



RAAD VAN STATE

afdeling Wetgeving

advies 63.176/3
van 23 april 2018

over

een voorontwerp van decreet van het Vlaamse Gewest ‘tot modernisering van de erfbelasting, aangepast aan het nieuwe erfrecht’

Op 16 maart 2018 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van decreet van het Vlaamse Gewest ‘tot modernisering van de erfbelasting, aangepast aan het nieuwe erfrecht’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 10 april 2018. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Wouter PAS, staatsraden, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Kristine BAMS, eerste auditeur.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 23 april 2018.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van decreet van het Vlaamse Gewest strekt er in hoofdzaak toe bepaalde regels inzake de erfbelasting te herzien. In de eerste plaats worden een aantal wijzigingen doorgevoerd in lijn met de federale hervorming van het erfrecht.² In de tweede plaats gaat het om aanpassingen teneinde vererving buiten de rechte lijn minder zwaar te belasten.

Het gaat meer bepaald om de volgende aanpassingen.

Bedingen van terugval³ van vruchtgebruik ten voordele van een derde worden uitgesloten van de toepassing van artikel 2.7.1.0.3, 3°, van het decreet van 13 december 2013 ‘houdende de Vlaamse Codex Fiscaliteit’ (hierna: Vlaamse Codex Fiscaliteit), dat schenkingen van roerende goederen, die de erflater heeft gedaan onder de opschortende voorwaarde of termijn die vervuld wordt ingevolge het overlijden van de schenker voor de heffing van het successierecht, gelijkstelt met een legaat (artikel 3 van het voorontwerp).

De belastingtarieven voor verervingen tussen broers en zussen of tussen “anderen”⁴ worden verlaagd (artikel 6).

De regeling inzake de belastingvermindering voor de bescheiden verkrijgingen bedoeld in artikel 2.7.5.0.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit wordt aangepast (artikel 7). Hetzelfde geldt voor de aanrekening van de voetvrijstelling bedoeld in artikel 2.7.3.2.12 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit ten gunste van gehandicapte personen of gehandicapte kinderen (artikel 5).

Voor verervingen die belastbaar zijn in de rechte lijn en tussen partners worden enkele nieuwe vrijstellingen ingevoerd (artikel 8). Op de nettoverkrijging van roerende goederen wordt een voetvrijstelling toegepast ten bedrage van 50.000 euro in het voordeel van de rechtverkrijgende partner en ten bedrage van 75.000 euro in het voordeel van een kind jonger dan eenentwintig jaar wiens beide ouders zijn overleden. Voor die laatste categorie wordt tevens

¹ Aangezien het om een voorontwerp van decreet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

² Wet van 31 juli 2017 ‘tot wijziging van het Burgerlijk Wetboek wat de erfenissen en de giften betreft en tot wijziging van diverse andere bepalingen ter zake’.

³ Zie over het beding van terugval o.m.: N. VAN RAEMDONCK, “De terugvalling van het vruchtgebruik en het nieuwe fictief legaat in Vlaanderen”, *Not.Fisc.M.* 2007, (205) 207; J. DECUYPER, *Successierechten 2016-2017*, Mechelen, Kluwer, 2017, nrs. 129/6 en 129/7.

⁴ Daarmee wordt bedoeld: andere personen dan ascendenten of descendenten in rechte lijn, partners, broers of zussen.

voorzien in een volledige vrijstelling ingeval van de verkrijging van de woning waar de erflater op het ogenblik van het overlijden gedomicilieerd was.

Er wordt in een nieuwe vrijstelling van schenkbelasting voorzien bij een doorgeefschenking. Dat is het geval wanneer het vererfde belast werd in het kader van de erfbelasting aan het tarief voor de verkrijging in de rechte lijn en tussen partners en de verkrijger binnen het jaar na het overlijden van erflater de waarde van de belaste goederen bij notariële akte schenkt aan een of meer van zijn afstammelingen of daarmee gelijkgestelde personen (artikelen 10 en 12).

