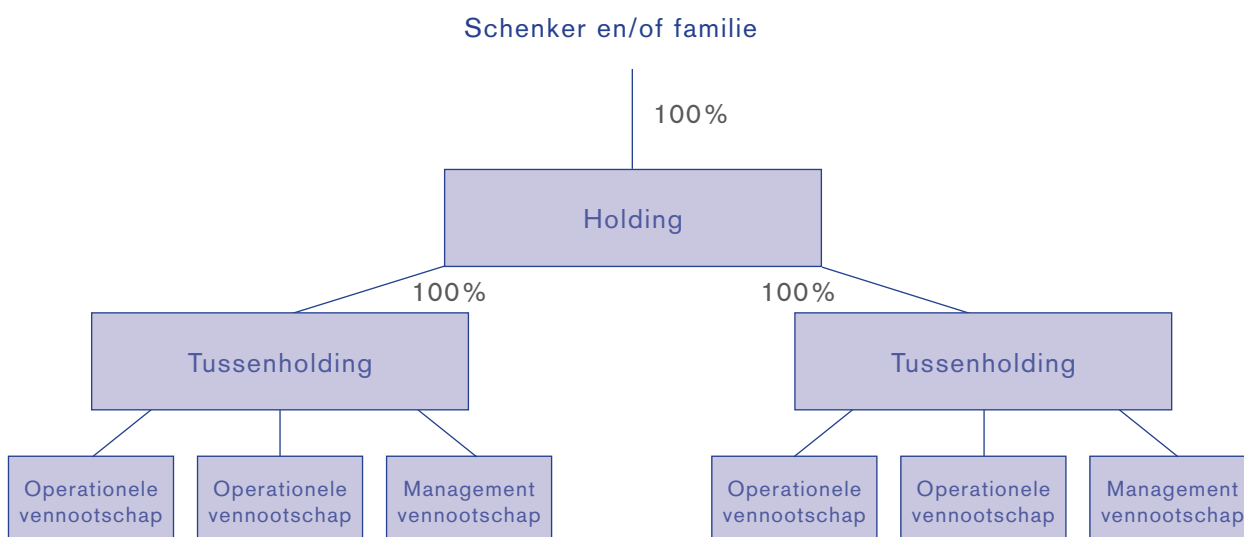
Indien de holding zich namelijk zelf niet op een eigen (economische) activiteit toelegt, maar louter (passief) aandelen aanhoudt van dochter(s), zal zij slechts als familiale vennootschap kunnen kwalificeren indien haar directe dochtervennootschap(pen) (waarvan zij minstens 30% moet aanhouden) een operationele vennootschap is/zijn.

De aanwezigheid van niet-operationele tussenholdings sluit de toepassing van de vrijstelling dus uit, zodat voor volgende groepsstructuren niet van de vrijstelling zal kunnen worden genoten (niettegenstaande de schenker en/of zijn familie onrechtstreeks minstens 50% aanhouden in de operationele vennootschappen):



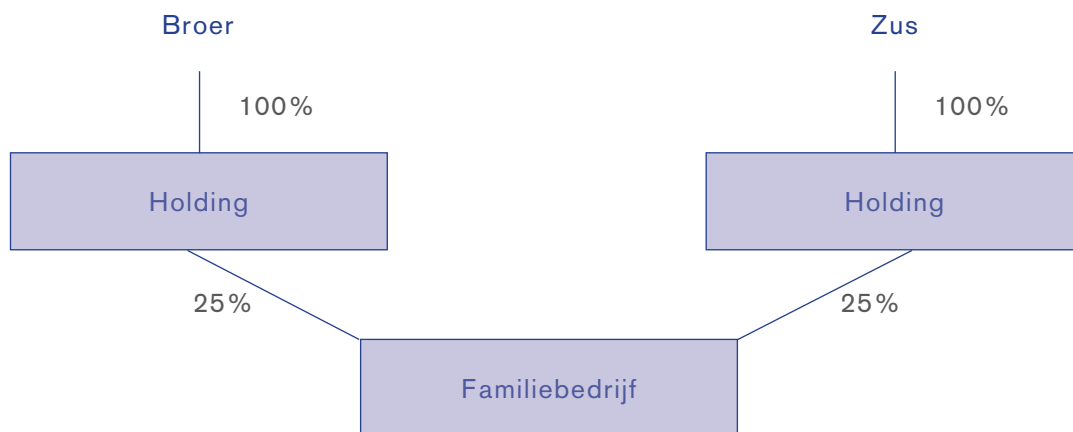
In de praktijk kan het aangaan van een joint-venture tussen twee (onafhankelijke) vennootschappen nochtans de oprichting van een tussenholding vereisen. Deze tussenholding zal vaak niet-operationeel zijn, zodat niet van de vrijstelling van schenkingsrechten kan worden genoten.

Ook het herstructureren van een vennootschapsgroep door gebruik te maken van tussenholding-niveaus omwille van financiële, operationele redenen of zelfs redenen van aansprakelijkheid, zal tot gevolg hebben dat de schenking van de aandelen van de hoofdholding (die aanvankelijk de participatie in de operationele vennootschappen rechtstreeks aanhield) niet langer van de vrijstelling kan genieten:



Eveneens moet worden vastgesteld dat ook wanneer een holdingvennootschap als controlevehikel wordt gebruikt door (actieve) aandeelhouders van een familiebedrijf die tijdens hun leven hun opvolging en de overgang naar de volgende generatie wensen te regelen, zonder evenwel onmiddellijk de zeggenschap en controle te verliezen, het nieuwe successiedecreet duidelijk tekort schiet.

Nochtans was het net de uitdrukkelijke bedoeling om bedrijfsleiders er toe aan te zetten om tijdens hun leven de bedrijfsopvolging te organiseren en te plannen. Volgend voorbeeld toont aan dat omwille van die planning, hen het voordeel van de gunstmaatregel wordt onttrokken:

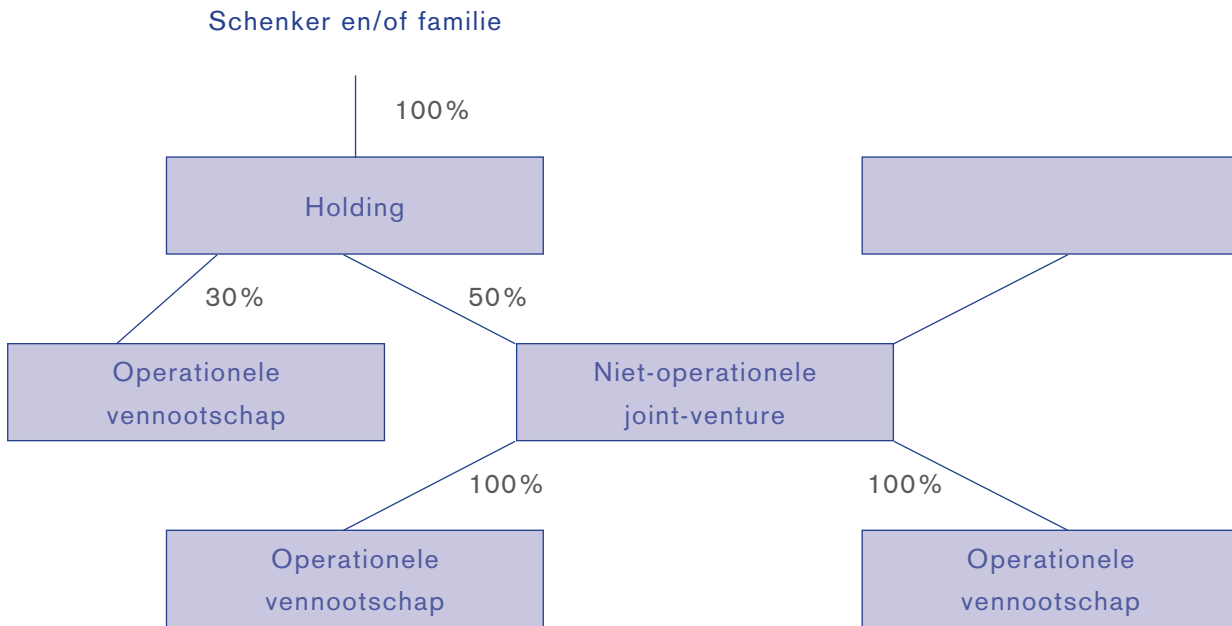


Noch de broer, noch de zus zal voor de onrechtstreekse overdracht van het familiebedrijf (door schenking van hun aandelen in de holding) kunnen genieten van het 0% tarief.

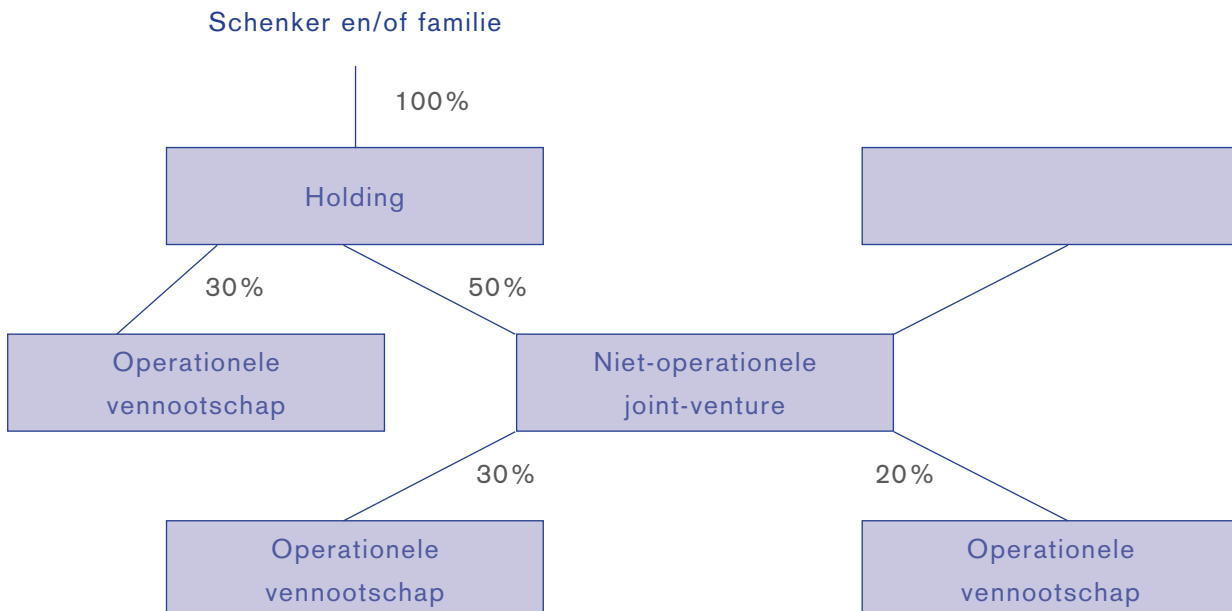
Hadden zij echter hun aandelen rechtstreeks aangehouden (en dus niet in een holding ingebracht), dan zou de bijzondere participatievoorwaarde niet van toepassing zijn en het rechtstreekse aandelenbezit van beiden worden samengeteld. Hierdoor zou de 50%-grens zijn bereikt en kon de schenking door beiden aan 0% schenkingsrechten plaatsvinden.

Tenslotte blijkt uit de tekst van het successiedecreet dat de bijzondere participatievoorwaarde van 30% slechts moet worden voldaan in hoofde van “minstens” één directe dochtervennootschap, en niet op geconsolideerd basis worden bekeken.

De schenking van de aandelen van volgende holding komt bijgevolg wel integraal (en voor de volledige waarde) in aanmerking voor de vrijstelling van schenkingsrechten.



Net zoals dit het geval is voor de volgende holding, ongeacht haar onrechtstreekse aandelenbezit in de operationele kleindochtervennootschappen:



DE VERDACHTE PERIODE

Last but not least, zoals reeds aangestipt, heeft het successiedecreet naast de invoering van een vrijstelling van schenkingsrechten, ook de **“verdachte periode van drie jaar”** van artikel 7 van het VI. W. Succ. aangepast. Dit artikel schrijft voor dat schenkingen die de overledene tijdens de laatste drie jaar vóór zijn overlijden gedaan heeft, zonder hiervoor schenkingsrechten te hebben betaald, bij de nalatenschap gerekend worden (waardoor successierechten verschuldigd zullen zijn).

Voortaan wordt voor schenkingen van aandelen van een familiebedrijf die hebben plaatsgevonden **vanaf 1 januari 2012**, doch die niet ter registratie werden aangeboden, **de verdachte periode van drie jaar verlengd tot zeven jaar**.

Indien men **op het ogenblik van de schenking** van het familiebedrijf dus aan alle voorwaarden voldoet om van het 0% tarief te genieten, maar deze schenking (wat ook de reden mag zijn) **niet ter registratie werd aangeboden**, zal de verdachte periode dus niet langer drie jaar zijn, maar zeven jaar bedragen.

Bovendien zou de verlenging eveneens gelden voor schenkingen van familiale vennootschappen die uitdrukkelijk van de vrijstelling van schenkingsrechten zijn uitgesloten (meer bepaald de vennootschappen die geen reële economische activiteit hebben, zoals de patrimoniumvennootschappen).

In ieder geval lijkt het ons, gelet op de huidige bewoordingen van het successiedecreet, niet (langer) een probleem te zijn om de toepassing van artikel 7 van het VI. W. Succ. te combineren met de verlaagde tarieven van successierechten, zodat wanneer de geschonken aandelen binnen de verdachte periode aan de nalatenschap van de schenker zouden worden toegevoegd, de successierechten (voor zover de voorwaarden daartoe zijn vervuld) 3% of 7% kunnen bedragen. Dit zal evenwel niet het geval zijn wanneer het familiebedrijf een uitdrukkelijk uitgesloten familiale vennootschap betreft, waardoor de normale progressieve tarieven (hoogste tarief van 27%) verschuldigd zullen zijn.

De verdachte periode voor schenkingen die dateren van vóór 1 januari 2012, en voor schenkingen van roerende goederen die niet in aanmerking komen voor de vrijstelling van schenkingsrechten (beleggingsportefeuille, geld, ...) blijft drie jaar.

Schematisch kunnen wij dit als volgt samenvatten

	Schenking voor buitenlandse notaris vóór 1.1.2012 – niet geregistreerd	Schenking voor buitenlandse notaris vanaf 1.1.2012 – niet geregistreerd	Schenking voor Belgische notaris – In België geregistreerde buitenlandse schenkingsakte
Aandelen familiale vennootschap die voldoen aan voorwaarden voor vrijstelling schenkingsrechten.	3 jaar	7 jaar	Geen verdachte periode.
Aandelen vennootschappen die geen reële economische activiteit hebben, zoals patrimoniumvennootschap	3 jaar	7 jaar	Geen verdachte periode.
Beleggingsportefeuille, geld, ...	3 jaar	3 jaar	Geen verdachte periode.

Sofie Van Waeyenberghe
Philippe Hinnekens

Januari 2012