

Circulaire 2017/C/46 betreffende de ordonnantie van 12 december 2016 inzake successierechten

Administratieve commentaar met betrekking tot de ordonnantie van 12 december 2016 houdende het tweede deel van de fiscale hervorming – Brussels Hoofdstedelijk Gewest – Successierechten – Rechte lijn – Overdracht van familiale ondernemingen en familiale vennootschappen

rechte lijn ; overdracht door overlijden; familiale onderneming ; familiale vennootschap

FOD Financiën, 13.07.2017

Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie – Successierechten

Inhoudstafel

1. [I. Inleiding](#)
2. [II. Algemene draagwijdte van de maatregelen](#)
3. [III. Rechte lijn](#)
 1. [3.1. Nieuwe terminologie in de rechte lijn](#)
 2. [3.2. Uitbreiding van het toepassingsgebied van de rechte lijn](#)
4. [IV. Overdracht van familiale ondernemingen en familiale vennootschappen](#)
 1. [4.1. Filosofie van de nieuwe maatregelen](#)
 2. [4.2. Wetteksten](#)
 3. [4.3. Toepassingsgebied en toepassingsvoorwaarden](#)
 4. [4.4. Verlaagd tarief, nettowaarde, lokalisatiecriterium en behoud van het voorkeurtarief van artikel 48²](#)
 5. [4.5. Grondvoorwaarden](#)
 1. [4.5.1. Familiale onderneming](#)
 1. [4.5.1.1. Definitie van het begrip «familiale onderneming»](#)
 2. [4.5.1.2. Voorwaarde van persoonlijke uitbating van de familiale onderneming en van beroepsmatige aanwending van de activa in de familiale onderneming](#)
 3. [4.5.1.3. Uitsluiting voor onroerende goederen die hoofdzakelijk aangewend of bestemd zijn tot bewoning](#)
 4. [4.5.1.4. Uitsluiting voor activa beroepsmatig aangewend in de familiale onderneming het jaar voorafgaand aan het overlijden](#)
 2. [4.5.2. Familiale vennootschap](#)
 1. [4.5.2.1. Definitie van het begrip «familiale vennootschap»](#)
 2. [4.5.2.2. Aandelen van een familiale vennootschap](#)

3. [4.5.2.3. Voorwaarde van uitoefening van een reële economische activiteit](#)
4. [4.5.2.4. Deelnemingsvoorwaarde](#)
5. [4.5.2.5. Geen voorwaarde van beheer of persoonlijke exploitatie](#)
6. [4.5.2.6. Lokalisatievoorwaarde](#)
6. [4.6. Vormvoorwaarden](#)
 1. [4.6.1. Uitdrukkelijke aanvraag van de toepassing](#)
 2. [4.6.2. Afgifte van een attest](#)
 3. [4.6.3. Teruggave van de rechten](#)
7. [4.7. Voorwaarden voor het behoud van de verlaging](#)
 1. [4.7.1. Familiale onderneming](#)
 1. [4.7.1.1. Behoud van de activiteit en de beroepsmatige uitbating van de overgedragen onroerende goederen](#)
 2. [4.7.1.2. Geen enkele verplichting om het persoonlijk beheer te handhaven](#)
 2. [4.7.2. Familiale vennootschap](#)
 1. [4.7.2.1. Behoud van de activiteit](#)
 2. [4.7.2.2. Behoud van het kapitaal](#)
 3. [4.7.2.3. Behoud van de lokalisatie](#)
 4. [4.7.2.4. Kapitaalstructuur](#)
 3. [4.7.3. Verificatie van de voorwaarden voor het behoud](#)
 1. [4.7.3.1. Afgifte van twee attesten](#)
 2. [4.7.3.2. A posteriori controle van de voorwaarden voor het behoud](#)
 3. [4.7.3.3. Sancties](#)
8. [4.8. Evaluatierapport](#)
5. **[V. Inwerkingtreding](#)**

Bijlagen:

- [Bijlage 1](#)
- [Bijlage 2](#)
- [Bijlage 3](#)
- [Bijlage 4](#), waarvan;
 - [Bijlage 1: Aanvraagformulier voor het attest vermindering successierechten – Art. 60bis/3, §1, W.Succ. – Familiale onderneming](#)
 - [Bijlage 2: Aanvraagformulier voor het attest vermindering successierechten – Art. 60bis/3, §1, W.Succ. – Familiale vennootschap](#)

I. Inleiding

In het Belgisch Staatsblad van 29 december 2016 (ed. 3, p. 91885) werd de ordonnantie van 12 december 2016 houdende het tweede deel van de fiscale hervorming gepubliceerd (hierna: ordonnantie).

De huidige circulaire bespreekt de aangebrachte wijzigingen aan de bepalingen van de successierechten (Br.W.Succ.). Een andere circulaire zal de wijzigingen in de registratierechten bespreken.

De ordonnantie heeft eerst de terminologie in de rechte lijn aangepast. Vervolgens heeft ze het toepassingsgebied van de rechte lijn uitgebreid. Tenslotte heeft ze het regime voor overdracht door overlijden van ondernemingen grondig gewijzigd en in overeenstemming gebracht met het Vlaamse regime door uitbreiding van het verlaagde tarief tot de familiale vennootschappen en familiale ondernemingen en door de aanpassing in die zin van de grondvoorwaarden, de vormvoorwaarden en de voorwaarden voor het behoud.

De tekst van de ordonnantie met betrekking tot Br.W.Succ. wordt toegevoegd in [bijlage 1](#).

De geconsolideerde tekst van de gewijzigde artikelen wordt toegevoegd in [bijlage 2](#) en op www.fisconetplus.be.

De tekst van het uitvoeringsbesluit van 19 januari 2017 van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering tot vaststelling van de modaliteiten van het gunstregime toepasselijk op de successierechten bij overdracht van familiale ondernemingen en familiale vennootschappen (hierna: Regeringsbesluit) wordt opgenomen in [bijlage 3](#) en op www.fisconetplus.be.

De tekst van het Ministerieel besluit van 8 februari 2017 tot vaststelling van de modellen van aanvraagformulier tot aflevering van het attest bedoeld in artikel 60bis/3, §1 Br.W.Succ. (hierna: ministerieel besluit) wordt opgenomen in [bijlage 4](#).

De nieuwe bepalingen zijn in werking getreden op 1 januari 2017.

II. Algemene draagwijdte van de maatregelen

Het akkoord van de meerderheid heeft een ingrijpende fiscale hervorming voorzien die erop gericht is de regionale fiscaliteit rechtvaardiger, minder complex en gunstiger te maken voor de Brusselaars en de Brusselse bedrijven. Er wordt meer bepaald een verschuiving beoogd van belasting op werk naar belasting op vastgoed, in een budgettair neutraal kader (ontwerp van ordonnantie houdende het tweede deel van de fiscale hervorming, memorie van toelichting, *Doc.*, Parl. Br. H. Gew., 2016-2017, nr. A-429/1, p. 1).

De ordonnantie van 18 december 2015 houdende het eerste deel van de fiscale hervorming (in werking sinds 1 januari 2016) heeft voornamelijk de tarieven inzake onroerende schenking verminderd en vereenvoudigd en heeft het progressievoorbehoud bij successierechten opgeheven.

De ordonnantie van 12 december 2016 houdende het tweede deel van de fiscale hervorming (*B.S.* 29 december 2016, 3^{de} ed., p. 91885), in werking getreden op 1 januari 2017, heeft belangrijke wijzigingen aangebracht in de registratierechten en de

successierechten. Met deze hervorming wil de Brusselse wetgever de middenklasse in Brussel houden en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest op fiscaal vlak aantrekkelijk maken door de belastingdruk op de Brusselse huishoudens en op de Brusselse bedrijven te verlagen.

