

Rolnummer 6947
Arrest nr. 109/2019 van 10 juli 2019

## A R R E S T

---

*In zake* : het beroep tot vernietiging van de artikelen 15 en 32, eerste lid, van het Vlaamse decreet van 8 december 2017 houdende bepalingen tot verdere regeling van de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen voor de Vlaamse Gemeenschap en voor het Vlaamse Gewest en de instellingen die eronder ressorteren, diverse fiscale bepalingen, en de overname van de dienst van de belasting op spelen en weddenschappen, de automatische ontspanningstoestellen en de openingsbelasting op slijterijen van gegiste dranken, ingesteld door Paul Lannoy en anderen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Alen en F. Daoût, en de rechters L. Lavrysen, J.-P. Moerman, P. Nihoul, T. Giet en J. Moerman, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Alen,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

## I. Onderwerp van het beroep en rechtspleging

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 13 juni 2018 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 14 juni 2018, is beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 15 en 32, eerste lid, van het Vlaamse decreet van 8 december 2017 houdende bepalingen tot verdere regeling van de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen voor de Vlaamse Gemeenschap en voor het Vlaamse Gewest en de instellingen die eronder ressorteren, diverse fiscale bepalingen, en de overname van de dienst van de belasting op spelen en weddenschappen, de automatische ontspanningstoestellen en de openingsbelasting op slijterijen van gegiste dranken (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 14 december 2017) door Paul Lannoy, Katrien Mattelaer, Pierre Lannoy en Marie Lannoy, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. A. Verbeke en Mr. P. Macaluso, advocaten bij de balie te Brussel.

De Vlaamse Regering, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. B. Martel en Mr. K. Caluwaert, advocaten bij de balie te Brussel, heeft een memorie ingediend, de verzoekende partijen hebben een memorie van antwoord ingediend en de Vlaamse Regering heeft ook een memorie van wederantwoord ingediend.

Bij beschikking van 20 maart 2019 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers J. Moerman en J.-P. Moerman te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 24 april 2019 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Ingevolge het verzoek van de verzoekende partijen om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 24 april 2019 de dag van de terechtzitting bepaald op 15 mei 2019.

Op de openbare terechtzitting van 15 mei 2019 :

- zijn verschenen :
  - . Mr. A. Verbeke en Mr. P. Macaluso, voor de verzoekende partijen;
  - . Mr. K. Caluwaert, tevens *loco* Mr. B. Martel, voor de Vlaamse Regering;
- hebben de rechters-verslaggevers J. Moerman 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. *In rechte*

- A -

### *Ten aanzien van het eerste middel*

A.1. Het eerste middel is gericht tegen artikel 15 van het Vlaamse decreet van 8 december 2017 houdende bepalingen tot verdere regeling van de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen voor de Vlaamse Gemeenschap en voor het Vlaamse Gewest en de instellingen die eronder ressorteren, diverse fiscale bepalingen, en de overname van de dienst van de belasting op spelen en weddenschappen, de automatische ontspanningstoestellen en de openingsbelasting op slijterijen van gegiste dranken (hierna : het decreet van 8 december 2017) en is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

A.2. In een eerste onderdeel van het eerste middel voeren de verzoekende partijen aan dat artikel 2.7.3.4.1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, zoals vervangen bij de bestreden bepaling, een niet-verantwoord verschil in behandeling in het leven roept, doordat huwelijksvoordelen die buiten het gemeenschappelijk vermogen van de gehuwden (hierna : de huwelijksgemeenschap) om aan de langstlevende echtgenoot worden toegekend, anders worden belast dan de huwelijksvoordelen die via de huwelijksgemeenschap aan de langstlevende echtgenoot worden toegekend.

A.3.1. De verzoekende partijen zetten uiteen dat wanneer de langstlevende echtgenoot bij het overlijden van de andere echtgenoot aanwinsten verkrijgt die huwelijksvermogensrechtelijk vooraf in een gemeenschap waren ondergebracht, de te betalen erfbelasting lager is dan wanneer de langstlevende echtgenoot die gehuwd was onder het stelsel van scheiding van goederen, de waarde van zulke aanwinsten verkrijgt via een in de huwelijksvereenkomst opgenomen finaal verrekenbeding, terwijl het in beide gevallen gaat om een burgerrechtelijk huwelijksvoordeel met eenzelfde finaliteit. Zij zijn van oordeel dat huwelijksvoordelen niet erfrechtelijk, maar huwelijksvermogensrechtelijk worden verkregen, zodat zij in beginsel niet aan de erfbelasting worden onderworpen, tenzij door middel van een fictiebepaling. Zij wijzen in dit kader op artikel 2.7.1.0.4 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, volgens hetwelk het huwelijksvoordeel waarbij de langstlevende echtgenoot meer dan de helft van de gemeenschap verkrijgt, fiscaal en fictief voor het deel dat de helft overschrijdt, wordt gelijkgesteld met een legaat ten voordele van die echtgenoot.

A.3.2. De verzoekende partijen menen dat de bestreden bepaling niet alleen een discriminatie in het leven roept tussen de langstlevende echtgenoten, maar ook tussen de erfgenamen van de eerst stervende echtgenoot. Zij zetten uiteen dat wanneer er op het tijdstip van het overlijden een huwelijksgemeenschap bestond, enkel het deel van de erflater in die gemeenschap in de nalatenschap terechtkomt en enkel dat deel aan de erfbelasting wordt onderworpen. Wanneer er geen huwelijksgemeenschap bestond, wordt het gehele vermogen van de erflater belast, terwijl het wel degelijk verminderd wordt ten belope van de verrekenvordering van de langstlevende echtgenoot. De erfgenamen lopen volgens de verzoekende partijen bijgevolg het risico dat zij niets uit de nalatenschap verkrijgen en belast worden op de verrekenschuld, die ten gevolge van het bestreden artikel 15 van het decreet van 8 december 2017 niet in aanmerking komt als passief van de nalatenschap.

A.3.3. De verzoekende partijen menen dat de door de decreetgever aangevoerde redenen van billijkheid en rechtszekerheid niet kunnen rechtvaardigen dat soortgelijke huwelijksvoordelen met eenzelfde finaliteit een verschillende fiscale behandeling ondergaan. Zij menen dat de fiscale verschillen door de bestreden bepaling niet worden verkleind, maar integendeel vergroot. Zij zijn van oordeel dat de decreetgever eventuele onevenredige fiscale verschillen had kunnen wegwerken door het bestaande artikel 2.7.1.0.4 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit aan te passen in die zin dat al wat de langstlevende echtgenoot verkrijgt boven de helft van de aanwinsten of de waarde van de aanwinsten, voor de langstlevende echtgenoot wordt belast, ongeacht of die aanwinsten in een huwelijksgemeenschap zijn ondergebracht dan wel in het eigen vermogen van een echtgenoot zijn gebleven en via de toekenning van een verrekenschuld aan de langstlevende echtgenoot worden toegekend.

