



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 51/2023
van 23 maart 2023
Rolnummers : 7787 en 7788**

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 2.7.4.2.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters L. Lavrysen en P. Nihoul, en de rechters Y. Kherbache, T. Detienne, E. Bribosia, W. Verrijdt en K. Jadin, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter L. Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

Bij twee arresten van 29 maart 2022, waarvan de expedities ter griffie van het Hof zijn ingekomen op 14 april 2022, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« Schendt artikel 2.7.4.2.2. VCF, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre deze bepaling zo wordt geïnterpreteerd dat ook een vennootschap waarvan de activa overwegend bestaan uit onroerende goederen die (i) niet ten dienste staan van de economische activiteit, en die (ii) in belangrijke mate een privé-karakter vertonen, alsnog kwalificeert als een familiale vennootschap met als gevolg dat de volledige waarde van de aandelen onder het gunstregime valt, met inbegrip van de waarde die de waarde van de genoemde onroerende goederen weerspiegelt, daar waar diezelfde spiegelwaarde niet onder het gunstregime zal vallen, in nochtans zeer vergelijkbare omstandigheden, zoals bv. de hypothese van zuivere patrimoniumvennootschappen of de hypothese van het rechtstreeks aanhouden van privaat vastgoed ?

Schendt artikel 2.7.4.2.2. VCF, gelet op de aard en het doel van de regeling, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre deze bepaling de vererving van de aandelen van een vennootschap (waarvan het familiaal karakter in de zin van artikel 2.7.4.2.2. § 1, 2de en 3de lid VCF vaststaat) waarin een ‘ reële economische activiteit ’ is opgenomen maar - tegelijk - een aanzienlijke hoeveelheid terreinen en gebouwen zijn ondergebracht die niet (of slechts gedeeltelijk) voor die economische activiteit worden gebruikt, zelfs als die activa een overgrote

meerderheid uitmaken, voor hun gehele nettowaarde aan het verlaagd tarief onderworpen worden, terwijl bij de vererving van activa die geïnvesteerd zijn in een ‘familiale onderneming’, waarbij in de nalatenschap van de erflater tegelijk een aanzienlijke hoeveel activa aanwezig zijn die niet (of slechts gedeeltelijk) voor de economische activiteit (nijverheids- handels- ambachts- of landbouwbedrijf of een vrij beroep) worden gebruikt, en die activa een overgrote meerderheid van de nalatenschap uitmaken, het verlaagd tarief enkel toepasselijk zal zijn op de goederen die voor de economische activiteit worden gebruikt en niet voor de andere goederen ?

Schendt artikel 2.7.4.2.2. VCF, gelet op de aard en het doel van de regeling, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre deze bepaling de vererving van de aandelen van een vennootschap (waarvan het familiaal karakter in de zin van artikel 2.7.4.2.2. § 1, 2de en 3de lid VCF vaststaat) waarin een ‘reële economische activiteit’ is opgenomen maar - tegelijk - een aanzienlijke hoeveelheid terreinen en gebouwen zijn ondergebracht die niet (of slechts gedeeltelijk) voor die economische activiteit worden gebruikt, zelfs als die activa een overgrote meerderheid uitmaken, voor hun gehele nettowaarde aan het verlaagd tarief onderworpen worden, terwijl bij de vererving van aandelen van twee onderscheiden vennootschappen de nettowaarde van de aandelen van de ene vennootschap aan het verlaagd tarief wordt onderworpen en de nettowaarde van de aandelen van de andere vennootschap van het verlaagd tarief wordt uitgesloten, meer bepaald omdat in die ene vennootschap een ‘reële economische activiteit’ is opgenomen zonder onroerend goed te bevatten dat voor privaat genot bestemd of gebruikt wordt (zgn. ‘privaat patrimonium’), en in die andere vennootschap slechts onroerend goed is ondergebracht dat voor privaat gebruik bestemd of gebruikt wordt met uitsluiting van enige ‘reële economische activiteit’ ? ».

