

Rolnummer 7221
Arrest nr. 91/2020 van 18 juni 2020

## A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 2.7.3.2.5 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent.

Het Grondwettelijk Hof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

## I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 20 juni 2019, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 28 juni 2019, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 2.7.3.2.5 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit de artikelen 10, 11 en 16 van de Grondwet en artikel 1 van het eerste aanvullend protocol bij het Europees verdrag voor de rechten van de mens, met name in zoverre :

1. de omkering van de bewijslast zoals voorzien in art. 2.7.3.2.5 VCF die in de praktijk leidt tot een aantasting van het eigendomsrecht, zoals gewaarborgd door artikel 1 van het eerste aanvullend protocol EVRM, van de erfgenaam die op willekeurige wijze van zijn eigendom wordt beroofd zonder dat dit wordt verantwoord door een doel van algemeen belang of minstens zonder dat er een billijk evenwicht wordt gerespecteerd tussen het algemeen belang en de rechten van de belastingplichtige ?

2. het een discriminatie teweegbrengt tussen enerzijds de erfgenamen die geconfronteerd worden met fictieve legatarissen conform de artikelen 2.7.1.0.5, § 1, tweede lid en 2.7.1.0.6 VCF en die ingevolge art. 3.10.4.3.1, 3de lid VCF niet (meer) gehouden zijn tot betaling van de erfbelasting op de fictieve legaten en anderzijds de erfgenamen die in toepassing van art. 2.7.3.2.5 VCF worden belast op tegoeden die worden vermoed tot de nalatenschap te behoren, en wel gehouden zijn tot betaling van de erfbelasting op deze tegoeden terwijl de erfgenamen evenmin enige controle hebben hoe de erflater deze tegoeden heeft besteed of aan wie deze tegoeden zijn toegevallen, laat staan dat ze controle hebben op de betaling van de erfbelasting door de effectieve verkrijgers ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- E.P., K.P. en K.P., bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. G. Deknudt, advocaat bij de balie van West-Vlaanderen;

- de Vlaamse Regering, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. B. Martel en Mr. M. Delanote, advocaten bij de balie te Brussel.

Bij beschikking van 22 april 2020 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 6 mei 2020 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 6 mei 2020 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 bodemgeskil

De eisende partijen voor de verwijzende rechter zijn de enige erfgenamen van de erflater, die op 12 december 2014 is overleden. In de aangifte van de nalatenschap wordt het roerend eigen vermogen geraamd op 229 353,80 euro, het onroerend eigen vermogen op 225 000 euro en de totale schulden op 5 043,68 euro. De Vlaamse belastingdienst betwist de aangifte op grond van het feit dat het actief van de nalatenschap van de echtgenote van de erflater, die op 15 november 2012 is overleden, 1 095 706,84 euro bedroeg en beslist om met toepassing van het in artikel 2.7.3.2.5 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit vervatte wettelijk vermoeden van eigendom, bijkomend een roerend vermogen ten bedrage van 537 834,04 euro te belasten. Na het indienen, door de eisende partijen, van een bezwaarschrift tegen de desbetreffende aanslagbiljetten in het successierecht, oordeelt de belastingdienst dat de eisende partijen het bewijs hebben geleverd dat een deel van de desbetreffende goederen uit het vermogen van de erflater was verdwenen en worden de aanslagen dienovereenkomstig aangepast. De eisende partijen kunnen zich niet vinden in die beslissing en dienen op 17 april 2018 een verzoekschrift in bij de Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent.

De eisende partijen vorderen in hoofdorde de nietigverklaring van de te hunnen aanzien gevestigde aanslagbiljetten en in ondergeschikte orde de niet-toepassing van artikel 2.7.3.2.5 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit wegens de niet-bestaanbaarheid van die bepaling met de Grondwet. De Rechtbank acht het aangewezen, alvorens ten gronde uitspraak te doen, de hiervoor weergegeven prejudiciële vraag te stellen aan het Hof.

## III. In rechte

- A -

A.1. De Vlaamse Regering zet uiteen dat de in het geding zijnde bepaling betrekking heeft op de samenstelling van het actief van de nalatenschap. Zij wijst erop dat het in beginsel toekomt aan de fiscale administratie om aan te tonen welke activa op de datum van het overlijden tot de nalatenschap van de erflater behoren. Daar het vaak voorkomt dat de fiscale administratie kan aantonen dat bepaalde activa ooit tot het vermogen van de erflater hebben behoord, zonder te kunnen aantonen dat die activa ook nog op de datum van het overlijden deel uitmaken van dat vermogen, heeft de decreetgever, in navolging van de voorheen bevoegde federale wetgever, voorzien in het weerlegbaar vermoeden dat in de in het geding zijnde bepaling is vervat : wanneer kan worden aangetoond dat een goed op een bepaald ogenblik deel heeft uitgemaakt van het vermogen van de erflater, wordt vermoed dat dit goed deel uitmaakt van de nalatenschap, tenzij de erfgenamen aantonen dat dit niet het geval is.

A.2.1. Wat het eerste onderdeel van de prejudiciële vraag betreft, is de Vlaamse Regering in hoofdorde de mening toegedaan dat er te dezen geen sprake is van een inmenging in het eigendomsrecht.

A.2.2. Indien zou moeten worden aangenomen dat de in het geding zijnde bepaling wel degelijk zou kunnen leiden tot een inmenging in het eigendomsrecht, is de Vlaamse Regering in ondergeschikte orde van oordeel dat voor die inmenging een objectieve en redelijke verantwoording bestaat. Zij meent dat de in het geding zijnde bepaling geen overdreven last oplegt aan de belastingplichtigen, daar zij enkel een vermoeden invoert dat met alle middelen van recht kan worden weerlegd, met inbegrip van getuigen en vermoedens, doch met uitzondering van de eed. Zij is van oordeel dat de decreetgever met de in het geding zijnde bepaling een billijk evenwicht tot stand heeft gebracht tussen, enerzijds, de rechten van de belastingplichtigen en, anderzijds, de noodzaak om de belastbare grondslag van het successierecht te bepalen.

A.3.1. Wat het tweede onderdeel van de prejudiciële vraag betreft, is de Vlaamse Regering in hoofdorde van oordeel dat de in dat onderdeel omschreven categorieën van personen niet voldoende vergelijkbaar zijn, aangezien de bepalingen die aan de orde zijn op wezenlijk verschillende situaties betrekking hebben.

De in het geding zijnde bepaling heeft betrekking op de vraag welke goederen geacht moeten worden deel uit te maken van de nalatenschap en regelt aldus de belastbare grondslag.

Voor zover bepaalde goederen geen deel uitmaken van de nalatenschap, rijst in voorkomend geval vervolgens de vraag naar eventuele fictieve legaten en legatarissen. De decreetgever heeft in dat kader, in navolging van de voorheen bevoegde federale wetgever, erin voorzien dat goederen waarover de erflater kosteloos heeft beschikt gedurende een periode van drie jaar vóór diens overlijden, alsnog aan het successierecht worden onderworpen, hoewel ze geen deel uitmaken van de nalatenschap, tenzij wanneer de bevoordeling werd onderworpen aan de schenkbelasting of het registratierecht op de schenkingen onder de levenden (artikel 2.7.1.0.5 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit). De erfgenamen en legatarissen zijn op dat fictief legaat aldus in beginsel successierecht verschuldigd, onverminderd hun verhaalsrecht ten aanzien van de begiftigde. Enkel indien van meet af aan duidelijk was aan wie het fictief legaat toekwam, wordt de betrokkene meteen als legataris van de geschonken zaak beschouwd. Nadat duidelijk is geworden hoe de belastbare grondslag is samengesteld en wie desgevallend aangemerkt moet worden als een fictieve legataris, worden de aanslagen in het successierecht ten aanzien van elke individuele erfgenaam, legataris of begiftigde *pro rata* het door hen verkregen erfdeel gevestigd. Enkel wanneer een van hen niet betaalt, maakt de overheid gebruik van de haar toegekende invorderingsmogelijkheden, waaronder de mogelijkheid bepaald in artikel 3.10.4.3.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, naar luid waarvan de erfgenamen, de algemene legatarissen en de begiftigden samen gehouden zijn, elk naar verhouding van hun erfdeel, tot betaling van de successierechten die verschuldigd zijn door de legatarissen en begiftigden onder algemene of onder bijzondere titel, zij het met de nuancering dat de erfgenamen en de algemene legatarissen niet kunnen worden aangesproken om het successierecht te betalen dat verschuldigd is op de fictieve legaten.

A.3.2. Uit het voorgaande leidt de Vlaamse Regering af dat een erfgenaam die op grond van artikel 3.10.4.3.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit niet kan worden aangesproken om de belasting die verschuldigd is op de fictieve legaten te betalen, niet kan worden vergeleken met een erfgenaam ten aanzien van wie met toepassing van de in het geding zijnde bepaling de belastbare grondslag wordt vastgesteld. De niet-vergelijkbaarheid blijkt volgens haar ook uit het door de verwijzende rechter in zijn vraag vermelde criterium van onderscheid betreffende de « betalingsplicht die los staat van enige erfopvolging ». De Vlaamse Regering is van oordeel dat het aldus geformuleerde uitgangspunt van de vraag elke grondslag mist : terwijl artikel 3.10.4.3.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit effectief in een betalingsplicht voorziet, los van de concrete erfopvolging, voorziet artikel 2.7.3.2.5 van die Codex uitsluitend in een bewijsmiddel voor de fiscale administratie.

A.3.3. In ondergeschikte orde en in zoverre het Hof van oordeel zou zijn dat de in de prejudiciële vraag vermelde categorieën van personen wel degelijk vergelijkbaar zijn, doet de Vlaamse Regering gelden dat het in het geding zijnde verschil in behandeling niet onredelijk is. De decreetgever heeft met de in het geding zijnde bepaling immers een wettig doel nagestreefd, meer bepaald de fiscale administratie in staat stellen, door middel van een weerlegbaar vermoeden, om te bepalen welke activa op de datum van het overlijden tot de nalatenschap van de erflater behoren. Die bepaling is pertinent ten aanzien van dat doel en heeft geen onevenredige gevolgen, daar de erfgenamen de mogelijkheid hebben om het tegenbewijs te leveren, bijvoorbeeld door aan te tonen dat de gelden werden herbelegd in activa die wel degelijk zijn aangegeven in het actief van de nalatenschap, werden weggeschonken of door de erflater werden verbruikt. Wat de evenredigheid betreft, wijst de Vlaamse Regering er nog op dat het wettelijk vermoeden, in zoverre het betrekking heeft op roerende goederen, enkel geldt wanneer de akten van eigendom niet sinds meer dan drie jaar vóór het overlijden bestaan.

A.3.4. De Vlaamse Regering verwijst naar een arrest van het Hof van Beroep te Antwerpen van 15 januari 2019, waarbij werd geoordeeld dat de door een van de partijen gesuggereerde prejudiciële vraag, die inhoudelijk een draagwijdte had die soortgelijk was aan die van de voorliggende vraag, niet diende te worden gesteld aan het Hof, wegens de klaarblijkelijke niet-schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie en van het eigendomsrecht.

A.4. In zoverre het Hof van oordeel zou zijn dat de prejudiciële vraag bevestigend dient te worden beantwoord, verzoekt de Vlaamse Regering het Hof de gevolgen van de ongrondwettig bevonden bepaling te handhaven omdat een niet gemoduleerde ongrondwettigverklaring zou leiden tot rechtsonzekerheid en administratieve moeilijkheden.

A.5.1. De eisende partijen voor de verwijzende rechter zijn van oordeel dat de prejudiciële vraag bevestigend dient te worden beantwoord en dit om redenen die soortgelijk zijn aan die vermeld in de arresten van het Hof nrs. 162/2011 en 20/2018. Zij zetten uiteen dat de voormelde arresten betrekking hebben op artikel 70 van het Wetboek der successierechten, dat inhoudelijk overeenstemt met artikel 3.10.4.3.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit. In beide arresten heeft het Hof geoordeeld dat die bepaling afbreuk doet aan het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie en aan het eigendomsrecht van de erfgenamen. Artikel 70 van het Wetboek der successierechten betrof de plicht van de erfgenamen en de algemene legatarissen om successierechten te betalen op hetgeen zij zelf verkrijgen uit de nalatenschap en op datgene wat legatarissen of begiftigden onder algemene of bijzondere titel hebben verkregen. Het Hof oordeelde dat de toepassing van die bepaling problematisch is, omdat de erfgenamen en de algemene legatarissen zich niet ervan kunnen vergewissen dat de begunstigen van een verkrijging die met een legaat wordt gelijkgesteld hun successierechten zullen betalen. Het feit dat artikel 70 van het Wetboek der successierechten bedoeld is om de betaling van het successierecht te verzekeren, terwijl de in het geding zijnde bepaling bedoeld is om de samenstelling van het actief van de nalatenschap te vergemakkelijken voor de fiscale administratie, is volgens de eisende partijen voor de verwijzende rechter niet relevant, aangezien de gevolgen van beide bepalingen voor de belastingplichtige dezelfde zijn.

A.5.2. De eisende partijen voor de verwijzende rechter zijn van oordeel dat de onderhavige zaak vergelijkbaar is met de zaken die hebben geleid tot de arresten van het Hof nrs. 162/2011 en 20/2018, daar de in het geding zijnde bepaling een betalingsplicht voor de erfgenamen in het leven roept die losstaat van enige erfopvolging. Zij doen gelden dat bij de toepassing van de in het geding zijnde bepaling een reëel risico bestaat dat de erfgenamen het successierecht van een derde moeten betalen. Die bepaling heeft aldus onevenredige gevolgen, in de mate dat de erfgenamen kunnen worden belast op goederen die zij nooit hebben ontvangen. Zij menen dat het tegenbewijs dat de erfgenamen overeenkomstig de in het geding zijnde bepaling kunnen leveren, in bepaalde gevallen moeilijk te leveren is, bijvoorbeeld wanneer het gaat om door de erflater uitgevoerde transacties in cash geld, waarbij de begunstigde van de transacties weigert zijn medewerking te verlenen. In zulke gevallen legt de in het geding zijnde bepaling volgens hen een overdreven last op de erfgenamen, die niet in evenwicht staat tot de met die bepaling nagestreefde doelstelling. Hoewel het tegenbewijs in beginsel met alle middelen van recht kan worden geleverd, blijkt de administratie overigens vaak enkel concrete betalingsbewijzen te aanvaarden. De in het geding zijnde bepaling schendt aldus de in de prejudiciële vraag vermelde referentienormen, minstens wanneer die bepaling dermate rigide wordt geïnterpreteerd dat cashverrichtingen enkel kunnen worden gestaafd met concrete betalingsbewijzen en niet met andere bewijsmiddelen zoals getuigenverklaringen en eenzijdige verklaringen van de erflater.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 2.7.3.2.5 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, dat bepaalt :

« Voor de heffing van de erfbelasting, alsook van de belastingverhoging wegens het gebrek aan aangifte of het verzuim bepaalde goederen aan te geven, is het bestaan van een roerend of onroerend goed, tot bewijs van het tegendeel, voldoende vastgesteld bij de akten van eigendom die ten bate van de erflater of op zijn verzoek zijn verleden.

Voor de roerende goederen, vermeld in artikel 2279 van het Burgerlijk Wetboek, bestaat het wettelijk vermoeden, vermeld in het eerste lid, alleen op voorwaarde dat de akten niet sinds meer dan drie jaar vóór het overlijden bestaan. Als dat wel het geval is, kan het bestaan van die akten door de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie alleen ingeroepen worden als een element van vermoeden als vermeld in artikel 3.17.0.0.1 ».

B.2. De verwijzende rechter vraagt of die bepaling bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 16 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Het eerste onderdeel van de prejudiciële vraag heeft betrekking op de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepaling met het eigendomsrecht, zoals gewaarborgd door artikel 16 van de Grondwet en door artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Het tweede onderdeel van die vraag betreft de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepaling met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

B.3.1. De in het geding zijnde bepaling maakt deel uit van afdeling 3 (« Belastbare grondslag ») van hoofdstuk 7 (« Erfbelasting ») van titel 2 (« Belastingheffing ») van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, en heeft betrekking op het actief van de nalatenschap.

B.3.2. Volgens artikel 2.7.3.2.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit wordt het successierecht vastgesteld op basis van de belastbare waarde van alle goederen die toebehoren aan de erflater, na aftrek van de schulden. Volgens artikel 2.7.7.0.1 van dezelfde Codex wordt het successierecht gevestigd op zicht van de aangifte van de nalatenschap of ambtshalve als de aangifte niet is ingediend binnen de daarvoor voorziene termijn of bij onjuistheid of onvolledigheid van de aangifte.

B.3.3. Wanneer de fiscale administratie van oordeel is dat de aangifte van de nalatenschap onjuist of onvolledig is, dan wel ambtshalve het successierecht vestigt, staat het in beginsel aan die administratie om aan te tonen welke goederen op de datum van het overlijden van de erflater tot zijn nalatenschap behoren.

In dat kader voorziet de in het geding zijnde bepaling evenwel in een wettelijk vermoeden, inhoudende dat wanneer de administratie door middel van akten van eigendom die ten bate van de erflater of op zijn verzoek zijn verleden, kan aantonen dat de desbetreffende goederen in het verleden deel hebben uitgemaakt van het vermogen van de erflater, die goederen worden vermoed deel uit te maken van het vermogen van de erflater op de datum van zijn overlijden. De erfgenamen hebben evenwel de mogelijkheid om aan te tonen dat de desbetreffende goederen op de datum van het overlijden van de erflater niet meer tot zijn vermogen behoorden. Wat de in artikel 2279 van het Burgerlijk Wetboek vermelde roerende goederen betreft, geldt het voormelde wettelijk vermoeden alleen op voorwaarde dat de akten van eigendom niet sinds meer dan drie jaar vóór het overlijden van de erflater bestaan.

B.4. De in het geding zijnde bepaling gaat terug op artikel 108 van het Wetboek der successierechten, dat op zijn beurt teruggaat op artikel 18 van de wet van 17 december 1851.

Uit de parlementaire voorbereiding van die laatste wet blijkt dat het bij het voormelde artikel 18 ingevoerde wettelijk vermoeden was ingegeven door de vaststelling dat de fiscale administratie zich vaak in de onmogelijkheid bevindt om te bewijzen dat een goed dat krachtens een min of meer oudere eigendomsakte toebehoort aan de erflater, nog steeds behoort tot diens vermogen op de dag van zijn overlijden. De wetgever ging daarbij ervan uit dat, gelet op het bestaan van akten waaruit de eigendom blijkt, het ingevoerde wettelijk vermoeden in beginsel overeenstemt met de werkelijkheid en dat, in de zeldzame gevallen waarin de feiten niet met de werkelijkheid overeenstemmen, de belastingplichtigen weinig moeite zouden ondervinden om het tegenbewijs te leveren (*Parl. St.*, Kamer, 1848-1849, nr. 8, zitting van 7 november 1848, pp. 11-12).

Er dient ervan te worden uitgegaan dat de Vlaamse decreetgever bij het aannemen van de in het geding zijnde bepaling gelijksoortige doelstellingen heeft nagestreefd.

B.5.1. Artikel 16 van de Grondwet bepaalt :

« Niemand kan van zijn eigendom worden ontzet dan ten algemenen nutte, in de gevallen en op de wijze bij de wet bepaald en tegen billijke en voorafgaande schadeloosstelling ».

Artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens bepaalt :

« Alle natuurlijke of rechtspersonen hebben recht op het ongestoord genot van hun eigendom. Niemand zal van zijn eigendom worden beroofd behalve in het algemeen belang en met inachtneming van de voorwaarden neergelegd in de wet en in de algemene beginselen van het internationaal recht.

De voorgaande bepalingen zullen echter op geen enkele wijze het recht aantasten 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 ».

B.5.2. Aangezien artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens een draagwijdte heeft die analoog is met die van artikel 16 van de Grondwet, vormen de erin vervatte waarborgen een onlosmakelijk geheel met die welke zijn opgenomen in artikel 16 van de Grondwet, zodat het Hof, bij zijn toetsing van de in het geding zijnde bepaling, rekening houdt met de eerstgenoemde.

B.5.3. Artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol biedt niet alleen bescherming tegen een onteigening of een eigendomsberoving (eerste alinea, tweede zin), maar ook tegen elke verstoring van het genot van eigendom (eerste alinea, eerste zin). Een belasting of een andere heffing houdt in beginsel een inmenging in het recht op ongestoord genot van de eigendom in.

Evenwel vermeldt artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol dat de bescherming van het eigendomsrecht « echter op geen enkele wijze het recht [aantast] 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 ».



De inmenging in het recht op het ongestoord genot van de eigendom is enkel verenigbaar met dat recht indien ze een redelijk verband van evenredigheid heeft tot het nagestreefde doel, dit wil zeggen indien ze het billijke evenwicht tussen de vereisten van het algemeen belang en die van de bescherming van dat recht niet verbreekt. Ofschoon de fiscale wetgever over een ruime beoordelingsmarge beschikt, schendt een belasting bijgevolg dat recht, indien ze op de belastingplichtige een overdreven last doet wegen of fundamenteel afbreuk doet aan zijn financiële situatie (EHRM, 31 januari 2006, *Dukmedjian t. Frankrijk*, §§ 52-58; beslissing, 15 december 2009, *Tardieu de Maleissye e.a. t. Frankrijk*; 16 maart 2010, *Di Belmonte t. Italië*, §§ 38-40).

B.6.1. Zoals is vermeld in B.4, is het in de in het geding zijnde bepaling vervatte vermoeden in het leven geroepen vanuit de vaststelling dat de fiscale administratie, wanneer geen aangifte van de nalatenschap werd ingediend of wanneer die administratie vermoedt dat de aangifte onjuist of onvolledig is, zich vaak in de onmogelijkheid bevindt te bewijzen dat een goed dat krachtens een eigendomsakte toebehoorde aan de erflater, nog steeds behoort tot diens vermogen op de dag van zijn overlijden, wat een correcte heffing van het successierecht bemoeilijkt. De in het geding zijnde bepaling is meer in het algemeen ingegeven door de doelstelling fiscale fraude te voorkomen bij het in beginsel op basis van de aangifte van de nalatenschap te heffen successierecht, evenals door de daaraan onderliggende doelstelling om bij het heffen van die belasting het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie te eerbiedigen ten aanzien van alle belastingplichtigen. Die bepaling streeft aldus een wettig doel van algemeen belang na.

B.6.2. Het ten voordele van de fiscale administratie in het leven geroepen wettelijk vermoeden geldt volgens de in het geding zijnde bepaling slechts wanneer die administratie kan bewijzen dat de desbetreffende goederen in het verleden deel hebben uitgemaakt van het vermogen van de erflater. Voor de in artikel 2279 van het Burgerlijk Wetboek vermelde roerende goederen is bovendien vereist dat de akte die bewijst dat het goed deel heeft uitgemaakt van het vermogen van de erflater een recent karakter heeft. Voor die akten wordt het wettelijk vermoeden volgens het tweede lid van de in het geding zijnde bepaling immers slechts in werking gesteld « op voorwaarde dat de akten niet sinds meer dan drie jaar vóór het overlijden bestaan ».

B.6.3. Het in de in het geding zijnde bepaling vervatte wettelijk vermoeden is een vermoeden dat de belastingplichtigen kunnen weerleggen door aan te tonen dat de desbetreffende goederen op de dag van het overlijden niet langer behoorden tot het vermogen van de erflater. Het wettelijk vermoeden kan worden weerlegd met alle middelen van recht, met inbegrip van ernstige en overeenstemmende vermoedens en van getuigenverklaringen, zij het met uitsluiting van de eed.

B.7. Gelet op het feit dat de fiscale administratie zich slechts op het wettelijk vermoeden kan beroepen wanneer zij kan bewijzen dat de desbetreffende goederen in het verleden deel hebben uitgemaakt van het vermogen van de erflater, evenals op het feit dat dit bewijs, in zoverre het gaat om roerende goederen vermeld in artikel 2279 van het Burgerlijk Wetboek, niet kan worden geleverd aan de hand van akten die dateren van meer dan drie jaar vóór het openvallen van de nalatenschap, en rekening houdend met feit dat de belastingplichtigen het wettelijk vermoeden kunnen weerleggen met alle middelen van recht, steunt de in het geding zijnde bepaling op een billijk evenwicht tussen de vereisten van het algemeen belang en die van de bescherming van het eigendomsrecht, en is die bepaling niet onevenredig ten aanzien van de door de decreetgever nagestreefde doelstellingen. In zoverre de fiscale administratie het geleverde tegenbewijs niet zou aanvaarden, beschikken de belastingplichtigen bovendien over de mogelijkheid om rechtsmiddelen aan te wenden tegen de ten aanzien van hen genomen beslissingen, in welk geval het toekomt aan de ter zake bevoegde rechter de deugdelijkheid van het tegenbewijs te beoordelen.

B.8.1. De in het geding zijnde bepaling is bestaanbaar met artikel 16 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

B.8.2. Het eerste onderdeel van de prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

B.9. Het tweede onderdeel van de prejudiciële vraag betreft de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepaling met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, doordat die bepaling een verschil in behandeling in het leven zou roepen onder erfgenamen, naargelang zij met toepassing van die bepaling worden belast op de goederen die worden vermoed tot de nalatenschap te behoren, dan wel met toepassing van artikel 3.10.4.3.1, derde lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit vrijgesteld zijn van de plicht tot betaling van het successierecht op de « fictieve legaten » bedoeld in de artikelen 2.7.1.0.5, § 1, tweede lid, en 2.7.1.0.6 van die Codex.

B.10.1. De Vlaamse Regering voert aan dat de in het tweede onderdeel van de prejudiciële vraag vermelde categorieën van personen niet vergelijkbaar zijn.

B.10.2. Verschil en niet-vergelijkbaarheid mogen niet worden verward. De vaststelling dat volgens de Vlaamse Regering de ene bepaling in een bewijsmiddel voorziet en de andere bepaling in een betalingsplicht kan weliswaar een element zijn in de beoordeling van een verschil in behandeling, maar zij kan niet volstaan om tot de niet-vergelijkbaarheid te besluiten, anders zou de toetsing aan het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie van elke inhoud worden ontdaan.

B.11.1. Artikel 3.10.4.3.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit maakt deel uit van afdeling 4 (« Bijzondere gevallen ») van hoofdstuk 10 (« Invordering ») van titel 3 (« Inning en invordering ») van die Codex, en bepaalt :

« De erfgenamen, algemene legatarissen en begiftigden in de nalatenschap van een rijksinwoner zijn, ieder in verhouding tot zijn erfdeel, samen gehouden tot de betaling van het gezamenlijke successierecht, de nalatigheidsinteressen en de kosten van vervolging en tenuitvoerlegging, verschuldigd door de legatarissen en begiftigden onder algemene titel of onder bijzondere titel, behoudens hun verhaal op die legatarissen en begiftigden onder algemene titel of bijzondere titel.

Het eerste lid is niet van toepassing op het successierecht, de nalatigheidsinteressen en de kosten van vervolging en tenuitvoerlegging, verschuldigd op de nieuwe aangiften, vermeld in artikel 3.3.1.0.6, eerste lid, als ze niet verplicht zijn die aangiften in te dienen.

Het eerste lid is evenmin van toepassing op het successierecht, de nalatigheidsinteressen en de kosten van vervolging en tenuitvoerlegging, verschuldigd op een verkrijging die overeenkomstig de artikelen 2.7.1.0.5, § 1, tweede lid, en 2.7.1.0.6 met een legaat wordt gelijkgesteld ».

B.11.2. Het derde lid van die bepaling, waarnaar wordt verwezen in de prejudiciële vraag, werd door de Vlaamse decreetgever aangenomen om tegemoet te komen aan de arresten nrs. 162/2011 en 20/2018, waarbij het Hof zich heeft uitgesproken over de grondwettigheid van, onder meer, artikel 70, tweede lid, van het Wetboek der successierechten, dat voorzag in regels die inhoudelijk overstemmen met de in artikel 3.10.4.3.1, eerste en tweede lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit vervatte regels.

B.11.3. Zoals het Hof heeft geoordeeld bij de voormelde arresten nrs. 162/2011 en 20/2018, vormde artikel 70, tweede lid, van het Wetboek der successierechten een waarborg voor de invordering van de successierechten. Hoewel de schuld van de successierechten is opgevat als een individuele schuld van elke erfgenaam, legataris of begiftigde volgens het aandeel dat elkeen in de nalatenschap verkrijgt, heeft die waarborg, rekening houdend met het feit dat de erfgenamen en algemene legatarissen gerechtigd zijn om de gehele nalatenschap te verkrijgen, betrekking op de erfgoederen in het algemeen, zonder een onderscheid te maken naar gelang van de erfopvolger in wiens patrimonium die goederen worden of moeten worden overgedragen. Hetzelfde geldt voor de in artikel 3.10.4.3.1, eerste lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit vervatte regel.

B.11.4. Bij zijn arresten nrs. 162/2011 en 20/2018 heeft het Hof geoordeeld dat de voormelde waarborg voor de invordering van de successierechten op zich geen afbreuk doet aan het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, en evenmin aan het eigendomsrecht, behoudens in zoverre die waarborg ook toepassing kan vinden wanneer de erfgenamen, algemene legatarissen en begiftigden in de nalatenschap niet de mogelijkheid hebben gehad zich ervan te vergewissen dat de legatarissen en begiftigden onder algemene titel of onder bijzondere titel de rechten en interesten zullen betalen die zij verschuldigd zijn. De vaststelling van ongrondwettigheid had in beide arresten betrekking op de situatie waarin de erfgenamen en de algemene legatarissen konden worden aangesproken tot betaling van de successierechten verschuldigd door personen die een bevoordeling hebben verkregen die op basis van de wet wordt gelijkgesteld met een legaat (de zogenaamde « fictieve legaten »).

B.11.5. Door in het derde lid van artikel 3.10.4.3.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit te voorzien in een uitzondering op de in het eerste lid van die bepaling vervatte waarborg voor de invordering van de successierechten, uitzondering die inhoudt dat de erfgenamen, algemene legatarissen en begiftigden in de nalatenschap niet hoofdelijk zijn gehouden tot betaling van de successierechten, de nalatigheidsinteressen en de kosten van vervolging en tenuitvoerlegging die verschuldigd zijn op een verkrijging die overeenkomstig de artikelen 2.7.1.0.5, § 1, tweede lid, en 2.7.1.0.6 van dezelfde Codex met een legaat wordt gelijkgesteld (de zogenaamde « fictieve legaten »), is de decreetgever tegemoetgekomen aan de voormelde rechtspraak van het Hof.

B.12.1. Uit wat voorafgaat blijkt dat artikel 3.10.4.3.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit betrekking heeft op de voor de erfgenamen, de algemene legatarissen en de begiftigden in de nalatenschap geldende plicht tot betaling van de successierechten, de nalatigheidsinteressen en de kosten van vervolging en tenuitvoerlegging. Die bepaling betreft aldus de inning en de invordering van de bedoelde rechten, interesten en kosten. Het derde lid van artikel 3.10.4.3.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit voorziet in een uitzondering op de in het eerste lid omschreven betalingsplicht.

B.12.2. De in het geding zijnde bepaling heeft daarentegen geen betrekking op de voormelde betalingsplicht. Die bepaling beoogt de fiscale administratie een bewijsmiddel te verschaffen, meer bepaald een wettelijk vermoeden, dat kan worden aangewend bij het bepalen van de belastbare waarde van de goederen die toebehoren aan de erflater, en heeft aldus betrekking op de belastbare grondslag van de successierechten. Zoals reeds is vermeld in B.6.2 en B.6.3, kan de administratie zich slechts op het voormelde vermoeden beroepen wanneer is voldaan aan bepaalde voorwaarden en kan het vermoeden door de belastingplichtigen worden weerlegd.

B.13.1. Uit hetgeen voorafgaat volgt dat het verschil in behandeling, rekening houdend met de ruime beoordelingsvrijheid waarover de wetgever in fiscale zaken beschikt, op een objectieve en redelijke wijze is verantwoord.

B.13.2. Het tweede onderdeel van de prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 2.7.3.2.5 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit schendt niet de artikelen 10, 11 en 16 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 18 juni 2020.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

A. Alen