A.3.4. In hun memorie van antwoord voeren de verzoekende partijen aan dat de bestreden bepaling de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt, doordat alle bedingen die door die bepaling worden beoogd op dezelfde wijze worden behandeld, terwijl ze niet allemaal dezelfde doelstelling, noch dezelfde gevolgen hebben. Zij zijn van oordeel dat er een wezenlijk verschil bestaat tussen de verdelings- en verblijvingsbedingen onder last, enerzijds, en de verrekenbedingen, anderzijds, en meer in het bijzonder tussen de verschillende soorten verrekenbedingen die in het kader van het stelsel van scheiding van goederen in een huwelijksovereenkomst kunnen worden opgenomen. Zij doen gelden dat hun kritiek betrekking heeft op het feit dat de bestreden bepaling toepasselijk is op alle verrekenbedingen, zonder onderscheid naargelang ze naar een gelijke verrekening van aanwinsten streven, dan wel voor de langstlevende echtgenoot een grotere bescherming beogen.

Zij menen dat een verrekenbeding dat de gelijke verrekening van de aanwinsten van beide echtgenoten beoogt, precies hetzelfde doel heeft als de gelijke verdeling van de aanwinsten in een gemeenschapsstelsel en dat, om die reden, de in artikel 2.7.1.0.4 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit vervatte regel op zulke bedingen van toepassing zou moeten zijn. Het feit dat de gelijke verdeling in het ene geval een zakenrechtelijk karakter heeft, en in het ander geval een verbintenisrechtelijk karakter, doet volgens hen te dezen niet ter zake, vermits de beide situaties, economisch bekeken, identiek zijn. Zij wijzen bovendien erop dat de federale wetgever in 2018 het Burgerlijk Wetboek heeft gewijzigd, precies met als doel de echtgenoten die kiezen voor een stelsel van scheiding van goederen, aan te moedigen om dat stelsel aan te vullen met een of ander beding van verrekening van aanwinsten.

A.4.1. De Vlaamse Regering is in hoofdorde van oordeel dat het door de verzoekende partijen betwiste verschil in behandeling niet voortvloeit uit de bestreden bepaling, maar uit het feit dat de decreetgever ten aanzien van de echtgenoten die zijn gehuwd onder een stelsel van scheiding van goederen en die via huwelijksvermogensrechtelijke technieken een toebedeling van aanwinsten uit het eigen vermogen aan de langstlevende echtgenoot mogelijk wensen te maken, niet in een vergelijkbare bepaling heeft voorzien als die welke is opgenomen in artikel 2.7.1.0.4 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit.

In tegenstelling tot wat de verzoekende partijen beweren, maakt de bestreden bepaling geen onderscheid tussen echtgenoten, naargelang zij zijn gehuwd onder een gemeenschapsstelsel, dan wel onder een stelsel van scheiding van goederen. Die bepaling beoogt niet uitsluitend de finale verrekenbedingen van echtgenoten die zijn gehuwd onder een stelsel van scheiding van goederen, maar ook de zogenaamde verblijvingsbedingen of keuzebedingen met last van echtgenoten die zijn gehuwd onder een stelsel van gemeenschap. In beide gevallen brengt de bestreden bepaling met zich mee dat er fiscaal geen rekening wordt gehouden met de schuld die voortkomt uit de toepassing van het beding.

A.4.2. In ondergeschikte orde is de Vlaamse Regering van oordeel dat het betwiste verschil in behandeling redelijk is verantwoord, omdat het steunt op de objectief verschillende juridische toestand van de echtgenoten, naargelang zij gehuwd zijn onder een gemeenschapsstelsel, dan wel onder het stelsel van scheiding van goederen, en dit zowel wat hun wederzijdse plichten, als wat hun vermogensrechtelijke toestand betreft.

In het stelsel van scheiding van goederen is er geen sprake van een huwelijksgemeenschap, zodat de aanwinsten die een echtgenoot behaalt tijdens het huwelijk in zijn eigen vermogen terechtkomen. In het wettelijk stelsel is er daarentegen wel sprake van een huwelijksgemeenschap dat, in geval van overlijden, in gelijke helften wordt verdeeld. De Vlaamse Regering is van oordeel dat het logisch is dat in het kader van de erfbelasting het eigen vermogen van de overledene in zijn geheel in aanmerking wordt genomen, terwijl voor de huwelijksgemeenschap enkel wordt gekeken naar de helft. Uit de rechtspraak van het Hof leidt de Vlaamse Regering af dat wanneer de echtgenoten uit vrije wil afwijken van het wettelijk huwelijksvermogensstelsel, zij ook worden geacht de gevolgen van die keuze te aanvaarden, ook op het vlak van het erfrecht van de langstlevende echtgenoot.

A.4.3. Uit de parlementaire voorbereiding leidt de Vlaamse Regering af dat de decreetgever met de bestreden bepaling een gelijke en billijke behandeling van alle belastingplichtigen heeft nagestreefd. Zij wijst erop dat de opname van verrekenbedingen in huwelijksovereenkomsten ertoe kon leiden dat personen een aanzienlijk vermogen konden verkrijgen zonder daarop erfbelasting te moeten betalen. Uit de parlementaire voorbereiding leidt zij bovendien af dat de decreetgever eveneens heeft gestreefd naar rechtszekerheid, en dit rekening houdend met het grote aantal rechtsgeschillen die in het verleden zijn gerezen omtrent de problematiek. Ten slotte kan de decreetgever niet worden verweten eveneens rekening te hebben willen houden met de aanzienlijke budgettaire impact van het arrest van het Hof van Cassatie van 24 maart 2017, waarbij werd geoordeeld dat de verrekenschuld fiscaal aftrekbaar is.

A.4.4. De Vlaamse Regering meent dat de bestreden bepaling geen onevenredige gevolgen heeft, vermits aan die bepaling geen burgerrechtelijke, maar enkel fiscale gevolgen zijn verbonden. Echtgenoten die vanuit een verzorgingsgedachte bedingen wensen op te nemen in hun huwelijksovereenkomst, kunnen dat, volgens haar, nog steeds doen. Bovendien verhindert niets dat de echtgenoten hun huwelijksovereenkomst aanpassen.

A.4.5. In zoverre de verzoekende partijen in hun memorie van antwoord aanvoeren dat er sprake is van een onverantwoorde gelijke behandeling van onvergelykbare gevallen, doordat verdelings- en verblijvingsbedingen onder last, enerzijds, en verrekenbedingen, anderzijds, voor de vaststelling van de belastbare grondslag van de erfbelasting op identieke wijze zouden worden behandeld, merkt de Vlaamse Regering op dat die grief voor het eerst in de memorie van antwoord wordt aangevoerd en dat in het verzoekschrift enkel sprake is van een grief volgens welke huwelijksvoordelen op fiscaal vlak ongelijk zouden worden behandeld. De voormelde grief dient te worden beschouwd als een nieuw middel, dat niet ontvankelijk is.

