

Rolnummer 7376
Arrest nr. 80/2021 van 3 juni 2021

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 17 van het Wetboek der successierechten, vóór de opheffing ervan, voor wat betreft het Vlaamse Gewest, bij artikel 5.0.0.0.1, 4°, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, gesteld door het Hof van Cassatie.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters L. Lavrysen en F. Daoût, en de rechters T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache en T. Detienne, bijgestaan door de griffier F. Meersschant, onder voorzitterschap van voorzitter L. Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij arrest van 13 februari 2020, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 11 maart 2020, heeft het Hof van Cassatie de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 17 van het Wetboek van Successierechten, vóór de opheffing ervan, voor wat betreft het Vlaamse Gewest, bij artikel 5.0.0.0.1, 4^o, van het Decreet van 13 december 2013 houdende de Vlaamse Codex Fiscaliteit, de artikelen 10, 11 en 172 van de gecoördineerde Grondwet in zoverre het erin voorziet dat voor de belastingplichtigen, wanneer het actief van de nalatenschap van een rijksinwoner in het buitenland gelegen onroerende goederen bevat die in het land van de ligging ervan aanleiding geven tot het heffen van een erfbelasting, het in België opvorderbare successierecht, in de mate dat het deze goederen treft, wordt verminderd met het bedrag van de in het land van de ligging geheven erfbelasting, terwijl het niet erin voorziet dat voor de belastingplichtigen, wanneer het actief van de nalatenschap van een rijksinwoner in het buitenland aangehouden roerende goederen bevat die in het land waar de goederen worden aangehouden aanleiding geven tot het heffen van een erfbelasting, het in België opvorderbare successierecht, in de mate dat deze goederen treft, wordt verminderd met het bedrag van de in dat land geheven erfbelasting ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- Adriana Van Dijk, Johannes Boer en Caroline Boer, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. A. Maelfait en Mr. S. Aelbrecht, 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.

Bij beschikking van 3 maart 2021 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers R. Leysen en T. Giet 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 17 maart 2021 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Ingevolge het verzoek van meerdere partijen om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 17 maart 2021 de dag van de terechtzitting bepaald op 21 april 2021.

Op de openbare terechtzitting van 21 april 2021 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. A. Maelfait en Mr. S. Aelbrecht, voor Adriana Van Dijk, Johannes Boer en Caroline Boer;
 - . Mr. K. Caluwaert, tevens *loco* Mr. B. Martel, voor de Vlaamse Regering;
- hebben de rechters-verslaggevers R. Leysen en T. Giet 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*

Op 19 augustus 2007 is Johannes Marius Boer overleden in Spanje. Hij had zijn fiscale woonplaats evenwel in België. Zijn erfgenamen gaven in 2008 het geheel van zijn vermogen, met inbegrip van zowel zijn in België als zijn in Spanje gelegen goederen, aan in België met het oog op de heffing van successierechten. Krachtens artikel 15 van het Wetboek der successierechten, zoals van toepassing op het bodemgeschil, is het successierecht immers verschuldigd op de algemeenheid van de aan de overledene of afwezige toebehorende goederen, ongeacht waar ze zich bevinden.

De erfgenamen dienden ook in Spanje een aangifte van nalatenschap in. Overeenkomstig de Spaanse fiscale wetgeving wordt immers erfbelasting geheven op de goederen van buitenlandse overledenen, voor zover die goederen zich materieel of juridisch op Spaans grondgebied bevinden. Het betreft *in casu* zowel de in Spanje gelegen onroerende goederen als de in Spanje aangehouden banktegoeden, die als roerende goederen worden beschouwd.

De erfgenamen verzochten, overeenkomstig het op het bodemgeschil toepasselijke artikel 17 van het Wetboek der successierechten, de belastingadministratie om een verrekening met de in Spanje betaalde erfbelasting, en dit voor zowel de onroerende als de roerende goederen. De administratie kende de verrekening toe voor de onroerende, maar niet voor de roerende goederen.

