

Rolnummer 1327
Arrest nr. 41/99 van 30 maart 1999

A R R E S T

In zake : het beroep tot vernietiging van de artikelen 26, 27 en 28 van het decreet van de Vlaamse Gemeenschap van 8 juli 1997 houdende bepalingen tot begeleiding van de aanpassing van de begroting 1997, waarbij artikel 60*bis*, §§ 5 en 9, van het Wetboek der successierechten wordt gewijzigd, ingesteld door de Ministerraad.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters L. De Grève en M. Melchior, en de rechters P. Martens, G. De Baets, E. Cerexhe, A. Arts en R. Henneuse, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter L. De Grève,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van het beroep*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 14 april 1998 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 15 april 1998, heeft de Ministerraad beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 26, 27 en 28 van het decreet van de Vlaamse Gemeenschap van 8 juli 1997 houdende bepalingen tot begeleiding van de aanpassing van de begroting 1997 (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 22 oktober 1997), waarbij artikel 60bis, §§ 5 en 9, van het Wetboek der successierechten wordt gewijzigd.

II. *De rechtspleging*

Bij beschikking van 15 april 1998 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben geoordeeld dat er geen aanleiding was om artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Van het beroep is kennisgegeven overeenkomstig artikel 76 van de organieke wet bij op 8 mei 1998 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 12 mei 1998.

Memories zijn ingediend door :

- de Vlaamse Regering, Martelaarsplein 19, 1000 Brussel, bij op 23 juni 1998 ter post aangetekende brief;
- de Waalse Regering, rue Mazy 25-27, 5100 Namen, bij op 26 juni 1998 ter post aangetekende brief.

Bij beschikking van 30 juni 1998 heeft de voorzitter vastgesteld dat de memorie van de Waalse Regering is ingediend na het verstrijken van de bij artikel 85 van de organieke wet bepaalde termijn en gezegd dat de Waalse Regering over een termijn van acht dagen beschikt om dienaangaande eventueel schriftelijke opmerkingen in te dienen.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de Waalse Regering en haar advocaat bij op 1 juli 1998 ter post aangetekende brief.

Bij gewone brief van 8 juli 1998 heeft de Waalse Regering gezegd dat zij zich schikt naar de wijsheid van het Hof.

Van de memorie van de Vlaamse Regering is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 7 augustus 1998 ter post aangetekende brief.

De Ministerraad heeft een memorie van antwoord ingediend bij op 28 september 1998 ter post aangetekende brief.

Bij beschikking van 29 september 1998 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot 14 april 1999.

Bij beschikking van 10 februari 1999 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 3 maart 1999, nadat het de memorie van de Waalse Regering onontvankelijk had verklaard en uit de debatten had geweerd.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 11 februari 1999 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 3 maart 1999 :

- zijn verschenen :
- . G. Dekelver, auditeur-generaal bij het Ministerie van Financiën, voor de Ministerraad;
- . Mr. B. Staelens *loco* Mr. P. Van Orshoven, advocaten bij de balie te Brussel, voor de Vlaamse Regering;
- hebben de rechters-verslaggevers G. De Baets en P. Martens verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde partijen gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de organieke wet, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. Het eerste middel van de Ministerraad is afgeleid uit de schending van artikel 4, § 4, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, doordat die bepaling de gewesten enkel toestaat de tarieven en de vrijstellingen van het successierecht en het recht van overgang bij overlijden te wijzigen, maar niet de heffingsgrondslag, terwijl zulks wel geschiedde bij artikel 21 van het decreet van 20 december 1996 tot invoeging van een artikel 60*bis* in het Wetboek der successierechten, dat door de bestreden bepalingen thans wordt gewijzigd.