A.5. In een tweede onderdeel van het eerste middel voeren de verzoekende partijen aan dat de bestreden bepaling, zonder redelijke verantwoording, alle bedingen, ongeacht of de waarachtigheid ervan kan worden aangetoond, op dezelfde wijze behandelt.

A.6. De verzoekende partijen zetten uiteen dat de bestreden bepaling tot gevolg heeft dat een verrekenschuld, hoewel ze burgerrechtelijk bestaat op de dag van het overlijden, fiscaal niet als een bestaande schuld in aanmerking wordt genomen voor de vaststelling van de belastbare grondslag van de erfbelasting. Volgens hen kan die bepaling enkel worden verklaard door het feit dat de decreetgever de rechtsgeldigheid en de waarachtigheid van de verrekenschuld verwerpt. De Raad van State, afdeling wetgeving, heeft de decreetgever gevraagd te verantwoorden waarom twee verschillende situaties gelijk worden behandeld, te weten, de situatie waarbij de waarachtigheid van de verrekenschuld niet duidelijk blijkt, en de situatie waarbij de waarachtigheid ervan wel kan worden aangetoond. Zij menen dat de decreetgever niet op afdoende wijze heeft geantwoord op de vraag van de Raad van State en dat hij ten onrechte ervan is uitgegaan dat de verrekenschuld een fictieve schuld is, die niet of zelden zou worden afgelost.

A.7. De Vlaamse Regering is van oordeel dat de decreetgever met de bestreden bepaling geenszins de bedoeling heeft gehad om bepaalde verdachte rechtshandelingen als fiscaal misbruik te bestempelen, gelet op het feit dat artikel 3.17.0.0.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit reeds voorziet in een antimisbruikbepaling. De decreetgever heeft daarentegen de bedoeling gehad om een algemene regeling te treffen inzake de belastbaarheid van een schuld ontstaan uit een beding in een huwelijksovereenkomst dat betrekking heeft op de vereffening van het huwelijksvermogensstelsel. Zij meent dat de bestreden bepaling aldus niet kan worden gekwalificeerd als een antimisbruikbepaling, maar als een bepaling die de belastbare grondslag van de erfbelasting mede bepaalt. In het licht daarvan is zij van oordeel dat de achterliggende motieven van de belastingplichtige niet dienstig zijn en dat aldus geen onderscheid dient te worden gemaakt, naargelang de waarachtigheid van de verrekenschuld al dan niet kan worden aangetoond.

#### *Ten aanzien van het tweede middel*

A.8. Het tweede middel is gericht tegen artikel 32, eerste lid, van het decreet van 8 december 2017 en is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel en met het vertrouwensbeginsel.

A.9.1. De verzoekende partijen zetten uiteen dat artikel 15 van het decreet van 8 december 2017, krachtens het bestreden artikel 32, eerste lid, in werking treedt tien dagen na de bekendmaking van het decreet in het *Belgisch Staatsblad*. Zij wijzen erop dat dit met zich meebrengt dat artikel 2.7.3.4.1, eerste lid, 1°, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, zoals vervangen bij artikel 15 van het decreet van 8 december 2017, van toepassing is op nalatenschappen die openvallen vanaf 24 december 2017, terwijl de rechtshandeling die bestaat in het opnemen van een verrekenbeding in de huwelijksovereenkomst dateert van vóór die datum. Zij menen dat de verrekenschuld ontstaat op het ogenblik van het opnemen van het verrekenbeding in de huwelijksovereenkomst, en niet op het ogenblik van het overlijden van één van de echtgenoten. Zij zijn dan ook van oordeel dat de bestreden bepaling, zonder verantwoording, terugwerkende kracht verleent aan artikel 15 van het decreet van 8 december 2017.

A.9.2. De verzoekende partijen menen daarnaast dat de toepassing van artikel 2.7.3.4.1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, zoals vervangen bij artikel 15 van het decreet van 8 december 2017, op alle nalatenschappen die openvallen vanaf 24 december 2017, afbreuk doet aan het gewettigd vertrouwen van de personen die een rechtshandeling hebben gesteld voorafgaand aan de inwerkingtreding van die bepaling. Die rechtshandeling is volgens hen een definitieve en onherroepelijke rechtshandeling waarop niet meer kan worden teruggekomen.

A.9.3. De verzoekende partijen zijn ten slotte van oordeel dat artikel 2.7.3.4.1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, zoals vervangen bij artikel 15 van het decreet van 8 december 2017, dient te worden gekwalificeerd als een antimisbruikbepaling en dat zulke bepalingen enkel van toepassing kunnen zijn op rechtshandelingen die worden gesteld vanaf de inwerkingtreding van die bepalingen. De bestreden bepaling roept een niet-verantwoord verschil in behandeling in het leven tussen belastingplichtigen, doordat de antimisbruikbepaling vervat in artikel 3.17.0.0.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, slechts van toepassing is op rechtshandelingen die worden gesteld na de inwerkingtreding van die bepaling, terwijl dat niet het geval is voor artikel 2.7.3.4.1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit.

A.10.1. De Vlaamse Regering is van oordeel dat de bestreden maatregel geen terugwerkende kracht heeft, omdat inzake de erfbelasting de belastingschuld pas definitief ontstaat op de datum van het overlijden.

A.10.2. De Vlaamse Regering meent ook dat de verzoekende partijen zich niet kunnen beroepen op een rechtmatig vertrouwen of een legitieme verwachting dat de voorheen bestaande regeling op het vlak van de belastbaarheid van een schuld behouden zou blijven. Uit de rechtspraak van het Hof leidt zij af dat de decreetgever van oordeel mag zijn dat een beleidswijziging met onmiddellijke ingang moet worden doorgevoerd, zodat hij in beginsel niet ertoe gehouden is te voorzien in een overgangsregeling. De overheid moet haar beleid immers steeds kunnen aanpassen aan de wisselende vereisten van het algemeen belang. De bekritiseerde maatregel heeft louter fiscale gevolgen en heeft dus geen invloed op de burgerrechtelijke draagwijdte van de desbetreffende bedingen. Ten slotte verhindert niets de echtgenoten om hun huwelijksvereenkomst te wijzigen.

A.10.3. Met betrekking tot de aangevoerde ongelijke behandeling van gelijke categorieën van belastingplichtigen, meent de Vlaamse Regering dat de verzoekende partijen vertrekken vanuit een fout uitgangspunt, inhoudende dat artikel 15 van het decreet van 8 december 2017 een antimisbruikbepaling zou invoeren. Zij is van oordeel dat die bepaling niet kan worden gekwalificeerd als een antimisbruikbepaling, zodat ze niet kan worden vergeleken, op het vlak van de werking in de tijd, met de antimisbruikbepaling vervat in artikel 3.17.0.0.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit.