De erfgenamen stelden tegen de beslissing van de administratie een vordering in bij de Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen. Volgens de erfgenamen schendt artikel 17 van het Wetboek der successierechten het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, in zoverre het enkel de verrekening met in het buitenland gelegen onroerende goederen toelaat, met uitsluiting van de in het buitenland aangehouden roerende goederen. Nadat zowel de Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen, als het Hof van Beroep te Antwerpen de vordering van de erfgenamen afwezen, evenals hun verzoek om een prejudiciële vraag te stellen aan het Grondwettelijk Hof, werd door die erfgenamen een cassatieberoep ingesteld. In het kader van dat beroep besliste het Hof van Cassatie dat, vermits de appelrechters geweigerd hadden om een prejudiciële vraag te stellen en de eisers in het cassatiemiddel niet alleen de afwijzing van de door hen voorgestelde vraag aanvechten, maar tevens de beslissing over het geschil zelf, de bovenvermelde prejudiciële vraag moest worden gesteld.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. De erfgenamen van Johannes Marius Boer voeren aan dat de in het geding zijnde bepaling geen wettig doel nastreeft en dat er geen objectieve, pertinente en redelijke verantwoording bestaat voor het verschil in behandeling tussen, enerzijds, belastingplichtigen die uit de nalatenschap van een Belgische rijksinwoner in het buitenland gelegen onroerende goederen verkrijgen, en die het voordeel kunnen genieten dat het in België opvorderbare successierecht dat die goederen treft, wordt verminderd met het bedrag van de in het land van de ligging geheven erfbelasting, en, anderzijds, de belastingplichtigen die uit de nalatenschap van een Belgische rijksinwoner in het buitenland aangehouden roerende goederen verkrijgen, en die het voordeel van de vermindering niet kunnen genieten.

A.1.2. Volgens de erfgenamen beoogde de wetgever met artikel 17 van het Wetboek der successierechten de dubbele belasting op de nalatenschappen van een Belgische rijksinwoner te vermijden, maar heeft hij zich laten leiden door de verkeerde premisse dat er enkel buitenlandse erfbelasting wordt geheven op in het buitenland

gelegen onroerende goederen, en niet op in het buitenland aangehouden roerende goederen. Vermits thans minstens Spanje, de Verenigde Staten, het Verenigd Koninkrijk en Frankrijk erfbelasting heffen op roerende goederen die op hun grondgebied worden aangehouden, kan de uitsluiting van de belastingplichtigen die uit de nalatenschap van een rijksinwoner in het buitenland aangehouden roerende goederen verkrijgen, niet objectief en redelijk worden verantwoord. Weliswaar beschikt de wetgever inzake belastingen over een ruime discretionaire bevoegdheid, maar die reikt niet zo ver dat hij vrijstellingen mag verlenen aan bepaalde categorieën van belastingplichtigen en tegelijk die vrijstellingen mag weigeren aan andere categorieën van belastingplichtigen die met de eerstgenoemde categorieën vergelijkbaar zijn.

Evenmin kan het verschil in behandeling volgens de erfgenamen worden verantwoord door de doelstelling om belastingontwijking tegen te gaan. De in het buitenland aangehouden roerende goederen blijven immers tot de belastbare basis voor de successierechten in België behoren; er vindt enkel een verrekening plaats met de in het buitenland geheven erfbelasting.

A.2.1. Volgens de Vlaamse Regering steunt het verschil in behandeling op een wettig doel, alsook op een objectief en pertinent criterium van onderscheid. De wetgever vermocht immers de beleidskeuze te maken om de gunstregeling van de verrekening van de buitenlandse erfbelasting met de in België betaalde successierechten te beperken tot de onroerende goederen die in het buitenland zijn gelegen.

A.2.2. Daarenboven is de in het geding zijnde bepaling evenredig met de nagestreefde doelstelling. De Vlaamse Regering wijst allereerst erop dat de nalatenschap, wat de lichamelijke en onlichamelijke roerende goederen betreft, beheerst wordt door het recht van het domicilie van hun eigenaar, zodat het, onder meer in het licht van de ruime discretionaire bevoegdheid waarover de wetgever in fiscale aangelegenheden beschikt, niet onbillijk is om successierechten te heffen op het gehele roerende vermogen van een rijksinwoner, waar ook gelegen, zonder te voorzien in de mogelijkheid tot verrekening van de eventuele in het buitenland betaalde erfbelasting op de aldaar door de erflater aangehouden roerende goederen. Daarnaast beklemtoont zij dat de in het geding zijnde regeling ingegeven is door de zorg om belastingontwijking tegen te gaan. Gelet op de inherente mobiliteit van roerende goederen, dient te worden voorkomen dat de door de erflater in België aangehouden roerende goederen bij zijn overlijden worden overgebracht naar het buitenland om aan erfbelasting in België te ontsnappen.