A.1.2. De Vlaamse Regering beklemtoont dat artikel 60*bis* van het Wetboek der successierechten niets anders is dan een belastingvermindering op het vlak van het successierecht, beperkt tot het Vlaamse Gewest. De vaststelling dat het geen alomvattende belastingvermindering is - zodat de werkingssfeer ervan werd gepreciseerd en ook nog andere voorwaarden werden bepaald waarvan de verminderingen afhankelijk zijn - staat er niet aan in de weg dat uitsluitend het tarief of de vrijstellingen werden geregeld. Er wordt ook niet ingezien waarom een belastingvermindering niet afhankelijk zou mogen worden gemaakt van de vervulling van voorwaarden.

De Vlaamse Regering wijst er voorts op dat de federale bevoegdheid beperkt is tot het « vaststellen van de heffingsgrondslag » en geen betrekking heeft op « de heffingsgrondslag » zonder meer. Aangezien de heffingsgrondslag immers de basis is waarop de belasting in een concreet geval wordt berekend, is het « vaststellen van de heffingsgrondslag » de administratieve procedure van de berekening van de belastbare basis, het « vaststellen » in de zin van de cijfermatige « fixatie », met het oog op de vestiging van de belasting, dit is doorgaans het opstellen van een belastbare titel ten laste van een concrete belastingplichtige die daardoor

belastingsschuldige wordt. Die federale bevoegdheid is derhalve beperkt tot de regels betreffende de eenvormige wijze waarop de Administratie van de B.T.W., registratie en domeinen te werk gaat om het geheel of een deel van de erfgoederen die voor hun verkoopwaarden moeten of kunnen worden aangegeven, te laten waarderen, vermits het die waardering is die dient tot grondslag voor de verevening van de belasting. Aan die bevoegdheid is door de bestreden bepalingen niet geraakt.

A.1.3. De Ministerraad betwist de letterlijke interpretatie van artikel 4, § 4, van de bijzondere financieringswet en voert op basis van de parlementaire voorbereiding aan dat de bevoegdheden van de gewesten op het vlak van de successierechten beperkt moeten worden geïnterpreteerd. Het enige wat zij zouden kunnen, is percentages van de gewestelijke belastingen wijzigen (verhoging of verlaging van de aanslagvoet); aan al het overige zouden zij niet kunnen raken. Die visie wordt overigens bevestigd door de vaststelling dat de wetgever het akkoord van de gewesten nodig heeft voor een wijziging van de heffingsgrondslag.

Bovendien kan de bevoegdheid inzake gewestelijke belastingen niet worden aangewend om economisch met andere gewesten te concurreren. Door de overerving van familiale ondernemingen in één gewest fiscaal wezenlijk anders te gaan behandelen dan in de andere gewesten, wordt het successierecht immers omgevormd tot een middel van economische concurrentie, waardoor de beide andere gewesten verplicht zijn het Vlaamse initiatief te volgen.

De Ministerraad onderzoekt voorts wat in het kader van het successierecht de heffingsgrondslag is, namelijk het netto nagelaten vermogen van de overledene of het aandeel van de rechtverkrijgenden in dat vermogen en komt daarbij tot het besluit dat alleen het laatste de heffingsgrondslag vormt. Tevens verwerpt hij de beperkte interpretatie van de bevoegdheid van de federale wetgever tot het « vaststellen » van de heffingsgrondslag en dit op basis van de tekst van artikel 4, § 4, van de bijzondere financieringswet, de parlementaire voorbereiding ervan en de wetgevende antecedenten. Aan het woord « vaststellen » moet geen bijzondere betekenis worden gehecht.

A.2.1. Het tweede middel van de Ministerraad is afgeleid uit de schending van artikel 5, § 4, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, doordat die bepaling voorschrijft dat de procedureregels die verband houden met de dienst van de belasting enkel bij wet kunnen worden vastgesteld, terwijl de bestreden decreetsbepaling stelt dat, indien en in zoverre de tewerkstelling, uitgedrukt in voltijdse eenheden, in een van de vijf jaren na het overlijden lager zou zijn, de belasting, verhoogd met de wettelijke intrest sinds het overlijden, evenredig verschuldigd is tegen het normale tarief.

A.2.2. De Vlaamse Regering betwist dat voormeld artikel 5 van de bijzondere financieringswet geschonden zou zijn, eenvoudig bij gebrek aan toepasselijkheid van die bepaling. Allereerst wordt niet ingezien dat de bij de bestreden artikelen doorgevoerde decreetswijziging « procedureregels » zou uitmaken. De in artikel 5, §§ 3 en 4, van de bijzondere financieringswet bedoelde procedureregels zijn uitsluitend de regels met toepassing waarvan de dienst moet worden verzekerd, dit zijn de formaliteiten die door de Administratie van de B.T.W., registratie en domeinen moeten worden nageleefd bij de inning van de belasting. De bestreden bepalingen bevatten - net zomin als artikel 60bis van het Wetboek der successierechten - dergelijke formaliteiten. De beoogde formaliteiten zijn niets anders dan de voorwaarden waarvan het toekennen van de belastingvermindering afhankelijk is gesteld, en geen procedurevoorschriften voor de federale fiscus.

De intrest op achterstallige belasting kan bezwaarlijk als een formaliteit *sensu stricto* worden beschouwd doch is inherent aan de fiscale bevoegdheid.

A.2.3. Volgens de Ministerraad impliceert artikel 5, § 4, van de bijzondere financieringswet, gelezen in samenhang met artikel 4 van die wet, dat de procedureregels in ieder geval door de wet moeten worden bepaald, zelfs al zouden de gewesten zelf de dienst van de belastingen verzekeren. Dat geldt zowel voor de procedureregels in het algemeen als voor die welke door de Administratie van de B.T.W., registratie en domeinen moeten worden nageleefd bij de inning van de belasting.

Zelfs al zou een bepaling met betrekking tot de wettelijke intrest niet als een formeelrechtelijke formaliteit *sensu latissimo* kunnen worden beschouwd, dan nog is er bevoegdheidsoverschrijding op grond van artikel 4

van de bijzondere financieringswet; aan andere materieelrechtelijke aspecten van de belasting, buiten de aanslagvoeten en de vrijstellingen, kunnen zij niet raken. Dat blijkt onder meer uit een advies van de Raad van State dat de gewesten verbiedt af te wijken van de verjaringstermijnen inzake successierecht.

A.3.1. Het derde middel van de Ministerraad is afgeleid uit de schending van artikel 5, § 3, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, doordat dit artikel bepaalt dat de dienst van de belasting kosteloos wordt verzekerd door de Staat, tenzij het gewest beslist zelf ervoor in te staan, terwijl artikel 60bis, § 11, de gewestelijke overheden toestaat, door hun bepaalde taken op te dragen, zich te mengen in de werking van de dienst van de belasting, wat door de financieringswet op impliciete doch zekere wijze wordt verboden. Het Vlaamse Gewest heeft door de bestreden bepaling op eenzelfde wijze zijn bevoegdheid overschreden door de dienst van de belasting gedeeltelijk te regelen zonder hem volledig van de Staat over te nemen, waardoor die dienst aanzienlijk complexer wordt en de controletaken zeer bemoeilijkt – zo niet onmogelijk gemaakt - worden.

A.3.2. De derde grief mist volgens de Vlaamse Regering ook feitelijke grondslag : de « dienst der belastingen » in de zin van artikel 5 van de bijzondere financieringswet is immers niets anders dan de inning van de belasting, een aangelegenheid waarin de Vlaamse administratie niet tussenbeide komt. Zij attesteert slechts, ten behoeve van de federale fiscale administratie, dat de decretaal bepaalde voorwaarden om de belastingvermindering te genieten, vervuld zijn, eenvoudig om de belastingplichtige ter wille te zijn en de federale administratie hiermee niet te belasten. Die attestering impliceert niet dat de gewestelijke administratie belast is met de dienst van het successierecht; anders zou elk bewijsstuk dat een belastingplichtige aan een fiscale administratie moet overleggen en door een andere administratie is opgesteld, impliceren dat die laatste overheid « de dienst van de belasting » zou uitoefenen.

A.3.3. Volgens de Ministerraad omvat de « dienst van de belasting » niet slechts de inning, maar ook de vestiging en de controle van de belasting. De administratie moet immers onder eigen verantwoordelijkheid nagaan of alle voorwaarden voor de toekenning en het behoud van de belastingvermindering vervuld zijn. De decreetgever kan aan de federale administratie niet voorschrijven op welke wijze zij de dienst der belasting moet verzekeren.

A.4.1. Het vierde middel van de Ministerraad is afgeleid uit de schending van artikel 172 van de Grondwet, doordat het Vlaamse Gewest een verlaagd tarief heeft ingesteld voor familiale ondernemingen en vennootschappen en aldus een nieuwe belasting heeft gecreëerd terwijl het slechts bevoegd is om vrijstellingen en verminderingen te wijzigen.

A.4.2. Het vierde middel is volgens de Vlaamse Regering onontvankelijk, omdat het Hof niet rechtstreeks kan toetsen aan artikel 172 van de Grondwet.

Bovendien zou het middel ook ongegrond zijn omdat het begrip « wet » in die bepaling, die slechts een toepassing van het gelijkheidsbeginsel *in fiscalibus* is, moet worden begrepen als het materiële wetsbegrip. Anders oordelen zou impliceren dat de gewesten geen vrijstellingen zouden kunnen verlenen, wat hun op grond van artikel 4 van de bijzondere financieringswet juist uitdrukkelijk is toegestaan. De belastingverminderingen waarin is voorzien, zijn wel degelijk bij decreet toegekend en *in abstracto*, bij rechtsregel die toepasselijk is op een onbepaald aantal gevallen.

Het wijzigen van de vrijstellingen, in artikel 5, § 2, van de bijzondere financieringswet betekent het aanbrengen van om het even welke wijziging in de vrijstellingenregeling van de betrokken belasting, door bestaande vrijstellingen te wijzigen of af te schaffen of nieuwe vrijstellingen in te voeren.

A.5.1. Het vijfde middel van de Ministerraad is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, door het bestreden artikel 26, doordat het verwijst naar en steunt op de bepalingen van artikel 60bis, §§ 3, 5 en 8, en door het bestreden artikel 27, doordat het artikel 60bis, § 5, van het Wetboek der successierechten enkel wijzigt met betrekking tot de datum waarop de wettelijke intresten bedoeld in het laatste lid van die bepaling van toepassing zijn.

A.5.2. De Vlaamse Regering ziet niet in hoe de bestreden bepalingen de beschreven ongelijke behandelingen zouden bevatten, zodat het middel feitelijke grondslag mist.

De Vlaamse Regering herhaalt ook nog kort haar verweer tegen de ongelijke behandelingen die vervat zijn in het bij decreet van 20 december 1996 ingevoegde artikel 60bis van het Wetboek der successierechten, dat als dusdanig evenwel hier niet meer ter discussie staat.

A.5.3. De Ministerraad verduidelijkt dat het gelijkheidsbeginsel onder meer geschonden is doordat voor vennootschappen met minder dan vijf werknemers andere voorwaarden gelden voor het behoud van tariefverlaging dan voor ondernemingen of vennootschappen met vijf of meer werknemers. Volgens de Vlaamse Regering heeft evenwel geen van die bezwaren betrekking op de thans bestreden bepalingen.

- B -

B.1. Het beroep is gericht tegen de artikelen 26, 27 en 28 van het decreet van het Vlaamse Gemeenschap van 8 juli 1997 houdende bepalingen tot begeleiding van de aanpassing van de begroting 1997, die luiden :

« Art. 26. Aan artikel 60bis, § 9, van het Wetboek der Successierechten zoals het geldt in het Vlaamse Gewest, wordt een tweede en derde lid toegevoegd, die luiden als volgt :

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

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

Art. 27. In artikel 60bis, § 5, van hetzelfde wetboek wordt de zinsnede 'verhoogd met de wettelijke intrest sinds het overlijden' vervangen door de zinsnede 'verhoogd met de wettelijke intrest'.