- B -

### *Ten aanzien van de bestreden bepalingen*

B.1.1. De verzoekende partijen vorderen de vernietiging van de artikelen 15 en 32, eerste lid, van het Vlaamse decreet van 8 december 2017 houdende bepalingen tot verdere regeling van de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen voor de Vlaamse Gemeenschap en voor het Vlaamse Gewest en de instellingen die eronder ressorteren, diverse fiscale bepalingen, en de overname van de dienst van de belasting op spelen en weddenschappen, de automatische ontspanningstoestellen en de openingsbelasting op slijterijen van gegiste dranken (hierna : het decreet van 8 december 2017).

B.1.2. Artikel 15 van het decreet van 8 december 2017 vervangt het 1° van artikel 2.7.3.4.1, eerste lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, ten gevolge waarvan dat eerste lid bepaalt :

« Als passief van de nalatenschap van een rijksinwoner wordt alleen het volgende aanvaard :

1° de schulden van de erflater die op de dag van zijn overlijden bestaan. Andere schulden dan de schulden, vermeld in artikel 2.7.3.2.7, die voortkomen uit de toepassing van een beding in een huwelijksovereenkomst dat door de erflater en zijn partner is overeengekomen en dat betrekking heeft op de vereffening van hun huwelijksvermogensstelsel worden niet beschouwd als schulden van de erflater die op de dag van zijn overlijden bestaan;

2° de begrafenkosten ».

B.1.3. Artikel 32, eerste lid, van het decreet van 8 december 2017 bepaalt :

« Dit decreet treedt in werking tien dagen na de bekendmaking ervan in het *Belgisch Staatsblad*, met uitzondering van artikel 31, dat in werking treedt op 1 december 2017 ».

B.2. De parlementaire voorbereiding vermeldt :

« Met het decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de aanpassing van de begroting 2015 heeft de Vlaamse Regering duidelijkheid gecreëerd over de techniek van de zogenaamde sterfhuisclausule.

Door het schrappen van de voorwaarde van overleving in het artikel 2.7.1.0.4 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, is inmiddels duidelijk geworden dat wat boven de helft in het gemeenschappelijk vermogen door de langstlevende echtgenoot of echtgenote wordt verkregen, aan erfbelasting wordt onderworpen. Dit principe is sedert 1 juli 2015 van toepassing.

Ook voor echtgenoten die gehuwd zijn onder het stelsel van scheiding van goederen bestaan min of meer vergelijkbare bedingen die tot gevolg hebben dat de belastbare heffingsgrondslag van de erfbelasting lastens de langstlevende echtgenoot of echtgenote kan worden herleid. Die bedingen creëren schulden en schuldvorderingen die belangrijke gevolgen hebben voor de erfbelasting. Deze bedingen hebben reeds aanleiding gegeven tot tal van aanslepende geschillen, met langdurige rechtsonzekerheid voor de belastingplichtigen en voor de overheid tot gevolg.

Net zoals de Vlaamse Regering duidelijkheid heeft gecreëerd voor de zogenaamde sterfhuisclausule zal dit nu ook gebeuren voor deze zogenaamde finale verrekenbedingen enerzijds en verblijvingsbedingen of keuzebedingen met last anderzijds.

Kort beschreven hebben deze twee categorieën van clauses de volgende effecten :

- met een finaal verrekenbeding bij echtgenoten gehuwd onder een stelsel van scheiding van goederen wordt er bij het overlijden van de eerste echtgenoot een schuld gecreëerd lastens de nalatenschap in het voordeel van de langstlevende. Dit verrekenbeding wordt door de rechtspraak gekwalificeerd als een huwelijksvoordeel dat bij gebreke aan uitdrukkelijke decretale bepaling niet belastbaar is met erfbelasting in hoofde van de langstlevende. Bovendien is deze vordering als aanvaardbaar passief in de nalatenschap van de eerststervende te beschouwen. Het gevolg hiervan is dat de erfbelasting zelfs tot nul kan worden herleid;

- met een verblijvingsbeding of keuzebeding met last bij echtgenoten gehuwd onder een stelsel van gemeenschap wordt er omgekeerd bij het overlijden van de eerste echtgenoot een schuldvordering in het voordeel van de nalatenschap en lastens de langstlevende gecreëerd die pas opeisbaar wordt bij het overlijden van deze tweede echtgenoot. Ook deze bedingen hebben een belangrijke impact op de erfbelasting. Bij het eerste overlijden is enkel een roerende schuldvordering van de nalatenschap op de langstlevende belastbaar, terwijl de schuld lastens de langstlevende aanvaardbaar is als passief in de nalatenschap van deze langstlevende.

Hoewel de erfbelasting met deze clauses aanzienlijk kan worden gematigd of zelfs tot nul kan worden herleid, gaat het economisch gezien over vaak belangrijke verkrijgingen en vermogensverschuivingen. Vanuit billijkheidsoverwegingen enerzijds en vanuit de bekommernis voor rechtszekerheid anderzijds wil de Vlaamse Regering ook hierover duidelijkheid creëren. Deze duidelijkheid kan worden bereikt door te voorzien dat dergelijke schulden voor de erfbelasting niet langer aanvaardbaar zijn als passief van een nalatenschap. Het artikel 2.7.3.4.1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, wordt in die zin aangepast.

Om fiscaal consequent te blijven is uiteraard vereist dat de in de nalatenschap van de ene echtgenoot geweerde schuld evenmin in aanmerking wordt genomen als een schuldvordering, die belastbaar is als actief bestanddeel in de nalatenschap van de andere echtgenoot. Dit wordt opgevangen door de bepaling van het nieuwe artikel 2.7.3.2.14.

In beide gevallen is door de toepassing van de ontworpen bepalingen de schuldvordering niet aan te geven in het actief van de nalatenschap van de ene partner (al naargelang het geval de eerste of de laatste overledene), en in beide gevallen is de schuld evenmin aanvaardbaar als passief in de nalatenschap van de andere partner (al naargelang het geval dan de laatste of de eerste overledene).

[...]

Er wordt evenmin een onderscheid gemaakt naargelang de gekozen verrekenmassa (de goederen die dienen als basis voor de verrekening) en/of de gekozen verrekensleutel (50/50, 0/100 of andere sleutels). Verder wordt evenmin een onderscheid gemaakt tussen optionele en niet-optionele bedingen.



In de memorie van toelichting bij het vermelde decreet uit 2015 wordt melding gemaakt van een stappenplan om ontwijkingsmechanismen aan te pakken. Welnu, deze maatregelen geven verdere uitvoering hieraan, na de eerder reeds uitgevoerde ingrepen, gerechtvaardigd door een streven naar billijkheid en rechtszekerheid » (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 2017-2018, nr. 1301/1, pp. 7-9).

*Ten gronde*

*Wat het eerste middel betreft*

B.3. Het eerste middel is gericht tegen artikel 15 van het decreet van 8 december 2017 en is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

B.4. In een eerste onderdeel van het middel voeren de verzoekende partijen aan dat artikel 2.7.3.4.1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, zoals vervangen bij de bestreden bepaling, een niet-verantwoord verschil in behandeling in het leven roept, doordat huwelijksvoordelen die buiten het gemeenschappelijk vermogen van de gehuwden (hierna : de huwelijksgemeenschap) om aan de langstlevende echtgenoot worden toegekend, anders worden belast dan de huwelijksvoordelen die via de huwelijksgemeenschap aan de langstlevende echtgenoot worden toegekend.

B.5.1. Artikel 2.7.3.4.1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, zoals vervangen bij het bestreden artikel 15 van het decreet van 8 december 2017, maakt deel uit van afdeling 3 (« Belastbare grondslag ») van hoofdstuk 7 (« Erfbelasting ») van titel 2 (« Belastingheffing ») van die Codex.

Dat artikel bepaalt welke schulden en kosten als passief van een nalatenschap worden aanvaard.

B.5.2. Vóór de vervanging bij het bestreden artikel 15, bepaalde artikel 2.7.3.4.1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit dat « de schulden van de erflater, die op de dag van zijn overlijden bestaan » als passief van de nalatenschap worden aanvaard. Artikel 15 van het decreet van 8 december 2017 heeft die bepaling overgenomen en eraan toegevoegd dat andere schulden dan de schulden vermeld in artikel 2.7.3.2.7, die voortkomen uit de toepassing van een beding in een huwelijksovereenkomst dat door de erflater en zijn partner is overeengekomen en dat betrekking heeft op de vereffening van hun huwelijksvermogensstelsel, niet worden beschouwd als schulden van de erflater die op de dag van zijn overlijden bestaan.

B.5.3. Uit de in B.2 aangehaalde parlementaire voorbereiding blijkt dat de decreetgever de in huwelijksovereenkomsten opgenomen « finale verrekenbedingen » en « verblijvingsbedingen of keuzebedingen met last » heeft beoogd.

B.6. Uit het verzoekschrift van de verzoekende partijen blijkt dat hun eerste middel, in zoverre zij ermee de bestreden bepaling verwijten een verschil in behandeling in het leven te roepen op het vlak van de belasting van huwelijksvoordelen, naargelang die voordelen buiten dan wel via de huwelijksgemeenschap aan de langstlevende echtgenoot worden toegekend, uitsluitend betrekking heeft op de voormelde finale verrekenbedingen, en aldus niet op de verblijvingsbedingen of op de keuzebedingen met last.

In hun memorie van antwoord verwijten de verzoekende partijen de bestreden bepaling weliswaar eveneens de finale verrekenbedingen, enerzijds, en de verblijvingsbedingen of keuzebedingen met last, anderzijds, zonder redelijke verantwoording gelijk te behandelen, maar vermits die grief pas voor het eerst in die memorie wordt aangevoerd, dient zij, zoals de Vlaamse Regering opwerpt, te worden aangemerkt als een nieuw middel, dat krachtens artikel 85 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof niet ontvankelijk is.

Het Hof beperkt aldus zijn onderzoek tot de finale verrekenbedingen.

B.7.1. Wanneer de echtgenoten in hun huwelijksovereenkomst kiezen voor een stelsel van scheiding van goederen, kiezen zij ervoor dat hun eigen goederen gescheiden blijven en dat er geen gemeenschap van goederen wordt gecreëerd (artikel 1466 en volgende van het Burgerlijk Wetboek). Wanneer één van die echtgenoten overlijdt, vallen de eigen goederen van die echtgenoot in beginsel in de nalatenschap. Het successierecht wordt gevestigd op de waarde, na aftrek van de schulden, van alles wat uit de nalatenschap wordt verkregen overeenkomstig afdeling 1 van hoofdstuk 7 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit (artikelen 2.7.3.1.1 en 2.7.3.2.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit).

B.7.2. Krachtens artikel 1469, § 1, van het Burgerlijk Wetboek, zoals vervangen bij artikel 34 van de wet van 22 juli 2018 « tot wijziging van het Burgerlijk Wetboek en diverse andere bepalingen wat het huwelijksvermogensrecht betreft en tot wijziging van de wet van 31 juli 2017 tot wijziging van het Burgerlijk Wetboek wat de erfenissen en de giften betreft en tot wijziging van diverse bepalingen ter zake », kunnen echtgenoten die kiezen voor het stelsel van scheiding van goederen aan dat stelsel alle bedingen toevoegen die met dat stelsel verenigbaar zijn. Zij kunnen onder meer bedingen toevoegen met betrekking tot de bewijsvoering, tussen hen, van exclusief eigendomsrecht, met betrekking tot het bewijs van vorderingen die de ene tegen de andere kan aanvoeren, en bedingen ter nadere regeling van enige onverdeeldheid of enig doelvermogen die of dat tussen hen zou bestaan. Zij kunnen ook bedingen opnemen die ertoe strekken een verrekening tussen hun vermogens te verwezenlijken, met name door toevoeging van een beding van verrekening van aanwinsten.

Krachtens artikel 1469, § 2, van het Burgerlijk Wetboek, zijn de echtgenoten die hebben geopteerd voor een beding van verrekening van aanwinsten, onderworpen aan de artikelen 1469/1 tot 1469/13 van dat Wetboek. Het aanvangsvermogen, het eindvermogen, de verrekenvordering en de betaling daarvan worden overeenkomstig die artikelen bepaald.

Echtgenoten kunnen bij huwelijksovereenkomst daarvan evenwel afwijken en zelf de verrekenmassa, verrekenleutel, het verrekentijdstip en de verrekenmodaliteiten overeenkomen.

B.7.3. Wanneer een finaal verrekenbeding wordt opgenomen in een huwelijksovereenkomst van echtgenoten die gehuwd zijn onder het stelsel van scheiding van goederen, brengt dat beding met zich mee dat bij het overlijden van een echtgenoot een schuld wordt gecreëerd ten laste van de nalatenschap in het voordeel van de langstlevende echtgenoot. De schuldvordering waarover de langstlevende echtgenoot beschikt, dient te worden gekwalificeerd als een huwelijksvoordeel.

Vóór de inwerkingtreding van de bestreden bepaling, was dat huwelijksvoordeel, bij gebreke van een uitdrukkelijke decretale bepaling, niet belastbaar met erfbelasting voor de langstlevende echtgenoot, en werd dat voordeel gekwalificeerd als een schuld van de erflater die op de dag van zijn overlijden bestaat, zodat die schuld deel uitmaakte van het passief van de nalatenschap.

De kwalificatie van de schuldvordering als schuld van de erflater die op de dag van zijn overlijden bestaat, bracht met zich mee dat die schuldvordering in mindering diende te worden gebracht op de waarde van alles wat uit de nalatenschap wordt verkregen. Die kwalificatie leidde aldus tot een verlaagde belastbare grondslag van de erfbelasting.

B.7.4. Het bestreden artikel 15 van het decreet van 8 december 2017 wijzigt artikel 2.7.3.4.1, eerste lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit in die zin dat de voormelde schuldvordering fiscaal niet wordt beschouwd als een schuld van de erflater die op de dag van zijn overlijden bestaat, zodat die schuldvordering niet langer in mindering wordt gebracht op de waarde van alles wat uit de nalatenschap wordt verkregen.

Het niet bestreden artikel 14 van het decreet van 8 december 2017 voegt een artikel 2.7.3.2.14 toe aan de Vlaamse Codex Fiscaliteit, naar luid waarvan de voormelde schuldvordering voor de inning van het successierecht niet in aanmerking wordt genomen, zodat « de in de nalatenschap van de ene echtgenoot geweerde schuld evenmin in aanmerking wordt genomen als een schuldvordering, die belastbaar is als actief bestanddeel in de nalatenschap van de andere echtgenoot » (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 2017-2018, nr. 1301/1, p. 8).

B.8.1. Artikel 2.7.1.0.4 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit bepaalt :

« De langstlevende echtgenoot die ingevolge een huwelijksovereenkomst die niet aan de regels voor de schenkingen is onderworpen, meer dan de helft van de gemeenschap toegekend krijgt, wordt voor de heffing van de erfbelasting gelijkgesteld met de langstlevende echtgenoot die, als niet wordt afgeweken van de gelijke verdeling van de gemeenschap, het deel van de andere echtgenoot krachtens een schenking onder de levenden of een uiterste wilsbeschikking geheel of gedeeltelijk verkrijgt ».

B.8.2. Die bepaling, die uitsluitend betrekking heeft op de goederen die deel uitmaken van de huwelijksgemeenschap, brengt met zich mee dat geen erfbelasting verschuldigd is op datgene wat de langstlevende echtgenoot ingevolge de huwelijksovereenkomst verkrijgt, wanneer die verkrijging niet meer dan de helft van de huwelijksgemeenschap bedraagt. Wanneer de langstlevende echtgenoot de helft van de huwelijksgemeenschap verkrijgt, maakt de andere helft deel uit van de nalatenschap van de erflater, die aldus aan erfbelasting wordt onderworpen.

De langstlevende echtgenoot wordt krachtens de voormelde bepaling slechts aan de erfbelasting onderworpen voor zover hij meer dan de helft van de huwelijksgemeenschap verkrijgt en uitsluitend met betrekking tot het gedeelte dat de helft van de huwelijksgemeenschap overschrijdt.

B.9. Vermits artikel 2.7.1.0.4 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit betrekking heeft op de huwelijksgemeenschap, kan die bepaling geen toepassing vinden wanneer de echtgenoten in hun op het stelsel van scheiding van goederen gebaseerde huwelijksovereenkomst een finaal verrekenbeding hebben opgenomen. In geval van overlijden van één van de echtgenoten, wordt de langstlevende echtgenoot niet onderworpen aan de erfbelasting voor de schuldvordering die hij door middel van dat beding verkrijgt. De erfgenamen van de overleden echtgenoot worden daarentegen wel belast en dit op de waarde van alles wat uit de nalatenschap wordt verkregen, waarbij de uit het verrekenbeding voortvloeiende schuldvordering, op grond van het bij de bestreden bepaling vervangen artikel 2.7.3.4.1, eerste lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, niet in mindering wordt gebracht op die waarde.

B.10. Uit het voorgaande volgt dat de huwelijksvoordelen die in het stelsel van scheiding van goederen aan de langstlevende echtgenoot worden toegekend, aan een andere fiscale regeling worden onderworpen dan de huwelijksvoordelen die via de huwelijksgemeenschap aan de langstlevende echtgenoot worden toegekend.

B.11.1. De Vlaamse Regering voert aan dat het voormelde verschil in behandeling niet voortvloeit uit de bestreden bepaling, maar uit artikel 2.7.1.0.4 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit.

B.11.2. De kritiek van de verzoekende partijen ten aanzien van de bestreden bepaling bestaat erin dat de decreetgever niet heeft voorzien in een maatregel die soortgelijk is aan die welke is vervat in artikel 2.7.1.0.4 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit voor de huwelijksvoordelen die buiten de huwelijksgemeenschap om aan de langstlevende echtgenoot worden toegekend. Het bekritiseerde verschil in behandeling vloeit in die mate voort uit de bestreden bepaling.

De exceptie van de Vlaamse Regering wordt verworpen.

B.12.1. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.12.2. Artikel 172 van de Grondwet vormt, in fiscale aangelegenheden, een bijzondere toepassing van het in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vervatte beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

B.13.1. Het in B.10 vermelde verschil in behandeling steunt op het criterium van de oorsprong van de goederen die het huwelijksvoordeel uitmaken (het gemeenschappelijk vermogen, dan wel het eigen vermogen van de gehuwden). Dat criterium is objectief.

B.13.2. Uit de in B.2 aangehaalde parlementaire voorbereiding blijkt dat de bestreden bepaling is ingegeven door een streven naar billijkheid en rechtszekerheid. De decreetgever had vastgesteld, enerzijds, dat de erfbelasting door middel van bedingen die worden opgenomen in een huwelijksovereenkomst « aanzienlijk kan worden gematigd of zelfs tot nul kan worden herleid » (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 2017-2018, nr. 1301/1, p. 8) en, anderzijds, dat er onenigheid bestond over de fiscaalrechtelijke kwalificatie van de schuldvorderingen voortvloeiende uit zulke bedingen.

B.13.3. De decreetgever kan zich terecht erover bekommeren de onbillijke fiscale gevolgen van een beding in een huwelijksovereenkomst te corrigeren, evenals de onduidelikheden betreffende de fiscale kwalificatie van de schuldvorderingen voortvloeiende uit zulk een beding, te beëindigen. De met de bestreden bepaling nagestreefde doelstellingen zijn aldus legitiem.

B.14.1. Het loutere feit dat een wetkrachtige bepaling een recht toekent of een verplichting oplegt aan echtgenoten gehuwd onder sommige huwelijksvermogensstelsels, maar niet aan echtgenoten gehuwd onder andere stelsels, houdt op zichzelf geen discriminatie in, aangezien het een gevolg is van het bestaan van verschillende huwelijksvermogensstelsels. Hetzelfde geldt voor een wetkrachtige bepaling die met betrekking tot de erfbelasting die dient te worden betaald bij het overlijden van één van de echtgenoten, een verschil in behandeling in het leven roept dat steunt op de aard van het gekozen huwelijksvermogensstelsel. Het Hof moet evenwel nagaan, rekening houdend met de doelstelling, de kenmerken en de gevolgen van zulk een bepaling, of het in het leven geroepen verschil in behandeling bestaanbaar is met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Hierbij moet aan de bevoegde wetgever evenwel een ruime appreciatiebevoegdheid worden toegekend, temeer daar de gehuwden steeds over het recht beschikken om, behoudens de dwingende toepassing van het primaire huwelijksvermogensrecht, in hun huwelijkscontract van de bestaande wettelijke stelsels af te wijken of te kiezen voor een stelsel waarin de wet niet voorziet.

B.14.2. Met het wettelijk huwelijksvermogensstelsel heeft de wetgever beoogd een evenwicht te bereiken tussen de solidariteit eigen aan het huwelijk, enerzijds, en de autonomie van beide gehuwden, die toen samenhang met de door de wetgever beoogde doelstelling van de juridische ontvoogding van de vrouw, anderzijds.

De keuze voor een stelsel van scheiding van goederen houdt een door de wetgever toegelaten afwijking van dat evenwicht in, waarbij de echtgenoten kiezen voor een verminderde solidariteit en een verhoogde autonomie. Die keuze heeft als gevolg dat de vermogensrechtelijke gevolgen van het huwelijk tot een minimum worden beperkt.

B.14.3. De contractvrijheid is één van de meest fundamentele kenmerken van het secundaire huwelijksvermogensrecht. De echtgenoten die kiezen voor een stelsel van scheiding van goederen, wijken uit vrije wil af van het wettelijk huwelijksvermogensstelsel, zodat zij ook moeten worden geacht de gevolgen van die keuze te aanvaarden.

Die aanvaarding heeft betrekking op het erfrecht van de langstlevende echtgenoot, evenals op de erfbelasting, bij ontstentenis van gemeenschappelijk vermogen.

B.15.1. In het wettelijk huwelijksvermogensstelsel vormt de huwelijksgemeenschap een vermogen dat is afgescheiden van de eigen vermogens van de echtgenoten. Krachtens artikel 1445 van het Burgerlijk Wetboek wordt, bij ontbinding van het wettelijk huwelijksvermogensstelsel, het batige saldo van het gemeenschappelijk vermogen verdeeld bij helften. Daaruit blijkt dat de wetgever ervan is uitgegaan dat het gemeenschappelijk vermogen voor de helft toekomt aan de ene echtgenoot en voor de andere helft aan de andere echtgenoot.

B.15.2. Vermits het gemeenschappelijk vermogen van de onder een stelsel van gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoten wordt geacht voor de helft toe te behoren aan de langstlevende echtgenoot, is het redelijk verantwoord dat die echtgenoot geen erfbelasting dient te betalen wanneer hij niet meer dan de helft van dat gemeenschappelijk vermogen verkrijgt.



Vermits de huwelijksvoordelen die in het stelsel van scheiding van goederen aan de langstlevende echtgenoot worden toegekend via een finaal verrekenbeding, hun oorsprong hebben in het eigen vermogen van de overleden echtgenoot, vermocht de decreetgever van oordeel te zijn dat in dat geval niet diende te worden voorzien in een regel zoals die welke is vervat in artikel 2.7.1.0.4 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit.

B.15.3. Rekening houdend met het feit dat de bestreden bepaling uitsluitend een fiscaalrechtelijke draagwijdte heeft en aldus geen afbreuk doet aan de burgerrechtelijke gevolgen van een beding opgenomen in een huwelijksovereenkomst, met het feit dat de uit zulk een beding voortvloeiende schuldvordering voor de inning van het successierecht niet in aanmerking wordt genomen als actief bestanddeel in de nalatenschap van de langstlevende echtgenoot, evenals met het feit dat de echtgenoten steeds in de mogelijkheid zijn om hun huwelijksovereenkomst te wijzigen, brengt de bestreden bepaling evenmin onevenredige gevolgen met zich mee.

B.15.4. Gelet op de ruime appreciatiebevoegdheid die hem te dezen moet worden toegekend, heeft de decreetgever met de bestreden bepaling aldus geen maatregel zonder redelijke verantwoording genomen.

B.16. Het eerste middel, in zijn eerste onderdeel, is niet gegrond.

B.17. In een tweede onderdeel van het eerste middel voeren de verzoekende partijen aan dat artikel 2.7.3.4.1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, zoals vervangen bij de bestreden bepaling, zonder redelijke verantwoording alle erin bedoelde bedingen, ongeacht of de waarachtigheid ervan al dan niet kan worden aangetoond, op dezelfde wijze behandelt.

B.18. De parlementaire voorbereiding vermeldt :

« De Raad van State verwijst in het advies nummer 62.071/3 van 28 september 2017 onder randnummer 4 naar de nota aan de Vlaamse Regering waarin vermeld wordt dat de waarachtigheid van deze schulden en schuldvorderingen niet in alle situaties duidelijk blijkt. De Raad geeft vervolgens aan dat een verantwoording dient te worden gegeven voor het gelijk behandelen van twee situaties, met name de situatie waarbij de waarachtigheid niet duidelijk blijkt, en de situatie waarbij de waarachtigheid wel kan worden aangetoond.

De redenen waarom de ontworpen bepalingen het door de Raad van State gesuggereerde onderscheid niet maken, zijn de volgende.

Een eventuele twijfel over de waarachtigheid van de met deze bepalingen beoogde vorderingen is geenszins de enige of doorslaggevende drijfveer geweest bij de opmaak van deze bepalingen. Het is de bedoeling om met de voorgelegde bepalingen te voorkomen dat de bedingen, waarvan de rechtsgeldigheid en waarachtigheid op civielrechtelijk vlak zeker niet per definitie en niet voor alle situaties in twijfel wordt getrokken, op het vlak van de erfbelasting onevenredige fiscale verschillen ten opzichte van andere echtgenoten tot gevolg zouden hebben.

Het door de Raad van State gesuggereerde onderscheid tussen beide situaties wordt momenteel evenmin gemaakt bij situaties die beoogd worden door het bestaande artikel 2.7.3.2.7, dat handelt over het fiscaal niet in aanmerking nemen van de vergoedingsrekening bij echtgenoten gehuwd onder een stelsel van gemeenschap. Ook in die situatie is een tegenbewijs niet mogelijk.

De bewijsvoering van de waarachtigheid van deze bedingen ligt bovendien niet voor de hand. Ter illustratie kan verwezen worden naar de geschillen tussen de administratie en de belastingplichtigen die voortvloeien uit de toepassing van het bestaande artikel 2.7.3.4.4, zoals toegelicht in het handboek van Decuyper en Ruyssveldt (Successierechten 2016-2017, onder nummer 801). Krachtens deze bepaling zijn schulden die aangegaan zijn door de erflater in voordeel van zijn erfopvolgers niet aanvaardbaar als passief van de nalatenschap, tenzij de echtheid ervan door de aangevers wordt aangevoerd. Er werden reeds heel wat toepassingsgevallen hiervan aan het oordeel van de rechter voorgelegd » (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 2017-2018, nr. 1301/1, p. 8).

B.19. Daaruit blijkt dat de decreetgever artikel 2.7.3.4.1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, zoals vervangen bij de bestreden bepaling, niet heeft opgevat als een antimisbruikbepaling - namelijk een bepaling ter voorkoming van fiscaal misbruik die aan de belastingplichtige de mogelijkheid biedt het door de administratie geopperde vermoeden van misbruik te weerleggen -, maar wel als een bepaling die de belastbare grondslag van de belasting mede bepaalt. In het licht daarvan, en rekening houdend met de - in B.13.2 vermelde - nagestreefde doelstellingen, vermocht de decreetgever van oordeel te zijn dat geen onderscheid diende te worden gemaakt tussen belastingplichtigen, naargelang zij de waarachtigheid van een in een huwelijksvereenkomst opgenomen beding al dan niet kunnen aantonen.

B.20. Het eerste middel, in zijn tweede onderdeel, is niet gegrond.

*Wat het tweede middel betreft*

B.21. Het tweede middel is gericht tegen artikel 32, eerste lid, van het decreet van 8 december 2017 en is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel en met het vertrouwensbeginsel.

Volgens de verzoekende partijen verleent de bestreden bepaling, zonder redelijke verantwoording, terugwerkende kracht aan artikel 15 van het decreet van 8 december 2017 en doet die bepaling afbreuk aan het gewettigd vertrouwen van de echtgenoten die een beding in hun huwelijksovereenkomst hebben opgenomen voorafgaand aan de inwerkingtreding van dat artikel 15.

Zij zijn eveneens van oordeel dat de bestreden bepaling een verschil in behandeling in het leven roept, dat niet redelijk is verantwoord, tussen belastingplichtigen, naargelang de administratie ten aanzien van hen toepassing maakt van artikel 2.7.3.4.1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, zoals vervangen bij artikel 15 van het decreet van 8 december 2017, dan wel van de antimisbruikbepaling vervat in artikel 3.17.0.0.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, doordat die laatste bepaling slechts van toepassing is op rechtshandelingen die worden gesteld na de inwerkingtreding van die bepaling.

B.22.1. Krachtens artikel 32, eerste lid, van het decreet van 8 december 2017 treedt dat decreet, met uitzondering van artikel 31 ervan, in werking tien dagen na de bekendmaking ervan in het *Belgisch Staatsblad*, zijnde op 24 december 2017. Dit brengt met zich mee dat artikel 2.7.3.4.1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, zoals vervangen bij artikel 15 van het decreet van 8 december 2017, van toepassing is op nalatenschappen die openvallen vanaf die datum.

B.22.2. De parlementaire voorbereiding vermeldt :

« Deze bepalingen in verband met de finale verrekenbedingen en verblijvingsbedingen met last zijn per definitie van toepassing op nalatenschappen die openvallen vanaf de datum van inwerkingtreding, aangezien het gaat om bepalingen die betrekking hebben op de samenstelling van het actief en het passief van de nalatenschap. Een eventuele inwerkingtreding enkel voor bedingen afgesloten na de datum van inwerkingtreding zou tot bijzonder complexe en overigens onrechtvaardig ogende situaties aanleiding geven. Er zouden dan immers gedurende zeer ruime tijd sterk verschillende benaderingen van deze bedingen door de administratie moeten worden toegepast, wat de transparantie en de beoogde billijke behandeling geenszins ten goede zou komen » (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 2017-2018, nr. 1301/1, p. 9).

B.23. Inzake successierechten ontstaat de belastingschuld definitief op de datum van het overlijden. Een wet die vóór dat tijdstip de heffingsgrondslag van het successierecht wijzigt, heeft geen terugwerkende kracht.

B.24. Artikel 2.7.3.4.1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, zoals vervangen bij artikel 15 van het decreet van 8 december 2017, wijzigt de heffingsgrondslag van het successierecht. Doordat die bepaling pas toepassing kan vinden op de nalatenschappen die openvallen vanaf de tiende dag na de bekendmaking van het decreet van 8 december 2017 in het *Belgisch Staatsblad*, heeft ze geen terugwerkende kracht.

B.25. Het staat in beginsel aan de decreetgever om, wanneer hij beslist nieuwe regelgeving in te voeren, te beoordelen of het noodzakelijk of opportuun is die beleidswijziging vergezeld te doen gaan van overgangsmaatregelen. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie wordt slechts geschonden indien de overgangsregeling of de ontstentenis daarvan tot een verschil in behandeling leidt waarvoor geen redelijke verantwoording bestaat of indien aan het vertrouwensbeginsel op buitensporige wijze afbreuk wordt gedaan.

Dat laatste is het geval wanneer de rechtmatige verwachtingen van een bepaalde categorie van rechtsonderhorigen worden miskend zonder dat een dwingende reden van algemeen belang voorhanden is die het ontbreken van een overgangsregeling kan verantwoorden.

Het vertrouwensbeginsel is nauw verbonden met het - tevens door de verzoekende partijen aangevoerde - rechtszekerheidsbeginsel, dat de decreetgever verbiedt om zonder objectieve en redelijke verantwoording afbreuk te doen aan het belang van de rechtsonderhorigen om in staat te zijn de rechtsgevolgen van hun handelingen te voorzien.

B.26. Wetskrachtige bepalingen die de heffingsgrondslag van een belasting definiëren, kunnen te allen tijde geheel of gedeeltelijk worden gewijzigd, zodat de rechtsonderhorigen er niet wettig op kunnen vertrouwen dat die bepalingen in de toekomst ongewijzigd behouden blijven. Gelet op de nagestreefde doelstelling om de onbillijke fiscale gevolgen van bedingen in huwelijksovereenkomsten te corrigeren, vermocht de decreetgever van oordeel te zijn dat niet diende te worden voorzien in een overgangsbepaling.

B.27. Zoals is vermeld in B.19, heeft de decreetgever de bestreden bepaling niet opgevat als een antimisbruikbepaling, maar als een bepaling die de belastbare grondslag van de belasting mede bepaalt. Gelet op de verschillende aard van de artikelen 2.7.3.4.1, eerste lid, 1°, en 3.17.0.0.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit en rekening houdend met wat is vermeld in B.26, is het door de verzoekende partijen bekritiseerde verschil in behandeling tussen belastingplichtigen, naargelang artikel 2.7.3.4.1, eerste lid, 1°, dan wel artikel 3.17.0.0.2 ten aanzien van hen wordt toegepast, niet zonder redelijke verantwoording.

B.28. Het tweede middel is niet gegrond.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt het beroep.

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 10 juli 2019.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen