

Rolnummer 4748
Arrest nr. 83/2010 van 8 juli 2010

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 60*bis*, § 5, van het Wetboek der successierechten, zoals van toepassing in het Vlaamse Gewest vóór de wijziging ervan bij het Vlaamse decreet van 21 december 2007 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2008, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Bossuyt en M. Melchior, en de rechters R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey en P. Nihoul, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Bossuyt,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

Bij vonnis van 29 juni 2009 in zake Jacqueline Van De Perre en anderen tegen het Vlaamse Gewest, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 10 juli 2009, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« 1. Schendt de bepaling van artikel 60*bis*, § 5, van het Wetboek der successierechten, zoals van toepassing in het Vlaams Gewest vóór de wijziging door het decreet van 21 december 2007 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2008, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat een onderscheid wordt gemaakt in deze bepaling tussen enerzijds erfgenamen van activa in familiale ondernemingen of van aandelen in familiale vennootschappen, die in de drie jaar voorafgaand aan het overlijden, minstens vijf werknemers tellen, uitgedrukt in voltijdse eenheden, die in het Vlaams Gewest zijn tewerkgesteld en, anderzijds, erfgenamen van activa in familiale ondernemingen of van aandelen in familiale vennootschappen, die in de drie jaar voorafgaand aan het overlijden, minstens vijf werknemers tellen, uitgedrukt in voltijdse eenheden, die niet in het Vlaams Gewest zijn tewerkgesteld, daarbij rekening houdende met het feit dat het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen in een arrest van 25 oktober 2007 heeft geoordeeld dat ‘ artikel 43 EG in de weg staat van een belastingregeling van een lidstaat inzake successierechten waarbij de vrijstelling van deze rechten voor familiale ondernemingen niet wordt verleend aan ondernemingen die gedurende de drie jaar vóór het overlijden van de decujus ten minste vijf werknemers in een andere lidstaat tewerkstellen, hoewel deze vrijstelling wel wordt verleend wanneer de werknemers in een regio van eerstgenoemde lidstaat zijn tewerkgesteld ’ ?

2. Schendt de bepaling van artikel 60*bis*, § 5, van het Wetboek der successierechten, zoals van toepassing in het Vlaams Gewest vóór de wijziging door het decreet van 21 december 2007 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2008, de regels die door of krachtens de Grondwet zijn vastgesteld voor het bepalen van de onderscheiden bevoegdheid van de Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten, meer bepaald artikel 6, § 1, VI, 3° en 4°, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980, gewijzigd bij de wet van 8 augustus 1988 en de regelen van de Belgische economische en monetaire unie, doordat de in artikel 60*bis*, § 5, van het Wetboek der successierechten vervatte regeling, waarbij vrijstelling van successierechten enkel wordt verleend voor familiale ondernemingen of vennootschappen die gedurende de drie jaar vóór het overlijden van de decujus ten minste vijf werknemers tewerkstelden in het Vlaams Gewest, het moeilijker maakt voor familiale ondernemingen en vennootschappen om zich te vestigen in een ander Gewest van de Federale Staat dan het Vlaams Gewest en/of om te investeren in familiale ondernemingen of vennootschappen die zijn gevestigd in een ander Gewest van de Federale Staat dan het Vlaams Gewest ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- Jacqueline Van de Perre, wonende te 2530 Boechout, Hof van Boechout 8, Paul Reynders, wonende te 2100 Antwerpen, Dascottelei 7, Jacques Reynders, wonende te 2530 Boechout, Hof van Boechout 1, en Marc Reynders, wonende te 2531 Vremde, Eikstraat 41;

- de Vlaamse Regering.