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 7787 en 7788 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- Joanna Van Ginneken, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Meeuwssen, advocaat bij de balie van Antwerpen (in de zaak nr. 7787);

- Eddy Smets, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Meeuwssen (in de zaak nr. 7788);

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

Bij beschikking van 1 februari 2023 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers W. Verrijdt en T. Detienne te hebben gehoord, beslist dat de zaken in staat van wijzen zijn, 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 15 februari 2023 en de zaken in beraad zullen worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, zijn de zaken op 15 februari 2023 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 de bodemgeschillen*

De zaken nrs. 7787 en 7788 betreffen een geschil tussen het Vlaamse Gewest en twee erfgenamen van Pierre Smets over de toepassing van het verlaagde tarief in de erfbelasting voor familiale vennootschappen bedoeld in artikel 2.7.4.2.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 op de verkrijging uit nalatenschap van de aandelen van de nv « Smevan ».

Het Vlaamse Gewest heeft op 25 september 2017 zowel ten aanzien van Joanna Van Ginneken als ten aanzien van Eddy Smets, erfgenamen van de overledene, een aanslag gevestigd waarbij het geweigerd heeft toepassing te maken van het verlaagde tarief omdat niet is voldaan aan de voorwaarde dat de familiale vennootschap een reële economische activiteit moet hebben. Aangezien woonhuizen in de vennootschap zitten, kan volgens het Vlaamse Gewest daaromtrent geen tegenbewijs worden geleverd.

Beide erfgenamen hebben de aanslag betwist in een bezwaarschrift op grond van het feit dat de vennootschap wel degelijk een reële economische activiteit heeft, namelijk de uitbating van een beenhouwerij. Het Vlaamse Gewest heeft beide bezwaren afgewezen.

Beide erfgenamen hebben vervolgens elk middels een verzoekschrift van 10 juli 2018 het geschil aanhangig gemaakt bij de Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent. De Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent heeft in twee vonnissen van 4 februari 2020 voor beide erfgenamen de aanslag ontheven in zoverre inzake de vererfde aandelen van de nv « Smevan » geen toepassing gemaakt werd van het verlaagde tarief in de erfbelasting waarin de in het geding zijnde bepaling voorziet. De Rechtbank heeft het Vlaamse Gewest verder in beide zaken veroordeeld tot teruggave van het eventueel teveel geïnde, meer de moratoriuminteressen, en tot het betalen van de gerechtskosten.

Het Vlaamse Gewest heeft tegen beide vonnissen hoger beroep ingesteld. Het Hof van Beroep te Gent heeft in zijn tussenarresten van 1 juni 2021 vastgesteld dat het derde lid van de in het geding zijnde bepaling voorziet in de mogelijkheid voor de verkrijger om het tegenbewijs te leveren van het wettelijk vermoeden dat binnen de nv « Smevan » een economische activiteit aanwezig is, en dat de partijen niet betwisten dat er in de vennootschap terreinen en gebouwen zitten met privé-karakter die de overgrote meerderheid uitmaken van de aanwezige terreinen en gebouwen. Alvorens verder uitspraak te doen, heeft het Hof van Beroep te Gent evenwel beslist dat de debatten moeten worden heropend zodat de partijen kunnen concluderen over de vraag of het Hof moet worden ondervraagd over de grondwettigheid van de regeling.

Bij tussenarresten van 29 maart 2022 acht het Hof van Beroep te Gent het noodzakelijk de hiervoor vermelde prejudiciële vragen voor te leggen aan het Hof alvorens ten gronde uitspraak te kunnen doen.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. De Vlaamse Regering is van oordeel dat, uitgaande van de interpretatie die het verwijzende rechtscollege geeft aan de in het geding zijnde bepaling, de drie prejudiciële vragen bevestigend moeten worden beantwoord. Het verwijzende rechtscollege interpreteert die bepaling volgens de Vlaamse Regering zo dat de gunstregeling van toepassing is zodra binnen de vennootschap een reële economische activiteit kan worden aangewezen, zelfs indien een belangrijk deel van de waarde van de aandelen bepaald wordt door privaat vastgoed.

A.1.2. Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag merkt de Vlaamse Regering allereerst op dat, enerzijds, belastingplichtigen die aandelen verkrijgen van een familiale vennootschap waarvan de activa grotendeels bestaan in onroerende goederen die niet dienen voor de economische activiteit en, anderzijds, belastingplichtigen die

dezelfde onroerende goederen verkrijgen zonder dat op de waarde een gunstregeling van toepassing is, vergelijkbaar zijn. Het gaat volgens haar namelijk telkens om belastingplichtigen die uit een nalatenschap bepaalde activa verkrijgen die rechtstreeks worden gekwalificeerd als onroerende goederen, of als aandelen waarvan de waarde bepaald wordt door de waarde van de onroerende goederen.

Vervolgens wijst de Vlaamse Regering erop dat er geen redelijke verantwoording bestaat voor het feit dat de eerstgenoemde belastingplichtigen een gunstiger tarief kunnen genieten dat van toepassing is op de spiegelwaarde van de onroerende goederen die niet dienen voor de economische activiteit, terwijl de laatstgenoemde belastingplichtigen dat voordeel niet genieten louter door het feit dat de onroerende goederen niet in een vennootschap zitten die ook een kwalificerende activiteit uitoefent. Het stimuleren van het behoud van de kwalificerende activiteit vormt volgens haar alvast geen verantwoording aangezien de onderhavige onroerende goederen niet dienen voor de economische activiteit van de vennootschap. De decreetgever wilde volgens haar in een gunstregeling voorzien voor ondernemingen en vennootschappen die een maatschappelijke meerwaarde genereren, wat vennootschappen die een privaat patrimonium opbouwen niet doen.

Minstens is het volgens de Vlaamse Regering disproportioneel de volledige waarde van de aandelen onder de gunstregeling te brengen indien in de vennootschap private onroerende goederen zitten. Het zou dan immers volstaan een minimale zogenaamde reële economische activiteit aan het vermogen van een vennootschap met een omvangrijk patrimonium toe te voegen, opdat de waarde van dat patrimonium onder het gunsttarief kan worden vererfd.

A.1.3. Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag voert de Vlaamse Regering eveneens aan dat de aangeduide categorieën van belastingplichtigen vergelijkbaar zijn en dat het verschil in behandeling niet redelijk verantwoord is. De belastingplichtigen die aandelen verkrijgen in een familiale vennootschap waarin naast de activa die dienen voor de kwalificerende activiteit een aanzienlijke hoeveelheid onroerende goederen zitten die niet dienen voor de economische activiteit, zijn volgens haar vergelijkbaar met belastingplichtigen die de activa die de familiale onderneming uitmaken en de onroerende goederen rechtstreeks verkrijgen. Zij wijst met name erop dat het de bedoeling was van de decreetgever om zowel ten aanzien van de familiale vennootschappen als ten aanzien van de familiale ondernemingen eenzelfde logica te hanteren. De decreetgever wenste in beide gevallen de echte ondernemingswaarde te begunstigen en niet het private patrimonium. Het is volgens de Vlaamse Regering bijgevolg niet te verantwoorden dat de belastingplichtige in het geval van een familiale vennootschap het gunsttarief op de volledige waarde van de aandelen kan genieten, terwijl in het geval van een familiale onderneming er geen twijfel over bestaat dat de onroerende goederen die niet worden gebruikt voor beroepsdoeleinden uitgesloten zijn van het gunsttarief.

A.1.4. Ten aanzien van de derde prejudiciële vraag werpt de Vlaamse Regering tot slot ook op dat de aangeduide categorieën van belastingplichtigen, zijnde, enerzijds, de belastingplichtigen die aandelen verkrijgen van een familiale vennootschap waarin naast de activa die dienen voor de kwalificerende activiteit een aanzienlijke hoeveelheid onroerende goederen zitten en, anderzijds, de belastingplichtigen die aandelen verkrijgen van een patrimoniumvennootschap en van een familiale vennootschap waarin alleen activa zitten die bestemd zijn voor de kwalificerende activiteit, vergelijkbaar zijn en dat het verschil in behandeling niet redelijk verantwoord is. Met betrekking tot de vergelijkbaarheid voert ze aan dat het om nagenoeg identieke situaties gaat. Het enige verschil is dat in het eerste geval de activa in één vennootschap zitten en in het tweede geval in twee vennootschappen. Met betrekking tot de verantwoording stelt ze dat het niet redelijk te verantwoorden valt dat het vermogen dat in het tweede geval in de patrimoniumvennootschap zit en bijgevolg niet verkregen wordt tegen het gunsttarief in het eerste geval wel zou worden verkregen tegen het gunsttarief.

A.2. Volgens de Vlaamse Regering kan de in het geding zijnde bepaling evenwel ook grondwetsconform worden geïnterpreteerd. Zij is van oordeel dat die bepaling geen aanleiding geeft tot enige discriminatie indien ze zo geïnterpreteerd wordt dat een vennootschap slechts een reële economische activiteit heeft voor zover alle aanwezige activa effectief ten dienste staan van de uitbating van de aangevoerde economische activiteit.

Het feit dat in die interpretatie de aanwezigheid van andere activa in de vennootschap de toepassing van de gunstregeling in haar geheel uitsluit, is volgens de Vlaamse Regering niet problematisch. Het betreft immers een vrije en omkeerbare keuze van de familiale aandeelhouders om die patrimoniumbestanddelen in te brengen in de vennootschap.

A.3.1. De geïntimeerde partij voor het verwijzende rechtscollege in de zaak nr. 7787 en de geïntimeerde partij voor het verwijzende rechtscollege in de zaak nr. 7788 zijn in hoofdorde van oordeel dat drie prejudiciële vragen ontkennend moeten worden beantwoord.

A.3.2. Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag merken zij, wat de vergelijking met de zuivere patrimoniumvennootschap betreft, in eerste instantie op dat een vastgoedactiviteit ook een reële economische activiteit kan zijn. Het gunsttarief kan volgens hen bijgevolg ook van toepassing zijn op patrimoniumvennootschappen. In ondergeschikte orde voeren ze aan dat, ook indien patrimoniumvennootschappen geen reële economische activiteit kunnen hebben, het verschil in behandeling objectief en redelijk verantwoord is. Het verschil in behandeling is dan verantwoord net omdat ze geen reële economische activiteit hebben en geen maatschappelijke meerwaarde genereren. Het was volgens hen in ieder geval nooit de bedoeling om het aanhouden van bepaalde activa als criterium te gebruiken voor de afbakening van de gunstregeling.

Wat de vergelijking met de natuurlijke personen die rechtstreeks vastgoed aanhouden betreft, wijzen ze vervolgens erop dat die natuurlijke personen niet vergelijkbaar zijn met vennootschappen met een reële economische activiteit die ook onroerende goederen aanhouden die niet ten dienste staan van die activiteit. Bij de natuurlijke personen behoort het onroerend goed namelijk niet tot het beroepsvermogen waardoor het doel om een gunsttarief te verlenen aan ondernemingen die maatschappelijke meerwaarde genereren in geen geval vervuld kan zijn.

A.3.3. Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag stellen ze dat het verschil in behandeling tussen de gunstregeling voor familiale vennootschappen en de gunstregeling voor familiale ondernemingen wat betreft de onroerende goederen die hoofdzakelijk tot bewoning worden bestemd, op een objectief criterium berust en redelijk verantwoord is. Volgens hen is het objectief criterium van onderscheid het al dan niet bezitten van rechtspersoonlijkheid en ligt de redelijke verantwoording in de strijd tegen fiscaal misbruik. Belastingplichtigen die hun onderneming uitbaten in de vorm van een familiale onderneming kunnen zonder veel formaliteiten en zonder betaling van registratierecht privaat vastgoed inbrengen in de familiale onderneming. Indien dat vastgoed onder het gunsttarief zou vallen, zou het zeer eenvoudig zijn om het gunsttarief te misbruiken. Dat risico bestaat volgens hen bij familiale vennootschappen niet aangezien het inbrengen van onroerende goederen die hoofdzakelijk tot bewoning worden bestemd, in een vennootschap complexer is en onderworpen is aan registratierecht.

