

Rolnummer 3003
Arrest nr. 107/2005 van 22 juni 2005

A R R E S T

In zake : het beroep tot vernietiging van het decreet van het Waalse Gewest van 22 oktober 2003 houdende wijziging van de artikelen 48 en 54 van het Wetboek der successierechten, ingesteld door P. Renkin.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit rechter P. Martens, waarnemend voorzitter, voorzitter A. Arts en de rechters R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke en J. Spreutels, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van rechter P. Martens,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van het beroep en rechtspleging

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 17 mei 2004 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 19 mei 2004, heeft P. Renkin, wonende te 1472 Genepiën, Vieux Manands 12, beroep tot vernietiging ingesteld van het decreet van het Waalse Gewest van 22 oktober 2003 houdende wijziging van de artikelen 48 en 54 van het Wetboek der successierechten (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 19 november 2003).

De Waalse Regering heeft een memorie ingediend, de verzoekende partij heeft een memorie van antwoord ingediend en de Waalse Regering heeft ook een memorie van wederantwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 16 maart 2005 :

- zijn verschenen :

. Mr. J. Autenne en Mr. M. Mund, advocaten bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partij;

. Mr. L. Verbraken *loco* Mr. M. Eloy, advocaten bij de balie te Brussel, voor de Waalse Regering;

- hebben de rechters-verslaggevers R. Henneuse en E. Derycke verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. In rechte

- A -

Ten aanzien van het belang van de verzoekende partij

A.1. De verzoekende partij is enige en algemene legataris van een nalatenschap opengevallen in het Waalse Gewest na de inwerkingtreding van het bestreden decreet. Aangezien de verzoekende partij de vriend en vertrouwenspersoon van de erflater is geweest, maar niet de echtgenoot, noch de wettelijk samenwonende, noch een bloedverwant van de erflater, zal het nettoaandeel boven de 175.000 euro - bedrag bevestigd door een notarieel attest - dat zij uit die nalatenschap verkrijgt, worden belast tegen het marginale tarief van 90 pct. op grond van het bestreden decreet, wat haar belang bij het beroep duidelijk aantoonst.

A.2. In haar memorie is de Waalse Regering van mening dat de verzoekende partij geen enkel belang erbij heeft het aangeklaagde verschil in behandeling te betwisten wat het bestreden artikel 2 betreft, vermits zij in elk geval niet wordt beoogd door dat van de successierechten vrijgestelde belastingdeel.

Ten gronde

Eerste middel

A.3.1. Het eerste middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

Het eerste onderdeel van het middel is gericht tegen artikel 1 van het bestreden decreet, dat de aanslagvoet van de drie hoogste schijven van het tarief van de successierechten « Tussen alle andere personen » verhoogt.

Volgens de verzoekende partij voert die bepaling een onverantwoorde en niet-redelijk evenredige discriminatie in onder de rechtverkrijgenden die een netto-erfdeel van meer dan 25.000 euro verkrijgen. Wanneer de rechtverkrijgende de echtgenoot, wettelijk samenwonende, erfgenaam in de rechte lijn, in de zijlijn tot en met de derde graad is, verzwaaert de aangeklaagde maatregel het tarief van de successierechten immers niet. Wanneer de rechtverkrijgende enig ander persoon is dan de voormelde personen, zal het tarief daarentegen stijgen van 50 tot 60 pct. voor de schijf van 25.000,01 tot 75.000 euro, van 65 tot 85 pct. voor de schijf van 75.000,01 tot 175.000 euro en van 80 tot 90 pct. voor de schijf boven de 175.000 euro. Die toename van de belastingdruk ten aanzien van de rechtverkrijgende zonder verwantschapsband of band van wettelijke samenleving met de erflater verhoogt de schaal van progressiviteit dermate dat zij het beginsel van de draagkracht van de belastingplichtige niet meer in acht neemt.

A.3.2. Het tweede onderdeel van het middel is gericht tegen artikel 2 van het bestreden decreet, dat een aanvullende vrijstelling toekent aan de rechtverkrijgenden in de rechte lijn, tussen echtgenoten of wettelijk samenwonenden, wanneer hun netto-erfdeel niet meer dan 125.000 euro bedraagt.

Volgens de verzoekende partij voert die bepaling een discriminatie in onder de rechtverkrijgenden die een netto-erfdeel verkrijgen dat niet meer dan 125.000 euro bedraagt. Wanneer de rechtverkrijgende de echtgenoot, wettelijk samenwonende of een erfgenaam in de rechte lijn is, kent de bestreden maatregel hem immers een aanvullende vrijstelling toe op de schijf van 12.500,01 tot 25.000 euro, namelijk een belastingvermindering van hoogstens 500 euro (waarbij die schijf tegen 4 pct. wordt belast). Indien daarentegen de rechtverkrijgende enig ander persoon is dan de voormelde personen, dan kent de aangeklaagde maatregel hem geen enkele aanvullende vrijstelling toe, terwijl hij een aanzienlijke toename van de progressiviteit moet dragen.

A.4.1. De in het middel beoogde categorieën zijn in alle opzichten vergelijkbaar, aangezien het in beide gevallen gaat om belastingplichtigen die aan de successierechten zijn onderworpen, die uit een gegeven nalatenschap een gelijk netto-erfdeel verkrijgen en die aan dezelfde rechtsregels zijn onderworpen. De belastingwet maakt immers geen algemeen onderscheid tussen de erfgenamen en legatarissen volgens het bestaan van een verwantschapsband, huwelijksband of band van wettelijke samenleving met de erflater: de regels betreffende de heffingsgrondslag, de aangifte en de invordering, staan los van de verwantschapsband, huwelijksband of band van wettelijke samenleving met de erflater; alleen de tarieven en sommige vrijstellingen zijn afhankelijk van die band, wat precies het voorwerp uitmaakt van de kritiek van de verzoekende partij, die eveneens verwijst naar de rechtspraak van het Hof inzake vergelijkbaarheid.

A.4.2. Het doel van het bestreden decreet bestond erin de « kleine en middelgrote nalatenschappen » te bevoordelen door die een aanvullende vrijstelling toe te kennen, en die maatregel te compenseren, zodat hij op budgettair vlak neutraal zou zijn, door het tarief « Tussen alle andere personen » op te trekken. Aangezien de aangeklaagde discriminaties alleen worden verantwoord door de strikt financiële zorg voor een herverdelende fiscale rechtvaardigheid, dient de toetsing door het Hof op een nog striktere wijze te worden uitgevoerd.

A.4.3. De betwiste bepalingen zijn niet relevant ten aanzien van het beoogde doel. Het is immers zo dat, enerzijds, geen enkele objectieve studie is uitgevoerd om het bestaan van een financieel verband tussen de aanvullende vrijstelling en de verhoging van het tarief « Tussen alle andere personen » vast te stellen en dat niets bekend is over de extra ontvangsten die zullen voortvloeien uit die tariefverhoging. Daarentegen staat het, op basis van wetenschappelijke studies en statistieken, vast dat de huidige ontwikkeling van de westerse maatschappij aantoont dat het aantal op fiscaal vlak alleenstaande belastingplichtigen blijft toenemen. Anderzijds, wanneer een « herverdelend beleid » wordt gevoerd, is de aanvullende vrijstelling niet logisch, omdat zij in geen enkele degressiviteit voorziet voor de persoon die een netto-erfdeel van 125.001 euro zou verkrijgen, die niet alleen een belastingvoordeel van 500 euro zou verliezen, maar bovendien op die extra euro zou worden belast, zodat de aangeklaagde maatregelen zullen leiden tot een belasting van meer dan 500 pct. op die extra euro, wat totaal onredelijk is. De wetgever heeft die aanvullende vrijstelling overigens niet uitgebreid

tot de broers en zussen, neven en nichten, ooms en tantes, evenmin als tot de andere personen, zelfs wanneer hun netto-erfdeel niet meer dan 125.000 euro bedraagt.