Voor de toepassing van het tarief in rechte lijn heeft de ordonnantie de terminologie aangepast en het toepassingsgebied uitgebreid. Ze heeft ook het regime inzake overdracht van ondernemingen veranderd door het verlaagde tarief van toepassing te maken op familiale ondernemingen en familiale vennootschappen, en het bekomen van het verlaagde tarief afhankelijk te maken van grond- en vormvoorwaarden en het behoud van dat gunsttarief afhankelijk te maken van voorwaarden voor het behoud. Het valt op te merken dat deze voorwaarden variëren al naargelang men te maken heeft met familiale ondernemingen of familiale vennootschappen.

III. Rechte lijn

3.1. Nieuwe terminologie in de rechte lijn

Sinds 1 januari 2017 worden de woorden « *(langstlevende) echtgenoot en/of samenwonende* » vervangen door de woorden « *(langstlevende) partner* ». De volgende bepalingen van het Br.W.Succ. werden aangepast:

- artikel 48, tweede lid en tabel I (art. 2 ordonnantie);
- artikel 48² (art. 3 ordonnantie);
- artikel 50, §2 (art. 4, 2^o ordonnantie);
- artikel 54 (art. 6 ordonnantie);
- artikel 55*bis* (art. 7 ordonnantie);
- artikel 56 (art. 8 ordonnantie).

Voor de toepassing van hoofdstukken VI en VII Br.W.Succ. moet men onder « partner » verstaan:

- de persoon die, op datum van het overlijden van de nalatenschap, gehuwd was met de erflater;
- de persoon die, op de dag van het overlijden van de nalatenschap, zich met de erflater in een situatie van wettelijke samenwoning bevindt in de zin van titel *Vbis*, boek III (art 48, in fine Br.W.Succ.).

In de Franse tekst wordt het woord « adoptif » vervangen door het woord « adopté » in artikel 52², tweede lid, 1^o Br.W.Succ. (art. 5 ordonnantie).

3.2. Uitbreiding van het toepassingsgebied van de rechte lijn

Voor de toepassing van het tarief in rechte lijn wil de Brusselse wetgever rekening houden met de nieuw samengestelde gezinnen, ongelijke behandeling vermijden tussen de

kinderen van de erflater en de stiefkinderen, alsook de gevallen versoepelen waarin rekening wordt gehouden met de gewone adoptie. De ordonnantie breidt het toepassingsgebied van de rechte lijn uit in twee opzichten.

Enerzijds worden de verschuldigde successierechten door de kinderen geboren uit een andere relatie, ongeacht het type, gelijkgesteld met deze verschuldigd door de kinderen van de erflater. Worden gelijkgesteld met een nakomeling van de erflater (art. 50, § 1, eerste lid Br.W.Succ.):

- het kind van zijn partner;
- een kind van een vooroverleden partner indien de partnerrelatie nog bestond op het ogenblik van het overlijden (indien de partners nog samenwoonden op het ogenblik van het overlijden);
- een persoon (in plaats van « *een kind minder dan 21 jaar* ») die niet van de erflater afstamt en die, op het ogenblik van overlijden, gedurende minimum één jaar zonder onderbreking (vroeger: zes achtereenvolgende jaren), bij de erflater heeft ingewoond en gedurende die tijd hoofdzakelijk:
 1. 1) van de erflater,
 2. 2) van zijn partner,
 3. 3) van de erflater en van zijn partner samen,
 4. 4) van de erflater en van andere personen,
 5. 5) van de partner van de erflater en van andere personen,

de hulp en verzorging heeft gekregen die kinderen normaal van hun ouders krijgen (art. 4 ordonnantie).

De duur van het samenwonen met de erflater wordt aangepast van 6 ononderbroken jaren naar één ononderbroken jaar. Bovendien wordt de leeftijdsvereiste (21 jaar) weggelaten omdat de natuurlijke verbintenissen deze leeftijd overstijgen en vele kinderen nog steeds ten laste zijn van hun ouders, ongeacht of zij geadopteerd zijn of niet.

Het vermoeden van samenwonen met de erflater wordt alvast gehandhaafd, maar artikel 4 van de ordonnantie heeft het volledig herschreven als volgt: « *De samenwoning met de erflater wordt vermoed, tot bewijs van tegendeel, indien de betrokken persoon ingeschreven is in het bevolkings- of het vreemdelingenregister op het adres van de erflater.* » (art. 50, § 1, tweede lid Br.W.Succ.).

Anderzijds geniet men voor de toepassing van het successierecht en het recht van overgang bij overlijden bij **volle adoptie** van het tarief in rechte lijn, niet alleen wanneer de geadopteerde erft van de adoptant, maar ook wanneer de adoptant erft van de geadopteerde.

Daarentegen wordt de verwantschapsband in geval van **gewone adoptie** *in principe* niet in aanmerking genomen voor de toepassing van de bepalingen van het W.Succ. (art. 52², eerste lid Br.W.Succ.)

In *verschillende uitzonderingsgevallen*, bedoeld in art. 52², tweede lid Br.W.Succ., wordt evenwel rekening gehouden met de gewone adoptie:

1. 1° wanneer het geadopteerde kind een kind is van de echtgenoot van de adoptant;
2. 2° wanneer, op het ogenblik van de adoptie, de gewoon geadopteerde onder de voogdij was van de openbare onderstand of van een openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn of – nieuw – van een vergelijkbare instelling in de Europese Economische Ruimte (de EER groepeert op heden 28 landen van de Europese Unie (min – op korte termijn – het Verenigd Koninkrijk als gevolg van de Brexit van 23 juni 2016, zoals bevestigd werd door het Parlement op 8 februari 2017), alsook IJsland, Liechtenstein en Noorwegen), of wees was van een voor België gestorven vader of moeder;
3. 3° wanneer, gedurende drie ononderbroken jaren (vroeger zes), het geadopteerde kind van de adoptant of van de adoptant en zijn partner (echtgenoot of wettelijk samenwonende) samen, de hulp en verzorging gekregen heeft die kinderen normaal van hun ouders krijgen:
4. 4° wanneer de adoptie werd gedaan door een persoon waarvan alle nakomelingen gestorven zijn voor België (art. 5 ordonnantie).

In het geval van de adoptie van een kind van de echtgenoot (1°), wordt de term « *kind* » strikt geïnterpreteerd als « *zoon* » of « *dochter* » van de echtgenoot van de adoptant. De adoptie van een nakomeling van een verdere graad (kleinzoon, kleindochter, achterkleinzoon of achterkleindochter) van de echtgenoot geniet niet van de uitzondering. Bovendien geniet het geadopteerde kind dat een kind is van de wettelijk samenwonende van de adoptant niet van het tarief in rechte lijn op grond van de eerste uitzondering.

In het geval van de adoptie van een kind geplaatst onder de voogdij van de openbare onderstand of van een openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn (2°), wordt het geadopteerde kind dat zich, op het ogenblik van adoptie, bevindt onder de voogdij van de openbare onderstand of van een openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn, gelijkgesteld met een kind van de adoptant voor de toepassing van het tarief in rechte lijn. De ordonnantie heeft de uitzondering uitgebreid tot het geval waarin het geadopteerde kind onder de voogdij van sociale bijstand is van een land in de Europese Economische Ruimte, ander dan België, en de adoptie in dat land gebeurd is. De leeftijd van de geadopteerde of de opvoeding die hij gehad heeft van de adoptant heeft hierbij geen belang.

Met betrekking tot de adoptie van een kind opgevoed door de adoptant gedurende minstens drie ononderbroken jaar (3°), wordt voor de toepassing van het successierecht rekening gehouden met de gewone adoptie, wanneer verschillende voorwaarden cumulatief vervuld zijn. Het gewoon geadopteerde kind moet hebben ontvangen:

- ongeacht de leeftijd (vroeger: voor de leeftijd van 21 jaar te hebben bereikt) en gedurende drie ononderbroken jaren (vroeger: 6 ononderbroken jaren);
- van de adoptant alleen, van de adoptant en zijn echtgenoot of van de adoptant en van zijn wettelijk samenwonende,
- de hulp en verzorging die kinderen normaal van hun ouders krijgen.

Aangaande de laatste uitzondering (4°), deze werd niet aangepast.

IV. Overdracht van familiale ondernemingen en familiale vennootschappen

4.1. Filosofie van de nieuwe maatregelen

De Brusselse wetgever wenste, in de huidige context van de economische crisis, een ondersteunend mechanisme in te voeren voor het voortbestaan van familiebedrijven en voor hun overdracht bij leven van de ondernemer. In geval van schenking, is een vrijstelling van toepassing; in geval van overlijden wordt het tarief verlaagd naar 3% in rechte lijn en tussen partners, en naar 7% tussen alle andere personen.

Het gaat erom ondernemingen in het Brussels Gewest te houden (omdat ze banen creëren en zorgen voor inkomsten voor vele gezinnen), om hun continuïteit te bevorderen en om hun ontmanteling te voorkomen in geval van overlijden van de ondernemer.

Het gaat ook om een versoepeling van het gunstregime (familiale ondernemingen en familiale vennootschappen, nettowaarde van de blote eigendom of van het vruchtgebruik van beroepsmatig geïnvesteerde activa in een familiale onderneming, nettowaarde van de aandelen van een familiale vennootschap, opheffing van de voorwaarde van werkgelegenheid, beperking van de proeftijd tot drie jaar, enz.).

Het gaat er tenslotte om fiscale concurrentie tussen de Gewesten te vermijden en het gelijkstellen van het Brusselse gunstregime met het regime in Vlaanderen.

4.2. Wetteksten

Het oud artikel *60bis* werd vervangen door de artikelen *60bis*, *60bis/1*, *60bis/2* en *60bis/3* Br.W.Succ.

De uitvoering van deze Brusselse bepalingen is geregeld door een besluit van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering, genomen op 19 januari 2017 (*M.B.* 31 januari 2017, ed. 1, p. 14842). Dit besluit vestigt de modaliteiten van het gunsttarief van toepassing op successierechten in geval van overdracht van familiale ondernemingen en familiale vennootschappen. Het bepaalt de modaliteiten van de aanvraag, van het verstrekken en van de controle van de attesten.

Het ministerieel besluit van 8 februari 2017 (*B.S.*, 20 februari 2017, ed. 2, p. 25485) bepaalt de modellen van aanvraagformulier tot aflevering van het attest bedoeld in artikel *60bis/3*, §1 Br.W.Succ.

4.3. Toepassingsgebied en toepassingsvoorwaarden

Het toepassingsgebied van het gunstregime – vroeger beperkt tot de kleine en middelgrote ondernemingen (KMO's) - is uitgebreid tot de familiale ondernemingen (volle eigendom, blote eigendom en vruchtgebruik van activa die door de erflater of zijn partner beroepsmatig zijn geïnvesteerd) en tot de familiale vennootschappen (volle eigendom, blote eigendom en vruchtgebruik van titels of aandelen).

De toekenning van het verlaagde tarief van artikelen *60bis* en volgende is onderhevig aan het cumulatief voldoen aan grondvoorwaarden, en aan de naleving van vormvoorwaarden.

Deze grondvoorwaarden variëren al naar gelang het gaat om familiale ondernemingen of familiale vennootschappen.

Om het voordeel van de vermindering te behouden, moeten de rechtsopvolgers verschillende voorwaarden voor het behoud respecteren gedurende minstens 3 ononderbroken jaren na het overlijden. Deze voorwaarden voor het behoud verschillen naargelang het gaat om familiale ondernemingen of familiale vennootschappen.

4.4. Verlaagd tarief, nettowaarde, lokalisatie-criterium en behoud van het voorkeurtarief van artikel 48²

Het voormalige lineaire tarief van 3% voor overdracht door overlijden van KMO's is vervangen door een *verlaagd tarief van 3%* in rechte lijn en tussen partners (echtgenoten of wettelijk samenwonenden), en *van 7%* in de andere gevallen van overdracht door overlijden van familiale ondernemingen of van familiale vennootschappen (art. 60*bis*, §1, eerste lid Br.W.Succ.). Hieruit volgt een lichte stijging voor de overdracht door overlijden tussen andere personen.

Het voorkeurtarief van het nieuwe artikel 60*bis* Br.W.Succ. is van toepassing, in hoofde van iedere rechtsopvolger, op de verkregen *nettowaarde* in volle eigendom, blote eigendom of vruchtgebruik, in de activa van de familiale onderneming of de aandelen van de familiale vennootschap. Deze nettowaarde wordt bepaald in het artikel 60*quater* Br.W.Succ., hetwelk niet gewijzigd werd door de ordonnantie van 12 december 2016.

Onder « *nettowaarde* » verstaat men de waarde van de in aanmerking genomen bestanddelen van activa, verminderd met het aannemelijk passief dat erop betrekking heeft, volgens de prioritaire aanrekeningsregels op de werkelijke en fictieve nalatenschap:

- eerst van de waarde van de activa van de onderneming bedoeld in artikel 60*bis*;
- vervolgens, indien er passief overblijft, van de waarde van de hoofdverblijfplaats bedoeld in art. 60*ter*;
- ten slotte, indien er nog passief overblijft, van de waarde van de overige goederen van de nalatenschap zoals beoogd in art. 48 (art. 60*quater*, eerste lid Br.W.Succ.).

Voor specifieke schulden, voorziet artikel 60*quater*, per uitzondering, dat indien de rechtsopvolger het bewijs levert dat bepaalde schulden speciaal werden gemaakt om goederen van de nalatenschap te verkrijgen, te verbeteren of te bewaren, worden die schulden afgetrokken van de waarde van die goederen (art. 60*quater*, tweede lid Br.W.Succ.).

Het nieuwe Brusselse gunstregime inzake overdracht van ondernemingen betreft zowel *successierechten* als de *rechten van overgang bij overlijden* (enkel voor de onroerende goederen, zie hierna punt 4.5.1.2.). De rechtsopvolgers kunnen van het verlaagde tarief genieten, ongeacht of de erflater rijksinwoner is of niet.

Het spreekt vanzelf dat de nalatenschap moet *gelokaliseerd zijn in het Brussels Hoofdstedelijk gewest*.

Wanneer de erflater *rijksinwoner* is, moet hij zijn laatste domicilie hebben (art. 5, § 2, 4^o, eerste streepje van de Bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, zoals gewijzigd bij de bijzondere wet van 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten):

- ofwel in het Brussels Gewest gedurende de laatste vijf jaar van zijn leven;
- ofwel het langst in het Brussels Gewest, indien hij in verschillende Gewesten in België gedomicilieerd was gedurende de laatste vijf jaar van zijn leven;
- ofwel in het Brussels Gewest op het moment van zijn overlijden, uit het buitenland komend, zonder gedomicilieerd te zijn geweest in een ander Gewest gedurende de laatste vijf jaar van zijn leven.

Wanneer de erflater een *niet-rijksinwoner* is, moeten de in de nalatenschap opgenomen onroerende goederen gelegen zijn in het Brussels Gewest (19 gemeenten) en niet tegelijkertijd verkregen worden met onroerende goederen met een hoger federaal kadastraal inkomen en die gelegen zijn in het Waals Gewest of in het Vlaams Gewest (art. 5, § 2, 4^o, tweede streepje van de Bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, zoals gewijzigd bij de bijzondere wet van 13 juli 2001 tot herfinanciering van de Gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de Gewesten).

Het beoogde verlaagde regime in artikelen 60*bis*, 60*bis*/1, 60*bis*/2 en 60*bis*/3 Br.W.Succ. blijft *verenigbaar met het artikel 48² van hetzelfde wetboek*. Inderdaad, deze bepaling, die een gunsttarief vestigt voor de delen die in de nalatenschap vallen, in rechte lijn of tussen echtgenoten of wettelijk samenwonenden, hoger dan € 250.000 en die beroepsmatig geïnvesteerde activa bevatten, werd behouden. De artikelen 48² en 60*bis* en volgende kunnen niet cumulatief worden toegepast in hoofde van dezelfde erfgenaam, maar ze kunnen tegelijkertijd worden toegepast in dezelfde nalatenschap.

Veronderstel een nalatenschap met aandelen in een handelsvennootschap en die verkregen wordt door de echtgenoot van de erflater en de dochter van de erflater: de echtgenoot kan de toepassing vragen van artikel 48² voor diens deel, en de dochter, van haar kant, kan om de toepassing verzoeken van de artikelen 60*bis* en volgende voor haar persoonlijk deel.

4.5. Grondvoorwaarden

De voorwaarden voor het bekomen van de vermindering (art. 60*bis* Br.W.Succ.) verschillen al naar gelang het gaat om een overdracht door overlijden van een familiale onderneming of een familiale vennootschap.

De tekst van de ordonnantie onderscheidt twee manieren van uitbating:

- Ten individuelen titel, door een fysiek persoon (*familiale onderneming*);
- Via een vennootschapsstructuur, door een rechtspersoon (*familiale vennootschap*).

4.5.1. Familiale onderneming

4.5.1.1. Definitie van het begrip « *familiale onderneming* »

De toepassing van het verlaagde tarief veronderstelt dat de activa onderworpen aan de successierechten door de erflater of zijn partner geïnvesteerd werden in een familiale onderneming.

Onder «*familiale onderneming*» wordt begrepen een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwonderneming, of een vrij beroep, uitgebaat en (lees of) uitgeoefend door de erflater of zijn partner al dan niet in samenwerking met andere personen (art. 60*bis*, §2, 1° Br.W.Succ.).

4.5.1.2. Voorwaarde van persoonlijke uitbating van de familiale onderneming en van beroepsmatige aanwending van de activa in de familiale onderneming

De economische activiteiten of de vrije beroepen (advocaten, architecten, consultants, experts, revisoren, enz.) moeten persoonlijk door de erflater of zijn partner worden uitgeoefend, al dan niet in samenwerking met andere personen.

In dit licht moet de inschrijving in de Kruispuntbank van ondernemingen op naam van de erflater of diens partner gedaan zijn.

De familiale onderneming moet, per definitie, persoonlijk worden geëxploiteerd door de erflater, diens echtgenoot of diens wettelijk samenwonende, al dan niet in samenwerking met andere personen. Het heeft geen belang of de exploitatie door de overledene hoofdzakelijk of bijkomstig geschiedt.

Hoewel de tekst niet expliciet de openbare ambten vermeldt, past het om ze bij de vrije beroepen te rekenen (notarissen, gerechtsdeurwaarders, enz.).

Zijn uitgesloten:

- Bosbouwactiviteiten;
- De ondernemingen met als enig doel het verwerven en houden van deelnames.

Het verlaagde tarief van het nieuwe art. 60*bis*, §1, 1° Br.W.Succ. is niet enkel van toepassing op activa die *werkelijk* deel uitmaken van de nalatenschap van de erflater, maar ook op activa die *fictief* deel uitmaken van de nalatenschap en die, voor de heffing van de successiebelasting, beschouwd worden zich in de nalatenschap van de erflater te bevinden krachtens de fictiebepalingen opgenomen in het wetboek, voor zover aan alle toepassingsvoorwaarden van deze wettelijke ficties voldaan is.

De professionele activa waarvan de erflater eigenaar is op het moment van zijn overlijden, maar die aangewend worden voor een activiteit of een vrij beroep uitgeoefend door een derde, worden uitgesloten van de vermindering.

De overledene moet de volle eigendom van de activa van de familiale onderneming bezitten opdat de volle eigendom, de blote eigendom of het vruchtgebruik van de familiale onderneming het verlaagd tarief kan genieten (ontwerp van ordonnantie houdende het tweede deel van de fiscale hervorming, *Doc.*, Brussels Hoofdstedelijk Parlement, 2016-2017, nr. A-429/1, p. 6).

De erflater is niet gehouden eigenaar te zijn van alle activa van de onderneming bij zijn overlijden op voorwaarde van exploitatie van de onderneming of uitoefening van het vrij

beroep. Daarom, zelfs in het geval van voorafgaande afstand van een deel van het patrimonium van de onderneming, kan het gunsttarief worden toegepast op bepaalde activa van de onderneming die aangewend zijn voor de exploitatie en die toebehoren aan de ondernemer bij zijn overlijden, op voorwaarde dat de ondernemer een blijvende, actieve, rol heeft gespeeld door zelf de economische activiteit of het vrij beroep uit te oefenen.

De geïnvesteerde activa bevatten alle roerende en onroerende goederen van de onderneming, zo ook de machines, de industriële gebouwen en de onlichamelijke zaken, zoals cliënteel en merken.

4.5.1.3. Uitsluiting voor onroerende goederen die hoofdzakelijk aangewend of bestemd zijn tot bewoning

De onroerende goederen die hoofdzakelijk aangewend of bestemd zijn voor bewoning zijn uitgesloten van de vermindering. Enkel bijkomstige en secundaire aanwending voor bewoning wordt aanvaard. Het verlaagd tarief blijft toepasbaar op het volledige onroerende goed in geval van bijkomstige en secundaire aanwending van dat goed voor bewoning. Het gebouw dat hoofdzakelijk aangewend wordt voor bewoning kan niet genieten van de vermindering bij de overdracht door overlijden: ze is dus onderworpen aan het normale tarief beoogd in de artikelen 48 en 48² Br.W.Succ., progressief, per tranche en niet verlaagd en dit in toepassing van artikel 55*bis* Br.W.Succ..

De controle van de hoofdzakelijke aanwending of bestemming voor bewoning geschiedt per kadastraal perceel of per deel van het kadastraal perceel.

De Administratie van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest beoordeelt het hoofdzakelijk karakter geval per geval, in functie van de concrete omstandigheden van elke zaak.

De uitsluiting van onroerende goederen tot bewoning geldt enkel voor de familiale ondernemingen; deze uitsluiting geldt niet voor de familiale vennootschap.

4.5.1.4. Uitsluiting voor activa beroepsmatig aangewend in de familiale onderneming het jaar voorafgaand aan het overlijden

De activa die beroepsmatig werden aangewend in de familiale onderneming gedurende het jaar voorafgaand aan het overlijden worden uitgesloten van de vermindering. De beroepsmatige aanwending van activa in de familiale onderneming in het jaar dat het overlijden van de erflater voorafgaat wordt namelijk « *vermoed een niet aan de administratie tegenstelbare rechtshandeling te zijn, zoals bedoeld in artikel 18, §2* » (art. 60*bis*, §4 Br.W.Succ.).

De belastingplichtige (rechtsopvolger) heeft het recht om het tegenbewijs te leveren door aan te tonen dat de keuze voor beroepsmatige aanwending van activa andere redenen heeft dan het niet betalen van successierechten (ontwerpordonnantie houdende het tweede deel van de fiscale hervorming, *Doc.*, Parl. Br.H.Gew., 2016-2017, nr. A-429/2, p. 78).

4.5.2. Familiale vennootschap

4.5.2.1. Definitie van het begrip « *familiale vennootschap* »

Onder « *familiale vennootschap* » wordt een vennootschap verstaan die zijn zetel van werkelijke leiding gevestigd heeft in een Lidstaat van de Europese Economische Ruimte (EER) en:

- de uitoefening van een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit, of van een vrij beroep tot doel heeft en deze activiteit of beroep uitoefent (art. 60*bis*, §2, 2^o, eerste lid Br.W.Succ.),
OF
- minstens 30% van de aandelen houdt van minstens één directe dochtervennootschap die aan die voorwaarde beantwoordt en die haar zetel van werkelijke leiding heeft in een van de lidstaten van de EER (art. 60*bis*, §2, 2^o, tweede lid Br.W.Succ.).

Een vennootschap die zelf niet de uitoefening van een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit, of van een vrij beroep tot doel heeft, maar die minstens 30% van de aandelen houdt van minstens één directe dochtervennootschap die aan die voorwaarden beantwoordt en die haar zetel van werkelijke leiding heeft in een van de Staten van de Europese Economische Ruimte, is een *holdingvennootschap*.

Wanneer de aandelen van de *holdingvennootschap* genieten van het verlaagde tarief via haar directe dochtervennootschappen, is de vermindering evenredig aan de waarde van de aandelen die zij bezit in de directe dochtervennootschappen en voor het overige onderworpen aan het gewone tarief.

Enkel de *directe Europese dochtervennootschappen*, in welke de *holdingvennootschap* minstens 30 % aanhoudt van de aandelen die het kapitaal vertegenwoordigen en waarvan de zetel van werkelijke leiding gevestigd is binnen de EER, kunnen genieten van de vermindering. De drempel van 30% kan het gevolg zijn van geaccumuleerde participaties van de holding in verschillende directe dochtervennootschappen die een economische activiteit uitoefenen en met hun zetel van werkelijke leiding in de EER.

De *indirecte dochtervennootschappen* zijn uitgesloten van het verminderd tarief.

Ook *vennootschappen met een uitsluitend burgerlijk doel* zijn uitgesloten van de vermindering, behalve indien het gaat om een *holdingvennootschap* die een participatie van minstens 30% van de aandelen houdt van minstens een directe Europese dochtervennootschap.

4.5.2.2. Aandelen van een familiale vennootschap

Het verlaagde tarief is van toepassing op de waarde van de *aandelen* of de deelbewijzen die het kapitaal van de vennootschap vertegenwoordigen en waarvan de erflater titularis is en die beschikken over stemrecht.

De erflater moet de volle eigendom bezitten van de aandelen van de familiale vennootschap opdat de overdracht van de volle eigendom, de blote eigendom of het vruchtgebruik van de familiale vennootschap kan genieten van het verlaagde tarief (ontwerpordonnantie houdende het tweede deel van de fiscale hervorming, *Doc.*, Parl. Br.H.Gew., 2016-2017, nr. A-429/1, p. 6)

Zijn uitgesloten van de vermindering:

- De aandelen waarvan de erflater geen titularis was;
- De aandelen of winstbewijzen die niet in direct verband staan met het maatschappelijk kapitaal;
- De aandelen zonder stemrecht in de algemene vergadering.

De *aandelencertificaten* kunnen genieten van het verlaagde tarief onder volgende voorwaarden:

- Ze moeten worden uitgereikt door een rechtspersoon met zetel in een lidstaat van de EER;
- De vennootschap waarvan de titels gecertificeerd zijn moet voldoen aan alle voorwaarden om beschouwd te worden als een familiale vennootschap;
- De rechtspersoon moet onverwijld, en ten laatste binnen de maand, de dividenden en andere vermogensvoordelen doorstorten aan de certificaathouder (art. 60bis, §2, 3° Br.W.Succ.). De voorwaarden voor de toekenning van de vermindering worden enkel beoordeeld in hoofde van de vennootschap waarvan de titels gecertificeerd zijn. Het heeft geen belang of de certificerende vennootschap een reële economische activiteit heeft of gevestigd is in de EER.

De *schuldvorderingen* waarvan de erflater titularis is t.a.v. de familiale vennootschap maken geen deel meer uit van het actief dat belastbaar is tegen het verminderd tarief: ze zijn uitgesloten van de vermindering en zijn onderworpen aan het gewone tarief van de artikelen 48 en 48² Br.W.Succ.

4.5.2.3. Voorwaarde van uitoefening van een reële economische activiteit

De familiale vennootschap moet een *reële economische activiteit* hebben op de dag van het overlijden van de erflater om te kunnen genieten van het verlaagde tarief. Om de voorwaarde van activiteit te kunnen beoordelen, moet men twee elementen in rekening brengen:

- de aard van de exploitatie;
- een bijdrage leveren aan de economie.

De vennootschappen die geen reële economische activiteit hebben, worden geweerd van het gunsttarief. Om deze kwestie te regelen, vestigde de ordonnantie een *wettelijk vermoeden*. Een vennootschap wordt geacht zonder reële economische activiteit te zijn, indien uit haar jaarrekeningen (wanneer de familiale vennootschap de vereiste activiteit of het vrij beroep zelf uitoefent) of de geconsolideerde jaarrekeningen van de groep (wanneer de familiale vennootschap een holding is die de vereiste activiteit of het vrij beroep niet zelf uitoefent, maar die minstens 30% van de aandelen houdt van minstens een directe Europese dochtervennootschap die zelf de vereiste activiteit uitoefent) van minstens één van de drie boekjaren voorafgaand aan het overlijden, cumulatief blijkt:

- dat de bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen (rubriek 62 van de resultatenrekening) een percentage gelijk of lager dan 1,50% uitmaken van de totale activa;

EN

- dat de terreinen en gebouwen (rubriek 22 van de balans) meer dan 50% uitmaken van de totale activa (rubriek 20/58 van de balans), maar het tegenbewijs kan daarvan geleverd worden.

Onder « *bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen* » verstaat men de waarde opgenomen onder de gelijknamige post van de resultatenrekening van de jaarrekening of onder een soortgelijke post van de geconsolideerde jaarrekening. Als een vennootschap geen jaarrekening volgens het standaardmodel naar Belgisch recht hoeft neer te leggen, wordt onder de « waarde » verstaan de waarde die opgenomen is onder de post waaruit alle kosten blijken die naar hun aard als kosten kunnen worden beschouwd voor de tewerkstelling van personeel in dienstverband (art. 60*bis*, §2, 2^o, lid 3, a Br.W.Succ.).

Onder « *totale activa* » verstaat men de waarde, opgenomen onder de balanspost totaal van de activa van de jaarrekening of onder een soortgelijke post van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening (art. 60*bis*, §2, 2^o, lid 3, c Br.W.Succ.).

Onder « *terreinen en gebouwen* » verstaat men de waarde opgenomen onder de gelijknamige post van de resultatenrekening van de jaarrekening of onder een soortgelijke post van de geconsolideerde jaarrekening. Als een vennootschap geen jaarrekening volgens het standaardmodel naar Belgisch recht hoeft neer te leggen, wordt een soortgelijke post bedoeld die opgenomen is onder de post materiële vaste activa (art. 60*bis*, §2, 2^o, lid 3, b Br.W.Succ.).

Deze criteria zijn cumulatief, zodat het niet respecteren van één criterium tot gevolg heeft dat de vennootschap beschouwd wordt als hebbende een reële economische activiteit.

Deze criteria moeten echter niet elk jaar worden behaald: het volstaat dat de twee criteria volgen uit de jaarrekeningen van één van de drie boekjaren voorafgaand aan het overlijden, opdat het wettelijke vermoeden van reële economische inactiviteit van toepassing is.

Voor de berekening van de bedragen van betaalde bezoldigingen door de vennootschap wordt geen rekening gehouden met uitkeringen of onkostenvergoedingen betaald aan bestuurders (administrateurs, managers of vennoten) buiten de uitoefening van een arbeidsovereenkomst, want die uitkeringen of onkostenvergoedingen vallen niet onder post 62 van de resultatenrekening.

Deze boekhoudkundige criteria, die toelaten om de toepassing van het wettelijk vermoeden te bepalen, moeten worden gecontroleerd op basis van de jaarrekeningen die gedurende de drie boekjaren voorafgaand aan het overlijden werden gepubliceerd. Indien de familiale vennootschap recenter werd opgericht, kunnen de titularissen van de aandelen bewijzen dat de vennootschap een reële economische activiteit uitoefent door andere documenten in te roepen, zoals deze opgemaakt op het moment van oprichting van de vennootschap of de nog niet gepubliceerde jaarrekening van het boekjaar voorafgaand aan het overlijden.

Het wettelijk vermoeden kan worden weerlegd: het *tegenbewijs* is toegelaten door alle middelen van recht. Zo kunnen de erfopvolgers van de familiale vennootschap bewijzen dat de onroerende goederen van de vennootschap, die meer dan 50% van de totale activa uitmaken, niet behoren tot het privévermogen, maar aangewend worden voor een reële economische activiteit.

Bovendien kan de administratie van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest aantonen, door andere bewijsmiddelen, dat de vennootschap geen reële economische activiteit uitoefent of dat ze geen enkele bijdrage levert aan de economie.

Met betrekking tot de *holdings*, kan het bestaan van een reële economische activiteit niet worden beoordeeld aan de hand van de geconsolideerde jaarrekeningen van de groep. Wanneer de holding slechts als « *familiale vennootschap* » kan worden gekwalificeerd (zie hierboven nr. 4.5.2.1) door het maatschappelijk doel van ten minste één dochtervennootschap, moet het bestaan van een reële economische activiteit worden beoordeeld in hoofde van die dochtervennootschap. Wanneer de holding als « *familiale vennootschap* » kan worden beschouwd op basis van diens eigen maatschappelijk doel, zal het criterium van het bestaan van een economische activiteit alleen worden bestudeerd op basis van haar eigen jaarrekeningen, zelfs als nazicht van de geconsolideerde jaarrekeningen van de groep, zouden toelaten om het wettelijke vermoeden te weerleggen.

Als de familiale vennootschap voorwerp is geweest van een herstructurering (fusie, splitsing, inbreng in een nieuwe of bestaande vennootschap) in de loop van één van de drie boekjaren voorafgaand aan het overlijden van de titularis van de betreffende aandelen, zullen de rekeningen van de betrokken vennootschappen afzonderlijk worden onderzocht door de administratie van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest om te bepalen of het wettelijk vermoeden van toepassing is of niet.

4.5.2.4. Deelnemingsvoorwaarde

Om te kunnen genieten van de vermindering, moet de vennootschap ook voldoen aan een deelnemingsvoorwaarde. De vennootschap kan slechts als een familiale vennootschap worden aangemerkt, indien de meerderheid van de aandelen die het maatschappelijk kapitaal vertegenwoordigen eigendom zijn van de erflater en zijn familieleden. Op het ogenblik van overlijden, is een voldoende belang in de familiale vennootschap noodzakelijk, in die zin dat *50% van de aandelen* in volle eigendom moet toebehoren aan de erflater en zijn familie (ontwerpordonnantie houdende het tweede deel van de fiscale hervorming, *Doc.*, Parl. Br.H.Gew., 2016-2017, nr. A-429/1, p. 6).

Er wordt niet enkel rekening gehouden met aandelen in volle eigendom, maar ook met aandelen in blote eigendom en in vruchtgebruik voor zover de blote eigendom en het vruchtgebruik verdeeld zijn tussen de erflater en zijn familieleden.

Om de deelnemingsvoorwaarde te beoordelen, mogen enkel de aandelen die aan de erflater en aan andere natuurlijke personen toebehoren, in aanmerking worden genomen, met uitsluiting van aandelen gehouden door rechtspersonen.

Bovendien moeten de aandelen van de familie van de erflater en van de familie van de aandeelhouder(s) cumuleren. Onder « *familie van de erflater of familie van de aandeelhouder(s)* » verstaat men de volgende personen (art. 60*bis*, §2, 4° Br.W.Succ.):

- de partner (echtgenoot of wettelijk samenwonende);
- de verwanten in rechte lijn (ascendenten en descendenten) en hun partner;
- de zijverwanten tot en met de tweede graad (broers en zussen) en hun partner;
- de kinderen van broers en zussen;

Wanneer de vennootschap in handen is van *verschillende families*, is de deelnemingsvoorwaarde soepeler. Zo moeten de aandelen van de multifamiliale vennootschap op het moment van het overlijden toebehoren aan de erflater en aan zijn familie voor minstens:

- 30% indien de erflater en zijn familie, samen met een andere aandeelhouder en zijn familie, eigenaar zijn van minstens 70% van de aandelen;
- 30% indien de erflater en zijn familie, samen met twee andere aandeelhouders en hun familie, eigenaar zijn van minstens 90% van de aandelen (art. 60bis, §1, tweede lid Br.W.Succ.).

Anders gezegd, indien de erflater en zijn familie tussen de 30% en de 50% van de aandelen in handen hebben, blijft de vermindering van toepassing, wanneer, met een of twee andere aandeelhouders en hun familie, ze samen in totaal 70% of 90% van de aandelen van de vennootschap hebben.

De rechtsopvolgers van de erflater stellen het aandeelhouderschap in hoofde van de aandeelhouders (de erflater en zijn familieleden, een andere aandeelhouder of twee andere aandeelhouders en hun familie) vast door het voorleggen van het aandelenregister, de processen-verbaal van de algemene vergadering of de attesten afgeleverd door het orgaan bevoegd voor de controle van de rekeningen.

Met betrekking tot de *burgerlijke vennootschappen*, houdt men rekening met de rechten van natuurlijke personen.

Aangaande *private stichtingen* als instrument voor de certificatie, wordt de deelnemingsvoorwaarde beoordeeld in hoofde van de houder van de certificaten.

4.5.2.5. Geen voorwaarde van beheer of persoonlijke exploitatie

Om te kunnen genieten van de vermindering, is het niet vereist dat de familiale vennootschap bestuurd, gemanaged of geëxploiteerd wordt door de erflater of zijn partner of zijn familieleden. Deze voorwaarde van persoonlijk beheer wordt opgelegd aan de familiale ondernemingen, maar niet aan de familiale vennootschappen.

4.5.2.6. Lokalisatievoorwaarde

De familiale vennootschap moet haar zetel van werkelijke leiding in België of in een van de lidstaten van de EER hebben.

4.6. Vormvoorwaarden

4.6.1. Uitdrukkelijke aanvraag van de toepassing

Het verkrijgen van het verlaagde tarief is afhankelijk van het respecteren van verschillende vormvoorwaarden (art. 60bis/3 Br.W.Succ.).

De toepassing van art. 60bis moet uitdrukkelijk worden gevraagd in de aangifte van nalatenschap of van overgang door overlijden, die de beroepsmatig geïnvesteerde activa (familiale onderneming) of de aandelen (familiale vennootschap) vermeldt.

4.6.2. Afgifte van een attest

Bovendien moeten de rechtsopvolgers bij de aangifte van nalatenschap een attest voegen, afgeleverd door de Directeur van de Directie inkohiering van de Gewestelijke Overheidsdienst Brussel Fiscaliteit (GOB Fiscaliteit) of door de Brusselse Hoofdstedelijke Regering aangeduide ambtenaar (art. 2, §1 Regeringsbesluit), dat bevestigt dat aan de voorwaarden voor verkrijging werd voldaan. De tekst verplicht de afgifte van het attest aan de bevoegde ontvanger (art. 60bis/3, §1 Br.W.Succ.).

Het Regeringsbesluit van 19 januari 2017 bepaalt de praktische modaliteiten van de aanvraag, de afgifte en de controle van de attesten afgeleverd aan de bevoegde ontvanger van de successierechten.

De rechtsopvolgers sturen, per gewone post, hun verzoek tot afgifte van het attest aan de GOB Fiscaliteit door middel van een formulier vastgesteld door de Brusselse minister van Financiën en Begroting en vergezeld van kopieën van de volgende documenten (art. 3 Regeringsbesluit):

- het huwelijkscontract van de erflater, als het van het wettelijk stelsel afwijkt, of het samenlevingscontract van de erflater;
- voor de familiale vennootschappen:
 - de jaarrekening van het jaar voorafgaand aan het overlijden van de erflater, opgesteld conform de vigerende boekhoudwetgeving van de plaats waar de maatschappelijke zetel gevestigd is (1);
 - het rechtsgeldig aandelenregister dat ondertekend is door alle aandeelhouders of, bij gebreke daaraan, de notulen van de laatste algemene vergadering die voorafgaat aan het overlijden van de erflater en dat duidelijk « ondubbelzinnig » de aandelen vermeldt (2);
 - de laatste gecoördineerde versie van de statuten van de vennootschap (3);
 - de oprichtingsakte en de akte van kapitaalverhoging, verleden in het jaar voorafgaand aan het overlijden van de erflater (4);
- voor de familiale ondernemingen:
 - de laatste aangifte voor de personenbelasting (inclusief deel 2) ingediend door de erflater voor zijn overlijden;
 - de plannen en een uittreksel uit de kadastrale legger van de onroerende goederen geïnvesteerd in de onderneming;
- voor de vennootschappen die slechts als *familiaal* kunnen worden gekwalificeerd door toepassing van art. 60bis, §2, tweede lid Br.W.Succ.:
 - de documenten vermeld in (1), (2), (3) en (4);
 - de geconsolideerde jaarrekeningen.

De Directeur van de Directie inkohiering van de GOB Fiscaliteit (art. 2, Regeringsbesluit) beschikt over een termijn van 60 dagen vanaf de datum van ontvangst van de aanvraag, zoals vermeld in het ontvangstbewijs, om zich uit te spreken over de gegrondheid van de aanvraag en zijn beslissing te nemen. Indien er bepaalde gegevens en/of bewijsstukken ontbreken, stuurt de GOB Fiscaliteit een brief met vermelding van de ontbrekende

gegevens en/of bewijsstukken. In dit geval wordt de termijn opgeschort tot en met de ontvangst van de ontbrekende gegevens en/of bewijsstukken (art. 4 Regeringsbesluit).

Bij weigering van de afgifte van de attesten beschikken de rechtsopvolgers-aanvragers over een termijn van tien dagen te rekenen vanaf de zevende dag volgend op de datum van verzending van de ongunstige beslissing om een gemotiveerd bezwaarschrift in te dienen per aangetekende post of per elektronische aangetekende zending. (art. 10, §§ 1 en 2 Regeringsbesluit).

De Directeur-Generaal van de GOB Fiscaliteit of zijn vervanger (art.2, §2 Regeringsbesluit) beschikt over een termijn van 20 dagen, te rekenen vanaf de datum van verzending van het bezwaarschrift, om uitspraak te doen over het bezwaarschrift; de met reden omklede beslissing moet ter kennis worden gebracht per aangetekende post of per elektronische aangetekende zending (art. 10, §6 Regeringsbesluit).

De rechtsopvolgers kunnen een vordering inleiden voor de Rechtbank van Eerste Aanleg (fiscale kamer), ten laatste:

- binnen een termijn van zes maanden vanaf de datum van ontvangst van het administratief beroep zo over dit beroep geen uitspraak is gedaan;
- binnen een termijn van drie maanden vanaf de kennisgeving van de ongunstige beslissing met betrekking tot het administratief verhaal (art. 1385*undecies* Ger.W.).

4.6.3. Teruggave van de rechten

Als er geen attest toegevoegd wordt aan de oorspronkelijke aangifte, moeten de successierechten worden berekend tegen het algemene tarief, te weten het progressief getrappt tarief voorzien in de artikelen 48 en 48² Br.W.Succ., zonder toepassing van de vermindering.

De te veel betaalde rechten zijn vatbaar voor teruggave als het attest wordt afgeleverd aan de ontvanger van de successierechten binnen het jaar na de betaling van de belasting (art. 60*bis*/3, § 1, tweede lid, Br.W.Succ.).

De rechten kunnen terug worden gegeven na een met redenen omkleed verzoek tot teruggave, genotificeerd per aangetekende zending aan de ontvanger die de ontvangst heeft gedaan of aan de bevoegde adviseur-generaal van de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie (art. 140², W.Succ.).

4.7. Voorwaarden voor het behoud van de verlaging

Het voordeel van het verlaagde tarief kan slechts behouden worden indien aan bepaalde voorwaarden voor het behoud is voldaan gedurende een periode van drie ononderbroken jaren te rekenen vanaf de datum van overlijden, in plaats van 5 jaar bij overlijden ten laatste op 31 december 2016. De beoogde voorwaarden in de artikelen 60*bis*/1 en 60*bis*/2 Br.W.Succ. verschillen naar gelang het gaat om een familiale onderneming of een familiale vennootschap (art. 60*bis*/1 Br.W.Succ.).

Bovendien moet het respecteren van de voorwaarden voor het behoud gedurende het eerste jaar en het tweede jaar volgend op de datum van het overlijden, bevestigd worden in twee formele attesten te bezorgen aan de bevoegde ontvanger:

- het ene voor de 500^{ste} dag volgend op het overlijden;
- het andere voor de 865^{ste} dag volgend op het overlijden (art. 60*bis*/3, §2 Br.W.Succ.).

4.7.1. Familiale onderneming

4.7.1.1. Behoud van de activiteit en de beroepsmatige uitbating van de overgedragen onroerende goederen

De verkrijgers van de familiale onderneming (rechtsopvolgers of derden) moeten gedurende drie onafgebroken jaren, de economische activiteit verderzetten. De vermindering gaat dus verloren als de activiteit niet dezelfde is als deze uitgeoefend op het ogenblik van overlijden. In geval van een onderbreking van de activiteit als gevolg van overmacht, werd geen tolerantie voorzien in de ordonnantie.

De beroepsmatige aanwending van de met toepassing van de vermindering overgedragen onroerende goederen moet eveneens behouden blijven. De overgedragen onroerende goederen die genoten hebben van de vermindering mogen dus niet hoofdzakelijk aangewend worden voor bewoning gedurende een periode van drie ononderbroken jaren volgend op het overlijden. Ze mogen wel bijkomstig voor bewoning worden aangewend gedurende de drie jaar na het overlijden.

Indien deze voorwaarde niet gerespecteerd wordt, verliest men de vermindering en wordt het normale tarief enkel op het onroerend goed in kwestie toegepast, en niet op de totaliteit van de activa van de onderneming.

4.7.1.2. Geen enkele verplichting om het persoonlijk beheer te handhaven

De rechtsopvolgers van de erflater en zijn familieleden zijn, na het overlijden, niet gehouden deel te nemen aan het bestuur en aan de exploitatie van een economische activiteit of de uitoefening van een vrij beroep. Anders gezegd, er wordt geen enkele voorwaarde van persoonlijk bestuur na het overlijden gesteld. De familiale onderneming kan, na het overlijden, bestuurd en uitgebaat worden door rechtsopvolgers of een derde.

Hieruit volgt dat het familiale karakter van de onderneming, vereist voor het toekennen van de vermindering, niet moet worden behouden na het overlijden.

4.7.2. Familiale vennootschap

4.7.2.1. Behoud van de activiteit

Ten eerste moeten de verkrijgers van de familiale vennootschap (rechtsopvolgers of derden), gedurende drie ononderbroken jaren, de activiteit van de vennootschap verderzetten.

De familiale vennootschap moet een werkelijke economische activiteit uitoefenen. Maar het is noodzakelijk dat deze activiteit dezelfde is als deze uitgeoefend op het ogenblik van het overlijden. In geval van onderbreking door overmacht, wordt geen enkele tolerantie voorzien door de ordonnantie.

Men moet controleren dat de werkelijke economische activiteit daadwerkelijk wordt gehandhaafd. In dit licht, moet voor elk van de drie boekjaren, te rekenen vanaf het overlijden, een jaarrekening (of een geconsolideerde jaarrekening) worden opgemaakt en, in voorkomend geval, worden gepubliceerd in overeenstemming met de boekhoudkundige wetgeving in de Lidstaat waar de zetel is gevestigd op het tijdstip van overlijden.

Familiale vennootschappen waarvan de zetel is gevestigd in een ander Gewest moeten jaarrekeningen of geconsolideerde jaarrekeningen opstellen en, in voorkomend geval, publiceren overeenkomstig de in België van toepassing zijnde boekhoudwetgeving op het moment van overlijden.

4.7.2.2. Behoud van het kapitaal

Vervolgens moet de familiale vennootschap gedurende drie opeenvolgende jaren en zonder onderbreking, haar kapitaal aanhouden om de vermindering te behouden. Ze kan het kapitaal niet verminderen door uitkeringen of terugbetalingen gedurende drie jaar na het overlijden.

In geval van uitkeringen of terugbetalingen wordt het normale tarief opeisbaar evenredig met de uitkeringen of de terugbetalingen.

4.7.2.3. Behoud van de lokalisatie

Voorts mag de familiale vennootschap haar zetel van werkelijke leiding niet buiten de grenzen van EER verplaatsen tijdens de proeftijd van drie jaar (bv. Zwitserland, Andorra, Monaco, San Marino, Macedonië, etc.). Er wordt opgemerkt dat het Verenigd Koninkrijk begint met onderhandelen over zijn uitstap uit de Europese Unie. Men dient derhalve voorzichtig te zijn met betrekking tot het behoud van de lokalisatie van de maatschappelijke zetel in dit land.

De familiale vennootschap moet haar zetel vestigen of verplaatsen binnen het grondgebied van een van de lidstaten van de EER, gedurende een ononderbroken termijn van drie jaar te rekenen vanaf het overlijden.

4.7.2.4. Kapitaalstructuur

Ten slotte zijn de rechtsoptvolgers van de erflater en zijn familieleden niet meer verplicht om de aandelen te houden na het overlijden. Bijgevolg moet de deelnemingsvoorwaarde vereist om de familiale aard van de vennootschap te bezitten bij het toestaan van de vermindering, niet worden gehandhaafd na het overlijden.

Wanneer de holdingvennootschap slechts kan worden bestempeld als « *familiale vennootschap* » op basis van minstens een van haar directe Europese dochtervennootschappen, dan moet deze holding minstens 30% van de aandelen behouden in die dochtervennootschap.

De familiale vennootschap moet, gedurende een termijn van 3 ononderbroken jaren te rekenen vanaf het overlijden, beantwoorden aan de beoogde voorwaarden in artikel 60*bis*, §2, 2^o (art. 60*bis*/1, §2, 1^o Br.W.Succ.).

4.7.3. Verificatie van de voorwaarden voor het behoud

4.7.3.1. Afgifte van twee attesten

De aangevers die van de vermindering genoten hebben moeten bovendien 2 formele attesten voorleggen in dewelke ze bevestigen de voorwaarden voor het behoud te respecteren (art. 60bis/3, §2, eerste lid, Br.W.Succ.), te weten:

- een eerste attest moet voor de 500^{ste} dag volgend op het overlijden van de erflater aan de bevoegde ontvanger worden voorgelegd, waarin bevestigd wordt dat de vereiste voorwaarden vervuld waren gedurende het eerste jaar dat volgt op het overlijden;
- een tweede attest moet voor de 865^{ste} dag volgend op het overlijden van de erflater aan de bevoegde ontvanger worden voorgelegd, waarin bevestigd wordt dat de vereiste voorwaarden vervuld waren gedurende het tweede jaar dat volgt op het overlijden.

4.7.3.2. Controle *a posteriori* van de voorwaarden voor het behoud

De *controle a posteriori* van de voorwaarden voor het behoud geschiedt op het einde van de ononderbroken driejarige periode. Na het verstrijken van de proefperiode van 3 jaar te rekenen vanaf het overlijden, controleert de door de Brusselse Hoofdstedelijke Regering aangeduide ambtenaar of de voorwaarden voor het behoud van het verlaagde tarief vervuld zijn. Indien de voorwaarden niet vervuld zijn, geeft hij een negatief advies en informeert hij de bevoegde ontvanger (art. 60bis/2, §1, eerste lid Br.W.Succ.).

4.7.3.3. Sancties

Wat gebeurt er indien wanneer de voorwaarden van behoud niet worden gerespecteerd, wanneer er geen attest wordt afgeleverd of bij een negatief advies van de door de Brusselse Hoofdstedelijke Regering aangeduide ambtenaar? De rechtsopvolgers moeten in principe het successierecht of het recht van overgang bij overlijden betalen overeenkomstig het normale tarief voorzien in de artikelen 48 en 48² W.Succ., zonder toepassing van het verlaagde tarief.

Er wordt geen uitzondering voorzien in geval van overmacht, zodat de aanvullende rechten tegen het normaal tarief altijd verschuldigd zijn, zelfs in de gevallen die overmacht uitmaken.

In geval van aanwending van het onroerend goed voor bewoning of in geval van vermindering van het kapitaal, zal de niet naleving echter een proportionele vermindering tot gevolg hebben (art. 60bis/2, §1, derde lid en §2, tweede lid Br.W.Succ.). De aanvullende rechten zullen dus verschuldigd zijn tegen het normaal tarief voor de waarde van de woongebouwen of van de vermindering van het kapitaal ten opzichte van het bestaande kapitaal op het moment van het overlijden.

4.8. Evaluatierapport

In haar advies over de overdracht van ondernemingen, heeft de afdeling wetgeving van de Raad van State zich de vraag gesteld of de legitieme doelstelling van het vermijden van de ontmanteling van de onderneming bij het overlijden van de eigenaar, op passende en evenredige wijze werd nagestreefd, meer bepaald door de opheffing van de voorwaarde van het behoud van de werkgelegenheid. Voornoemde afdeling wetgeving stelde zich eveneens de vraag of de doelstelling van het bevorderen van de continuïteit van familiale ondernemingen en vennootschappen werd bereikt door het verminderen van de periode waarin de activiteit moet worden voortgezet van vijf naar drie jaar (R.v.St., afdeling

wetgeving, advies nr. 59.955/4 van 26 september 2016 over een voorontwerp van ordonnantie houdende het tweede deel van de fiscale hervorming, *Doc.*, Parl. Br. H. Gew., 2016-2017, nr. A-429/1, p. 49 en 50).

Om deze vragen te beantwoorden, heeft de Brusselse wetgever een evaluatie voorzien van de budgettaire en economische impact van de wijzigingen van het verlaagde tarief van toepassing op de overdracht door overlijden van familiale ondernemingen en vennootschappen, meer bepaald de impact van dit regime op het behoud van de activiteit en op de werkgelegenheid.

Het jaarlijks door de Regering aan het Parlement voorgelegde rapport maakt een algemene evaluatie van de overdrachten door overlijden van familiale ondernemingen of familiale vennootschappen die hebben genoten van het verlaagd tarief in de afgelopen vijf jaar. Het gaat over het naleven van de voorwaarden voor het behoud en het aantal werknemers, uitgedrukt in voltijdsequivalenten, dat van jaar tot jaar binnen de onderneming of de vennootschap behouden blijft (art. 13 ordonnantie).

V. Inwerkingtreding

De bepalingen met betrekking tot de successierechten zijn van toepassing voor overlijdens vanaf 1 januari 2017 (art. 40, §1 ordonnantie)