Op de openbare terechtzitting van 19 mei 2010 :

- zijn verschenen :

. Mr. A. Lefebvre, tevens *loco* Mr. J. Stijns, advocaten bij de balie te Leuven, voor Jacqueline Van de Perre en anderen;

. Mr. S. Vandendriessche *loco* Mr. K. De Nil, advocaten bij de balie te Brussel, voor de Vlaamse Regering;

- hebben de rechters-verslaggevers A. Alen en J.-P. Moerman 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 Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

Voor het verwijzende rechtscollege hebben de eisers met toepassing van artikel 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek een verzoekschrift tot fiscaal beroep ingesteld tegen de beslissing van de administratie van het Vlaamse Gewest waarbij het beroep werd verworpen tegen een beslissing tot weigering van de vrijstelling van successierechten met betrekking tot de vererving van een aantal aandelen.

De eisers voor het verwijzende rechtscollege zijn erfgenamen van een erflater wiens nalatenschap onder meer bestond uit een groot aandelenpakket, bij de vererving waarvan zij toepassing wensten te maken van artikel 60*bis* van het Wetboek der successierechten dat voorziet in de voorwaardelijke vrijstelling van successierechten. Voor een deel van de aandelen was hen die vrijstelling verleend, voor een ander deel niet, omdat met betrekking tot de ondernemingen waarin zij de (niet-vrijgestelde) aandelen bezaten, niet was voldaan aan de voorwaarde van tewerkstelling van personeel in het Vlaamse Gewest.

De voorwaarde van tewerkstelling in het Vlaamse Gewest werd door het Hof van Justitie in een arrest van 25 oktober 2007 in de zaak C-464/05 evenwel strijdig bevonden met de vrijheid van vestiging die bij artikel 43 van het EG-Verdrag (thans artikel 49 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie) wordt gewaarborgd, reden waarom paragraaf 5 van het voormelde artikel 60*bis* bij het decreet van 21 december 2007 werd vervangen.

De verwijzende rechter acht de opengevallen nalatenschap onderworpen aan de regeling van artikel 60*bis* van het Wetboek der successierechten, vóór de wijziging ervan bij het voormelde decreet van 21 december 2007. Hij stelt ook vast dat het voormelde arrest van het Hof van Justitie enkel betrekking heeft op de vrijheid van vestiging van een onderdaan van een andere lidstaat, en niet van een onderdaan van een gewest van dezelfde lidstaat, zodat er ook geen sprake kan zijn van de schending van het Europees recht. Wel is de rechtbank *prima facie* van oordeel dat het gehanteerde criterium van tewerkstelling in het Vlaamse Gewest, als vereiste voor het verkrijgen van een vrijstelling van successierechten, niet objectief en redelijk is verantwoord, mede gelet op het feit dat de ratio van de regeling, ingevolge de rechtspraak van het Hof van Justitie, niet kan worden gehandhaafd. De ondernemingen en vennootschappen die ten minste vijf werknemers in een andere lidstaat van de Europese Unie hebben tewerkgesteld, dragen evenmin als de ondernemingen en vennootschappen die zijn gevestigd in een ander gewest van België bij tot het versterken van de impact op de lokale of regionale Vlaamse omgeving. Het gehanteerde criterium van tewerkstelling in het Vlaamse Gewest zou derhalve achterhaald zijn door de rechtspraak van het Hof van Justitie en zou derhalve geen adequaat en pertinent criterium zijn om de impact van de begunstigden op de lokale of regionale Vlaamse omgeving te versterken.

Met de eisers stelt de verwijzende rechter bovendien de vraag of de voorwaarde van tewerkstelling in het Vlaamse Gewest wel verenigbaar is met de regelen van de economische en monetaire unie van België, aangezien niet alleen de erfgenamen van activa of aandelen van familiale vennootschappen in het Waalse of Brusselse Hoofdstedelijke Gewest *prima facie* worden gediscrimineerd, maar eveneens de vestiging van familiale ondernemingen en vennootschappen in die beide gewesten wordt bemoeilijkt. Potentiële investeringen in een ander gewest en bijgevolg het vrije verkeer van kapitaal tussen de gewesten worden op die wijze beperkt.

Om die redenen achtte de rechtbank het nodig de voormelde prejudiciële vragen te stellen.

III. *In rechte*

- A -

Standpunt van de Vlaamse Regering

A.1. De Vlaamse Regering is van oordeel dat de in het geding zijnde bepaling het gelijkheidsbeginsel niet schendt, zoals zou mogen blijken uit het arrest nr. 128/98 van 9 december 1998. In dat arrest betreffende artikel 59 van het Wetboek der successierechten heeft het Hof geoordeeld dat een beperking van het verlaagde tarief door die bepaling kon worden verantwoord door de impact van de begunstigden op de lokale of regionale Vlaamse omgeving. De ligging in het Vlaamse Gewest van een instelling van openbaar nut was dan weer niet adequaat, omdat dit criterium geen rekening hield met het gebied waarin zij haar activiteiten werkelijk ontplooit.

De tewerkstellingsvoorwaarde in de in het geding zijnde bepaling moet bijdragen tot het versterken van haar impact op de lokale of regionale Vlaamse omgeving doordat familiale ondernemingen en vennootschappen hun activiteiten in de betrokken regio moeten ontplooiën, waardoor overigens uitvoering werd gegeven aan het Vlaams Werkgelegenheidsakkoord van 14 december 1995. De maatregel heeft geen onevenredige gevolgen, vermits het voor een onderneming volstaat een aantal werknemers in het Vlaamse Gewest tewerk te stellen, teneinde de erfgenamen van investeerders in de onderneming voor vrijstelling van successierechten in aanmerking te laten komen, een voorwaarde die overigens gemakkelijker te vervullen is door een onderneming in een ander gewest van het federale België, dan door een onderneming in een andere lidstaat van de Europese Unie. De Vlaamse Regering merkt op dat bij een tewerkstelling die minder bedraagt dan vijf voltijdse werknemers, een evenredige vermindering van het successierecht wordt toegepast. In ieder geval heeft de decreetgever geen enkele erfgenaam van een Belgische investeerder in een bedrijf de toepassing van de gunstregeling willen ontzeggen, onverminderd het gebruik van de eigen fiscale autonomie.

A.2. De Vlaamse Regering betwist dat de in het geding zijnde bepaling het beginsel van de economische en monetaire unie zou schenden, ook al aanvaardt zij dat dit beginsel eveneens tussen deelstaten van eenzelfde Staat kan gelden. Het invoeren van een intern douanerecht of van een heffing met gelijke werking zou wel een dergelijk gevolg kunnen teweegbrengen, maar dat kan niet worden gezegd van de maatregel die nooit een dermate uitgesproken consequentie kan hebben dat die afbreuk zou doen aan het beginsel van de economische en monetaire unie. Een Belgische investeerder zal zich niet zozeer laten leiden door de mogelijkheid van vrijstelling of vermindering van het successierecht van zijn erfgenamen, dan door de groeimogelijkheden van de onderneming zelf. De tewerkstelling in het Vlaamse Gewest is overigens niet problematisch, vermits alle werknemers zijn onderworpen aan dezelfde Belgische sociale zekerheid, wat met bedrijven die zijn gevestigd in andere lidstaten niet het geval is. De tewerkstellingsvoorwaarde is derhalve niet van dien aard dat zij het vrije verkeer van goederen en productiefactoren tussen de deelgebieden van dezelfde lidstaat belemmert.

De Vlaamse Regering betwist dat de maatregel ertoe strekt om de tewerkstelling te doen lokaliseren in of zelfs delokaliseren naar het Vlaamse Gewest. De decreetgever heeft enkel de impact op de lokale of regionale Vlaamse omgeving willen versterken doordat die familiale ondernemingen en vennootschappen hun activiteiten in de betrokken regio ontplooiën en hij territoriaal geen zeggenschap heeft over ondernemingen die buiten het Vlaamse Gewest zijn gelegen. Er kan evenmin sprake zijn van de schending van een andere bevoegdheidsverdelende regel.

Standpunt van de eisers voor het verwijzende rechtscollege

A.3. De eisers voor het verwijzende rechtscollege klagen de ongelijke behandeling van erfgenamen aan, naargelang de werknemers van de bedrijven waarvan ze aandelen bezitten, al dan niet in het Vlaamse Gewest zijn tewerkgesteld. Door die maatregel wordt de continuïteit van de ondernemingen bedreigd, zodat ook zij verschillend worden behandeld, onverminderd het feit dat, ingevolge de fiscaal ongunstige regeling, de investeerders met hun fiscale woonplaats in Vlaanderen zullen worden afgeschrikt om in een bedrijf te investeren dat geen personeelsleden in Vlaanderen tewerkstelt.

Ten gronde volgen die partijen dezelfde redenering als het verwijzende rechtscollege om de grondwettigheid van de in het geding zijnde bepaling vanuit grondrechtelijk en bevoegdheidsrechtelijk oogpunt te betwisten.

A.4. Die partijen verwerpen alvast de analogie met het aangehaalde arrest nr. 128/98 omdat artikel 59 van het Wetboek der successierechten, waarover het ging, en het in het geding zijnde artikel 60*bis* van hetzelfde Wetboek onderscheiden fiscale aangelegenheden regelen, waarbij in het voormelde arrest de problematiek van de verenigbaarheid met het Europees recht niet aan de orde was. Zij herhalen dat de plaats van tewerkstelling in het Vlaamse Gewest geen adequaat en pertinent criterium is om hun impact op de lokale of regionale Vlaamse omgeving te versterken, aangezien ook ondernemingen en vennootschappen die niet in de regio van het Vlaamse Gewest hun activiteiten ontplooiën, maar wel in een andere lidstaat van de Europese Unie voor de vrijstellingsregeling in het in het geding zijnde artikel in aanmerking kwamen.

Wat de schending van de economische en monetaire unie betreft, blijven zij verwijzen naar het standpunt van het Hof in het arrest nr. 47/1988 waarvan zij de leer te dezen evenzeer toepasselijk achten nu potentiële investeringen vanuit het Vlaamse Gewest in een ander gewest worden beperkt. De verplichting voor de deelgebieden om die beginselen te eerbiedigen, is overigens uitdrukkelijk voorgeschreven in artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980. Wat de schending van de bevoegdheidsverdelende regels betreft, stellen zij dat het vooropgestelde doel van de maatregel hoogst twijfelachtig is en dat doelstellingen van een norm niet uit zichzelf mogen bepalen of die norm binnen de bevoegdheids sfeer van de federale wetgever of van de decreetgever valt, zoals moge blijken uit het arrest nr. 1/89 van 31 januari 1989.

- B -

B.1. De prejudiciële vragen betreffen artikel 60*bis*, § 5, van het Wetboek der successierechten, zoals van toepassing in het Vlaamse Gewest vóór de wijziging ervan bij het Vlaamse decreet van 21 december 2007 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2008.

Uit de prejudiciële vragen blijkt dat zij uitsluitend betrekking hebben op het eerste lid van die bepaling, dat luidde :

« De vrijstelling wordt slechts toegestaan op voorwaarde dat de onderneming of de vennootschap in de drie jaar voorafgaand aan het overlijden, minstens vijf in het Vlaamse Gewest tewerkgestelde werknemers telt, uitgedrukt in voltijdse eenheden ».

B.2. Artikel 60*bis* werd ingevoegd bij artikel 21 van het Vlaamse decreet van 20 december 1996 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 1997 (*Belgisch Staatsblad*,

31 december 1996, derde editie; *err. Belgisch Staatsblad*, 11 februari 1997) en werd vervangen bij artikel 38 van het Vlaamse decreet van 22 december 1999 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2000 (*Belgisch Staatsblad*, 30 december 1999, tweede editie; *err. Belgisch Staatsblad*, 11 januari 2000).

De voorwaarde dat de familiale ondernemingen of vennootschappen minstens vijf werknemers, uitgedrukt in voltijdse eenheden, hebben tewerkgesteld in het Vlaamse Gewest in de drie jaar voorafgaand aan het overlijden, werd reeds ingevoerd bij het decreet van 20 december 1996, met dien verstande dat zij aanleiding gaf tot een vermindering - en nog niet tot een vrijstelling - van het successierecht.

De eerste doelstelling van de in artikel 60*bis* van het Wetboek der successierechten ingevoerde maatregel werd als volgt toegelicht :

« De continuïteit van Vlaamse ondernemingen bevorderen en zo een duurzame tewerkstelling realiseren, is een belangrijke doelstelling van de Vlaamse regering. De belangrijkste belasting waarmee de Vlaamse regering dit thans kan bewerkstelligen, is het successierecht. Op dit ogenblik worden investeringen soms geremd, en daarmee de tewerkstelling, omdat de betrokkenen vrezen het successierecht over de waarde van de onderneming te verhogen. Een marginaal tarief van 30% (en na de hervorming nog altijd 27%) is immers vrij drukkend voor activa die weliswaar een belangrijke waarde kunnen vertegenwoordigen, maar per hypothese niet of zeer moeilijk verzilverbaar zijn » (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 1996-1997, nr. 428/1, p. 7).

Daarnaast beoogde de maatregel evenzeer het - op vrijwillige basis - opnieuw in de officiële sfeer brengen van aandelen en het overbodig maken van allerlei constructies, in binnen- en vooral in het buitenland, louter met het oog op de vermindering van het successierecht (*ibid.*, pp. 7-8).

Met betrekking tot de in paragraaf 5 bepaalde tewerkstellingsvoorwaarde werd nog gesteld :

« De voornaamste doelstelling die aan deze maatregel ten grondslag ligt, vormt het behoud van werkgelegenheid door de bevordering van de ondernemingscontinuïteit. De toepassingsvoorwaarden voor het verlaagd tarief reflecteren deze doelstelling doordat een minimale tewerkstellingsvereiste geldt van 5 personeelsleden. Aldus worden ondernemingen gevisieerd met een werkgelegenheid waarvan het behoud de verderzetting van de onderneming met gelijkaardige omvang vereist » (*ibid.*, p. 9).

B.3. De in het geding zijnde voorwaarde werd opgeheven ingevolge de vervanging van paragraaf 5 van artikel 60*bis* van het Wetboek der successierechten bij artikel 20 van het Vlaamse decreet van 21 december 2007 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2008 (*Belgisch Staatsblad*, 31 december 2007; *err. Belgisch Staatsblad*, 9 oktober 2008). Ingevolge die wijziging wordt de vrijstelling van het successierecht slechts toegestaan « op voorwaarde dat de onderneming of de vennootschap in de twaalf kwartalen voorafgaand aan het overlijden, minstens 500.000 euro aan loonlasten heeft uitbetaald aan werknemers die in de Europese Economische Ruimte tewerkgesteld zijn », zodat het criterium van tewerkstelling in het Vlaamse Gewest is vervallen.

Uit de parlementaire voorbereiding van die decretale wijziging blijkt dat zij het gevolg is van een arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie als antwoord op een prejudiciële vraag over de toepassingsvoorwaarden van artikel 60*bis* van het Wetboek der successierechten, zoals het van toepassing was in het Vlaamse Gewest. In dat arrest verklaarde het Hof van Justitie voor recht :

« Bij gebreke van een geldige rechtvaardiging staat artikel 43 EG in de weg aan een belastingregeling van een lidstaat inzake successierechten waarbij de vrijstelling van deze rechten voor familiale ondernemingen niet wordt verleend aan ondernemingen die gedurende de drie jaar vóór het overlijden van de decujus ten minste vijf werknemers in een andere lidstaat tewerkstellen, hoewel deze vrijstelling wel wordt verleend wanneer de werknemers in een regio van eerstgenoemde lidstaat zijn tewerkgesteld » (HvJ, 25 oktober 2007, C-464/05, *Geurts en Vogten*, dictum).

In de parlementaire voorbereiding werd verder gesteld :

« Het hoeft geen betoog dat het eenvoudig schrappen van de vereiste van lokalisatie van de tewerkstelling in het Vlaamse Gewest, moeilijkheden kan doen rijzen bij de bepaling van wat een werknemer is : dient hiervoor aan de criteria van het Belgische arbeidsrecht dan wel van het arbeidsrecht van de plaats van effectieve tewerkstelling te worden voldaan ? Of van het sociale zekerheidsrecht ? Dit is een vraag van Europees recht, waarvoor uiteindelijk alleen het Europese Hof bevoegd is, en dit heeft zich over de vraag niet uitgesproken.

Daarom wordt geopteerd voor een ander criterium, dat zo nauw mogelijk aansluit bij de oorspronkelijke doelstelling van de vrijstelling. De initiële doelstelling van de vrijstelling was de continuïteit van de ondernemingen en de daaraan gekoppelde tewerkstelling over generaties heen te verzekeren. Bij de keuze van dit ander criterium speelt ook het streven naar administratieve eenvoud en uitvoerbaarheid een rol » (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 2007-2008, nr. 1368/6, p. 5).

B.4. Het onderzoek van de overeenstemming van een wetskrachtige bepaling met de bevoegdheidverdelende regels, waartoe het Hof in de tweede prejudiciële vraag wordt uitgenodigd, moet in beginsel het onderzoek van de bestaanbaarheid met de bepalingen van titel II van de Grondwet, dat het voorwerp vormt van de eerste prejudiciële vraag, voorafgaan.

Het Hof beantwoordt derhalve eerst de tweede prejudiciële vraag.

B.5. Met de tweede prejudiciële vraag wenst het verwijzende rechtscollege van het Hof te vernemen of de in het geding zijnde bepaling in overeenstemming is met artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen en met de regelen van de Belgische economische en monetaire unie, doordat de bij die bepaling ingevoerde regeling, waarbij vrijstelling van successierechten enkel wordt verleend voor familiale ondernemingen of vennootschappen die gedurende de drie jaar vóór het overlijden van de erflater minstens vijf werknemers tewerkstelden in het Vlaamse Gewest, het moeilijker maakt voor familiale ondernemingen en vennootschappen om zich te vestigen in een ander gewest dan het Vlaamse Gewest of om te investeren in familiale ondernemingen of vennootschappen die zijn gevestigd in een ander gewest dan het Vlaamse Gewest.

B.6. De in het geding zijnde bepaling is het gevolg van de aanwending van de belastingbevoegdheid van het Vlaamse Gewest ter bevordering, in hoofdorde, van de tewerkstelling in het Vlaamse Gewest. De bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten (hierna : de Bijzondere Financieringswet van 16 januari 1989) bepaalt de middelen waarover de gemeenschappen en de gewesten beschikken om hun bevoegdheden uit te oefenen.

Naar luid van artikel 3, eerste lid, 4°, van de Bijzondere Financieringswet van 16 januari 1989 zijn het successierecht en het recht van overgang bij overlijden een gewestelijke belasting. Krachtens artikel 4, § 1, van dezelfde bijzondere wet zijn de gewesten bevoegd om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van het successierecht en het recht van overgang bij overlijden te wijzigen. Het wijzigen van vrijstellingen impliceert dat die kunnen worden afgeschaft en ingesteld, zodat de gewesten, op basis van de hen toegekende bevoegdheden, ook een vrijstelling kunnen verlenen aan erfgenamen van activa in familiale ondernemingen en van aandelen in familiale vennootschappen.

B.7. De uitoefening door een gewest van zijn fiscale bevoegdheid mag geen afbreuk doen aan de algehele staatsopvatting zoals die tot uiting komt in de opeenvolgende staatshervormingen en in de respectieve bijzondere en gewone wetten tot bepaling van de onderscheiden bevoegdheden van de Staat, de gemeenschappen en de gewesten. Uit het geheel van die bepalingen, inzonderheid uit 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 - en uit artikel 49, § 6, derde lid, van de Bijzondere Financieringswet van 16 januari 1989 blijkt dat het Belgische staatsbestel berust op een economische en monetaire unie, die wordt gekenmerkt door een geïntegreerde markt en door de eenheid van de munt. Naar luid van artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980, oefenen de gewesten immers in economische aangelegenheden hun bevoegdheden uit met inachtneming van de beginselen van het vrije verkeer van personen, goederen, diensten en kapitalen en van de vrijheid van handel en nijverheid, alsook met inachtneming van het algemeen normatief kader van de economische unie en de monetaire eenheid, zoals vastgesteld door of krachtens de wet, en door of krachtens de internationale verdragen.

Hoewel artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 past in het kader van 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. Zoals is vermeld in B.6, is de in het geding zijnde bepaling gebaseerd op artikel 4, § 1, van de Bijzondere Financieringswet van 16 januari 1989, op grond waarvan de gewesten bevoegd zijn om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van het successierecht en het recht van overgang bij overlijden te wijzigen, die krachtens artikel 3, eerste lid, 4^o, van dezelfde bijzondere wet een gewestelijke belasting zijn.

Aangezien de bijzondere wetgever de gewesten uitdrukkelijk heeft toegestaan de vrijstellingen van het successierecht te wijzigen, kan daaruit voortvloeien dat het bedrag van dat recht van gewest tot gewest verschilt. Zulk een verschil houdt op zichzelf geen schending van de economische en monetaire unie in. Het feit dat de vrijstelling het gedragspatroon van een belastingplichtige kan beïnvloeden, is bovendien een mogelijk neveneffect van elke belasting of van de modaliteiten ervan.

B.9. De invoering van de specifieke vrijstelling voor erfgenamen van activa in familiale ondernemingen of van aandelen in familiale vennootschappen is van dien aard dat de investering in bedrijven die niet minstens vijf werknemers tewerkstellen in het Vlaamse Gewest, wordt bemoeilijkt of verhinderd. De maatregel belemmert derhalve de vrijheid van vestiging en beperkt bijgevolg het vrije verkeer van kapitaal (zie ook HvJ, 25 oktober 2007, C-464/05, punten 16 en 17). De gevolgen van een fiscale decretale regeling inzake erfopvolging behoren immers tot de overwegingen die een persoon in aanmerking kan nemen bij zijn beslissing om al dan niet te investeren in een bedrijf dat minstens vijf werknemers tewerkstelt in een bepaald gewest.

Ofschoon het voortbestaan van familiale ondernemingen en het waarborgen van tewerkstelling in die ondernemingen, in bepaalde gevallen en onder bepaalde omstandigheden, een aanvaardbare rechtvaardiging kunnen vormen voor een gewestelijke regeling die een belastingvoordeel toekent, is niet aangetoond dat die rechtvaardiging te dezen voorhanden is (*ibid.*, punt 26). De bevordering van de ondernemingscontinuïteit met behoud van werkgelegenheid kan immers voldoende worden gewaarborgd door de vereiste minimale tewerkstelling, ongeacht het gewest waarin die tewerkstelling geschiedt.

B.10. De tweede prejudiciële vraag dient bevestigend te worden beantwoord.

De eerste prejudiciële vraag dient bijgevolg niet meer te worden onderzocht.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 60*bis*, § 5, eerste lid, van het Wetboek der successierechten, zoals van toepassing in het Vlaamse Gewest vóór de wijziging ervan bij het Vlaamse decreet van 21 december 2007 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2008, schendt artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 8 juli 2010.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt