

FEDERALE OVERHEIDSDIENST MOBILITEIT EN VERVOER

[2004/43008]

Indexcijfers van de kostprijs
van het beroepspersonenvervoer over de weg (ongeregeld vervoer)

De Federale Overheidsdienst Mobiliteit en Vervoer deelt hierna de indexcijfers van de kostprijs van het beroepspersonenvervoer over de weg mede (ongeregeld vervoer) voor de maand augustus 2004 (basis 31 december 1999 = 100) :

SERVICE PUBLIC FEDERAL MOBILITE ET TRANSPORTS

[2004/43008]

Indices du prix de revient du transport professionnel
de personnes par route (services occasionnels)

Le Service public fédéral Mobilité et Transports communique ci-après les indices du prix de revient du transport professionnel de personnes par route (services occasionnels) pour le mois d'août 2004 (base 31 décembre 1999 = 100) :

	Indexcijfer augustus 2004	Voortschrijdend gemiddelde 3 maanden		Indice août 2004	Moyenne mobile 3 mois
Nationaal vervoer			Transport national		
Algemeen	112,50	112,43	Général	112,50	112,43
Algemeen internationaal vervoer			Transport international général		
België-Frankrijk (korte rit)	112,83	112,97	Belgique-France (court voyage)	112,83	112,97
België-Frankrijk (lange rit)	110,86	110,91	Belgique-France (long voyage)	110,86	110,91
België-Duitsland	111,02	111,16	Belgique-Allemagne	111,02	111,16
België-Italië	111,80	111,78	Belgique-Italie	111,80	111,78
België-Spanje	111,60	111,56	Belgique-Espagne	111,60	111,56
Standaardindexcijfer (andere gevallen)	111,51	111,53	Indice standard (autres cas)	111,51	111,53

GEMEENSCHAPS- EN GEWESTREGERINGEN
GOUVERNEMENTS DE COMMUNAUTE ET DE REGION
GEMEINSCHAFTS- UND REGIONALREGIERUNGEN

VLAAMSE GEMEENSCHAP — COMMUNAUTE FLAMANDE

MINISTERIE VAN DE VLAAMSE GEMEENSCHAP

[C – 2004/36296]

30 APRIL 2004. — Omzendbrief FB/FIM/2004.1.

**Interpretatie van artikel 60bis van het Wetboek der successierechten inzake de vrijstelling
voor vererving van familiale ondernemingen en familiale vennootschappen**

1. Inleiding

Deze omzendbrief geeft de interpretatie van de Vlaamse regering weer over de wetgeving betreffende de vrijstelling van successierechten bij vererving van familiale ondernemingen en familiale vennootschappen om tot een rechtlijnige toepassing van het decreet te komen.

In de bijlage wordt de volledige tekst van artikel 60bis van het Wetboek der successierechten opgenomen, alsook het uitvoeringsbesluit.

Deze omzendbrief vervangt de omzendbrief van 6 juli 2001.

2. Waardering van de activa of aandelen

Artikel 60bis, § 1 : "In afwijking van de artikelen 48 en 48² wordt van het successierecht vrijgesteld, de nettowaarde van :

- a) de activa die door de erflater of zijn echtgenoot beroepsmatig zijn geïnvesteerd in een familiale onderneming;
- en
- b) de aandelen in een familiale vennootschap of vorderingen op een dergelijke vennootschap. (...)"

De waarde van de aandelen of activa kan op datum van overlijden hoger of lager zijn dan de balanswaarde op het einde van het vorige boekjaar. Een verschil in waardering met die van de federale ontvanger is ongewenst.

De bijlagen van het besluit van de Vlaamse regering betreffende de vrijstelling der successierechten voor familiale ondernemingen en familiale vennootschappen van 18 november 1997 werden daarom op 6 juli 2001 aangepast.

Sindsdien wordt op het attest geen bedrag meer vermeld, maar enkel een precieze beschrijving van de activa of de aandelen en vorderingen die in aanmerking komen voor de vrijstelling.

Voor de aandelen wordt de precieze aard en het aantal vermeld, alsook het percentage waarvoor de vrijstelling geldt.

Voor de vorderingen wordt een precieze omschrijving gegeven, waar mogelijk door een verwijzing naar de jaarrekening. De nodige bewijsstukken worden door de belastingplichtige meegestuurd.

Voor de activa wordt een precieze omschrijving gegeven, waar mogelijk door een verwijzing naar de jaarrekening. Er wordt hier ook verwezen naar artikel 42, VI en VII van het Wetboek der successierechten. Die verwijzing geldt algemeen en niet enkel voor ondernemingen.

De activa die voor het verlaagde tarief in aanmerking komen, zijn ruimer dan bijvoorbeeld die van artikel 41 van het Wetboek der inkomstenbelastingen, en omvatten onder meer ook de voorraden, vorderingen en thesauriebeleggingen. Ook activa, gebruikt door beoefenaars van vrije beroepen voor hun beroep, komen in aanmerking voor de vrijstelling.

3. Bewijs van het aandelenbezit

(...) op voorwaarde dat de onderneming of de aandelen van de vennootschap in de drie jaar voorafgaand aan het overlijden ononderbroken voor ten minste 50 procent toebehoorden aan de overledene en/of zijn echtgenoot, en dat deze spontaan in de aangifte van nalatenschap worden vermeld.

Voor de familiale vennootschap kan dit bewijs als volgt geleverd worden :

Voor *aandelen op naam* volstaat het om een afschrift van het aandeelhoudersregister mee te sturen. Indien daaruit blijkt dat de erfflater of zijn echtgeno(o)t(e) gedurende de drie jaar voor het overlijden minstens 50 % van de aandelen in hun bezit hadden op een ononderbroken wijze, dan is aan de participatievoorwaarde voldaan.

Voor *aandelen aan toonder* is de bewijslevering moeilijker. Aangezien het hier om eenvoudig overdraagbare titels gaat, is er in principe geen sluitend bewijs mogelijk. Aangezien geen afwijkende bewijsregels opgenomen zijn in artikel 60bis Wb.Succ., kan het aandelenbezit bewezen worden met alle middelen gemeen recht uitgezonderd de eed. Het aandelenbezit wordt als voldoende bewezen beschouwd, onder meer in de volgende gevallen :

1° wanneer uit de notulen van de jaarlijkse, bijzondere of buitengewone algemene vergaderingen gedurende de drie jaar voor het overlijden blijkt dat men met alle aandelen is verschenen;

2° wanneer men door uittreksels van dividenduitkeringen kan aantonen dat men gedurende de drie jaar voor het overlijden eigenaar was van de aandelen;

3° wanneer de aandelen gedurende de drie jaar voor het overlijden in open of gesloten bewaargeving zijn gegeven bij een bankinstelling, aan te tonen door een attest van de bankinstelling.

Indien het aandelenbezit in aantal schommelt gedurende de drie jaar voor het overlijden, dan wordt rekening gehouden met het laagste aantal aandelen dat in het bezit was.

De aandelen moeten spontaan in de aangifte van nalatenschap worden vermeld. Indien dat niet gebeurt, dan wordt het normale tarief geheven. "Spontaan" houdt in dat het bestaan van die aandelen in beginsel in een eerste aangifte van nalatenschap moet worden aangegeven. Wanneer de erfgenamen na de eerste aangifte nog extra aandelen ontdekken en die zelf vrijwillig aangeven, komen ook die aandelen in aanmerking voor een vrijstelling.

4. Schenking van aandelen binnen drie jaar voor het overlijden van de erfflater

Als de erfflater binnen drie jaar voor zijn overlijden een schenking van aandelen of activa als bedoeld bij artikel 60bis Wb.Succ. heeft gedaan en als op die schenking geen schenkingsrechten werden geheven, dan kunnen zich de twee volgende scenario's voordoen :

1° De schenking komt tot uiting door spontane aangifte van de nalatenschap : ze komt in beginsel in aanmerking voor de vrijstelling als de voorwaarden vervuld zijn.