De Vlaamse Regering wijst voorts erop dat de erflater over de mogelijkheid blijft beschikken om, voorafgaand aan zijn overlijden, zijn erfenis - en, bij uitbreiding daarvan, de daarop verschuldigde erfbelasting - te regelen door bijvoorbeeld een specifieke successieplanning uit te werken.

Ten slotte merkt de Vlaamse Regering op dat de in het buitenland geheven erfbelasting op de aldaar aangehouden roerende goederen in bepaalde gevallen alsnog in rekening zou kunnen worden gebracht, bijvoorbeeld indien de successierechten die in het buitenland geheven worden, de aard hebben van een « boedelbelasting » en niet van een erfbelasting geheven ten aanzien van de erfopvolgers persoonlijk.

A.2.3. Daaruit volgt volgens de Vlaamse Regering dat de wetgever, zonder miskenning van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, heeft kunnen bepalen dat de in artikel 17 van het Wetboek der successierechten bedoelde vermindering van de erfbelasting slechts geldt voor de in het buitenland geheven erfbelasting op de aldaar gelegen onroerende goederen, en niet voor de roerende goederen die in het buitenland werden aangehouden door de overledene.

A.2.4. In ondergeschikte orde verzoekt de Vlaamse Regering het Hof de gevolgen van de in het geding zijnde bepaling te handhaven. Zij meent dat, indien de in het geding zijnde bepaling zonder meer ongrondwettig wordt verklaard, er betwistingen kunnen ontstaan over de toepasselijkheid van artikel 17 van het Wetboek der successierechten op nalatenschappen waarin de verschuldigde erfbelasting reeds geruime tijd geleden werd geïnd. De Vlaamse Regering wijst in dat verband ook erop dat artikel 2.7.5.0.4 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 een identieke regeling bevat als artikel 17 van het Wetboek der successierechten.

- B -

B.1.1. Artikel 17 van het Wetboek der successierechten, zoals van toepassing in het geding voor de verwijzende rechter, bepaalt :

« Wanneer het actief der nalatenschap van een Rijkswoner buitenslands gelegen onroerende goederen begrijpt, welke aanleiding geven tot het heffen, in het land der ligging, van een erfrecht, wordt het in België opvorderbaar successierecht, in de mate waarin het deze goederen treft, verminderd met het bedrag van de in het land der ligging geheven belasting, deze omgerekend in euro op de datum van de betaling dier belasting.

De vermindering, waarvan sprake, is afhankelijk gesteld van het inleveren, aan de ontvanger die de aangifte van nalatenschap onder zich heeft, van de behoorlijk gedateerde kwitantie der in het buitenland betaalde rechten, alsmede van een door de bevoegde vreemde overheden eensluidend verklaard afschrift der aangifte welke hun afgegeven werd, en van de rechtenverevening welke zij vastgesteld hebben.

Indien de bij de vorige alinea bedoelde bewijsstukken vóór de betaaldag der rechten niet ingeleverd zijn, moeten deze binnen het wettelijk tijdsbestek betaald worden, behoudens teruggave, in voorkomend geval, overeenkomstig hetgeen voorzien is in artikel 135, 2^o ».

B.1.2. De in het geding zijnde bepaling dient in samenhang te worden gelezen met artikel 15 van het Wetboek der successierechten, naar luid waarvan « het successierecht [...] verschuldigd [is] op de algemeenheid der aan de overledene of aan de afwezige toebehorende goederen, waar ook ze zich bevinden, na aftrekking der schulden en behoudens toepassing van de artikelen 16 en 17 ». In de gevallen waarin, zoals in het bodemgeschil, goederen uit een nalatenschap zich in het buitenland bevinden en er door het land op wiens grondgebied de goederen zich bevinden een erfbelasting wordt geheven op die goederen, kan artikel 15 van het Wetboek der successierechten aanleiding geven tot het heffen van een dubbele erfbelasting.

B.1.3. De artikelen 15 en 17 van het Wetboek der successierechten werden, voor wat het Vlaamse Gewest betreft, bij het decreet van 19 december 2014 « tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 », met ingang van 1 januari 2015, opgeheven en vervangen door respectievelijk artikel 2.7.3.2.1 en artikel 2.7.5.0.4 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013.