Ten slotte bevat het voorontwerp ook een reeks punctuele aanpassingen inzake de erfbelasting en de schenkbelasting die zijn afgestemd op de wijziging van de federale wetgeving inzake het erfrecht (artikelen 2, 9 en 11) en inzake het huwelijksvermogensrecht (artikel 4).

Het aan te nemen decreet treedt in werking op 1 september 2018 (artikel 13).

ALGEMENE OPMERKINGEN

3. Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet discriminatie, wanneer dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.⁵ Bij artikel 172 van de Grondwet wordt de toepasselijkheid van de grondwettelijke regels van gelijkheid en van niet-discriminatie (artikelen 10 en 11 van de Grondwet) bevestigd in fiscale aangelegenheden. Deze bepaling is immers een precisering of een bijzondere toepassing van het in artikel 10 van de Grondwet algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel.

De verschillen in behandeling die voortvloeien uit de ontworpen bepalingen zullen dan ook moeten kunnen worden verantwoord in het licht van de voormelde grondwetsbepalingen. Die verantwoording wordt het best opgenomen in de memorie van toelichting.

4. Hierna worden in dit verband een aantal meer specifieke opmerkingen gemaakt.

4.1. Luidens het ontworpen tweede lid van artikel 2.7.1.0.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit (artikel 2 van het voorontwerp) is bij verkrijging van vruchtgebruik met toepassing van de wettelijke terugvalregeling bedoeld in artikel 858*bis*, §§ 3 en 4, van het Burgerlijk Wetboek, erfbelasting verschuldigd.

⁵ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv.: GwH 17 juli 2014, nr. 107/2014, B.12; GwH 25 september 2014, nr. 141/2014, B.4.1; GwH 30 april 2015, nr. 50/2015, B.16; GwH 18 juni 2015, nr. 91/2015, B.5.1; GwH 16 juli 2015, nr. 104/2015, B.6; GwH 16 juni 2016, nr. 94/2016, B.3.

Het ontworpen tweede lid van artikel 2.7.1.0.3 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit (artikel 3 van het voorontwerp) voorziet daarentegen in de onderwerping aan de schenkbelasting als het gaat om een contractueel beding van terugval.

Voor beide soorten belastingen gelden andere tariefcategorieën. Aan de gemachtigde is dan ook gevraagd wat de verantwoording is voor deze verschillende behandeling van op het eerste gezicht vergelijkbare categorieën. Het antwoord luidt:

“Het ontworpen artikel 2 van het voorgelegde voorontwerp van decreet onderwerpt de nieuwe wettelijke verkrijging van het vruchtgebruik aan de erfbelasting.

Met het ontworpen artikel 3 wordt een conventionele terugval van vruchtgebruik onttrokken aan de erfbelasting en vanaf de inwerkingtreding van deze bepaling onderworpen aan schenkbelasting.

Dit verschil in behandeling kan worden verantwoord door de verschillende aard van de titel waaruit het voortgezet vruchtgebruik wordt verkregen:

- de wettelijke verkrijging wordt onderworpen aan de erfbelasting,
- de conventionele verkrijging wordt onderworpen aan de schenkbelasting (en onttrokken aan het toepassingsgebied van de vermelde fictiebepaling die sommige conventionele verkrijgingen fictief en enkel voor de toepassing van de erfbelasting met een legaat gelijkstelt).”

In de memorie van toelichting wordt bij de bespreking van artikel 2 van het voorontwerp evenwel het volgende opgemerkt:

“De reden waarom de Vlaamse Regering opteert voor de principiële belastbaarheid is de bekommernis om te komen tot een vergelijkbare fiscale behandeling van deze nieuwe wettelijke terugval enerzijds en de fiscale behandeling van de terugval die bij overeenkomst in het voordeel van de langstlevende partner werd bedongen anderzijds.”

De toelichting van de gemachtigde lijkt in tegenspraak met de bedoeling vermeld in de memorie van toelichting. Bovendien is een contractueel beding van terugval te beschouwen als een contractuele erfstelling,⁶ die in beginsel onder de erfbelasting valt (huidig artikel 2.7.1.0.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit). Er zal dus een meer deugdelijke verklaring moeten kunnen worden gegeven voor de afwijkende behandeling.

4.2. Het ontworpen artikel 2.7.6.0.6, § 1, tweede lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit (artikel 8 van het voorontwerp) voorziet voor de erfbelasting in een nultarief als de woning waar de erflater bij overlijden zijn domicilie had, vererfd wordt aan een kind wiens andere ouder reeds vooroverleden is. Anders dan het geval is voor de regeling in het ontworpen eerste lid van dezelfde bepaling waar de vrijstelling slechts geldt indien het rechtverkrijgende kind geen 21 jaar is, wordt hierbij geen leeftijdsgrens bepaald. Een tweede verschil is dat in het tweede lid de nettoverrijking niet geplafonneerd wordt (de vrijstelling geldt slechts voor de eerste schijf van 75.000 euro).

⁶ Een contractuele erfstelling is een contract om niet waardoor een persoon ten voordele van een andere persoon beschikt over de goederen waaruit zijn nalatenschap is samengesteld (Cass. 10 december 2010, AR F.08.0102.N; zie ook o.m. Antwerpen 24 juni 2008, *T.Not.* 2008, 486).

Aan de gemachtigde is daarover om uitleg verzocht. Die uitleg luidt:

“Het is de bedoeling van de Vlaamse Regering om de vrijstelling zoals omschreven in het tweede lid van het ontworpen artikel 2.7.6.0.6, § 1 te verlenen aan kinderen onder de 21 jaar. Het gaat met andere woorden om dezelfde leeftijdsvereiste als deze geformuleerd voor de vrijstelling zoals omschreven in het eerste lid.

De tekst behoeft dus een tekstcorrectie, dezelfde leeftijdsvereiste dient expliciet te worden toegevoegd.”

Met dat voorstel kan worden ingestemd, maar een verantwoording voor het niet hanteren van een maximumplafond wordt niet gegeven. Ofwel zal ook in het tweede lid hetzelfde plafond moeten worden gehanteerd, ofwel zal moeten kunnen worden verantwoord waarom geen plafond of een aangepast plafond wordt gebruikt.

4.3. Het ontworpen artikel 2.8.6.0.9, eerste lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit (artikel 10 van het voorontwerp) voorziet in een voorwaardelijke vrijstelling van schenkbelasting van de waarde van vererfde goederen die door de verkrijger geschonken worden aan zijn afstammelingen of ermee gelijkgestelde personen. Het vierde lid van diezelfde bepaling bevat echter een uitzondering op de vrijstelling indien het voorwerp van de schenking een onroerend goed is dat geen deel uitmaakt van de verkrijging bij overlijden.

Aan de gemachtigde is daarom de vraag gesteld hoe in het licht van het gelijkheidsbeginsel kan worden verantwoord dat de uitsluiting enkel geldt voor onroerende goederen die geen deel uitmaakten van de erfenis, terwijl de vrijstelling wel van toepassing is voor roerende goederen waarvoor hetzelfde geldt.

De gemachtigde antwoordde het volgende:

“Dit is een keuze geweest van de Vlaamse Regering. Zoals vermeld in de memorie van toelichting is het de bedoeling dat er een duidelijke band zichtbaar blijft tussen de verkrijging uit de nalatenschap enerzijds en de vrijgestelde schenking anderzijds. Wanneer de erfopvolger belastingvrij eigen onroerende goederen, reeds bezeten vóór of verworven na de verkrijging uit de nalatenschap, zou kunnen schenken, zou die band veel minder duidelijk zijn of zelfs onbestaande kunnen zijn.

Het gemaakte onderscheid tussen roerende en onroerende goederen kan worden verantwoord door het gegeven dat onroerende goederen doorgaans perfect identificeerbaar blijven na vererving, terwijl dit voor roerende goederen zeer vaak niet of veel minder het geval is omdat de betrokken roerende goederen, na vererving, ten gevolge van vermenging met eigen goederen van de erfopvolger niet meer individualiseerbaar zullen zijn in het vermogen van die erfopvolger, tevens schenker bij de beoogde schenking.

Overigens is deze uitsluiting beperkt tot onroerende goederen die volledig vreemd zijn aan de verkrijging bij overlijden en waarop de erfopvolger zakelijke rechten bezit die niet worden uitgebreid ingevolge de verkrijging bij het overlijden.

De belastingvrije schenking is wel mogelijk wanneer de erfopvolger vóór het overlijden al zakelijke rechten op het onroerend goed had. Dus wanneer de erfopvolger onverdeeld mede-eigenaar was of een beperkt zakelijk recht op een deel of op het geheel van het goed bezat dat voor een ander deel het voorwerp vormt van de verkrijging bij het overlijden, dan is er geen beletsel tegen de belastingvrije schenking.”

Uit deze uitleg blijkt niet waarom het voor onroerende goederen noodzakelijk wordt geacht dat een duidelijke band zichtbaar blijft met de verkrijging uit de nalatenschap en waarom het dus nodig is het geschetste onderscheid te maken. Het doel van de maatregel is derhalve onduidelijk. Misschien willen de stellers van het voorontwerp een bepaald misbruik tegengaan, maar het is de afdeling Wetgeving niet duidelijk om welk misbruik het zou gaan en ze kan dan ook niet nagaan of de maatregel pertinent is.

De stellers doen er daarom goed aan om in de memorie van toelichting uiteen te zetten wat het doel van de maatregel is en om aan te tonen dat er een redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel, kortom dat de maatregel verantwoord is in het licht van het gelijkheidsbeginsel.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Opschrift

5. De voornaamste functie van een opschrift is het herkenbaar maken van de regeling, zodat het onderwerp van de tekst de lezer onmiddellijk duidelijk wordt.⁷ In dit geval wordt in het opschrift alleen melding gemaakt van de erfbelasting, terwijl enkele bepalingen van het voorontwerp ook betrekking hebben op de schenkbelasting. Het opschrift dient dus te worden aangevuld.

Artikel 2

6. Artikel 2 van het voorontwerp strekt ertoe om artikel 2.7.1.0.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit aan te vullen met een nieuw tweede lid, ter aanvulling van wat als volgt is bepaald in het eerste lid:

“De erfbelasting is verschuldigd ongeacht of de verkrijging gebeurt ingevolge wettelijke devolutie, uiterste wilsbeschikking of contractuele erfstelling.”

Uit het ontworpen tweede lid (“Naast het geval, vermeld in het eerste lid, ...”) blijkt dat men een nieuw geval van verschuldigdheid van de erfbelasting wil toevoegen, naast de wettelijke devolutie, de uiterste wilsbeschikking of de contractuele erfstelling.

Het valt echter te betwijfelen of de verkrijging van vruchtgebruik met toepassing van artikel 858*bis*, §§ 3 en 4, van het Burgerlijk Wetboek wel om een nieuw geval gaat, dat staat naast de in het eerste lid vermelde gevallen. Het lijkt immers veeleer om wettelijke devolutie⁸ te

⁷ *Beginselen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, nr. 14.1, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

⁸ In het woordenboek *van Dale* wordt ‘devolutie’ omschreven als “overgang van een goed of recht”. In artikel 858*bis*, §§ 3 en 4, van het Burgerlijk Wetboek gaat het om een engere betekenis, namelijk de toekenning uit kracht van de wet van een recht op vruchtgebruik aan de langstlevende echtgenoot of wettelijk samenwonende bij overlijden van de andere echtgenoot of wettelijke samenwonende.

gaan, in welk geval de toevoeging van het nieuwe tweede lid overbodig is. Wat erin wordt bepaald volgt immers reeds uit de geldende tekst van het betrokken artikel.

7. Wel lijkt er een probleem te zijn wat de omschrijving van de heffingsgrondslag betreft vermits in artikel 2.7.3.1.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit wordt gesteld dat het successierecht wordt gevestigd op de waarde van alles wat “uit de nalatenschap” (van een rijksinwoner of van iemand die geen rijksinwoner is) wordt verkregen. De gemachtigde kwalificeert de verkrijging van dit vruchtgebruik als een last die bij de wet op de verkrijger van de (naakte) eigendom van het goed wordt gelegd. Aldus lijkt die verkrijging inderdaad niet te beantwoorden aan wat in artikel 2.7.3.1.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit wordt bepaald en is dat artikel aan aanvulling toe .

Artikel 5

8. Vermits de vervangingen in de punten 1° en 2° van artikel 5 van het voorontwerp aaneensluitende zinsdelen betreffen, en er geen onderscheid wordt gemaakt inzake de inwerkingtreding ervan, heeft het geen zin ze als twee wijzigingen voor te stellen.

Artikel 8

9. Op de vraag waarom in het ontworpen artikel 2.7.6.0.6, eerste en tweede lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit telkens ook gewag wordt gemaakt van “de betrokken kinderen” (meervoud), antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Uit het gelijktijdig gebruik in dezelfde zin van zowel het enkelvoud als het meervoud dient geen bijzondere conclusie te worden getrokken.

Met het gebruik van de meervoudsvorm werd in eerste instantie vooral de omschrijving van de doelgroep beoogd, met het gebruik van het enkelvoud verderop in de zin worden de voorwaarden voor het bekomen van de vrijstelling nader gespecificeerd.”

Om mogelijke interpretatieproblemen te vermijden, verdient het aanbeveling om de woorden “de betrokken kinderen” telkens te vervangen door de woorden “het betrokken kind”.

Artikel 9

10. Artikel 9 van het voorontwerp strekt ertoe een tweede en een derde lid toe te voegen aan artikel 2.8.1.0.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit. De draagwijdte van de ontworpen bepalingen is moeilijk te vatten voor wie geen kennis heeft van de uitvoerige uitleg opgenomen in de memorie van toelichting. Dat zou moeten worden vermeden door de bepaling op een meer heldere manier te formuleren.

In verband met die bepalingen heeft de gemachtigde ook nog het volgende medegedeeld:

“De voorgenomen decretale bepaling stelt dat de kwestieuze vermeldingen worden ‘geacht niet tot bewijs te strekken’. Met deze bepaling wordt met andere woorden een nieuwe fictiebepaling voorzien.

Ook deze nieuwe fictiebepaling beantwoordt aan de omschrijving die door het Grondwettelijk Hof wordt gegeven aan de bevoegdheid van de gewesten inzake de heffingsgrondslag van de erfbelasting. Hiervoor kan worden verwezen naar het arrest van het Grondwettelijk Hof [van 26 april 2006, nr. 58/2006].”

De ontworpen bepalingen geven aan dat, behoudens indien de bij de overeenkomst betrokken partijen of een van hen het uitdrukkelijk anders bepalen, de erfovereenkomst waarin melding wordt gemaakt van een schenking die niet aan de formaliteit van de registratie werd onderworpen en heeft plaatsgevonden voor de datum waarop de overeenkomst werd gesloten, voor de toepassing van de schenkbelasting geacht moet worden niet tot bewijs te strekken dat die schenking heeft plaatsgehad. Aldus lijkt de bevoegdheid van de belastingdienst te worden beperkt, vermits een dergelijke erfovereenkomst hem in principe niet toelaat om schenkbelasting te heffen wegens het feit van de schenking.

10.1. In de memorie van toelichting wordt bevestigd dat hiermee niet geraakt wordt aan de belastbare materie, voor het vaststellen waarvan de federale overheid bevoegd is.⁹ Die bepalingen horen derhalve niet thuis in artikel 2.8.1.0.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, dat immers louter tot doel heeft in herinnering te brengen wat inzake de schenkbelasting de belastbare materie is.¹⁰

10.2. Door de ontworpen bepalingen als een vermoeden te formuleren (“wordt ... geacht”), wordt de rechtszekerheid niet gediend.

Een wettelijk vermoeden is in beginsel steeds weerlegbaar. Als het om een onweerlegbaar vermoeden gaat, moet dit met andere woorden uitdrukkelijk worden bepaald.¹¹ Gelet op het in beginsel weerlegbare karakter zou de belastingdienst derhalve toch kunnen aantonen dat de akte een titel voor belastingheffing vormt, al wordt niet duidelijk gemaakt hoe dat dan zou moeten gebeuren.

De ontworpen bepalingen lijken echter in te houden dat het aan de partijen toekomt om in de akte te bepalen of ze wel of niet tot bewijs strekt. In dat geval kan de belastingdienst zich niet tegen de wil van de partijen op de akte beroepen. Als dat effectief de bedoeling is, wordt het ontworpen tweede lid beter geformuleerd als een regel in plaats van als

⁹ Zie o.m. GwH 19 juni 2014, nr. 93/2014, B.12.

¹⁰ *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 114/1, 6 en 15-16.

¹¹ Overigens moet worden opgelet met het gebruik van juridische ficties en wettelijke vermoedens in belastingaangelegenheden. In dit verband kan, bij wijze van voorbeeld, worden gewezen op de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie dat bij belastingmaatregelen ter voorkoming en bestrijding van fraude het evenredigheidsbeginsel vereist dat de belastingplichtige in de gelegenheid wordt gesteld tegenbewijs te leveren (zie bijv. HvJ 19 september 2000, C-177/99 en C-181/99, *Ampafrance SA v. Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire* en *Sanofi Synthelabo v. Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne*, punt 62, en HvJ 12 september 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes v. Commissioners of Inland Revenue*, punt 70).

een fictiebepaling (door bijvoorbeeld te schrijven "... strekt ... niet tot het bewijs van ..."), terwijl in het derde lid dan wordt aangegeven dat de partijen van die regel kunnen afwijken.

10.3. Kennelijk moeten niet alle partijen bij de erfovereenkomst ter zake dezelfde houding aannemen, vermits in het ontworpen derde lid wordt bepaald dat "de partijen of een van hen" te kennen kunnen geven dat de vermelding van een schenking in de akte wel tot bewijs strekt voor de toepassing van de schenkbelasting. Vraag is of dat niet tot tegenstrijdigheden kan leiden, vermits de ontworpen bepaling zo is gesteld dat elke bij de erfovereenkomst betrokken partij dit kan verklaren in verband met elk van de in de overeenkomst vermelde schenking. Het is dan ook niet zeker of dit wel spoort met de bedoeling van de stellers van het voorontwerp.

11. Niet alle artikelen van het Burgerlijk Wetboek waarnaar in het ontworpen nieuwe tweede lid verwezen wordt (nl. de artikelen 1100/2 tot 1100/6), zijn relevant.¹²

Bovendien rijst de vraag of uit die verwijzing kan worden afgeleid dat de regeling niet zal gelden voor de globale erfovereenkomst die immers het voorwerp is van artikel 1100/7 van het Burgerlijk Wetboek. De gemachtigde reageerde als volgt op een vraag daaromtrent:

"Met de bewoordingen '... overeenkomst vaststelt waarop artikel 1100/2 tot en met 1100/6 van het Burgerlijk Wetboek van toepassing zijn...' worden alle erfovereenkomsten bedoeld waarop de vormvereisten van de genoemde artikelen van toepassing zijn. Dus dit betreft zowel de punctuele als de globale erfovereenkomsten.

Om deze intentie van de Vlaamse Regering duidelijker te formuleren lijkt het nu aangewezen die bewoordingen te vervangen door een meer generieke omschrijving, die tevens gebruikt wordt in het Burgerlijk Wetboek, en waarmee ook toekomstige wijzigingen aan het Burgerlijk Wetboek in verband met de erfovereenkomsten kunnen worden gevat."

Met dit voorstel kan worden ingestemd.

Artikel 10

12. Artikel 10 van het voorontwerp strekt ertoe een nieuwe vrijstelling van schenkbelasting in te voeren. Het gaat om het geval waarin de waarde van goederen die in het kader van de erfbelastingregeling zijn belast, binnen het jaar door de erfopvolger bij wege van schenking wordt overgedragen aan de volgende generatie.

Uit het ontworpen artikel 2.8.6.0.9, vijfde lid, 1^o, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit blijkt dat een van de voorwaarden voor de toepassing van de vrijstelling is dat de nalatenschap van de erflater waaruit de waarde van de geschonken goederen werd verkregen, fiscaal gelokaliseerd moet zijn in het Vlaamse Gewest.¹³ De vraag rijst of deze voorwaarde wel in overeenstemming is met het recht van de Europese Unie, en inzonderheid met artikel 63, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie dat alle beperkingen van het

¹² Zo bepaalt artikel 1100/3, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek bijvoorbeeld dat niet door de wet toegelaten erfovereenkomsten absoluut nietig zijn.

¹³ Bemerkt dat een dergelijke voorwaarde niet voorkomt in artikel 2.7.5.0.3 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit.

kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen verbiedt. Een dergelijke belemmering is volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie slechts toelaatbaar wanneer zij gerechtvaardigd is uit hoofde van dwingende redenen van algemeen belang.

In dit verband kan worden verwezen naar het arrest van het Hof van Justitie inzake de regeling van de meeneembaarheid van de registratierechten.¹⁴ De toepassing van die regeling was afhankelijk van de voorwaarde dat zowel de verkochte als de gekochte woning in het Vlaamse Gewest diende te zijn gelegen. Het Hof besliste dat het om een verboden beperking van het kapitaalverkeer ging,¹⁵ maar heeft in die zaak niettemin de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te handhaven aanvaard als rechtvaardigingsgrond.¹⁶

Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie kan een argument op basis van een dergelijke rechtvaardiging echter alleen slagen indien wordt aangetoond dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken belastingvoordeel en de compensatie van dit voordeel door een bepaalde fiscale heffing.¹⁷ Het Hof zag in de meeneembaarheidsregeling een rechtstreeks verband tussen het belastingvoordeel en de initiële heffing:

“Enerzijds gaat het namelijk om eenzelfde belastingplichtige die de betrokken rechten reeds heeft voldaan en die in aanmerking komt voor aftrek, en anderzijds om een in het kader van eenzelfde belasting verleend voordeel.”

In die context volstonden deze twee voorwaarden volgens het Hof om een dergelijk verband vast te stellen.¹⁸

Samengevat komt het er dus op neer dat om een beroep te kunnen doen op de samenhang van het belastingstelsel als rechtvaardigingsgrond, het vereist is dat er een rechtstreeks verband is tussen het betrokken voordeel en de compensatie van dit voordeel en dat het gaat om eenzelfde belastingplichtige en eenzelfde belasting.

In een ander arrest heeft het Hof van Justitie naderhand de vereiste dat het om dezelfde belastingplichtige moet gaan, genuanceerd in een zaak in verband met erfbelasting.¹⁹ In die context heeft het Hof aanvaard dat de voorwaarde dat het om dezelfde belastingplichtige dient te gaan in zo'n geval niet van toepassing kan zijn, aangezien degene die bij de eerste vererving de erfbelasting heeft voldaan, noodzakelijk overleden is.²⁰

In de ontworpen regeling gaat het echter zowel om een andere belastingplichtige als om een verschillende belasting.²¹ Beide soorten van belastingen zijn enigszins met elkaar

¹⁴ HvJ 1 december 2011, C-250/08, *Commissie v. België*.

¹⁵ *Ibid.*, punt 67.

¹⁶ *Ibid.*, punt 77.

¹⁷ *Ibid.*, punt 71.

¹⁸ *Ibid.*, punten 75 en 76.

¹⁹ HvJ 30 juni 2016, C-123/15, *Feilen v. Finanzamt Fulda*.

²⁰ *Ibid.*, punt 36.

²¹ Bij schenkbelasting is de begiftigde de belastingplichtige (artikel 2.8.2.0.1, eerste lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit), terwijl bij erfbelasting degene die erfgenaam, legataris of begiftigde is, de belastingplichtige is

verweven en vertonen bepaalde gelijkenissen, maar het is zeer onzeker of die vaststelling volstaat om te besluiten dat toch een beroep zal kunnen worden gedaan op de samenhang van het belastingstelsel als verantwoordingscriterium.²²

Indien de ontworpen regeling desondanks wordt gehandhaafd, zullen de stellers van het voorontwerp in de memorie van toelichting moeten uiteenzetten waarom de belemmering van het vrij verkeer van kapitaal toch zou kunnen worden aanvaard in het licht van het recht van de Europese Unie. Finaal zal het aan het Hof van Justitie toekomen om zich daar in voorkomend geval over uit te spreken.

13. Aan de gemachtigde is gevraagd uiteen te zetten hoe de vrijstellingsregeling dient te worden toegepast, bijvoorbeeld als het gaat om een onroerend goed waarvan de waarde binnen het jaar na het overlijden van de erflater is gestegen van 149.000 tot 152.000 euro.

De gemachtigde antwoordde:

“In de memorie van toelichting wordt verwezen naar de dubbele erfelijke overdracht m.b.t. dezelfde goederen binnen het jaar, waarvoor de fiscale regelgeving (art. 2.7.5.0.3 VCF) een gunstregeling voorziet voor de erfbelasting die verschuldigd is naar aanleiding van de tweede erfelijke overdracht.

Naar analogie met deze bepaling zal in het door u geformuleerde voorbeeld de berekening van de schenkbelasting als volgt gebeuren.

1/ Schenkbelasting berekend aan het tarief voor onroerende goederen en voor een verkrijging in rechte lijn, vóór toepassing van de vrijstelling :

150.000 à 3% = 4.500 euro

2.000 à 9% = 180 euro

TOTAAL= 4.680 euro

2/ Vrijstelling van toepassing op de waarde van de geschonken goederen in zoverre belast met erfbelasting binnen het jaar voor datum van de schenking :

4.680 euro x (149.000/152.000) = 4.587,63 (afgerond conform artikel 3.2.5.0.1 van het Besluit van de Vlaamse Regering houdende de uitvoering van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013).

Blijft verschuldigd: 4680 - 4587,63 = 92,37.”

Aldus blijkt voor de berekening van de verschuldigde schenkbelasting uitgegaan te worden van de formule *schenkbelasting op waarde schenkbelasting - [schenkbelasting op waarde schenkbelasting x (waarde erfbelasting/waarde schenkbelasting)]*.

Die manier van berekenen volgt echter niet uit de ontworpen bepaling.

(artikel 2.7.2.0.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit). In het geval dat aan de orde is in het ontworpen artikel 2.8.6.0.9 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit gaat het derhalve om verschillende personen: het is de afstammeling die de begiftigde van de schenking is die geniet van de vrijstelling van schenkbelasting, terwijl de erfbelasting oorspronkelijk werd voldaan door de erfgenaam die naderhand de waarde van de belaste goederen schenkt.

²² Een mogelijk alternatief dat wel voldoet aan de vereisten van fiscale samenhang, bestaat erin te voorzien in een teruggave van de erfbelasting ten gunste van de erfopvolger-schenker, in plaats van een vrijstelling van schenkbelasting ten gunste van de begiftigde.

Gelet op het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 2, en 172, tweede lid, van de Grondwet, moet de decreetgever zelf alle wezenlijke elementen vaststellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald, zoals de wijze van berekening ervan. De voormelde formule of een omschrijving van de manier van berekening van het belastingvoordeel zal daarom in het ontworpen artikel moeten worden opgenomen.

Het is nuttig om het door de gemachtigde gegeven voorbeeld en zo mogelijk ook andere concrete voorbeelden van de berekening van het voordeel op te nemen in de memorie van toelichting.

14. Uit de memorie van toelichting kan worden afgeleid dat, anders dan het geval is bij een vrijwillige erfenissprong door het verwerpen van de erfenis, de ontworpen regeling ook dient te gelden indien slechts een deel van de waarde van de vererfde en belaste goederen naderhand wordt geschonken. Dat zou duidelijker tot uiting moeten worden gebracht in de ontworpen bepaling, bijvoorbeeld door te schrijven “Als de waarde van de goederen die belast is met de erfbelasting *of een deel ervan*, binnen ...”.

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

Astrid TRUYENS

Jo BAERT