



TAX & PRIVATE EQUITY

Uitkeringen door Liechtensteinse Stiftung belastbaar als fictielegaat of niet? Het Hof van Cassatie aan het woord

19/05/2022 / Reageer / IMPOSTO Tax Lawyers

De Liechtensteinse stichting – *Stiftung* – heeft dezelfde wezenskenmerken als stichtingen naar Belgisch recht : de *Stiftung* wordt opgericht door een eenzijdige rechtshandeling van een of meerdere personen; heeft rechtspersoonlijkheid, heeft geen leden of vennoten en dus geen algemene vergadering, wel een bestuur, en heeft een vermogen dat afgescheiden is van het vermogen van de stichter.

*Eén van de meest voorkomende stichtingen in Liechtenstein is de familiestichting (**Familienstiftung**). Het specifieke van een familiestichting is dat ze haar vermogen aanwendt ten gunste van de leden van een of meerdere families, waardoor ze een nauw verwantschap vertoont met de Angelsaksische trust.*

*Veelal gaat de oprichting van een stichting gepaard met het ter beschikking stellen van een vermogen aan de Stiftung bij de oprichting en/of naderhand. **Deze vermogensbestanddelen verlaten definitief het patrimonium van de stichter en worden exclusief aangewend om het belangloos doel van de Stiftung te verwezenlijken.***

De Liechtensteinse *Stiftung* kan in het kader van haar doel overgaan tot uitkeringen. **De vraag stelt zich of uitkeringen door de Stiftung bij of na het overlijden van de stichter onderworpen zijn aan de erfbelasting; het betrokken vermogen maakt immers geen deel uit van de nalatenschap van de overledene.** In een dossier dat behandeld werd door ons kantoor kwam deze vraagstelling eerder aan bod voor het hof van beroep van Gent. Thans heeft het Hof van Cassatie zich over dit arrest gebogen.

Het feitenrelaas

De feiten laten zich als volgt samenvatten. De grootvader heeft in 2005 een Liechtensteinse *Familienstiftung* opgericht en daaraan vermogen overgedragen. De stichting werd bestuurd door personen die vreemd zijn aan de familie. Het huishoudelijk reglement heeft aan het bestuur de bevoegdheid toegekend om het vermogen uit te keren aan de in het reglement aangeduide begunstigten volgens een bepaald cascadesysteem, te beginnen bij de stichter bij leven om vervolgens bij overlijden over te stappen naar zijn kinderen in gelijke delen en te eindigen bij zijn kleinkinderen, elk voor een gelijk deel in hun staak. Het bestuur bepaalt vrij *of* er uitkeringen plaatsvinden, *aan welke van de begunstigten* deze uitkeringen gebeuren, *het tijdstip* waarop deze uitkeringen gebeuren en *de hoegrootheid* van deze uitkeringen, zij het in respect van het cascadesysteem zoals vastgeklekt in het huishoudelijk reglement. **Niet onbelangrijk is dat het bestuur ook de bevoegdheid heeft de begunstigingsregeling te wijzigen, zij het eerst na het overlijden van de stichter.**

De stichter overleed in 2013. Vooraleer tot uitkeringen over te gaan werd in 2014 door het bestuur de begunstigingsregeling zoals voorzien in het huishoudelijk reglement gewijzigd : de begunstigten van de uitkeringen zijn voortaan de kleinkinderen elk voor een gelijk vast bedrag, het resterend vermogen zal gelijk verdeeld worden onder kinderen van de stichter.

Eind 2016 ontvangen de familieleden hun uitkeringen en dienen ze een bijvoeglijke aangifte in de nalatenschap in ten belope van deze uitkeringen, zij het onder voorbehoud van alle rechten. Ze worden belast in de erfbelasting waartegen ze zich verzetten. Uiteindelijk komt deze zaak voor het hof van beroep te Gent.

Het hof van beroep van Gent aan het woord

Het fictieartikel van artikel 2.7.1.0.6 § 1 VCF – hierna kortweg het fictieartikel genoemd – schrijft in haar eerste alinea voor **dat sommen die kosteloos aan een persoon toekomen ingevolge een contract dat een *door de erflater of een derde* gemaakt beding ten behoeve van die persoon bevat, geacht wordt een legaat te zijn.** In haar tweede alinea voegt ze hieraan toe **dat sommen die kosteloos toekomen aan een persoon na het overlijden van de erflater ingevolge een *door de erflater* in het voordeel van die persoon gemaakt beding, wordt geacht een legaat uit te maken.** Wanneer in een overeenkomst een van de contractanten van de andere contractant bedingt dat deze laatste iets zal geven of doen in het voordeel van een derde, die geen partij is bij de overeenkomst, maakt dit een beding ten behoeve van een derde uit (artikel 1121 BW).

Het fiscaal legaliteitsbeginsel noopt tot een strikte uitlegging van een belastingwet. Die strikte uitlegging houdt in dat men moet lezen wat er te lezen valt, niet extensiever dan de tekst toelaat, niet restrictiever dan hetgeen hij werkelijk zegt. De begrippen die in de VCF worden gehanteerd, dienen daarbij te worden gelezen volgens hun betekenis die ze hebben in het privaatrecht inzonderheid in het Burgerlijk Wetboek, tenzij de VCF voor deze begrippen een eigen betekenis zou bevatten.

Een derdenbeding onderstelt een hoofdovereenkomst tussen bedinger en belover

Overeenkomstig artikel 1121 BW onderstelt een derdenbeding een hoofdcontract waar men bedingt voor zichzelf; **het derdenbeding moet m.a.w. een voorwaarde uitmaken van een hoofdcontract die de bedinger voor zichzelf sluit.** De eerste vraag die zich stelt is of er in casu een hoofdcontract voorhanden is, waarin het derdenbeding is ingebed.

Het hof is van oordeel dat dit in casu weldegelijk het geval is. Het bestuur van de stichting heeft volgens het hof verbintenissen aangegaan om te handelen overeenkomstig de instructies van de stichter. In hoofde van beiden was er een wilsuiking, aldus het hof. Zonder deze wilsuiking meent het hof dat de stichter de inbrengen in de *Stiftung* niet zou hebben verricht, want dan zou hij zijn geld aan volkomen onbekenden hebben gegeven, zonder de zekerheid dat ze ooit bij zijn (klein)kinderen zouden terechtkomen, wat geenszins aannemelijk lijkt

Het derdenbeding is in casu evenwel ingebed in het huishoudelijk reglement van de stichting dat werd vastgesteld door het bestuur van de Stiftung waaraan de stichter niet deelachtig was. Dit huishoudelijk reglement maakt m.a.w. het voorwerp uit van een besluitvorming van het bestuur van de Stiftung en niet van een overeenkomst. Het feit dat de begunstigingsregeling zoals vastgelegd in het huishoudelijk reglement de vertaling is van de wensen/instructies van de stichter doet hieraan geen afbreuk. Een overeenkomst onderstelt immers twee of meerdere partijen waarbij men zich jegens een ander verbindt iets te geven, te doen, of niet te doen (cf. artikel 1101 B.W.); een wensuitdrukking is éénzijdig en houdt an sich geen verbintenis is

Een derdenbeding impliceert een rechtstreekse aanspraak van de begunstigde ten aanzien van de belover

Een tweede kenmerk van het derdenbeding is dat de begunstigde, die geen medecontractant is in de hoofdovereenkomst, het voordeel van het beding uit eigen hoofde kan opeisen (*jure proprio*). **Op grond van een derdenbeding kan de begunstigde een rechtstreekse aanspraak maken jegens de medecontractant tot uitvoering van het derdenbeding, ook al is hij geen partij geweest bij het hoofdcontract.**

Het hof meent in dit verband dat de feiten doen blijken dat het bestuur niet discretionair handelde maar binnen het kader bepaald door de stichter, die hiermee de zekerheid verkreeg dat het vermogen zou terechtkomen bij zijn (klein)kinderen. Het hof is de mening toegedaan dat de begunstigingsregeling zoals opgenomen in het huishoudelijk reglement een derdenbeding uitmaakt en de begunstigten, althans deze in rechtstreekse lijn, een eigen recht hebben op de uitkeringen, m.a.w. een rechtstreeks vorderingsrecht tegenover de stichting. Het feit dat in de statuten van de *Stiftung* staat ingeschreven dat de begunstigten geen rechtsaanspraak kunnen laten gelden tegenover de stichting wordt volgens het hof doorbroken door het kader bepaald door en de instructies gegeven door de stichter.

Het hof lijkt afbreuk te doen aan de vrijheid van handelen van het bestuur om de begunstigingsregeling na het overlijden van de stichter te wijzigen naar eigen inzicht, zij het dat de kring van personen die in aanmerking komen voor uitkering vastgeklemt is in de statuten. Zolang het bestuur van de Stiftung geen beslissing heeft genomen wie de effectieve begunstigten van een uitkering zullen zijn, kan geen enkele van de potentiële begunstigten een vorderingsrecht laten gelden ten aanzien van de Stiftung. Het rechtstreeks vorderingsrecht van de effectief begunstigten ten aanzien van de Stiftung gaat met andere woorden terug op een beslissing van het bestuur hieromtrent en niet op de wensen/instructies van de stichter. Het komt dan ook voor dat de begunstigingsregeling zoals ingeschreven in het huishoudelijk reglement geen derdenbeding uitmaakt in de zin van het fictieartikel van het VCF juncto artikel 1121 B.W. Het recht van de effectieve begunstigten ontstaat immers op grond van de beslissing van het bestuur en niet op grond van de oorspronkelijke begunstigingsreglement. Het bestuur had in deze wel degelijk een discretionaire bevoegdheid.

De kat op de koord de wijziging van begunstigingsregeling na overlijden stichter ...

Het hof komt vervolgens verrassend uit de hoek. De begunstigingsregeling zoals oorspronkelijk ingeschreven in het huishoudelijk reglement werd na het overlijden van de stichter door het bestuur ééNZijdig gewijzigd conform de voorschriften van de statuten : de begunstigden van de uitkeringen zijn voortaan de kleinkinderen elk voor een gelijk vast bedrag, het resterend vermogen zal gelijk verdeeld worden onder kinderen van de stichter. Daar waar in de oorspronkelijke begunstigingsregeling de kleinkinderen eerst in derde rang kwamen, voorzag de gewijzigde begunstigingsregeling dat de kleinkinderen voortaan samen met hun ouders in eerste rang kwamen en wel voor een vast bedrag.

Het hof meent dat in die omstandigheden de uitkeringen aan de kleinkinderen na het overlijden van de stichter hen niet toegekomen zijn ingevolge een contract dat een door de stichter in het voordeel van de kleinkinderen gemaakt beding bevat. Het hof komt tot het besluit dat de kleinkinderen in deze omstandigheden in tegenstelling tot hun moeder geen eigen recht hadden op de uitkeringen onder het beding van de stichter, maar dat dit eigen recht hen is toegekomen ingevolge de wijziging van de begunstigingsregeling door het bestuur na het overlijden van de stichter. Het hof besluit dat om die reden het fictieartikel niet kan toegepast worden op de uitkeringen aan de kleinkinderen. De kleinkinderen zijn volgens het hof dan ook op de uitkeringen door de *Stiftung* geen erfbelasting verschuldigd.

*De ééNZijdige wijziging van de oorspronkelijke begunstigingsregeling door het bestuur bevestigt dat deze begunstigingsregeling geen derdenbeding in de zin van het fictieartikel uitmaakt. **Van een derdenbeding is immers eerst sprake als het beding onmiddellijke uitwerking heeft wat inhoudt dat de begunstigde onmiddellijk op grond van het hoofdcontract een vorderingsrecht heeft jegens de belover.** Zulks zou impliceren dat in casu de kinderen een onmiddellijk vorderingsrecht hadden jegens de Stiftung overeenkomstig de oorspronkelijk begunstigingsregeling wat haaks staat op het feit dat het bestuur de begunstigingsregeling naar eigen inzicht kon wijzigen na het overlijden van de stichter.*

Het Hof van Cassatie aan het woord

De Vlaamse Belastingdienst (Vlabel) heeft tegen het arrest van het hof van beroep van Gent cassatie aangetekend. Inzonderheid voerde Vlabel in haar cassatievoorziening aan :

- dat de kwestieuze uitkeringen na het overlijden van de erflater hun grondslag vonden in het namens de stichter opgesteld huishoudelijk reglement van de stichting;
- dat bij de wijziging van de begunstigingsregeling door het bestuur na het overlijden van haar oprichter geen nieuwe begunstigden werden aangeduid, maar enkel de rangorde gewijzigd werd van de door de stichter aangeduide begunstigden;
- dat bijgevolg de kleinkinderen de uitkeringen hebben ontvangen ingevolge een contract dat een door de erflater in hun voordeel gemaakt beding bevat;
- dat bijgevolg het arrest van het hof van beroep van Gent niet wettig heeft kunnen beslissen dat de uitkeringen aan de kleinkinderen na het overlijden van de stichter hen niet zijn gekomen ingevolge een contract dat een door de stichter in hun voordeel gemaakt beding bevat, maar hen is toegekomen ingevolge de wijziging van de begunstigingsclausule door het bestuur van de stichting na het overlijden van de stichter.

Met verwijzing naar artikel 2.7.1.0.6 § 1, tweede lid VCF in haar toenmalige versie verwerpt het Hof van Cassatie de cassatievoorziening van Vlabel.

Het tweede lid van het fictieartikel bepaalt inzonderheid dat sommen die kosteloos aan een persoon toekomen na het overlijden van de erflater ingevolge een contract dat een door *de erflater* in het voordeel van die persoon gemaakt beding bevat, geacht wordt als legaat te zijn verkregen. In zijn conclusie aan het Hof heeft de advocaat-generaal aangehaald dat wat betreft de uitkeringen die worden verricht op het ogenblik van het overlijden van de erflater, het eerste lid van de fictiebepaling rekening houdt met contracten gesloten *door de erflater of door een derde*. Wat evenwel de uitkeringen betreft die worden verricht na het overlijden van de erflater, wordt in het tweede lid enkel rekening gehouden met contracten gesloten door *de erflater himselfen* niet met contracten die gesloten door derden. Hij sluit zich aan bij de overweging van de raadsheren van het hof van beroep van Gent dat de fiscale wetten strikt dienen te worden geïnterpreteerd.

Sommen die kosteloos aan een persoon – in casu de kleinkinderen – toekomen na het overlijden van de erflater ingevolge een wijziging door een persoon in wiens voordeel de erflater in een contract een beding heeft opgenomen – in casu de kinderen – , zijn geen sommen die kosteloos aan de uiteindelijk begunstigde toekomen ingevolge een contract dat een *door de erflater* in het voordeel van de deze begunstigde gemaakt beding bevat, zo besluit het Hof van Cassatie.

De draagwijdte van arresten van het Hof van Cassatie is steeds beperkt; het Hof doet steeds en uitsluitend uitspraak binnen de perken van het cassatiemiddel dat wordt opgeworpen. Enkel over het onderdeel van het arrest van het hof van beroep en de gronden die daaraan ten grondslag liggen, aangekaart in het opgeworpen cassatiemiddel, doet het Hof van Cassatie een uitspraak. Dit geldt evenzeer voor dit arrest. Dit verhaal wordt evenwel ongetwijfeld vervolgd ... ook over de uitkering aan de kinderen is nog een rechtszaak hangende.

Jan Sandra & Dries Verhaeghe www.imposto.be