B.2. De verwijzende rechter ondervraagt het Hof over de bestaanbaarheid van artikel 17 van het Wetboek der successierechten, zoals van toepassing in het bodemgeschil, met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre die bepaling erin voorziet dat

belastingplichtigen die uit de nalatenschap van een rijksinwoner in het buitenland gelegen onroerende goederen verkrijgen, het in België invorderbare successierecht dat die goederen treft, verminderd zien met het bedrag van de in het land van de ligging geheven erfbelasting, terwijl zij niet erin voorziet dat belastingplichtigen die uit de nalatenschap van een rijksinwoner in het buitenland aangehouden roerende goederen verkrijgen, het in België invorderbare successierecht verminderd kunnen zien met het bedrag van de in het land van de ligging geheven erfbelasting dat die goederen treft.

B.3.1. 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.3.2. Artikel 172, eerste lid, 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.3.3. Noch de artikelen 10 en 11, noch artikel 172, eerste lid, van de Grondwet bevatten een algemeen verbod op dubbele belasting.

B.3.4. Het behoort tot de beoordelingsbevoegdheid van de wetgever om, wanneer hij een belasting heft, de vrijstellingen en de modaliteiten daarvan te bepalen. De wetgever kan evenwel, zonder het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie te schenden, geen vrijstellingen of verminderingen van belasting verlenen aan sommige belastingplichtigen en ze weigeren aan anderen die met hen vergelijkbaar zijn, indien dat verschil in behandeling niet objectief en redelijk verantwoord is.

B.4.1. De in het geding zijnde bepaling houdt geen vrijstelling van erfbelasting in op een in het buitenland gelegen onroerend goed, maar impliceert enkel een vermindering van de in België verschuldigde erfbelasting met de in het buitenland betaalde erfbelasting op datzelfde goed. Indien de in het buitenland betaalde erfbelasting lager is dan de in België verschuldigde erfbelasting, dan dient nog gedeeltelijk een erfbelasting in België te worden betaald. Het is enkel in het geval dat de in het buitenland betaalde erfbelasting gelijk is aan of hoger is dan de in België verschuldigde erfbelasting, dat er in België niets meer verschuldigd is op het in het buitenland gelegen onroerend goed. Werd in het buitenland meer erfbelasting betaald, dan mag het bedrag dat de in België verschuldigde erfbelasting overschrijdt niet worden afgetrokken van de in België verschuldigde erfbelasting.

De verrekening van de in het buitenland geheven erfbelasting vereist dat de erfgenamen het bewijs leveren dat ook daadwerkelijk erfrechten werden betaald. Zij dienen daartoe een behoorlijk gedateerd betalingsbewijs voor te leggen, samen met een door de bevoegde buitenlandse overheid eensluitend verklaard afschrift van de aangifte en de berekening van de buitenlandse erfbelasting.

B.4.2. Artikel 17 van het Wetboek der successierechten werd ingevoerd bij de wet van 10 augustus 1923 « tot wijziging der wetten op de zegel-, registratie-, griffie- en successierechten ». In de parlementaire voorbereiding wordt die wetgeving als volgt verantwoord :

« In dezen stand onzer wetgeving zijn de buiten onze grenzen gelegen onroerende goederen, die ten gevolge van het overlijden van eenen inwoner des Rijks overgedragen worden, in den regel aan eene dubbele heffing onderworpen : eene in België, eene andere in het land van de ligging der goederen.

Deze dubbele heffing voor eenzelfde feit is natuurlijk al te streng en heeft herhaalde en wettige protesten uitgelokt. [...]

De bezwaren welke onze wetgeving te dien opzichte baarde, dienen ondervangen te worden. Zulks is het doel van het bepaalde bij artikel 33 van het ontwerp. Dit artikel ontslaat, in feite, van het erfenisrecht, het deel van het zuiver bedrag der erfenis, dat gevormd wordt door de buiten ons grondgebied gelegen onroerende goederen en zulks ten beloope van het gelijksoortig recht waarvan de betaling, uit hoofde van gemelde onroerende goederen in het land hunner ligging, door de erfgenamen of legatarissen bewezen wordt. Dit beteekent dat geheele kwijtschelding van het in België volgens de bestaande wetgeving verschuldigd recht toegestaan wordt, wanneer het door den vreemden Staat geheven recht gelijk of hooger is, en

dat, in de tegenovergestelde veronderstelling, de ontlasting aan laatstgenoemd recht gelijk zal zijn » (*Parl. St.*, Kamer, 1922-1923, nr. 138, p. 10).

B.4.3. Tijdens de bespreking van het wetsontwerp dat tot de wet van 10 augustus 1923 heeft geleid, werd in de Kamercommissie de vraag gesteld of de vermindering van de erfbelasting ook niet de erfbelasting betaald voor de in het buitenland aangehouden roerende goederen diende te omvatten. De verslaggever antwoordde evenwel dat

« het [hem] niet mogelijk [was] te onderzoeken of, en in welke mate, in het buitenland successierechten geheven worden op de roerende waarden die behooren tot de nalatenschap van een inwoner van ons land.

Over het algemeen wordt aangenomen dat de nalatenschap in burgerlijk recht, wordt beheerscht, zoo voor de lichamelijke als de niet lichamelijke roerende goederen, door de wet van de woonplaats van den eigenaar.

Men mag dus zeggen dat het billijk is het Belgisch tarief van successierechten in zijn geheel toe te passen op het gansche roerend vermogen door een inwoner van het Rijk nagelaten » (*Parl. St.*, Kamer, 1922-1923, nr. 279, p. 35).

B.5.1. Zoals in B.4.2 is vermeld, had de invoering van de in het geding zijnde bepaling tot doel een dubbele erfbelasting te vermijden. Die doelstelling is legitiem.

B.5.2. Het verschil in behandeling berust eveneens op een objectief criterium van onderscheid, namelijk het onroerend dan wel roerend karakter van het goed dat deel uitmaakt van de nalatenschap.

B.5.3. Zoals blijkt uit de in B.4.3 vermelde parlementaire voorbereiding, werd bij de invoering van artikel 17 van het Wetboek der successierechten de uitsluiting van de in het buitenland aangehouden roerende goederen verantwoord geacht om twee redenen. Enerzijds, werd erop gewezen dat de vererving op het vlak van het burgerlijk recht bepaald wordt door het recht van de woonplaats van de overledene. Anderzijds, zou het op dat ogenblik moeilijk zijn gebleken te achterhalen of op in het buitenland aangehouden roerende goederen erfbelasting door die landen werd geheven.

B.5.4. De Vlaamse Regering voert ter verantwoording van het verschil in behandeling waarover het Hof wordt ondervraagd nog aan dat de in het geding zijnde bepaling beoogt belastingontduiking te voorkomen.

B.6.1. Ongeacht of in 1923 door andere landen al dan niet een erfbelasting werd geheven op roerende goederen die op hun grondgebied werden aangehouden door niet-inwoners, blijkt dat thans verschillende landen, waaronder Spanje, een dergelijke erfbelasting heffen.

Bovendien is de internationale mobiliteit van zowel personen als goederen en kapitalen sedert 1923 aanzienlijk toegenomen. Daardoor houden Belgen thans veel meer roerende goederen in het buitenland aan dan bij de totstandkoming van de in het geding zijnde bepaling het geval was. Die goederen kunnen een aanzienlijke waarde hebben, met name wanneer het om banktegoeden of aandelen gaat.

B.6.2. Naar burgerlijk recht wordt niet alleen de grensoverschrijdende vererving van roerende goederen, maar evenzeer die van onroerende goederen, doorgaans bepaald door het recht van de woonplaats van de erflater. Dat burgerrechtelijke beginsel houdt overigens geen verband met de fiscale behandeling van die goederen, die op een eigen fiscale logica stoelt.

B.6.3. De inherente mobiliteit van roerende goederen en de mogelijkheid om hen na het overlijden van de erflater naar het buitenland over te brengen om aan de erfbelasting in België te ontsnappen, neemt niet weg dat de in het geding zijnde bepaling geen belastingvrijstelling, maar een loutere verrekening regelt. Niets verantwoordt dat de bevoegde wetgever nog langer de belastingplichtige erfgenaam van roerende goederen anders behandelt dan de belastingplichtige erfgenaam van onroerende goederen.

B.6.4 Volgens de Vlaamse Regering zou de uitbreiding van de in het geding zijnde bepaling tot roerende goederen die in het buitenland worden aangehouden, aanleiding kunnen geven tot belastingontduiking, doordat de erfgenamen ertoe aangezet zouden worden na het overlijden van de erflater roerende goederen over te brengen naar het buitenland om aan de Belgische erfbelasting te ontsnappen.

De in het geding zijnde bepaling kan enkel betrekking hebben op goederen die zich op het ogenblik van de overlijden van de erflater reeds in het buitenland bevinden. Het risico dat sommige belastingplichtigen zich schuldig zouden maken aan belastingontduiking, kan overigens op zich niet verantwoorden dat belastingplichtigen die te goeder trouw zijn van het voordeel van de in het geding zijnde bepaling worden uitgesloten. Wanneer het

toepassingsgebied van de in het geding zijnde bepaling zou worden uitgebreid tot de in het buitenland aangehouden roerende goederen, dienen de erfgenamen, om de verrekening van de erfbelasting te kunnen genieten, het bewijs te leveren dat daadwerkelijk een erfbelasting in een ander land werd betaald, wat noodzakelijkerwijze impliceert dat zij het bestaan van de in het buitenland aangehouden roerende goederen aan de onderscheiden belastingoverheden kenbaar zouden moeten maken.

B.7. Zoals is vermeld in B.4.2, werd de in het geding zijnde bepaling ingevoerd om de gestrengheid van een dubbele erfbelasting te temperen en is zij ingegeven door billijkheidsoverwegingen. In het licht van die doelstelling en rekening houdend met hetgeen in B.6 is vermeld, blijkt niet dat het verschil in behandeling dat voortvloeit uit artikel 17 van het Wetboek der successierechten, naargelang de erfbelasting betrekking heeft op onroerende dan wel roerende goederen, berust op een pertinent criterium van onderscheid.

Bijgevolg is het in het geding zijnde verschil in behandeling niet redelijk verantwoord.

B.8. De prejudiciële vraag dient bevestigend te worden beantwoord.

In afwachting van het optreden van de wetgever staat het aan de verwijzende rechter een einde te maken aan de door het Hof vastgestelde ongrondwettigheid, aangezien die vaststelling wordt uitgedrukt in voldoende duidelijke en volledige bewoordingen om toe te laten dat de in het geding zijnde bepaling wordt toegepast met inachtneming van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Ten aanzien van de handhaving van de gevolgen

B.9.1. De Vlaamse Regering vraagt in ondergeschikte orde dat in geval van een vaststelling van ongrondwettigheid, de gevolgen van de in het geding zijnde bepaling zouden worden gehandhaafd voor het verleden, teneinde de rechtszekerheid te waarborgen. Zij voert aan dat, indien de in het geding zijnde bepaling zonder meer ongrondwettig wordt verklaard, er betwistingen kunnen ontstaan over de toepasselijkheid van artikel 17 van het Wetboek der successierechten op nalatenschappen met in het buitenland gelegen onroerende goederen waarin de verschuldigde erfbelasting reeds geruime tijd geleden werd geïnd alsook over de

weigeringen om dat artikel toe te passen op nalatenschappen met in het buitenland aangehouden roerende goederen. De Vlaamse Regering wijst voorts ook erop dat artikel 2.7.5.0.4 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit thans een identieke regeling bevat als die welke was opgenomen in de in het geding zijnde bepaling.

B.9.2. De handhaving van de gevolgen dient als een uitzondering op de declaratoire aard van het in het prejudiciële contentieux gewezen arrest te worden beschouwd. Alvorens te beslissen de gevolgen van de in het geding zijnde bepaling te handhaven, moet het Hof vaststellen dat het voordeel dat uit de niet-gemoduleerde vaststelling van ongrondwettigheid voortvloeit, buiten verhouding staat tot de verstoring die zij voor de rechtsorde met zich zou meebrengen.

B.9.3. In de eerste plaats dient te worden opgemerkt dat het Hof zich niet kan uitspreken over de handhaving van de gevolgen van artikel 2.7.5.0.4 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, nu die bepaling in de voorliggende zaak niet in het geding is.

B.9.4. Met betrekking tot artikel 17 van het Wetboek der successierechten, toont de Vlaamse Regering niet aan dat een niet-gemoduleerde vaststelling van ongrondwettigheid de rechtszekerheid in die mate in het gedrang zou kunnen brengen, dat bij de beantwoording van de prejudiciële vraag tot een handhaving van de gevolgen van die bepaling moet worden besloten. Overigens is de in het geding zijnde bepaling, voor wat het Vlaamse Gewest betreft, niet meer van toepassing sinds 1 januari 2015.

B.9.5. Het verzoek tot handhaving van de gevolgen dient bijgevolg te worden afgewezen.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 17 van het Wetboek der successierechten, vóór de opheffing ervan, voor wat betreft het Vlaamse Gewest, bij artikel 5.0.0.0.1, 4°, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre het niet erin voorziet dat belastingplichtigen die uit de nalatenschap van een rijksinwoner in het buitenland aangehouden roerende goederen verkrijgen, het in België opvorderbare successierecht dat die goederen treft, verminderd kunnen zien met het bedrag van de erfbelasting geheven in het land waar die goederen worden aangehouden.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 3 juni 2021.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

L. Lavrysen