Art. 28. De artikelen 26 en 27 treden in werking op 1 januari 1997. »

Ten aanzien van het onderwerp van het beroep

B.2. Rekening houdende met de rechtsvragen die beslecht zijn door het arrest nr. 128/98 van 9 december 1998 (*Belgisch Staatsblad*, 16 december 1998) en waaromtrent in deze zaak middelen werden aangevoerd en vaststellende dat het beroep tot vernietiging nog uitsluitend betrekking heeft op de waardering van de aandelen van en de vorderingen op een

vennootschap, zoals zij geregeld is door artikel 60*bis*, § 9, tweede en derde lid, van het Wetboek der successierechten, toegevoegd bij artikel 26 van het decreet van de Vlaamse Gemeenschap van 8 juli 1997, beperkt het Hof zijn onderzoek tot het eerste middel.

Ten gronde

B.3.1. Het middel is afgeleid uit de schending van artikel 4, § 4, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, door artikel 26 van het decreet van 8 juli 1997, doordat de gewesten de tarieven en de vrijstellingen van het successierecht en het recht van overgang bij overlijden kunnen wijzigen, maar niet de heffingsgrondslag, terwijl de bestreden bepaling, tot aanvulling van paragraaf 9 van het bij artikel 21 van het decreet van 20 december 1996 ingevoegde artikel 60*bis* van het Wetboek der successierechten, wel degelijk de heffingsgrondslag wijzigt.

B.3.2. Krachtens artikel 4, § 2, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten zijn de gewesten bevoegd om de « aanslagvoet » en de « vrijstellingen » van het successierecht en het recht van overgang bij overlijden te wijzigen, terwijl de federale overheid krachtens artikel 4, § 4, bevoegd blijft voor « het vaststellen van de heffingsgrondslag ». Een wijziging in de vaststelling van de heffingsgrondslag kan evenwel slechts met instemming van de gewestregeringen worden doorgevoerd.

Blijkens de parlementaire voorbereiding van de bijzondere financieringswet steunt het behoud van de federale bevoegdheid inzake vaststelling van de heffingsgrondslag van het successierecht en het recht van overgang bij overlijden op de overweging « dat de heffingsgrondslag door de nationale wetgever wordt vastgesteld om praktische moeilijkheden te voorkomen. Het is immers onontbeerlijk dezelfde evaluatiemethode te behouden voor de goederen uit een nalatenschap, zowel voor de bestanddelen van de activa als de passiva » (*Parl. St.*, Kamer, 1988-1989, nr. 635/18, p. 275).

B.3.3. Artikel 26 van het decreet van 8 juli 1997 voegt aan artikel 60*bis*, § 9, van het Wetboek der successierechten een tweede en een derde lid toe, waarbij de nettowaarde van de aandelen van en de vorderingen op een vennootschap die als een familiale vennootschap wordt beschouwd, alsmede de mate waarin die waarden in aanmerking kunnen worden genomen, worden beperkt.

Zoals het Hof reeds in arrest nr. 128/98 stelde ten aanzien van het eerste lid van artikel 60*bis*, § 9, laat artikel 26 van het decreet van 8 juli 1997 de samenstelling en de waarderingsregels van de vererfde massa onaangetast. Het raakt derhalve niet aan de heffingsgrondslag, maar beperkt zich tot het bepalen onder welke voorwaarden en op welk deel van de vererfde massa het verlaagde tarief wordt toegepast. Die bepaling betreft derhalve de tarifiering en blijft binnen de bevoegdheid van de gewesten.

B.3.4. Het middel kan niet worden aangenomen.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt het beroep.

Aldus uitgesproken in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 30 maart 1999.

De griffier, De voorzitter,

L. Potoms

L. De Grève