A.4.4. De verzoekende partij herinnert aan het arrest nr. 66/2004 met betrekking tot de hervorming van het Wetboek der Successierechten voor Brussel, om te besluiten dat de bestreden bepalingen niet vergelijkbaar zijn, vermits het te dezen nagestreefde doel verschillend is en de invoering van een marginaal tarief van 90 pct. een extreem ernstige maatregel is. De verhoging van het tarief « Tussen alle andere personen » voert zonder redelijke verantwoording grote verschillen in die steunen op een onweerlegbaar vermoeden van een band van affectiviteit, vermoeden dat niet altijd, noch in zijn geheel wordt nagegaan. Hoewel dat vermoeden van een band van affectiviteit in redelijke mate de grondslag voor sommige vrijstellingen kan vormen, kan het echter zeer ernstige ongelijkheden tussen verschillende categorieën van belastingplichtigen op het vlak van het tarief van de successierechten niet verantwoorden. Op basis van dat vermoeden is het overigens redelijk te stellen dat een persoon die bepaalde goederen erft door de uitdrukkelijke wil van de erflater, en niet door een mechanisme van wettelijke aanwijzing, met die persoon een intense band van affectiviteit heeft gehad. De ontwikkeling van de maatschappij toont immers aan dat de aard of persoonlijke levenskeuzes banden van affectiviteit kunnen scheppen, buiten de verwantschapsbanden, huwelijksbanden of banden van wettelijke samenleving, waarbij de wetgever overigens de waarde en de frequentie van andere soorten banden dan de familiebanden geleidelijk erkent.

A.5.1. In haar memorie is de Waalse Regering van mening dat de categorieën van personen waarvan wordt beweerd dat er onder hen verschillen in behandeling zouden bestaan - verschillen die daadwerkelijk bestaan en die steunen op een objectief criterium - alleen vergelijkbaar zijn op het vlak van de fiscale last die op hetzelfde ogenblik wordt gedragen en niet op dat van de respectieve ontwikkeling van hun fiscale last. Bovendien benadrukt het bestreden decreet, waarvan het doel van financiële aard is, alleen verschillen in behandeling die reeds vóór de aanneming ervan bestonden, zodat een eventuele vernietiging van het bestreden decreet geenszins een einde zou maken aan de door de verzoekende partij aangeklaagde verschillen in behandeling.

A.5.2. Het volstaat vast te stellen dat de aanvullende vrijstelling een fiscale kostprijs met zich meebrengt en dat de verhoging van het tarief « Tussen alle andere personen » voor extra inkomsten zorgt, opdat het bestreden artikel 1 relevant zou zijn, zonder dat de wetgever een perfecte wiskundige gelijkheid moet aantonen tussen de fiscale uitgaven en de extra fiscale inkomsten. Bovendien is de budgettaire impact van de overwogen fiscale maatregelen in aanmerking genomen voor de berekening van de begroting van 2004. Wat het bestreden artikel 2 betreft, heeft het verlies van het voordeel wanneer de belastingplichtige een nettoaandeel van meer dan 125.000 euro verkrijgt, geen enkele invloed op het verschil in behandeling tussen de personen die de vrijstelling kunnen genieten en diegenen die deze niet kunnen genieten, onderscheid dat reeds bestond in artikel 54 van het Wetboek der successierechten vóór de aanneming van het bestreden decreet, dat ertoe strekte een vrijstelling toe te voegen aan die welke reeds bestond en niet die vrijstelling uit te breiden tot andere categorieën van personen.

A.5.3. Het doel van de wetgever bestond niet erin de kleine en middelgrote nalatenschappen in het algemeen fiscaal te bevoordelen, maar alleen die welke steunen op een nauwe verwantschapsband, in overeenstemming met het doel in het burgerlijk recht dat erin bestaat een vorm van gezinsleven te beschermen dat, naar zijn mening, grotere kansen op stabiliteit biedt. Die beleidskeuze valt op soevereine wijze onder de beoordeling van de wetgever, die de verscheidenheid van toestanden noodzakelijkerwijs moet opvangen door gebruik te maken van vereenvoudigende categorieën, en in wiens plaats het Hof zich niet kan stellen.

De verzoekende partij laat na concreet aan te tonen dat die maatregel kennelijk onevenredige gevolgen zou hebben. Het zeer hoge marginale tarief van 90 pct. geldt immers alleen voor de laatste schijf, waarbij het tarief van 30 tot 80 pct. van toepassing is op de lagere schijven, zodat het nooit kan leiden tot een belasting waarvan het bedrag groter zou zijn dan de waarde van de overgedragen goederen. De wetgever heeft overigens het beginsel van de progressiviteit van de tarieven voor alle erfgenamen behouden en niet op het totaalbedrag van de nalatenschap, zoals in Vlaanderen en in Brussel, alsook beperkte tarieven voor bepaalde legaten. Het Arbitragehof heeft het tarief van de belasting op de inverteerstelling overigens niet discriminerend bevonden.

A.6.1. In haar memorie van antwoord merkt de verzoekende partij op dat zij in geen enkel opzicht heeft verwezen naar het wettelijk stelsel dat vóór de inwerkingtreding van het bestreden decreet bestond, in tegenstelling tot de Waalse Regering, die een nieuwe wetgeving op basis van een vroegere wetgeving tracht te verantwoorden. Het is echter niet omdat de vroegere wetgeving niet is vernietigd, dat een nieuwe wetgeving met dezelfde beginselen zelf niet kan worden vernietigd, te meer omdat een versterking van de verschillen in behandeling onder vergelijkbare belastingplichtigen op zich tot een verbreking van de gelijkheid kan leiden. Zeer

sterke verzwaringen van de fiscale druk (van 12,5 tot 23 pct.) voor de rechtverkrijgenden « Tussen alle andere personen », gecombineerd met een uiterst lage drempel, overschrijden een billijke en redelijke evenredigheid.

A.6.2. De verzoekende partij heeft geen perfecte wiskundige gelijkwaardigheid willen vaststellen tussen de aanvullende vrijstelling en de verhoging van de tarieven, maar heeft gewoon vastgesteld dat de wetgever geen enkel ander doel heeft aangegeven dan de financiering van de vrijstelling en geenszins een verhouding tussen die elementen heeft aangetoond. De ernst van de ingevoerde maatregelen vereiste echter minstens een ernstige verantwoording op basis van - zonder enige twijfel beschikbare - statistieken die het mogelijk maken de gelijkwaardigheid van de maatregel te beoordelen. Ten slotte, wat het bestreden artikel 2 betreft, bekritiseert de verzoekende partij niet de relevantie van de vrijstelling ten aanzien van het nagestreefde doel, maar wel die van het nagestreefde doel ten aanzien van de ontstentenis van degressieve regels, die tot gevolg heeft dat zelfs indien de drempel van 125.000 euro met slechts één euro wordt overschreden, de vrijstelling volledig wordt verloren.

A.6.3. De verzoekende partij analyseert de marginale en gemiddelde tarieven voor de verschillende categorieën van rechtverkrijgenden en besluit dat, terwijl de huidige maatschappij aantoonde dat meer en meer personen alleenstaand zijn, de wetgever niet een rijkdom belast, maar de ontstentenis van een verwantschapsband, huwelijksband of band van wettelijke samenleving. Hoewel het juist is dat de wetgever op basis van die band verschillen kan vaststellen die op zich niet kunnen worden bekritiseerd, kan hij, zonder redelijke verantwoording, geen verschillen van een dergelijke ernst tot stand brengen, zonder enigszins te trachten de aldus ingevoerde versterking van het verbroken evenwicht van de fiscale last af te zwakken.

In verband met het parallellisme dat de Waalse Regering heeft gelegd tussen het burgerlijk recht en het fiscaal recht, stelt de verzoekende partij vast, enerzijds, dat de wettelijke samenwonenden worden gelijkgesteld met de echtgenoten in het fiscaal recht, dat dus rekening houdt met de affectiviteit buiten de strikte regels van het Burgerlijk Wetboek en, anderzijds, dat het burgerlijk recht de toekomstige erflater volledig vrij laat om over zijn vermogen te beslissen bij ontstentenis van een reservataire erfgenaam. De hoogte van de tarieven « Tussen alle andere personen » ontnemt de toekomstige erflater vrijwel zijn volledige vrijheid op burgerlijk vlak om te beslissen over zijn goederen volgens zijn banden van affectiviteit. Het fiscaal recht kan echter niet volkomen afwijken van de grondbeginselen van het recht en in het bijzonder van het burgerlijk recht.

A.6.4. De maatregel komt aldus vrijwel neer op een beroving, vermits hij leidt tot een gemiddeld tarief van 67,5 pct. op het totaal van de schijven tot 175.000 euro en tot 90 pct. op het bedrag boven de 175.000 euro. De bewering door de Waalse Regering dat het marginale tarief nooit zal kunnen leiden tot een belasting die groter is dan het bedrag van de overgedragen goederen, is louter theoretisch en houdt geen rekening met de economische en financiële werkelijkheid. Hoewel het juist is dat het gevaar voor een waardevermindering bij de tegeldemaking van de goederen voor alle erfgenamen bestaat, is de situatie van de rechtverkrijgenden « Tussen alle andere personen » veel dramatischer dan die van de andere erfgenamen, omdat zij in grotere mate dan de anderen ertoe worden gebracht de geërfde activa te verkopen, teneinde over liquide middelen te beschikken en de marge die hen scheidt van de 100 pct. is veel kleiner, aangezien de wetgever die marge met de helft heeft verkleind. Ten slotte is de rechtspraak van het Arbitragehof met betrekking tot de belasting op de inverteerstelling van de voertuigen te dezen niet relevant, omdat die belasting, vastgesteld op een absoluut maximumbedrag van 4.957 euro, niet vergelijkbaar is met het gewicht van de successierechten voor de erfgenamen « Tussen alle andere personen », noch onbetaalbaar is.

A.7. In haar memorie van wederantwoord is de Waalse Regering van mening dat de verzoekende partij nalaat aan te tonen in welke zin de door haar aangeklaagde fiscale verzwaring dermate groot zou zijn dat die concreet en voor haar kennelijk onredelijk zou zijn, noch in welke mate het bestreden decreet haaks zou staan op het burgerlijk subjectief recht om te beslissen over zijn goederen via een testament. Op basis van de rechtspraak van het Arbitragehof herinnert zij eraan dat het Hof zich niet mag mengen in de beleidskeuzes van de wetgever en dat het zijn toetsing niet op zodanige wijze mag uitoefenen dat elke wijziging van de wetgeving die voortvloeit uit een nieuwe politieke koers, onmogelijk zou worden. Indien het Hof zou oordelen dat de bij het bestreden decreet ingevoerde belastingverhoging het gelijkheidsbeginsel op abstracte wijze schendt, zou het op subjectieve wijze een beperking vaststellen die voor de wetgevende macht geldt en een ommekeer van de rechtspraak ten opzichte van het arrest nr. 66/2004 tot stand brengen. Ten slotte vloeit de vergelijkbaarheid tussen het successierecht en de belasting op de inverteerstelling duidelijk voort uit de progressiviteit van het tarief volgens een objectief criterium.

Tweede middel

A.8. Het tweede middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 16 van de Grondwet en artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens.

Volgens de verzoekende partij ontnemt een aanslagvoet van 90 pct. voor de schijf boven de 175.000 euro aan een categorie van belastingplichtigen, zonder vergoeding, hun eigendomsrecht zonder dat die beroving redelijk wordt verantwoord of redelijk evenredig is met het nagestreefde doel. Dat tarief van 90 pct., het hoogste in Europa, leidt in de feiten zonder meer tot een verbeurdverklaring, daar de combinatie van een lage drempel (175.000 euro) en een zeer hoog tarief (90 pct.) een reëel gevaar creëert voor een verarming van het persoonlijke vermogen van de rechtverkrijgende, die meer dan 100 pct. van het erfdeel dat hij heeft geërfd, zal moeten betalen, wat hem kan doen aarzelen om de nalatenschap in kwestie te aanvaarden. Elke minderwaarde tussen de waarde van de tegeldemaking - vrijwel onvermijdelijk teneinde te beschikken over de liquide middelen om de rechten te betalen - en de waarde vermeld in de aangifte zal door de rechtverkrijgende worden gedragen, zonder te spreken van de moratoriumintresten voor de minste vertraging of de fiscale boetes verschuldigd voor de minste nalatigheid, zelfs te goeder trouw. Dat marginale tarief van 90 pct., zonder enige begeleidingsmaatregel - die het bijvoorbeeld mogelijk zou maken dat de belastbare grondslag de grondslag zou zijn die, zoals de belastingplichtige zou aantonen, het laagst was gedurende een bepaalde periode na het overlijden om hem in staat te stellen de activa in kwestie te gelde te maken -, komt dus kennelijk neer op een verbeurdverklaring, met schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

A.9. In haar memorie is de Waalse Regering van mening dat het Arbitragehof niet bevoegd is om de overeenstemming met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens te toetsen en dat het onderzoek van de evenredigheid van het tarief van een belasting als een inmenging in het eigendomsrecht bijgevolg niet wezenlijk kan verschillen van hetwelk voor de artikelen 10 en 11 van de Grondwet geldt.

De minderwaarden na de tegeldemaking van de activa, de moratoriumintresten of de fiscale geldboeten zijn elementen die niet eigen zijn aan het ontstaan en aan het bedrag van de belastingschuld en dienen door iedere erfgenaam te worden gedragen, zodat « begeleidingsmaatregelen » ten behoeve van « alle andere personen » niet hadden kunnen worden aangenomen zonder het beginsel van gelijkheid met de andere erfgenamen te schenden. Het marginale tarief van 90 pct. zou dus niet het karakter van een verbeurdverklaring kunnen hebben, aangezien dat tarief het volledige bedrag van het op de dag van het overlijden overgedragen kapitaal geenszins bereikt of overschrijdt.

A.10. In haar memorie van antwoord is de verzoekende partij van mening dat de wetgever, door een tarief vast te stellen dat in theorie 90 pct. bedraagt, maar in de praktijk tot 100 pct. kan gaan, een maatregel heeft aangenomen die het recht op de eerbiediging van de goederen uitholt, vermits hij geen rekening houdt met het « billijke evenwicht » van de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, waarnaar de Waalse Regering verwijst. De rechtverkrijgende « Tussen alle andere personen », die meer dan de andere erfgenamen ertoe wordt gebracht de geërfde goederen snel te gelde te maken, goederen waarvan de handelswaarde sterk en snel kan schommelen, en die over een zeer beperkte marge beschikt, riskeert een belasting te moeten betalen die hoger is dan het verkregen erfdeel en dus het karakter van een verbeurdverklaring heeft; de wetgever kan die economische en financiële werkelijkheid niet over het hoofd zien, zonder de in het middel beoogde bepalingen te schenden.

A.11. In haar memorie van wederantwoord is de Waalse Regering van mening dat de verzoekende partij geenszins antwoordt op haar opmerkingen in verband met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en dat het « billijke evenwicht » bedoeld in die bepaling dient in samenhang te worden gelezen met artikel 14 van het Verdrag, bepaling die niet in het middel wordt beoogd, en die overigens ontsnapt aan de bevoegdheid van het Arbitragehof. De schommeling, zowel neerwaarts als opwaarts, bij de tegeldemaking van de op de dag van het overlijden geschatte goederen, treft alle belastingplichtigen op het vlak van successierechten en het fiscaal recht kan alleen steunen op juridische feiten en niet op economische.

Derde middel

A.12. Het derde middel is afgeleid uit de schending van de bevoegdheidverdelende regels, meer bepaald artikel 39 van de Grondwet en de artikelen 1, 6, 7, 8 en 10 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen.

Zelfs in de veronderstelling dat het marginale tarief van 90 pct. niet wordt beschouwd als een maatregel met het karakter van een verbeurdverklaring, vormt het op zijn minst een maatregel die gelijkwaardig is aan de vorming van een erfrechtelijke reserve ten behoeve van het Waalse Gewest, vermits het zich een deel van het vermogen toe-eigent dat dermate onevenredig is dat dient te worden beschouwd dat het zich *de facto* de hoedanigheid van reservataire erfgenaam toe-eigent. Geen enkele bepaling machtigt echter de gewesten ertoe de wettelijke regels met betrekking tot de erfrechtelijke reserves te wijzigen, zodat het Waalse Gewest zijn bevoegdheden heeft overschreden.

A.13. In haar memorie is de Waalse Regering van mening dat, hoewel de gewesten niet bevoegd zijn om de bepalingen van het Burgerlijk Wetboek met betrekking tot de erfrechtelijke reserves te wijzigen, het bestreden decreet steunt op artikel 4, § 1, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, en die fiscale bevoegdheid niet is beperkt tot de inhoud van de materiële bevoegdheden van de gewesten. De bevoegdheidverdelende regels zijn pas geschonden, wanneer het voornaamste, door de fiscale wetgever beoogde effect erin bestaat een niet-toegewezen aangelegenheid te regelen, in plaats van een fiscale maatregel te nemen.

Met het bestreden decreet voert het Waalse Gewest geen enkele erfrechtelijke reserve in zijn voordeel in, zelfs in het licht van het marginale tarief van 90 pct., aangezien het geen enkele optie heeft om de belasting die wettelijk is vastgesteld tegen het in het decreet bepaalde tarief, al dan niet te innen, en geenszins gehouden is tot de schulden van de erflater.

Vierde middel

A.14. Het vierde middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

Terwijl het Waalse decreet van 27 mei 2004 « waarbij de gevolgen van de wet van 31 december 2003 houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte van toepassing worden gemaakt op de gewestelijke belastingen » de gevolgen van die aangifte uitbreidt tot de successierechten verschuldigd aan het Waalse Gewest voor de nalatenschappen opgegevallen vóór 1 januari 2003, voert artikel 1 van het bestreden decreet volgens de verzoekende partij een onverantwoorde discriminatie in tussen de belastingplichtigen die worden getroffen door de verhoging van de tarieven van de successierechten « Tussen alle andere personen » en dezelfde categorie van rechtverkrijgenden die op grond van het decreet van 27 mei 2004 een aanzienlijke verlichting van de fiscale last kan genieten voor tegoeden die op frauduleuze wijze aan de successierechten zijn ontsnapt. De criteria van onderscheid tussen beide teksten, namelijk de datum waarop de nalatenschap is opgegevallen en het feit dat op het kapitaal al dan niet het fiscaal stelsel is toegepast dat erop moest worden toegepast, missen elke rechtmatige en redelijke verantwoording, zodat de wetgever geen minimale coherentie in acht heeft genomen tussen de teksten die binnen een korte tijdspanne met betrekking tot hetzelfde onderwerp zijn goedgekeurd, en terwijl zich in die aangelegenheid en binnen die tijdspanne geen enkele socio-economische wijziging heeft voorgedaan.

A.15. In haar memorie herinnert de Waalse Regering eraan dat de eenmalige bevrijdende aangifte alleen mogelijk is voor de nalatenschappen opgegevallen vóór 1 januari 2003, die het voorwerp hebben uitgemaakt van een aangifte vóór 1 juni 2003 of binnen de door de administratie toegekende termijn. Aangezien de overlijdensdatum bepaalt welke wetgeving van toepassing is, kan de door de verzoekende partij aangeklaagde situatie in de feiten niet voorvallen, vermits er geen samenloop kan zijn tussen een aangifte van nalatenschap en een eenmalige bevrijdende aangifte voor dezelfde nalatenschap. Voor het overige kan het gelijkheidsbeginsel niet worden geschonden door het loutere feit dat de wetgever eenzelfde categorie van personen in twee opeenvolgende wetgevingen verschillend behandelt, aangezien de wetgever op zijn oorspronkelijke doelstellingen kan terugkomen om andere na te streven.

A.16. In haar memorie van antwoord preciseert de verzoekende partij dat zij nooit heeft beweerd dat een erfgenaam op hetzelfde ogenblik kan kiezen tussen de aangifte van nalatenschap en de eenmalige bevrijdende aangifte, maar dat zij kritiek uit op het feit dat erfgenamen die zich in volkomen vergelijkbare situaties bevinden, op hetzelfde ogenblik alleen op grond van de overlijdensdatum verschillend worden behandeld. De wetgever

streeft op hetzelfde ogenblik dus twee tegengestelde doelstellingen na, waarbij de fiscale druk door het bestreden decreet wordt verzaagd en de fiscale druk door het decreet van 27 mei 2004 wordt verlicht.

A.17. In haar memorie van wederantwoord herinnert de Waalse Regering eraan dat de inzake successierechten toepasselijke wetgeving wordt bepaald door de overlijdensdatum en niet door die van de betaling van de rechten. Personen op wie twee verschillende opeenvolgende wetgevingen van toepassing zijn, kunnen dus niet met elkaar worden vergeleken, aangezien alleen de fiscale last kan worden vergeleken die vergelijkbare personen op hetzelfde ogenblik moeten dragen.

Vijfde middel

A.18. Het vijfde middel is afgeleid uit de schending van de grondbeginselen van de economische en monetaire unie waarop het Belgische staatsbestel berust en meer bepaald van artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen.

Volgens de verzoekende partij neemt het Waalse Gewest, door het tarief van de drie hoogste schijven van het tarief « Tussen alle andere personen » respectievelijk op 60, 80 en 90 pct. te brengen, een maatregel die de markt kan verstoren en die het vrije verkeer van personen kan belemmeren.

Hoewel de institutionele hervormingen gaandeweg hebben geleid tot een versnippering van de bevoegdheid om de belasting te heffen, kent de fiscale autonomie van de deelentiteiten evenwel beperkingen die voortvloeien uit, enerzijds, artikel 170, § 2, eerste lid, van de Grondwet en, anderzijds, de supranationale rechtsorde waarvan de grondregels de vier vrijheden van verkeer zijn - vrijheid van verkeer van goederen, van diensten, van kapitaal en van personen -, zonder welke een economische en monetaire unie niet kan bestaan. Uit de rechtspraak van het Arbitragehof en uit artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 blijkt aldus dat een belasting het vrije verkeer niet kan belemmeren, zonder het Belgische staatsbestel, dat berust op een economische en monetaire unie, in het gedrang te brengen. Hoewel het loutere verschil tussen de aanslagvoeten in twee gewesten op zich het vrije verkeer van personen vanzelfsprekend niet belemmert, zal een aanslagvoet van 90 pct. de belastingplichtige aanzetten tot fraude en talrijke Waalse inwoners ertoe brengen zich in een ander gewest te vestigen. In dat opzicht heeft het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen inzake het vrije verkeer van personen een zeer beschermende rechtspraak ontwikkeld, waarbij het van oordeel is dat zelfs een geringe beperking van de vrijheid van vestiging verboden is.

A.19. In haar memorie merkt de Waalse Regering op dat de door de verzoekende partij vermelde rechtspraak van het Arbitragehof betrekking heeft op, enerzijds, de eigen fiscale bevoegdheid van de gewesten (artikel 170, § 2, van de Grondwet) en niet op de afgeleide en aanvullende fiscale bevoegdheid inzake successierechten, die steunt op artikel 177 van de Grondwet, en, anderzijds, de belemmeringen van het vrije verkeer van goederen en niet van personen.

Het gevaar dat een groot aantal personen die in Wallonië verblijven, zich daarbuiten vestigen, is een abstracte overweging en een loutere *petitio principii* en een gevolg dat kan voortvloeien uit elke fiscale verandering. De autonomie zou betekenisloos zijn, indien alleen het feit dat tussen adressaten van regels die voor eenzelfde aangelegenheid in de verschillende gemeenschappen en gewesten gelden, verschillen in behandeling bestaan, in strijd zou worden geacht met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Ten aanzien van de Europese rechtspraak waarnaar de verzoekende partij verwijst, naast het feit dat zij in haar middel de artikelen 39 tot 48 van het E.G.-Verdrag niet aanvoert, gelden die bepalingen alleen in geval van een verschil in behandeling tussen nationale onderdanen en onderdanen van andere lidstaten en ongelijkheden in nationale belastingschalen tussen lidstaten zijn op zich niet in strijd met het E.G.-Verdrag.

- B -

Wat de bestreden bepalingen betreft

B.1.1. Bij artikel 1 van het decreet van het Waalse Gewest van 22 oktober 2003 houdende wijziging van de artikelen 48 en 54 van het Wetboek der successierechten (hierna : het decreet van 22 oktober 2003) worden, voor het Waalse Gewest, de laatste twee kolommen van tabel II van artikel 48 van het Wetboek der successierechten, gewijzigd bij het decreet van 14 november 2001 en bij het besluit van de Waalse Regering van 20 december 2001, als volgt vervangen :

« Tussen alle andere personen :

[Van Eur]	[tot Eur]	a %	b Eur
[0,01]	[12.500,00]	30	
[12.500,01]	[25.000,00]	35	3.750,00
[25.000,01]	[75.000,00]	60	8.125,00
[75.000,01]	[175.000,00]	80	38.125,00
[Boven 175.000,00]		90	118.125,00 ».

B.1.2. Bij artikel 2 van hetzelfde decreet wordt, wat het Waalse Gewest betreft, artikel 54, 1°, van het Wetboek der successierechten, gewijzigd bij de wet van 22 december 1989, bij het decreet van 14 november 2001 en bij het besluit van de Waalse Regering van 20 december 2001, vervangen door de volgende bepaling :

« 1° hetgeen verkregen wordt door een bij de wet tot de erfenis geroepen erfgenaam in de rechte lijn, of tussen echtgenoten, of tussen de wettelijk samenwonenden bedoeld in artikel 48 :

- ten belope van de eerste schijf van 12.500,00 EUR;
- ten belope van de tweede schijf - tussen 12.500,01 EUR en 25.000,00 EUR -, als het door de rechthebbende verkregen nettoaandeel niet meer bedraagt dan 125.000,00 EUR.

Het vrijgestelde totaalbedrag wordt ten gunste van de kinderen van de overledene die de leeftijd van eenentwintig jaar niet hebben bereikt, vermeerderd met 2.500,00 EUR voor elk vol jaar dat nog moet verlopen tot zij de leeftijd van eenentwintig jaar bereiken en, ten gunste van de overlevende wettelijk samenwonende of echtgenoot, met de helft der bij-abattements welke de gemene kinderen samen genieten.

Het vrijgestelde totaalbedrag, eventueel vermeerderd, wordt toegerekend op de opeenvolgende schijven van het netto-aandeel dat aan successierechten onderworpen is, te beginnen met de laagste schijf; ».

B.1.3. Het decreet van 22 oktober 2003 is krachtens artikel 3 ervan in werking getreden de dag waarop het in het *Belgisch Staatsblad* is bekendgemaakt, namelijk op 19 november 2003.

Wat het belang van de verzoeker betreft

B.2. Enerzijds, verhogen de bestreden bepalingen, voor het Waalse Gewest, het percentage van de tarieven die van toepassing zijn op de laatste drie schijven van de successierechten « Tussen alle andere personen » (artikel 1); anderzijds, kennen zij een aanvullende vrijstelling toe van de successierechten die verschuldigd zijn door een erfgenaam in de rechte lijn, tussen echtgenoten of tussen wettelijk samenwonenden, als het door de rechthebbende verkregen nettoaandeel niet meer bedraagt dan 125.000 euro (artikel 2).

B.3. De Grondwet en de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof vereisen dat elke natuurlijke persoon of rechtspersoon die een beroep tot vernietiging instelt, doet blijken van een belang. Van het vereiste belang doen slechts blijken de personen wier situatie door de bestreden norm rechtstreeks en ongunstig zou kunnen worden geraakt.

B.4. Ter ondersteuning van zijn belang beroept de verzoeker zich op zijn hoedanigheid van algemene legataris, zonder band van bloedverwantschap, aanverwantschap of wettelijke samenwoning met de erflater, van een nalatenschap die is opge gevallen in het Waalse Gewest na de inwerkingtreding van het bestreden decreet en waarvan het bedrag hoger is dan 175.000 euro.

B.5.1. Aangezien hij de successierechten verschuldigd op de hoogste schijven van het tarief « Tussen alle andere personen » zelf moet betalen, kan de verzoeker rechtstreeks en ongunstig worden geraakt door artikel 1 van het decreet van 22 oktober 2003.

De verzoeker kan echter niet, louter op grond van zijn hoedanigheid van rechtverkrijgende die onderworpen is aan de hoogste schijven van het tarief « Tussen alle

andere personen », een belang aantonen om in rechte te treden tegen artikel 2 van het decreet van 22 oktober 2003, waarbij een aanvullende vrijstelling wordt toegekend aan de erfgenamen in de rechte lijn, de echtgenoten of wettelijk samenwonenden, als hun verkregen nettoaandeel in de nalatenschap niet meer bedraagt dan 125.000 euro.

B.5.2. Voor zover het gericht is tegen artikel 2 van het decreet van 22 oktober 2003, is het beroep bijgevolg onontvankelijk wegens gebrek aan belang.

Het Hof beperkt dan ook zijn onderzoek tot de middelen die gericht zijn tegen artikel 1 van het bestreden decreet.

Ten gronde

B.6. Het onderzoek van de overeenstemming van een bestreden bepaling met de bevoegdheidverdelende regels moet het onderzoek van de bestaanbaarheid ervan met de bepalingen van titel II en de artikelen 170, 172 en 191 van de Grondwet voorafgaan.

Ten aanzien van de bevoegdheidverdelende regels

Wat het vijfde middel betreft

B.7. Het vijfde middel is afgeleid uit de schending van de grondbeginselen van de economische en monetaire unie waarop het Belgische staatsbestel berust en meer bepaald van artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen.

Door het percentage van de drie hoogste schijven van het tarief « Tussen alle andere personen » respectievelijk op 60, 80 en 90 pct. te brengen, zou artikel 1 van het decreet van 22 oktober 2003 de markt kunnen verstoren en het vrije verkeer van personen kunnen belemmeren, door talrijke Waalse inwoners ertoe te brengen zich in een ander gewest te vestigen.

B.8.1. Uit het geheel van de teksten die het resultaat zijn van de grondwetsherzieningen van 1970, 1980 en 1988, en inzonderheid uit de bepalingen van artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 - ingevoegd bij artikel 4, § 8, van de bijzondere wet van 8 augustus 1988 - blijkt dat het Belgische staatsbestel berust op een economische en monetaire unie die gekenmerkt wordt door een geïntegreerde markt en door de eenheid van de munt.

Hoewel artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 past in het kader in de toewijzing van bevoegdheden aan de gewesten wat de economie betreft, geldt die bepaling als de uiting van de wil van de bijzondere wetgever om een eenvormige basisregeling van de organisatie van de economie in een geïntegreerde markt te handhaven.

B.8.2. Ook al impliceert het bestaan van een economische unie in de eerste plaats het vrij verkeer van goederen en van productiefactoren, het omvat eveneens het vrij verkeer van personen tussen de deelgebieden van de Staat.

B.9.1. Het decreet van 22 oktober 2003 is gebaseerd op artikel 4, § 1, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, vervangen bij artikel 6 van de bijzondere wet van 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, op grond waarvan de gewesten bevoegd zijn om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de successierechten te wijzigen, die krachtens artikel 3, eerste lid, 4°, van dezelfde bijzondere wet een gewestelijke belasting vormen.

B.9.2. Aangezien de bijzondere wetgever de gewesten uitdrukkelijk heeft toegestaan de aanslagvoet van de successierechten te wijzigen, kan daaruit voortvloeien dat het bedrag van die rechten van gewest tot gewest verschilt. Zulk een verschil houdt op zichzelf geen schending van de economische en monetaire unie in.

B.9.3. Het feit dat de belastingverhoging tot gevolg kan hebben dat er zich een wijziging kan voordoen in het gedragspatroon van een belastingplichtige, is een mogelijk neveneffect van elke belasting, belastingverhoging of -verlaging.

Men kan echter niet ervan uitgaan dat een verhoging van het percentage van de successierechten « Tussen alle andere personen », buiten de context van het algehele fiscale beleid van een gewest beschouwd, noodzakelijkerwijs leidt tot een delokalisatie van de heffingsgrondslag, met schending van het beginsel van de economische unie en de eenheid van de munt.

B.9.4. Bovendien, om mogelijke fiscale concurrentie te beperken, bepaalt artikel 5, § 2, 4°, van de bijzondere financieringswet van 16 januari 1989, vervangen bij artikel 7, 2°, van de voormelde bijzondere wet van 13 juli 2001, als criterium voor het lokaliseren van de successierechten van rijksinwoners, « de plaats waar de overledene, op het ogenblik van zijn overlijden, zijn fiscale woonplaats had », en preciseert het dat, « als de fiscale woonplaats van de overledene tijdens de periode van vijf jaar vóór zijn overlijden op meer dan één plaats in België gelegen was », de successierechten worden gelokaliseerd « op de plaats in België waar zijn fiscale woonplaats tijdens de voormelde periode het langst gevestigd was ».

B.9.5. Rekening houdend met die elementen, schendt de verhoging van de percentages « Tussen alle andere personen » waarin artikel 1 van het bestreden decreet van 22 oktober 2003 voorziet, het beginsel van de economische unie en de eenheid van de munt niet.

B.9.6. Het vijfde middel kan niet worden aangenomen.

Wat het derde middel betreft

B.10. Het derde middel is afgeleid uit de schending van de bevoegdheidverdelende regels, meer bepaald van artikel 39 van de Grondwet en de artikelen 1, 6, 7, 8 en 10 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen.

Het marginale tarief van 90 pct. zou een maatregel zijn die gelijkwaardig is aan de vorming van een « erfrechtelijke reserve » ten gunste van het Waalse Gewest, dat zich een deel van het vermogen zou toe-eigenen dat dermate onevenredig is dat men ervan zou moeten uitgaan dat het zich *de facto* de hoedanigheid van reservataire erfgenaam toe-eigent terwijl geen enkele bepaling de gewesten ertoe machtigt de wettelijke regels met betrekking tot de erfrechtelijke reserves te wijzigen.

B.11.1. De erfrechtelijke reserve is een instelling die op wettelijke en dwingende wijze bepaalde door de wet aangewezen erfgenamen beschermt door hun een minimaal gedeelte van de nalatenschap *ab intestat* toe te kennen. De reservataire erfgenamen zijn op die manier beschermd tegen de akten om niet - giften en legaten - van de erflater, maar blijven verplicht, zoals iedere erfgenaam, de successieschulden te betalen. Het begrip « reserve » geeft op die manier een solidariteitsverplichting weer ten laste van de erflater, tegenover bepaalde naaste familieleden.

B.11.2. De successierechten vormen een belasting die ontstaat door het overlijden van een rijksinwoner en die wordt geheven op de massa die door vererving is overgegaan, na aftrek van de schulden. Als belasting houden de successierechten een welbepaalde politieke opvatting over overdracht van een vermogen in, en worden zij, in de huidige stand van de wetgeving, vastgesteld naar gelang van de affectieve band die kan worden verondersteld in geval van een band van bloedverwantschap, aanverwantschap of wettelijke samenwoning met de erflater.

B.11.3. Uit de intrinsieke verschillen tussen beide instellingen, die onderscheiden doelstellingen nastreven en dus niet mogen worden verward, volgt dat de successierechten, ondanks het hoge bedrag ervan, geenszins mogen worden gelijkgesteld met erfrechtelijke reserves ten gunste van de wetgever die het percentage ervan bepaalt. De verhoging van de tarieven « Tussen alle andere personen » waarin artikel 1 van het decreet van 22 oktober 2003 voorziet, schendt bijgevolg de in het middel aangevoerde bevoegdheidverdelende regels niet.

B.11.4. Het derde middel kan niet worden aangenomen.

Ten aanzien van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie

Wat het eerste middel betreft

B.12.1. Het eerste middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

Rekening houdend met B.5.1 en B.5.2, beperkt het Hof zijn onderzoek tot het eerste onderdeel van het middel.

B.12.2. Door het heffingspercentage van de successierechten « Tussen alle andere personen » te doen stijgen van 50 naar 60 pct. voor de schijf van 25.000,01 tot 75.000 euro, van 65 naar 80 pct. voor de schijf van 75.000,01 tot 175.000 euro en van 80 naar 90 pct. voor de schijf boven de 175.000 euro, zou artikel 1 van het bestreden decreet, voor de rechtverkrijgende zonder verwantschapsband of band van wettelijke samenwoning met de erflater, de belastingdruk dermate opdrijven dat het het beginsel van de draagkracht van de belastingplichtige niet meer in acht zou nemen, hetgeen aanleiding zou geven tot een discriminatie tussen de rechtverkrijgenden die een netto-erfdeel van meer dan 25.000 euro verkrijgen.

B.13.1. Het bepalen van de belastingtarieven die van toepassing zijn op de verschillende categorieën die hij bepaalt en het vaststellen van de modaliteiten ervan, komt de bevoegde fiscale wetgever toe. Een verschillend tarief voor verschillende groepen van erfgenamen, naar gelang van hun bloed- of aanverwantschap, of situatie van samenwoning met de erflater, berust op een objectief en pertinent criterium. Het is niet kennelijk onredelijk een verschillend tarief vast te stellen voor de vier voormelde categorieën van personen, rekening houdend met de band van affectiviteit die geacht mag worden bepaald te zijn door de graad van verwantschap tussen de erflater en de erfgerechtigden.

B.13.2. Het decreet van 22 oktober 2003 heeft tot doel « voor de kleine en middelgrote nalatenschappen in een voorkeurstelsel te voorzien » (*Parl. St.*, Waals Parlement, 2002-2003, DOC 520/1, p. 2) - waarbij het gaat om « nalatenschappen waarbij de kinderen het actief dat een van hun ouders heeft nagelaten, onder elkaar verdelen en waarbij de langstlevende echtgenoot of samenwonende eveneens tot de erfenis wordt toegelaten » (*ibid.*, p. 3) - door aan de bestaande vrijstelling een vrijstelling van successierechten toe te voegen op de schijf van 12.500,01 tot 25.000 euro voor de rechtverkrijgenden wier verkregen nettoaandeel niet meer bedraagt dan 125.000 euro. Artikel 1 van het decreet van 22 oktober 2003 heeft tot doel « die vrijstelling te compenseren door een verhoging van de percentages die van toepassing zijn op de nalatenschappen ‘ Tussen alle andere personen ’ » (*ibid.*, p. 2). Tijdens de parlementaire voorbereiding werd erop gewezen dat die verhoging van de percentages alleen

van toepassing was op de nettoschijven, per erfgenaam, van meer dan 25.000 euro (*ibid.*, p. 2).

B.13.3. Zonder dat een volledige overeenstemming moet worden aangetoond tussen de respectieve bedragen - die in wezen veranderlijk zijn - van de aanvullende vrijstelling en de verhoging, voor de drie hoogste schijven, van het heffingspercentage « Tussen alle andere personen », kon de decreetgever, in theorie althans, redelijkerwijze oordelen dat die nieuwe fiscale ontvangst de fiscale kosten van de aanvullende vrijstelling zou kunnen compenseren.

De decreetgever kon bijgevolg beslissen om bepaalde kleine en middelgrote nalatenschappen te bevoordelen en, met het oog op budgettaire neutraliteit, alleen een verhoging in te voeren van de heffingspercentages die van toepassing zijn op de categorie « Tussen alle andere personen ».

B.13.4. In het licht van die doelstellingen is de wijziging van de heffingspercentages die van toepassing zijn op de categorie « Tussen alle andere personen », pertinent.

Ook al zijn zij zeer hoog - en onder voorbehoud van het tarief van 90 pct. voor de schijf boven 175.000 euro, dat het voorwerp vormt van het tweede middel - zijn de successierechten die verschuldigd zijn door de legatarissen die geen bloed- of aanverwantschap hebben en niet samenwonen met de erflater, niet onevenredig, vermits die erfgenamen geen deel uitmaakten van de familie van de erflater en dus ervan kan worden uitgegaan dat zij geen voldoende band hebben met het familiepatrimonium dat hij bij zijn overlijden nalaat.

B.13.5. Het eerste middel kan niet worden aangenomen.

Wat het tweede middel betreft

B.14. Het tweede middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 16 ervan, en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens.

Een aanslagvoet van 90 pct. voor de schijf boven de 175.000 euro zou kennelijk neerkomen op een verbeurdverklaring en zou dus aan een categorie van belastingplichtigen, zonder vergoeding en met schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, hun eigendomsrecht ontnemen zonder dat die beroving redelijk wordt verantwoord. Dat tarief van 90 pct., dat het hoogste in Europa zou zijn, zou in de feiten zonder meer leiden tot een verbeurdverklaring, daar de combinatie van een lage drempel (175.000 euro) en een zeer hoog tarief (90 pct.) een reëel gevaar zou creëren voor een aantasting van het persoonlijke vermogen van de rechtverkrijgende. Deze zou het risico lopen meer dan 100 pct. van het erfdeel dat hij heeft geërfd, te moeten betalen wanneer de nalatenschap bestaat uit goederen die niet onmiddellijk beschikbaar zijn, noch te gelde kunnen worden gemaakt, en waarvan de waarde aanzienlijk en op korte tijd kan schommelen, hetgeen hem zou kunnen doen aarzelen om de nalatenschap te aanvaarden.

B.15.1. Door het vaststellen van hoge tarieven inzake successierechten kan worden geraakt aan het recht van de erflater om over zijn eigendom te beschikken, dat hem is toegekend bij artikel 544 van het Burgerlijk Wetboek. Een legaat waarbij, aan een persoon met een bescheiden inkomen, een onroerend goed of een ondeelbaar goed wordt gegeven, kan hierdoor onmogelijk worden, omdat die persoon genoodzaakt zal zijn zich van dat goed te ontdoen om binnen de wettelijke termijn de successierechten te kunnen betalen, waarbij hij het risico loopt het goed binnen die termijn niet te kunnen verkopen tegen een voldoende prijs.

B.15.2. De verplichting, voor de legataris, om hoge rechten te betalen, is eveneens van die aard dat afbreuk wordt gedaan aan het recht op het ongestoord genot van eigendom, dat gewaarborgd is bij artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens.

Die bepaling vermeldt dat de bescherming van het eigendomsrecht « echter op geen enkele wijze het recht aantast[en] dat een Staat heeft om die wetten toe te passen welke hij noodzakelijk oordeelt om toezicht uit te oefenen op het gebruik van eigendom in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen en boeten te verzekeren ».

Ook al beschikt de fiscale wetgever over een ruime beoordelingsmarge, toch kan een belasting onevenredig zijn en op onverantwoorde wijze afbreuk doen aan het ongestoord genot van iemands eigendom indien zij het billijk evenwicht verbreekt tussen de vereisten van het algemeen belang en de bescherming van het recht op het ongestoord genot van eigendom (E.H.R.M., Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH t. Nederland, 23 februari 1995; s.a. Dangeville t. Frankrijk, 16 april 2002 en s.a. Cabinet Diot en s.a. Gras Savoye t. Frankrijk, 16 april 2002; Buffalo SRL in vereffening t. Italië, 3 juli 2003). Overigens wordt ook aangenomen dat de rechten op geërfde onroerende goederen afbreuk kunnen doen aan de rechten die gewaarborgd zijn bij artikel 1 van het voormelde Eerste Aanvullend Protocol (Jokela t. Finland, 21 mei 2002).

B.15.3. Ook al kon de decreetgever, om de redenen die in B.12 en B.13 zijn uiteengezet, redelijkerwijs de progressiviteit van de belasting verhogen om de kleine en middelgrote nalatenschappen te bevoordelen en daarbij niettemin zijn budgettaire doelstelling na te komen, toch dient te worden onderzocht of een tarief van 90 pct., dat van toepassing is op de schijf boven 175.000 euro, niet van die aard is dat op onevenredige wijze afbreuk wordt gedaan aan het recht van een categorie van personen op het ongestoord genot van hun eigendom.

B.15.4. Het is denkbaar dat de wetgever, naast de fiscale doelstelling die hij nastreeft, in bepaalde aangelegenheden het gedrag van de belastingplichtigen probeert te beïnvloeden, hetgeen een bijzonder hoge aanslagvoet kan rechtvaardigen. Dat geldt bijvoorbeeld voor heffingen die tot doel hebben de consument ertoe aan te zetten geen wegwerpartikelen te gebruiken, noch producten die schadelijk zijn voor het leefmilieu (zie in die zin de arresten nrs. 11/94, 3/95, 4/95, 5/95, 6/95, 7/95, 8/95, 9/95, 10/95, 30/99, 195/2004 inzake milieutaksen), die ertoe strekken onwettig gedrag te bestraffen (zie de arresten nrs. 44/2000, 28/2003 en 72/2004 inzake geheime commissielonen), of getolereerde maar schadelijke activiteiten tegen te gaan (zie het arrest nr. 100/2001 inzake spelen en weddenschappen).

B.15.5. Te dezen blijkt niet dat de decreetgever ervan is uitgegaan dat de wens van een erflater om personen die hem dierbaar zijn maar die met hem geen voldoende bloed- of aanverwantschap hebben te begunstigen, een niet-legitieme gedraging zou uitmaken. Ook al kan, op het gebied van successierechten, worden aangenomen dat de wetgever, door middel van voordelige tarieven, verwanten bevoordeelt die een veronderstelde affectieve band

hebben met de erflater (zie in die zin de arresten nrs. 128/98, 82/99 en 66/2004), toch volgt daaruit niet dat hij in geen enkel opzicht rekening zou moeten houden met de affectieve band waarvan het bestaan door een testamentaire bepaling is aangetoond.

B.15.6. Te dezen heeft de decreetgever niet alleen op onevenredige wijze afbreuk gedaan aan het recht van de erflater om over zijn eigendom te beschikken, maar is hij evenmin tegemoet gekomen aan de legitieme verwachtingen van de legataris om die eigendom te erven, door een heffingspercentage vast te stellen dat niet te vergelijken is met de fiscale rechten op andere vormen van eigendomsoverdracht, noch met de rechten die gelden voor andere categorieën van erfgenamen.

Ook al behoort het tot de beleidskeuzes van de fiscale wetgever om verschillende tarieven toe te passen op verschillende belastingen, en de categorieën van erfgenamen verschillend te belasten, toch is het klaarblijkelijk onevenredig om, inzake successierechten, een dermate hoog tarief toe te passen dat door geen enkele doelstelling die specifiek is voor de beoogde categorie van belastingplichtigen, wordt verantwoord, maar waarbij uitsluitend de nagestreefde budgettaire doelstelling in aanmerking wordt genomen.

B.15.7. Doordat artikel 1 van het bestreden decreet het tarief voor de schijf boven 175.000 euro hoger dan op 80 pct. vaststelt, is het niet bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet en dient het in die mate te worden vernietigd.

Wat het vierde middel betreft

B.16. Het vierde middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

Terwijl het Waalse decreet van 27 mei 2004 « waarbij de gevolgen van de wet van 31 december 2003 houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte van toepassing worden gemaakt op de gewestelijke belastingen » (hierna : het decreet van 27 mei 2004), van toepassing is op de nalatenschappen opgevallen vóór 1 januari 2003, voert artikel 1 van het bestreden decreet volgens de verzoeker een discriminatie in tussen de belastingplichtigen die worden getroffen door de verhoging van de tarieven van de

successierechten « Tussen alle andere personen » en dezelfde categorie van rechtverkrijgenden die op grond van het decreet van 27 mei 2004 een aanzienlijke verlichting van de fiscale last kan genieten voor tegoeden die op frauduleuze wijze aan de successierechten zijn onttrokken. De decreetgever zou geen minimale coherentie in acht hebben genomen tussen de teksten die binnen een korte tijdspanne met betrekking tot hetzelfde onderwerp zijn goedgekeurd, terwijl zich in die aangelegenheid en binnen die tijdspanne geen enkele socio-economische wijziging heeft voorgedaan.

B.17.1. Bij de wet van 31 december 2003 is een systeem ingevoerd voor een eenmalige bevrijdende aangifte op grond waarvan natuurlijke personen die sommen, kapitalen of roerende waarden hebben genoten die niet werden vermeld in een in België wettelijk verplichte boekhouding of aangifte, tot 31 december 2004, van die sommen, kapitalen of roerende waarden aangifte kunnen doen. Na betaling van een bijdrage van 6 of 9 pct., naargelang de tegoeden al dan niet het voorwerp zijn van een investering, worden de aangegeven sommen, kapitalen of roerende waarden geacht onweerlegbaar en definitief bevrijd te zijn van alle belastingen. Uit de parlementaire voorbereiding van die wet blijkt dat ze enkel de regularisatie van federale belastingen beoogde (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/001, p. 4, en DOC 51-0353/005, p. 119). Het Waalse Gewest heeft evenwel met de federale Staat een samenwerkingsakkoord gesloten waarbij het zich ertoe verbindt « de nodige wettelijke bepalingen [...] [te] treffen om het bevrijdend karakter van de eenmalige aangifte vanaf 1 januari 2004 uit te breiden tot de gewestelijke belastingen » (*Belgisch Staatsblad*, 25 juni 2004, tweede uitgave).

Op die manier « hebben de federale overheid en de gewesten, met de bedoeling een coherent systeem door te voeren voor een eenmalige bevrijdende aangifte, dat geldt voor alle belastingen - zowel de federale als de gewestelijke -, en om hun wetgevende initiatieven terzake te harmoniseren, bilaterale samenwerkingsakkoorden gesloten met betrekking tot de instelling van een systeem van eenmalige bevrijdende aangifte, op grond van artikel 92bis, § 1, eerste lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen » (*Parl. St.*, Waals Parlement, 2003-2004, DOC 701/1, p. 2).

Om dat samenwerkingsakkoord uit te voeren, strekt het decreet van 27 mei 2004 « bijgevolg ertoe die bevrijdende werking uit te breiden tot alle gewestelijke belastingen die

onder de bevoegdheid van het Waalse Gewest vallen » (*ibid.*, p. 3), door middel van « een eigen gewestdecreet » (*ibid.*, p. 3).

B.17.2. Artikel 4, § 1, van het decreet van 27 mei 2004 bepaalt :

« Voor wat betreft de successierechten waarvoor het Waalse Gewest bevoegd is krachtens artikel 3, 4°, artikel 4, § 1, en artikel 5, § 2, 4°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gewesten en de Gemeenschappen en in afwijking van artikelen 1 tot en met 3 is de aangifte bedoeld in artikel 1 zonder gevolg wat betreft de successierechten die verschuldigd zijn op de sommen, kapitalen en roerende waarden die deel uitmaken van de nalatenschap van een rijksinwoner of die geacht zijn er deel van uit te maken, in de volgende gevallen :

1° de nalatenschap valt open na 31 december 2002;

2° de nalatenschap, opengevallen vóór 1 januari 2003, maakt niet het voorwerp uit van een aangifte van nalatenschap ingediend vóór 1 juni 2003 of binnen de termijn waarmee het bestuur vóór die datum schriftelijk heeft ingestemd ».

Met die bepaling « tracht men uit te sluiten, op het gebied van successierechten, dat de erfgenamen van een rijksinwoner, door de inwerkingtreding van die wet, zouden kunnen opteren voor een eenmalige bevrijdende aangifte in plaats van een volledige aangifte van nalatenschap » (*Parl. St.*, Waals Parlement, 2003-2004, DOC 701/1, p. 4).

B.17.3. Krachtens artikel 4, § 1, van het decreet van 27 mei 2004 kunnen bij een nalatenschap die is opengevallen na 31 december 2002, derhalve niet de gevolgen van een eenmalige bevrijdende aangifte worden genoten.

Krachtens artikel 3 ervan, is het decreet van 22 oktober 2003 in werking getreden de dag waarop het in het *Belgisch Staatsblad* is bekendgemaakt, namelijk op 19 november 2003.

B.17.4. De datum waarop een nalatenschap openvalt, vormt een pertinent criterium om de werkingssfeer in de tijd te bepalen van wetgevingen inzake successierechten.

Ook al zijn de doelstellingen van de decreten van 22 oktober 2003 en van 27 mei 2004 - waaraan is herinnerd in respectievelijk B.13.2 en B.17.1 - verschillend, toch zijn zij niet onverenigbaar, aangezien eenzelfde nalatenschap niet gelijktijdig aan beide decreten onderworpen kan zijn.

B.17.5. De situatie waarin de verzoeker zich onder de gelding van het bestreden decreet bevindt en die welke voortvloeit uit de toepassing van het voormelde decreet van 27 mei 2004, zijn bijgevolg niet vergelijkbaar.

B.17.6. Het vierde middel kan niet worden aangenomen.

Om die redenen,

het Hof

vernietigt artikel 1 van het decreet van het Waalse Gewest van 22 oktober 2003 houdende wijziging van de artikelen 48 en 54 van het Wetboek der successierechten in zoverre het het heffingspercentage inzake successierechten hoger dan op 80 pct. vaststelt.

Aldus uitgesproken in het Frans, het Nederlands en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 22 juni 2005.

De griffier,

De wnd. voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

P. Martens