2° Er wordt géén spontane aangifte van de schenking in de nalatenschap gedaan : ze komt niet in aanmerking voor de vrijstelling.

Voorbeeld :

Vader heeft 1650 aandelen (70 % - participatie) in NV X. Die aandelen worden bij handgift overgemaakt aan zijn twee zonen (elk 825 aandelen). De vader overlijdt twee jaar na de handgift. Volgens de fictiebepaling in artikel 7 van het Wetboek der successierechten vallen de aandelen terug in de nalatenschap van de erfflater.

Voor de toepassing van artikel 60bis betekent dat het volgende :

1° de aandelen worden spontaan in de aangifte van successierechten aangegeven : de vrijstelling wordt toegestaan op voorwaarde dat aan alle andere voorwaarden voldaan is;

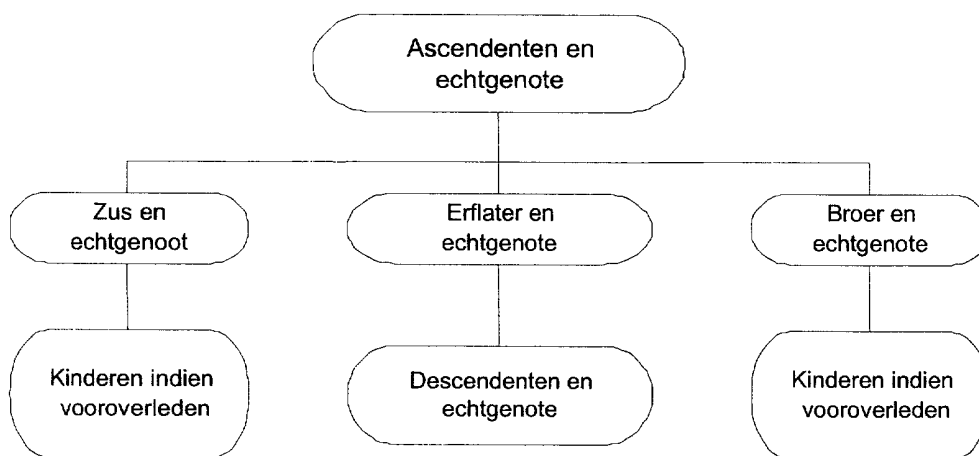
2° de aandelen worden niet spontaan in de aangifte van successierechten aangegeven : de aandelen worden belast aan het normale tarief.

Indien reeds schenkingsrechten werden betaald, zijn er geen successierechten meer verschuldigd. Bij toepassing van artikel 66bis, tweede lid Wb.Succ. zullen deze schenkingen eveneens niet meer meegerekend worden om het progressieve tarief op de andere goederen van de nalatenschap te bepalen.

5. Berekening 50 % - aandelenbezit

Voor de berekening van de 50 procent wordt tevens rekening gehouden met de activa of de aandelen :

- die in het bezit zijn of waren van ascendenten of descendenten en hun echtgenoten, of van de zijverwanten van de overledene tot en met de 2e graad en hun echtgenoten;
- die in het bezit zijn van kinderen van vooroverleden broers en zusters van de overledene.



In artikel 60bis werd § 1, tweede lid, aangepast om problemen te voorkomen als het bezit van aandelen bewezen moet worden. Wanneer het vruchtgebruik van de langstlevende echtgenoot van vooroverleden broers en zusters van de erflater niet mag worden meegeteld, dan betekent dat dat het bezit van de blote eigendom door de kinderen van de vooroverleden broer of zuster voldoende moet zijn om de 50 % - participatie te kunnen aantonen. Door ook de participatie (in vruchtgebruik) van de langstlevende echtgenoot van de vooroverleden broer of zuster mee te tellen, worden die moeilijkheden voorkomen.

Voorbeeld :

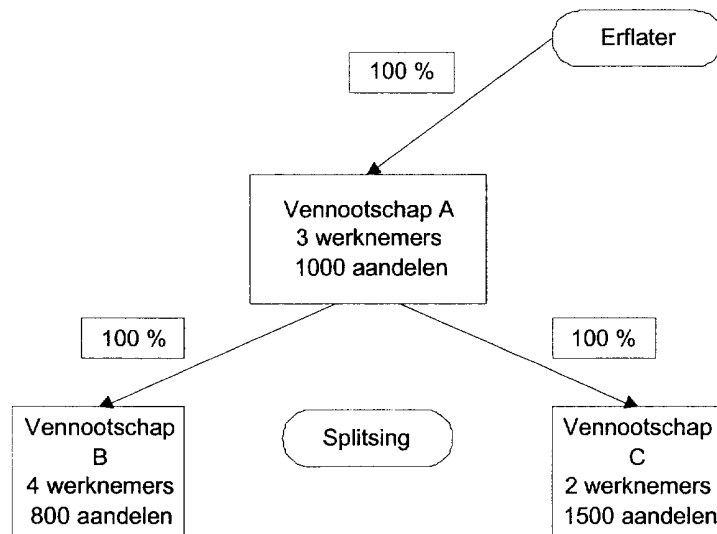
Drie broers hadden samen 100 % van de aandelen in vennootschap X (ieder een derde). Twee van hen zijn reeds overleden. De blote eigendom van die aandelen is nu in het bezit van de kinderen, het vruchtgebruik is in het bezit van de langstlevende echtgenoot. Bij het overlijden van de derde broer kan er een probleem ontstaan bij de berekening van de participatie. De erfenamen van de erflater hebben in totaal een derde van de aandelen of 33,33 % in hun bezit. Om tot de 50 % - participatie te komen, mogen hierbij de aandelen geteld worden die in het bezit zijn van de kinderen van de vooroverleden broers. Die bezitten echter alleen de blote eigendom. Men kan zich hier de vraag stellen of dat voldoende is. Om elk interpretatieprobleem hieromtrent uit te sluiten, worden daarom ook de aandelen in het bezit van echtgenoten van zijverwanten tot en met de tweede graad in aanmerking genomen.

6. Fusie, splitsing en inbreng

Fusie, splitsing, inbreng van aandelen of andere verrichtingen in de drie jaar vóór het overlijden, waarbij de betrokkene rechtstreeks of onrechtstreeks aandeelhouder werd of blijft, belet niet dat het 0 % - tarief wordt toegepast, op voorwaarde dat de betrokkene vóór en na de verrichting aan de voorwaarden voldoet.

Wanneer een reorganisatie een kapitaalsverhoging met zich meebrengt binnen drie jaar voor het overlijden van de erflater, dan wordt die onmiddellijk aanvaard, aangezien reorganisaties als neutrale verrichtingen moeten worden behandeld. Artikel 60bis, § 6, is hier dus niet meer van toepassing, m.a.w. er moet niet meer aangetoond worden dat de kapitaalsverhoging beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften.

Voorbeeld splitsing :



Vóór de splitsing :

Vennootschap A voldoet aan alle voorwaarden : de vrijstelling wordt toegestaan op 100 % van de aandelen voor 60 % (slechts 3 VTE's tewerkgesteld). Er worden dus 1000 aandelen vrijgesteld, beperkt tot 60 % van hun waarde op datum van overlijden.

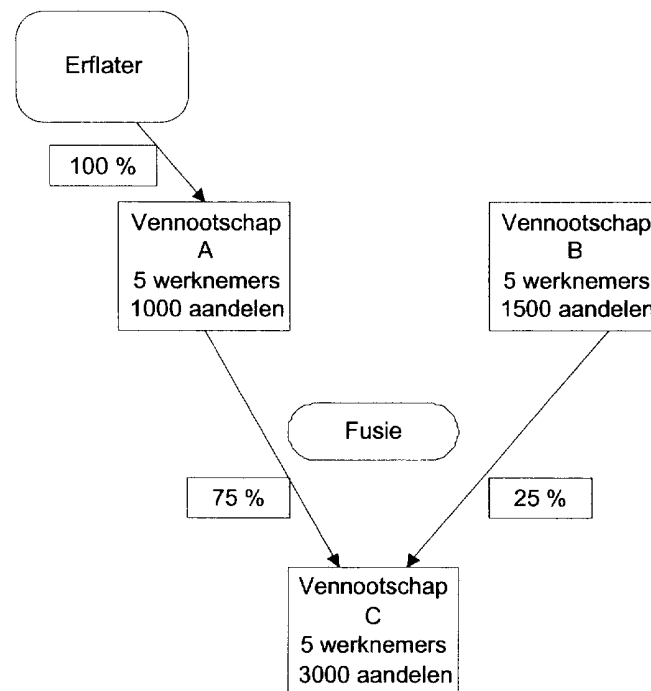
Na de splitsing :

Vennootschap B voldoet aan alle voorwaarden : de vrijstelling wordt toegestaan op 100 % van de aandelen voor 60 % (er wordt altijd rekening gehouden met het laagste aantal werknemers gedurende de 3 jaar voor overlijden). Er worden dus 800 aandelen vrijgesteld, beperkt tot 60 % van hun waarde op datum van overlijden.

Vennootschap C voldoet aan alle voorwaarden : de vrijstelling wordt toegestaan op 100 % van de aandelen voor 40 % van hun waarde op datum van overlijden.

Voorbeeld fusie :

Voorbeeld 1 :



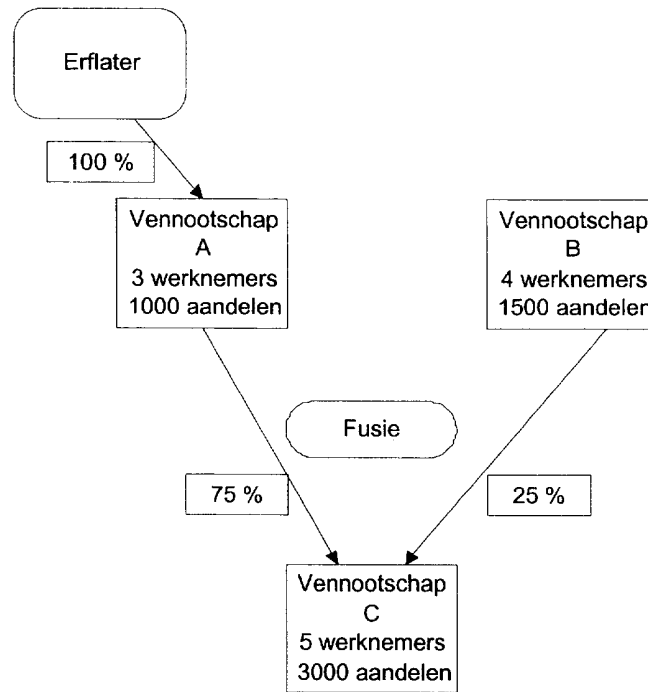
Vóór de fusie :

Vennootschap A voldoet aan alle voorwaarden : de vrijstelling wordt toegestaan voor 100 % van de aandelen in vennootschap A voor 100 % (vijf VTE's tewerkgesteld). Concreet betekent dat dat 1000 aandelen worden vrijgesteld voor hun waarde op datum van overlijden.

Na de fusie :

Voor vennootschap C is aan alle voorwaarden voldaan. Er kan een vrijstelling worden toegestaan voor de aandelen van de erflater in vennootschap C, d.w.z. ten belope van zijn participatie van 75 %. 75 % van de 3000 aandelen zal worden vrijgesteld voor 100 % (vijf VTE's tewerkgesteld). Concreet betekent dat dus een vrijstelling voor 2250 aandelen voor hun waarde op datum van overlijden.

Voorbeeld 2 :



Vóór de fusie :

Vennootschap A voldoet aan alle voorwaarden : de vrijstelling kan worden toegestaan voor 100 % van de aandelen ten belope van 60 % (drie VTE's tewerkgesteld). Concreet betekent dat dat 1000 aandelen worden vrijgesteld, beperkt tot 60 % van hun waarde op datum van overlijden.

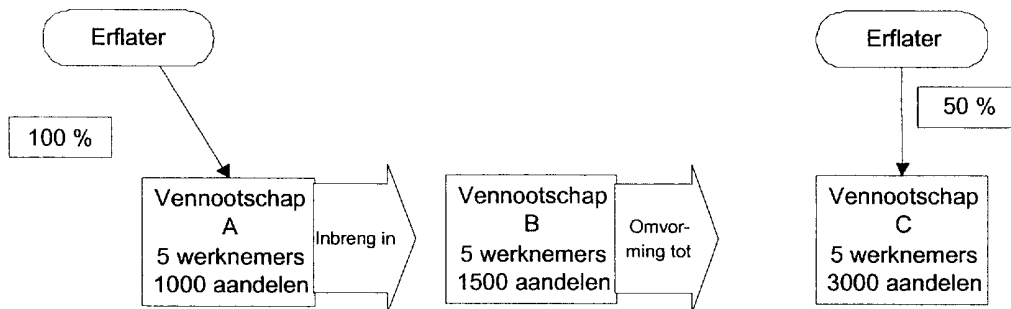
Na de fusie :

Vennootschap C voldoet aan alle voorwaarden : er kan een vrijstelling worden verleend ten belope van de participatie van 75 % van de erflater in vennootschap C. 75 % van de aandelen in vennootschap C zullen worden vrijgesteld, voor 60 % (minimaal drie VTE's tewerkgesteld in de drie jaar voor het overlijden). Concreet betekent dat dat 2250 aandelen worden vrijgesteld, beperkt tot 60 % van hun waarde op datum van overlijden.

Voorbeelden van inbreng :

We veronderstellen dat de erflater een 100 % - participatie bezit in vennootschap A. Vennootschap A wordt ingebracht in vennootschap B en samen worden ze omgevormd tot een nieuwe vennootschap C.

Voorbeeld 1 :



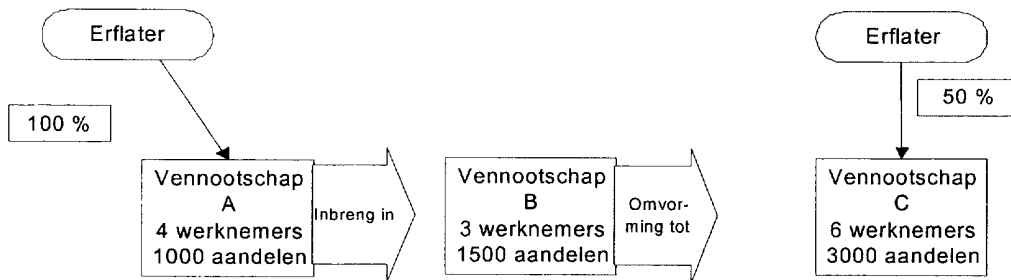
Vóór de inbreng :

Vennootschap A voldoet aan alle voorwaarden : er kan een vrijstelling worden toegestaan voor 100 % van de aandelen ten belope van 100 % van hun waarde (vijf VTE's tewerkgesteld). Concreet betekent dat dat 1000 aandelen worden vrijgesteld voor hun waarde op datum van overlijden.

Na de inbreng :

Vennootschap C voldoet aan alle voorwaarden. De vrijstelling kan worden toegestaan ten belope van de participatie van 50 % van de erflater. 50 % van de aandelen in vennootschap C worden vrijgesteld voor 100 % (vijf VTE's tewerkgesteld). Concreet betekent dat dus dat 1500 aandelen worden vrijgesteld voor hun waarde op datum van overlijden.

Voorbeeld 2 :



Vóór de inbreng :

Vennootschap A voldoet aan alle voorwaarden : er wordt een vrijstelling toegestaan voor 100 % van de aandelen ten belope van 80 % (4 VTE's tewerkgesteld). Concreet betekent dit dat 1000 aandelen worden vrijgesteld, beperkt tot 80 % van hun waarde op datum van overlijden.

Na de inbreng :

Vennootschap A met vier werknemers wordt ingebracht in vennootschap B met - voor de inbreng van A - drie werknemers. Ter gelegenheid van de inbreng van A in B wordt de vennootschap omgevormd tot C. Vennootschap C voldoet aan alle voorwaarden. Er kan een vrijstelling worden verleend ten belope van de participatie van de erflater van 50 % in vennootschap C. 50 % van de aandelen in vennootschap C wordt vrijgesteld ten belope van 80 % (minimaal vier VTE's tewerkgesteld in de 3 jaar voor het overlijden). Concreet betekent dat dat 1500 aandelen in vennootschap C worden vrijgesteld, beperkt tot 80 % van hun waarde op datum van overlijden.

Er wordt dus géén rekening gehouden met de tewerkstelling van de vennootschap waarin men inbrengt.

7. Inbreng of overgang van een eenmanszaak naar een vennootschap

Het is niet de bedoeling van de Vlaamse overheid om de omvorming van een eenmanszaak naar een vennootschap na het overlijden te verhinderen. De vennootschap moet wel blijven voldoen aan de voorwaarden om de vrijstelling te kunnen blijven genieten.

Een probleem rijst bij de controle van de tewerkstellingsvoorwaarde. Bij versmelting kan niet meer gedetecteerd worden hoeveel personeelsleden tot de eenmanszaak behoorden, en hoeveel er nu behoren tot de vennootschap.

Om na te gaan of nog steeds voldaan is aan de tewerkstellingsvoorwaarde, zal de Vlaamse overheid zich baseren op het aantal personeelsleden dat aanwezig was op datum van overlijden. Na vijf jaar wordt het totale aantal opgeteld. Als dat aantal lager ligt, is in die mate de belasting tegen het normale tarief verschuldigd.

Voorbeeld :

Tijdstip t : datum overlijden : tien personeelsleden in eenmanszaak.

Tijdstip t + 2 : omvorming van de eenmanszaak naar een vennootschap : totaal vijftig personeelsleden.

Tijdstip t + 5 :

Eerste mogelijkheid : er zijn nog meer dan tien personeelsleden aanwezig in de vennootschap : de voorwaarden blijven vervuld.

Tweede mogelijkheid : er zijn nog acht personeelsleden aanwezig in de vennootschap : de belasting is verschuldigd tegen het normale tarief in de mate dat de tewerkstelling is gedaald ten opzichte van het aantal aanwezige personeelsleden op datum van overlijden.

Dit volgens de formule : $100 \% - (100 \% \times 8/10)$.

8. Begrip familiale onderneming en vennootschap

Artikel 60bis, § 2 : Onder familiale onderneming wordt verstaan : een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwbedrijf of een vrij beroep, dat door de erflater en/of zijn echtgenoot, al dan niet samen met anderen, persoonlijk wordt geëxploiteerd of uitgeoefend.

Artikel 60bis, § 3 : Onder familiale vennootschap wordt verstaan : de vennootschap met zetel van werkelijke leiding in een van de lidstaten van de Europese Unie, die :

- ofwel zelf beantwoordt aan de voorwaarden van § 1, 5 en 8;
- ofwel, die aandelen en desgevallend vorderingen houdt van dochtervennootschappen die aan deze voorwaarden beantwoorden.

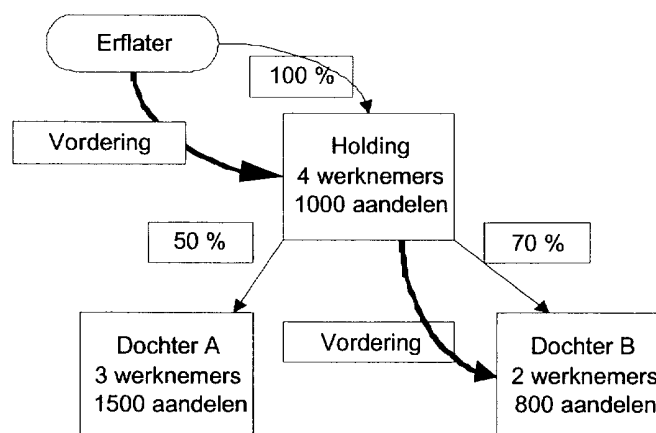
In dit laatste geval wordt de participatievoorwaarde op geconsolideerde basis berekend; de tewerkstellingsvoorwaarde, zoals bedoeld in § 5, wordt echter per vennootschap berekend.

Memorie van Toelichting :

Het is evenwel niet de bedoeling dat de aandelen van een holdingvennootschap, die zelf geen 5 werknemers tewerkstelt, vrijgesteld zouden kunnen worden, indien zij, naast een werkmaatschappij met minstens 5 werknemers, een patrimoniumvennootschap houdt die niet aan de voorwaarden beantwoordt. In dit laatste geval wordt de waarde van de werkmaatschappij, in de mate dat zij in de waarde van de aandelen van de holdingvennootschap gereflecteerd wordt, vrijgesteld; de waarde van de patrimoniumvennootschap wordt echter tegen het normale tarief belast.

De betekenis van deze paragraaf zal aan de hand van enkele voorbeelden worden toegelicht.

Voorbeeld 1 :



Actief van de holding :

- participatie in dochter A : 750 aandelen;
- participatie in dochter B : 560 aandelen;
- vordering op dochter B.

Passief van de holding :

- eigen vermogen, zijnde de waarde van 1000 aandelen;
- schuld aan de erfflater.

De belastingplichtige is vrij te kiezen of de vrijstelling wordt toegepast op basis van het aantal aandelen of vorderingen in de holding of op basis van het aantal aandelen of vorderingen in de dochtervennootschappen.

Als de keuze gemaakt is, zal ook de terugname van de vrijstelling ingevolge een verminderde tewerkstelling na de periode van vijf jaar op basis van die keuze berekend worden.

Wanneer de belastingplichtige in bovenstaand voorbeeld kiest voor de vrijstelling op niveau van de holding, dan komen volgende aandelen of vorderingen in aanmerking :

- 1000 aandelen in de holding, beperkt tot 80 % van hun waarde op datum van overlijden (in de drie jaar voor het overlijden waren slechts vier VTE's tewerkgesteld);
- vordering op de holdingvennootschap, beperkt tot 80 % van de waarde op datum van overlijden (slechts vier VTE's).

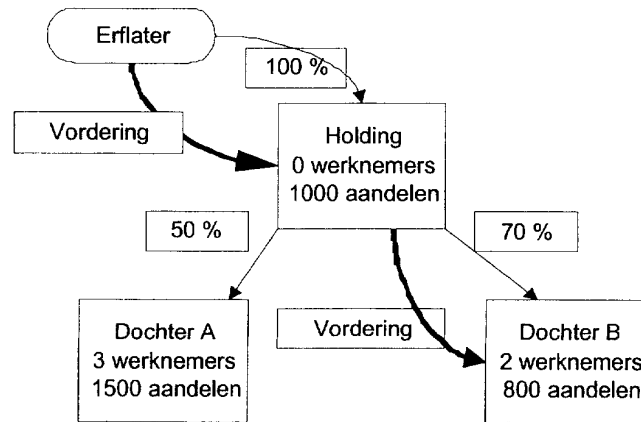
Wanneer de belastingplichtige in bovenstaand voorbeeld kiest voor de vrijstelling op niveau van de dochtervennootschappen, dan komen volgende aandelen of vorderingen in aanmerking :

- 50 % van de aandelen in dochter A (d.i. 750 aandelen), beperkt tot 60 % van hun waarde op datum van overlijden (slechts drie VTE's);
- 70 % van de aandelen in dochter B (d.i. 560 aandelen), beperkt tot 40 % van hun waarde op datum van overlijden (slechts twee VTE's);
- 70 % van de vordering op dochter B, beperkt tot 40 % van de waarde op datum van overlijden (slechts twee VTE's).

De waarde van deze activa is vrijgesteld, in de mate dat ze terug te vinden is in de aandelen van en de vorderingen op de holding. Mocht de waarde van de aandelen van en vorderingen op de holding lager zijn (bv. omdat er schulden zijn aan derden), dan kan uiteraard nooit meer dan 100 % van die waarde vrijgesteld zijn. Dat kan bijvoorbeeld het geval zijn indien de holding aandelen van de dochtermaatschappijen aangekocht heeft van derden.

Op het attest wordt, indien men bv. een vrijstelling verkiest op niveau van de dochtervennootschappen bij een holding zonder werknemers, enkel het aantal aandelen die de erfflater via de holding in de dochtervennootschap heeft, vermeld. Dat betekent niet dat de holdingvennootschap niet als familiale vennootschap beschouwd wordt. Doordat de waardering van de activa, de aandelen en de vorderingen nog steeds de bevoegdheid van de federale ontvanger is, zal de Vlaamse overheid op het attest enkel vermelden welke aandelen van of vorderingen op de dochtervennootschappen in aanmerking komen voor de vrijstelling. De aandelen of vorderingen komen weliswaar niet altijd als dusdanig tot uiting in de aangifte van nalatenschap. Wanneer men op het attest aantreft : "de vrijstelling wordt verleend voor X aantal aandelen in dochtervennootschap A", dan moet die gelezen worden als volgt : de vrijstelling wordt verleend voor de waarde van X aantal aandelen in dochtervennootschap A zoals die tot uiting komt in het actief van de holdingvennootschap. De federale ontvanger zal aan deze X aandelen een waarde toekennen en die waarde moet vrijgesteld worden van successierechten, eventueel beperkt tot de waarde van de holding zelf.

Voorbeeld 2 :



Actief van de holding :

- participatie in dochter A : 750 aandelen;
- participatie in dochter B : 560 aandelen;
- vordering op dochter B.

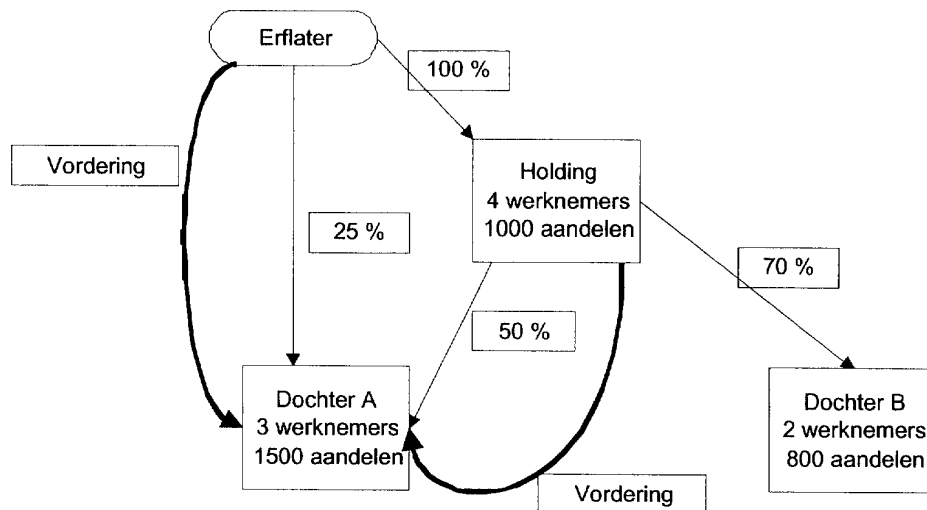
Passief van de holding :

- eigen vermogen, zijnde de waarde van 1000 aandelen;
- schuld aan de erflater.

In dit voorbeeld zal men automatisch de vrijstelling toepassen op niveau van de dochtervennootschappen, aangezien de holding zelf geen werknemers heeft :

- 50 % van de aandelen in dochter A (d.i. 750 aandelen), beperkt tot 60 % van hun waarde op datum van overlijden (slechts drie VTE's);
- 70 % van de aandelen in dochter B (d.i. 560 aandelen), beperkt tot 40 % van hun waarde op datum van overlijden (slechts twee VTE's);
- vordering op dochter B, beperkt tot 40 % van de waarde op datum van overlijden (slechts twee VTE's), dit alles beperkt tot de waarde van de aandelen van en de vordering op de holding.

Voorbeeld 3 :



Actief van de holding :

- participatie in dochter A : 750 aandelen;
- participatie in dochter B : 560 aandelen;
- vordering op dochter A.

Passief van holding :

- eigen vermogen, zijnde de waarde van 1000 aandelen.

De erflater heeft ook een rechtstreekse participatie in dochter A van 25 % en een vordering op dochter A.

Ook hier heeft de belastingplichtige de keuze om de vrijstelling te laten toepassen op niveau van de holding of op niveau van de dochters.

Wanneer gekozen wordt voor de vrijstelling op niveau van de holding, komen volgende aandelen of vorderingen in aanmerking :

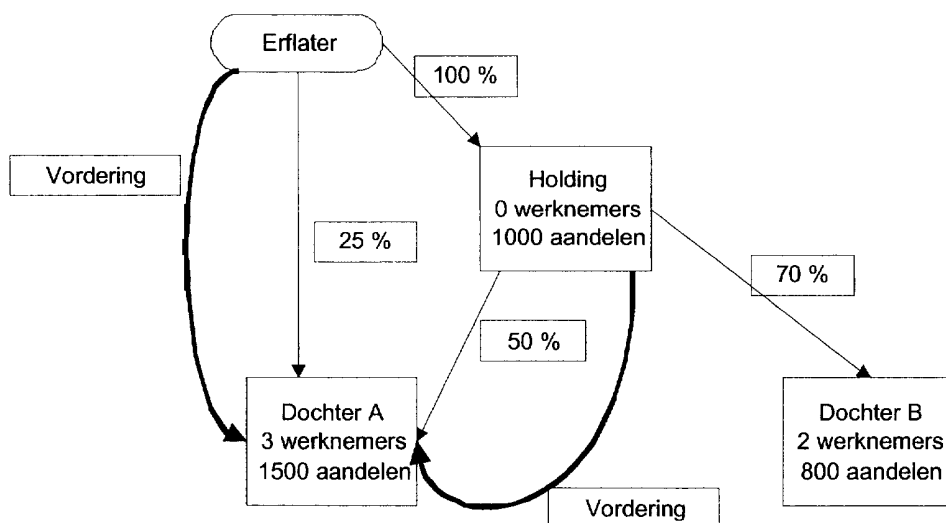
- 100 % van de aandelen in de holding (d.i. 1000 aandelen), beperkt tot 80 % van hun waarde op datum van overlijden (slechts vier VTE's);
- 25 % van de aandelen in dochter A (d.i. 375 aandelen), beperkt tot 60 % van hun waarde op datum van overlijden (slechts drie VTE's);
- rechtstreekse vordering op dochter A, beperkt tot 60 % van de waarde op datum van overlijden (slechts drie VTE's).

Wanneer gekozen wordt voor de vrijstelling op niveau van de dochtervennootschappen, komen volgende aandelen of vorderingen in aanmerking :

- 1) 25 % van de aandelen in dochter A (d.i. 375 aandelen), beperkt tot 60 % van hun waarde op datum van overlijden (slechts drie VTE's);
- 2) 50 % van de aandelen in dochter A (d.i. 750 aandelen, onrechtstreeks via de holding), beperkt tot 60 % van hun waarde op datum van overlijden (slechts drie VTE's);
- 3) vordering op dochter A, beperkt tot 60 % van de waarde op datum van overlijden (slechts drie VTE's);
- 4) onrechtstreekse vordering op dochter A, beperkt tot 60 % van de waarde op datum van overlijden;
- 5) 70 % van de aandelen in dochter B (d.i. 560 aandelen), beperkt tot 40 % van hun waarde op datum van overlijden (slechts twee VTE's).

De vrijstelling van de bestanddelen onder b, c en d worden eventueel beperkt tot de waarde van de aandelen van de holding.

Voorbeeld 4 :



Actief van de holding :

- participatie in dochter A : 750 aandelen;
- participatie in dochter B : 560 aandelen;
- vordering op dochter A.

Passief van de holding :

- eigen vermogen, zijnde de waarde van 1000 aandelen.

De erflater heeft ook een rechtstreekse participatie in dochter A van 25 % en een vordering op dochter A.

Aangezien er geen werknemers aanwezig zijn in de holding, kan de vrijstelling enkel worden toegepast op niveau van de dochters. Volgende aandelen of vorderingen komen in aanmerking voor de vrijstelling :

- a) 25 % van de aandelen in dochter A (d.i. 375 aandelen), beperkt tot 60 % van hun waarde op datum van overlijden (slechts drie VTE's);
- b) 50 % van de aandelen in dochter A (d.i. 750 aandelen, via holding), beperkt tot 60 % van hun waarde op datum van overlijden;
- c) rechtstreekse vordering op dochter A, beperkt tot 60 % van de waarde op datum van overlijden;
- d) onrechtstreekse vordering op dochter A, beperkt tot 60 % van de waarde op datum van overlijden;
- e) 70 % van de aandelen in dochter B (d.i. 560 aandelen, via holding), beperkt tot 40 % van hun waarde op datum van overlijden (slechts twee VTE's).

De vrijstelling van de bestanddelen onder b, d en e wordt eventueel beperkt tot de waarde van de aandelen van de holding.

9. Begrip aandelen

Artikel 60bis, § 4 : Onder aandelen wordt tevens begrepen :

- a) maatschappelijke rechten in vennootschappen;
- b) certificaten van aandelen, uitgereikt door rechtspersonen met zetel in een van de lidstaten van de Europese Unie, ter vertegenwoordiging van aandelen van familiale vennootschappen die aan de gestelde voorwaarden voldoen en waarvan de rechtspersoon de verplichting heeft om de dividenden en andere vermogensvoordelen onmiddellijk en ten laatste binnen de maand door te storten aan de certificaathouder.

Onder vorderingen wordt tevens begrepen de certificaten van vorderingen, uitgereikt door rechtspersonen met zetel in een van de lidstaten van de Europese Unie, ter vertegenwoordiging van vorderingen op familiale vennootschappen die aan de gestelde voorwaarden voldoen en waarvan de rechtspersoon de verplichting heeft om de interesten en andere vermogensvoordelen onmiddellijk en ten laatste binnen de maand door te storten aan die certificaathouder.

Onder deze paragraaf moet tevens vermeld worden dat certificaten van certificaten ook in aanmerking worden genomen.

10. Tewerkstellingsvoorwaarde voor overlijden

Artikel 60bis, § 5 : De vrijstelling wordt slechts toegestaan op voorwaarde dat de onderneming of de vennootschap in de drie jaar voorafgaand aan het overlijden minstens vijf in het Vlaams Gewest tewerkgestelde werknemers telt, uitgedrukt in voltijdse eenheden.

We veronderstellen dat ook aan de tewerkstellingsvoorwaarde voldaan is, wanneer men deeltijds tewerkgestelden in dienst heeft, voor zover men in totaal vijf VTE's heeft.

Om het aantal voltijds tewerkgestelde eenheden te berekenen moet niet enkel rekening worden gehouden met de werkelijk gepresteerde arbeidsdagen. Ook vakantiedagen en gelijkgestelde dagen (waaronder ziekteverlof, zwangerschapsverlof,...) worden meegeteld.

In een volledig jaar wordt het totale aantal gewerkte dagen vastgesteld op 251 in een vijfdaagse werkweek en 306 in een zesdaagse werkweek.

Voorbeeld vijfdaagse werkweek :

Er wordt uitgegaan van een vijfdaagse werkweek. Om het aantal VTE's per kwartaal te bepalen, wordt de volgende berekening gehanteerd :

	Aantal gepresteerde dagen	251 dagen / 4	Quotiënt	Afgerond
Kwartaal 1 - jaar 1	498	62, 75	7, 94	7
Kwartaal 2	500	62, 75	7, 97	7
Kwartaal 3	350	62, 75	5, 58	5
Kwartaal 4	280	62, 75	4, 46	4
Kwartaal 1 - jaar 2	248	62, 75	3, 95	3
Kwartaal 2	625	62, 75	9, 96	9
Kwartaal 3	452	62, 75	7, 20	7
Kwartaal 4	541	62, 75	8, 62	8
Kwartaal 1 - jaar 3	352	62, 75	5, 61	5
Kwartaal 2	365	62, 75	5, 82	5
Kwartaal 3	452	62, 75	7, 20	7
Kwartaal 4	402	62, 75	6, 41	6

Deze berekening gebeurt voor de twaalf kwartalen voor het overlijden van de erflater op basis van de RSZ-aangiftes die verstrekt worden door het sociaal secretariaat. Om na te gaan hoeveel de tewerkstelling gedurende de drie jaar voor het overlijden was, gebruikt men het laagste cijfer gedurende die twaalf kwartalen. In het bovenstaande voorbeeld zou dat drie VTE's zijn.

Voorbeeld zesdaagse werkweek :

In dit voorbeeld wordt uitgegaan van een zesdaagse werkweek.

	Aantal gepresteerde dagen	306 dagen / 4	Quotiënt	Afgerond
Kwartaal 1 - jaar 1	498	76, 50	6, 51	6
Kwartaal 2	500	76, 50	6, 54	6
Kwartaal 3	350	76, 50	4, 58	4
Kwartaal 4	280	76, 50	3, 66	3
Kwartaal 1 - jaar 2	248	76, 50	3, 24	3
Kwartaal 2	625	76, 50	8, 17	8
Kwartaal 3	452	76, 50	5, 91	5
Kwartaal 4	541	76, 50	7, 07	7
Kwartaal 1 - jaar 3	352	76, 50	4, 60	4
Kwartaal 2	365	76, 50	4, 77	4
Kwartaal 3	452	76, 50	5, 91	5
Kwartaal 4	402	76, 50	5, 25	5

Ook in dit voorbeeld is het laagste cijfer drie VTE's.

11. Proportionele vermindering vrijstelling bij minder dan vijf VTE's

(...) In afwijking van het eerste lid, wordt, indien de onderneming of de vennootschap in de drie jaar voorafgaand aan het overlijden 1, 2, 3 of 4 in het Vlaams Gewest tewerkgestelde werknemers telt, uitgedrukt in voltijdse eenheden, de vrijstelling toegepast op respectievelijk 20 %, 40 %, 60 % of 80 % van de nettowaarde bepaald in § 9. Deze vrijstelling wordt slechts toegekend en behouden voor zover gedurende 5 jaar na het overlijden de aandelen of de vorderingen toebehoren aan de erfgenamen die de vrijstelling genoten. Wanneer een erfgenaam in de periode van vijf jaar komt te overlijden, blijft de vrijstelling slechts behouden voor zover diens aandeel in rechte lijn of tussen echtgenoten wordt vererfd.

Wanneer men zoals in de bovenstaande voorbeelden in totaal geen vijf VTE's heeft in de twaalf kwartalen voor het overlijden van de erflater, dan kan toch nog een proportionele vrijstelling worden toegestaan. In het voorbeeld wordt dat 60 % voor drie VTE's. Een aanvullende voorwaarde wanneer men de vrijstelling op proportionele basis verkrijgt, is dat ze enkel wordt toegekend en behouden wanneer gedurende de vijf jaar na het overlijden (d.i. 60 kwartalen na het overlijden waarbij het kwartaal van overlijden inbegrepen is) de activa, aandelen of vorderingen toebehoren aan de erfgenamen die de vrijstelling hebben genoten. Dat betekent dat de vorderingen moeten blijven bestaan en de aandelen of de activa niet vervreemd mogen worden gedurende die vijf jaar.

Voor vrijstellingen toegekend op basis van een tewerkstelling van minimum 5 VTE's geldt deze bijkomende voorwaarde niet.

12. Tewerkstellingsvoorwaarde na overlijden

De vrijstelling wordt slechts behouden indien het aantal in het Vlaams Gewest tewerkgestelde personeelsleden, uitgedrukt in voltijdse eenheden, de eerste vijf jaar na het overlijden jaar na jaar behouden blijft. Indien en in de mate dat de tewerkstelling, uitgedrukt in voltijdse eenheden in een van de vijf jaren na het overlijden lager zou zijn, is de belasting tegen het normale tarief evenredig verschuldigd.

In afwijking van het vorige lid blijft de vrijstelling voorlopig volledig behouden, tijdens genoemde periode van vijf jaar, indien het voortschrijdende gemiddelde aantal in het Vlaams Gewest tewerkgestelde personeelsleden, uitgedrukt in voltijdse eenheden, berekend op het einde van elk van de eerste vijf jaar na het overlijden, tenminste gelijk is aan 50 % van het aantal personeelsleden, uitgedrukt in voltijdse eenheden, op het ogenblik van het overlijden. Indien en in de mate dat de tewerkstelling uitgedrukt in voltijdse eenheden na verloop van een termijn van vijf jaar lager is dan het aantal personeelsleden, uitgedrukt in voltijdse eenheden, op het ogenblik van het overlijden, is de belasting tegen het normale tarief verschuldigd.

In principe wordt de vrijstelling dus slechts behouden, indien :

- 1° het aantal voltijdse eenheden;
- 2° in het Vlaamse Gewest;
- 3° gedurende vijf jaar na het overlijden;
- 4° jaar na jaar behouden blijft.

Wanneer in een van de vijf jaren het tewerkstellingsniveau daalt onder dat van het niveau op datum van het overlijden, is de belasting tegen het normale tarief evenredig en in de mate van de daling van de tewerkstelling verschuldigd.

Dat "harde" principe wordt enigszins verzacht door het laatste lid van § 5.

Bij uitzondering wordt de vrijstelling voorlopig volledig behouden, als :

- 1° elk van de vijf jaar na het overlijden;
- 2° het voortschrijdend gemiddelde minstens 50 % bedraagt;
- 3° van het tewerkstellingsniveau op het ogenblik van het overlijden.

De vrijstelling wordt voorlopig behouden. Indien op het einde van de vijf jaar het tewerkstellingsniveau opnieuw het niveau van de datum van overlijden bereikt, is de vrijstelling volledig behouden. Indien echter na vijf jaar niet meer het oorspronkelijke niveau wordt bereikt, wordt het normale tarief verschuldigd. De tekst van het laatste lid is in deze laatste hypothese niet duidelijk : is het normale tarief evenredig of niet verschuldigd ? Een billijke interpretatie vereist de evenredigheid van het verschuldigde normale tarief. Het zou vreemd zijn mocht de "verzachtende uitzondering" uiteindelijk strenger uitvallen dan het "harde" principe.

Uiteraard kan wanneer het voortschrijdend gemiddelde wèl onder de vijftig procent daalt in de loop van de vijf jaar, geen beroep gedaan worden op deze uitzondering. In die hypothese speelt dus het volgende principe ten volle : het normale tarief is evenredig verschuldigd vanaf het ogenblik dat onder het voortschrijdend gemiddelde van vijftig procent wordt gedaald.

Enkele voorbeelden ter verduidelijking.

Voorbeeld 1 : Aantal VTE's bleef ieder jaar minimaal behouden

Aantal VTE's op het ogenblik van het overlijden bedroeg 6.

	Aantal gepresteerde dagen	/ 251 dagen (5-dagen werkweek)	Quotiënt	Afgerond
Jaar 1	1859	/ 251	7,41	7
Jaar 2	1942	/ 251	7,74	7
Jaar 3	1570	/ 251	6,25	6
Jaar 4	1531	/ 251	6,10	6
Jaar 5	1676	/ 251	6,68	6

In geen enkel jaar bedroeg het aantal VTE's lager dan het aantal VTE's op het ogenblik van het overlijden. De vrijstelling wordt dus behouden.

Voorbeeld 2 : Aantal VTE's onder niveau datum overlijden - voortschrijdend gemiddelde nooit onder 50 % - na vijf jaar aantal VTE's op niveau datum overlijden
Aantal VTE's op het ogenblik van het overlijden bedroeg 6.

	aantal gepresteerde dagen	:	251 dagen	=	Quotiënt	afgerond	voortschrijdend gemiddelde	afge-rond	In % van de tewerkstelling op datum overlijden
Jaar 1	1020	:	251	=	4,06	4	5,00	5	83%
Jaar 2	700	:	251	=	2,79	2	4,00	4	67%
Jaar 3	830	:	251	=	3,31	3	3,75	3	63%
Jaar 4	1230	:	251	=	4,90	4	3,80	3	63%
Jaar 5	1550	:	251	=	6,18	6	4,166667	4	69%

Het aantal VTE's daalde weliswaar verschillende jaren onder het aantal VTE's op datum van overlijden, maar het voortschrijdend gemiddeld bleef boven de vijftig procent. De uitzondering of de "verzachting" van het laatste lid van § 5 speelt dus ten volle. Aangezien na vijf jaar opnieuw het tewerkstellingsniveau van de datum van het overlijden wordt behaald, wordt de vrijstelling volledig behouden.

Voorbeeld 3 : Aantal VTE's onder niveau datum overlijden - voortschrijdend gemiddeld boven de 50 % - op einde vijf jaar aantal VTE's onder niveau datum overlijden

	aantal gepresteerde dagen	:	251 dagen	=	Quotiënt	afgerond	voortschrijdend gemiddelde	afge-rond	In % van de tewerkstelling op datum overlijden
Jaar 1	1020	:	251	=	4,06	4	5,00	5	83%
Jaar 2	700	:	251	=	2,79	2	4,00	4	67%
Jaar 3	830	:	251	=	3,31	3	3,75	3	63%
Jaar 4	1230	:	251	=	4,90	4	3,80	3	63%
Jaar 5	1230	:	251	=	4,90	4	3,83	3	63%

Het voortschrijdend gemiddelde daalde in dit voorbeeld nooit onder de vijftig procent. De "verzachting" kon dus steeds spelen : de vrijstelling bleef voorlopig en volledig behouden. Op het einde van de vijf jaar echter kon het oorspronkelijke tewerkstellingsniveau niet meer behaald worden : vier i.p.v. zes VTE's. De belasting wordt verschuldigd tegen het normale tarief, maar evenredig (d.i. voor 2/6).

Voorbeeld 4 : Aantal VTE's onder niveau datum overlijden - voortschrijdend gemiddelde onder 50 %
Aantal VTE's op het ogenblik van het overlijden bedroeg 6.

	aantal gepresteerde dagen	:	251 dagen	=	Quotiënt	afgerond	voortschrijdend gemiddelde	afge-rond	In % van de tewerkstelling op datum overlijden
jaar 1	700	:	251	=	2,79	2	4,00	4	67%
jaar 2	800	:	251	=	3,19	3	3,67	3	50%
jaar 3	200	:	251	=	0,80	0	2,75	2	33%
jaar 4	350	:	251	=	1,39	1	2,40	2	33%
jaar 5	1550	:	251	=	6,18	6	3,40	3	50%

Het voortschrijdend gemiddelde daalde vanaf het derde jaar onder de vijftig procent. De "verzachting" kan bijgevolg niet meer toegepast worden. Vanaf dat ogenblik gaat de vrijstelling evenredig en definitief verloren. Het feit dat op het einde van de vijf jaar opnieuw het tewerkstellingsniveau van op het ogenblik van overlijden wordt behaald, is niet relevant.

Voorbeeld 5 : Aantal VTE's onder niveau datum overlijden - voortschrijdend gemiddelde onder 50 % - op einde vijf jaar aantal VTE's onder niveau datum overlijden

Wanneer het voortschrijdend gemiddelde in de loop van de vijf jaar onder de 50 % daalde en op het einde van de termijn van vijf jaar het aantal VTE's onder het niveau van de datum van het overlijden ligt, is ook het normale tarief evenredig verschuldigd vanaf het jaar waarin onder de 50 % wordt gedaald. Aangezien de "verzachting" niet meer speelt, is het niet relevant welk tewerkstellingsniveau wordt bereikt na die vijf jaar. Het "principe" speelt immers ten volle.

13. Bijkomende beleggingen

Artikel 60bis, § 6 :

De activa die bijkomend belegd werden in de onderneming in de laatste 3 jaar voor het overlijden, komen voor de vrijstelling niet in aanmerking, tenzij de bijkomende belegging van deze activa beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften.

Kapitaalverhogingen of bijkomende leningen, die in de laatste drie jaar voor het overlijden werden volgestort of toegestaan, komen voor de vrijstelling niet in aanmerking, tenzij deze beantwoorden aan rechtmatige financiële of economische behoeften.

Deze bepaling heeft tot doel te vermijden dat, kort voor het overlijden, bijvoorbeeld belangrijke voorraden of bedrijfsgoederen worden aangekocht, om zo nog het verlaagde tarief te genieten. Die voorwaarde moet overigens met redelijkheid geïnterpreteerd worden. Zo verhindert de voorraadrotatie uiteraard de vrijstelling niet.

Met bijkomende leningen wordt hier niet bedoeld financieringen van een financiële instelling, maar een lening van de erflater aan de bedoelde onderneming of vennootschap.

De kapitaalverhogingen of bijkomende leningen, die niet in aanmerking zullen genomen worden, zullen zo specifiek mogelijk op het attest omschreven worden (in absolute cijfers).

14. Voorwaarde tot behoud van kapitaal

Artikel 60bis, § 7 :

Indien het belegd vermogen of het kapitaal en de vorderingen bedoeld in § 1 dalen door uitkeringen of terugbetalingen in de vijf jaar na het overlijden wordt het normaal tarief evenredig verschuldigd.

Memorie van Toelichting :

In deze paragraaf wordt de voorwaarde tot kapitaalsbehoud ingeschreven eveneens met het oog op het behoud van continuïteit. Net zoals in § 5 is ook hier geen absolute sanctie omdat het strikte kapitaalbehoud niet noodzakelijk is voor de continuïteit en aldus zou belet worden dat activa herbelegd worden in nieuwe economische activiteiten. Bijgevolg wordt ook hier een proportionele vermindering voorgesteld. Ook in dit geval moet een nieuwe aangifte worden ingediend.

Het belegd vermogen (bij familiale ondernemingen) of het kapitaal en de vorderingen (bij familiale vennootschappen), zoals die in de balans zijn opgenomen op datum van overlijden, mogen niet dalen ten gevolge van uitkeringen of terugbetalingen. Er wordt hier evenwel geen rekening gehouden met loutere waardevermeerderingen of -verminderingen.

Substitutie tussen verschillende categorieën (van vorderingen, schulden,...) is wel mogelijk.

Voorbeelden :

- Een obligatie wordt op de vervaldag uitbetaald, maar er wordt beslist het geld in de onderneming te laten in de vorm van een rekening-courant. Het bedrag wordt wel van de ene boekhoudrekening naar de andere overgeboekt, maar er is geen echte uitkering geweest. De overboeking wordt niet als een terugbetaling beschouwd en heeft dus geen gevolg.
- Ook de conversie van een converteerbare obligatie in aandelen van dezelfde vennootschap heeft geen gevolg op de vrijstelling.
- De beschikbare reserves worden gebuikt om uitkeringen te doen (onder de vorm van dividenden) aan de aandeelhouders. Het kapitaal daalt echter niet en de vrijstelling gaat dus niet verloren.

De sanctie bij kapitaalsverminderingen of terugbetalingen wordt proportioneel toegepast. Wanneer een vordering voor 25 % wordt terugbetaald, betekent dat dat de vrijgestelde vordering voor 25 % belast zal worden aan het normale tarief. Dezelfde redenering wordt gevolgd bij kapitaalsverminderingen.

Het zijn ook enkel de vorderingen die door toepassing van artikel 60bis werden vrijgesteld die gesanctioneerd kunnen worden. Vorderingen die niet op het attest voorkomen, mogen dus wel worden terugbetaald.

15. Verplichting opmaak jaarrekening

Artikel 60bis, § 8 :

De onderneming of de vennootschap komt slechts voor de vrijstelling in aanmerking voor zover de onderneming of de vennootschap een jaarrekening opmaakt overeenkomstig het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van ondernemingen, welke tevens aangewend werd ter verantwoording van de aangifte in de inkomstenbelasting gedurende een periode van drie jaar voor en vijf jaar na het overlijden.

Ondernemingen of vennootschappen waarvan de maatschappelijke zetel gelegen is buiten het Vlaams Gewest moeten een jaarrekening opmaken overeenkomstig de geldende wetgeving van de plaats waar de maatschappelijke zetel gevestigd is.

De verplichting om een jaarrekening op te maken is opgelegd om een controle te kunnen uitoefenen op de voorwaarden die worden opgelegd in de vorige paragrafen.

16. Begrip nettowaarde

Artikel 60bis, § 9 :

Onder nettowaarde wordt verstaan de waarde van de activa of aandelen verminderd met de schulden, behalve die welke specifiek werden aangegaan om andere goederen te verwerven of te behouden.

Ingeval een vennootschap overeenkomstig § 3 als een familiale vennootschap wordt beschouwd op grond van het feit dat zij aandelen en desgevallend vorderingen houdt van een of meer dochtervennootschappen die aan de voorwaarden van § 1, 5 en 8 beantwoorden, wordt de nettowaarde van de aandelen en de vorderingen op de vennootschap beperkt tot de som van de waarden van de aandelen van en desgevallend vorderingen op de dochtervennootschappen die aan de voornoemde voorwaarden beantwoorden.

In de mate dat de waarden van de aandelen van en desgevallend vorderingen op deze dochtervennootschappen slechts gedeeltelijk in aanmerking kunnen worden genomen volgens § 5, tweede lid, van dit artikel, wordt de nettowaarde overeenkomstig beperkt.

Deze paragraaf moet samen gelezen worden met § 3. Voor voorbeelden wordt dan ook verwezen naar de voorbeelden uitgewerkt onder § 3.

B. SOMERS,

Minister-president van de Vlaamse regering

D. VAN MECHELEN,

Vlaams minister van Financiën en Begroting, Ruimtelijke Ordening, Wetenschappen en Technologische Innovatie