A.3.4. Ten aanzien van de derde prejudiciële vraag voeren ze aan dat de in het geding zijnde bepaling geen onderscheid maakt tussen vennootschappen die ook onroerende goederen aanhouden die niet ten dienste staan van de economische activiteit, vennootschappen die geen onroerende goederen aanhouden die niet ten dienste staan van de economische activiteit, en vennootschappen die enkel onroerende goederen aanhouden die niet ten dienste staan van de economische activiteit. De aandelen van elk van die vennootschappen kunnen worden vererfd onder de gunstregeling voor zover de vennootschap een reële economische activiteit heeft en dus maatschappelijke meerwaarde genereert.

A.4. In ondergeschikte orde zijn de geïntimeerde partij voor het verwijzende rechtscollege in de zaak nr. 7787 en de geïntimeerde partij voor het verwijzende rechtscollege in de zaak nr. 7788 van mening dat een eventuele schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie door de in het geding zijnde bepaling geen invloed kan hebben op het bodemgeschil. Volgens hen is in dat geval niet de regeling voor de familiale vennootschappen problematisch maar het ontbreken van dezelfde regeling voor vergelijkbare situaties. Het Hof is volgens hen niet bevoegd om de ongrondwettigheid van een norm vast te stellen omdat die norm iets niet regelt. Het Hof zou conform het fiscaal wettigheidsbeginsel enkel kunnen vaststellen dat er alternatieven zijn voor de wetgever.

De grondwetsconforme interpretatie die de Vlaamse Regering voorstelt, biedt volgens hen ook geen oplossing. De interpretatie dat de gunstregeling geen toepassing vindt zodra privaat vastgoed aanwezig is in de vennootschap, staat volgens hen haaks op de tekst van het decreet. De Vlaamse Regering vraagt het Hof eigenlijk om de gunstregeling volledig te herschrijven, wat in strijd is met het fiscaal wettigheidsbeginsel. Daarenboven leidt de voorgestelde interpretatie volgens hen hoe dan ook niet tot een volledig gelijke behandeling van familiale vennootschappen en familiale ondernemingen. Van een volledig gelijke behandeling is maar sprake indien voor familiale vennootschappen in een proportionele uitsluiting voor privaat vastgoed wordt voorzien.

- B -

B.1.1. De drie prejudiciële vragen betreffen artikel 2.7.4.2.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, dat bepaalt :

« § 1. In afwijking van artikel 2.7.4.1.1 wordt het tarief van de erfbelasting verlaagd tot 3 % voor een verkrijging in rechte lijn en tussen partners en tot 7 % voor een verkrijging tussen andere personen voor :

1° de nettoverkrijging van de volle eigendom, de blote eigendom of het vruchtgebruik van de activa die door de erflater of zijn partner beroepsmatig zijn geïnvesteerd in een familiale onderneming. Het verlaagde tarief is niet van toepassing op de verkrijging van onroerende goederen die hoofdzakelijk tot bewoning worden aangewend of zijn bestemd;

2° de nettoverkrijging van de volle eigendom, het vruchtgebruik of de blote eigendom van aandelen van een familiale vennootschap met zetel van werkelijke leiding in een van de staten van de Europese Economische Ruimte, op voorwaarde dat de aandelen van de vennootschap die op het ogenblik van het overlijden in volle eigendom toebehoren aan de erflater en zijn familie ten minste 50 % van de stemrechten in die vennootschap vertegenwoordigen.

In afwijking van het eerste lid vertegenwoordigen de aandelen van de vennootschap die op het ogenblik van het overlijden in volle eigendom toebehoren aan de erflater en zijn familie minstens 30 % van de stemrechten in die vennootschap, als hij en zijn familie aan een van de volgende voorwaarden voldoen :

1° samen met één andere aandeelhouder en zijn familie volle eigenaar zijn van de aandelen van de vennootschap die minstens 70 % van de stemrechten in die vennootschap vertegenwoordigen;

2° samen met twee andere aandeelhouders en hun familie volle eigenaar zijn van de aandelen van de vennootschap die minstens 90 % van de stemrechten in die vennootschap vertegenwoordigen.

Voor de toepassing van het tweede lid komen de aandelen die toebehoren aan rechtspersonen, niet in aanmerking om te worden samengeteld met de aandelen die toebehoren aan de erflater.

§ 2. Voor de toepassing van dit artikel, artikel 2.7.4.2.3 en artikel 2.7.4.2.4 wordt verstaan onder :

1° familiale onderneming : een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwbedrijf of een vrij beroep dat door de erflater of zijn partner, al dan niet samen met anderen, persoonlijk wordt geëxploiteerd en uitgeoefend;

2° familiale vennootschap : een vennootschap die de uitoefening van een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit, of van een vrij beroep tot voorwerp heeft en uitoefent.

Als de vennootschap aan het voorgaande niet beantwoordt, maar aandelen houdt die minstens 30 % van de stemrechten van één directe dochtervennootschap vertegenwoordigen die aan die voorwaarde beantwoordt en die haar zetel van werkelijke leiding heeft in een van de staten van de Europese Economische Ruimte, wordt ze ook beschouwd als een familiale vennootschap.

Vennootschappen die geen reële economische activiteit hebben, worden uitgesloten van het verlaagde tarief, vermeld in paragraaf 1. Een vennootschap wordt geacht geen reële economische activiteit te hebben als uit de balansposten van ofwel de goedgekeurde jaarrekening in geval van een vennootschap als vermeld in paragraaf 2, 2°, eerste lid, ofwel de goedgekeurde geconsolideerde jaarrekening in geval van een vennootschap als vermeld in paragraaf 2, 2°, tweede lid, van minstens een van de drie boekjaren voorafgaand aan de datum van overlijden van de erflater cumulatief blijkt :

a) dat de bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen een percentage gelijk of lager dan 1,50 % uitmaken van de totale activa;

b) de terreinen en gebouwen meer dan 50 % uitmaken van het totale actief. De verkrijger kan het tegenbewijs daarvan leveren.

Voor de toepassing van de hiervoor vermelde omschrijving moet worden begrepen onder :

a) bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen : de waarde, opgenomen onder de gelijknamige post van de resultatenrekening van de jaarrekening of onder een soortgelijke post van de geconsolideerde jaarrekening. Als een vennootschap geen jaarrekening volgens het standaardmodel naar Belgisch recht hoeft neer te leggen, wordt de waarde die opgenomen is onder de post waaruit alle kosten blijken die naar hun aard als kosten kunnen worden beschouwd voor de tewerkstelling van personeel in dienstverband;

b) terreinen en gebouwen : de waarde, opgenomen onder de gelijknamige balanspost van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening, of onder een soortgelijke post van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening. Als een vennootschap geen jaarrekening volgens het standaardmodel naar Belgisch recht hoeft neer te leggen, wordt een soortgelijke post bedoeld die opgenomen is onder de post materiële vaste activa;

c) totaal actief : de waarde, opgenomen onder de balanspost totaal van de activa van de jaarrekening of onder een soortgelijke post van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening;

3° aandelen :

a) naargelang het geval :

1) als de familiale vennootschap een naamloze vennootschap, een Europese vennootschap of een Europese coöperatieve vennootschap is, dan wel een vennootschap met een andere rechtsvorm waarvoor het Belgische of buitenlandse recht dat haar beheerst, voorziet in een vergelijkbaar begrip : elk deelbewijs met stemrecht dat een deel van het kapitaal vertegenwoordigt;

2) als de familiale vennootschap een vennootschapsvorm heeft waarvoor het Belgische of buitenlandse recht dat de vennootschap beheerst, niet voorziet in het begrip kapitaal of een vergelijkbaar begrip : elk deelbewijs met stemrecht dat is uitgereikt als tegenprestatie voor een inbreng of naar aanleiding van de incorporatie van onbeschikbare reserves;

b) de certificaten van aandelen, uitgereikt door rechtspersonen met een zetel in een van de staten van de Europese Economische Ruimte, ter vertegenwoordiging van aandelen van familiale vennootschappen die aan de gestelde voorwaarden voldoen en waarvan de rechtspersoon de verplichting heeft om de dividenden en andere vermogensvoordelen onmiddellijk en uiterlijk binnen een maand door te storten aan de certificaathouder;

4° familie van de erflater of de aandeelhouder als vermeld in paragraaf 1, eerste lid, 2° :

a) de partner van de erflater of aandeelhouder, waarbij het begrip partner voor de aandeelhouder op een gelijkaardige wijze moet worden geïnterpreteerd als dat het geval is voor de erflater;

b) de verwanten in rechte lijn van de erflater of aandeelhouder, alsook hun partners, waarbij het begrip partner op een gelijkaardige wijze moet worden geïnterpreteerd als dat het geval is voor de erflater;

c) de zijverwanten van de erflater of aandeelhouder tot en met de tweede graad en hun partners, waarbij het begrip partner op een gelijkaardige wijze moet worden geïnterpreteerd als dat het geval is voor de erflater;

d) de kinderen van broers en zussen van de erflater of aandeelhouder.

§ 3. Als een vennootschap met toepassing van paragraaf 2, 2°, tweede lid, als een familiale vennootschap wordt beschouwd, wordt de toepassing van het verlaagde tarief beperkt tot de waarden van de aandelen van de vennootschap in de dochtervennootschappen die de uitoefening van een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit, of van een vrij beroep tot voorwerp hebben en die hun zetel van werkelijke leiding in een van de staten van de Europese Economische Ruimte hebben ».

B.1.2. Volgens de interpretatie die het verwijzende rechtscollege aan de in het geding zijnde bepaling geeft, geldt het verlaagde tarief voor de nettoverkrijging van aandelen in familiale vennootschappen met een reële economische activiteit, bedoeld in artikel 2.7.4.2.2, § 2, eerste lid, 2°, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, ook voor familiale vennootschappen die weliswaar een reële economische activiteit hebben, maar daarnaast terreinen of gebouwen aanhouden die niet of slechts gedeeltelijk voor de economische activiteit worden gebruikt. Ook in die laatste hypothese is volgens het verwijzende rechtscollege de gehele waarde van de aandelen aan het verlaagde tarief onderworpen.

Het Hof beantwoordt de prejudiciële vragen in die interpretatie, die niet kennelijk verkeerd is.

B.2. Het verwijzende rechtscollege vraagt het Hof of de in het geding zijnde bepaling in die interpretatie bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre het verlaagde tarief, enerzijds, wel van toepassing is op de gehele waarde van de aandelen van een familiale vennootschap met reële economische activiteit waarin ook terreinen of gebouwen worden aangehouden die niet of slechts gedeeltelijk voor de economische activiteit worden gebruikt, terwijl, anderzijds, dergelijke onroerende goederen, respectievelijk de aandelen die dergelijke onroerende goederen vertegenwoordigen, niet tegen verlaagd tarief worden vererfd indien de onroerende goederen rechtstreeks worden vererfd door een natuurlijke persoon of in een zuivere patrimoniumvennootschap zitten (eerste prejudiciële vraag), indien zij worden aangehouden door een natuurlijke persoon die een familiale onderneming zonder rechtspersoonlijkheid heeft (tweede prejudiciële vraag), of indien zij in een zuivere patrimoniumvennootschap zitten en de reële economische activiteit in een afzonderlijke vennootschap zit (derde prejudiciële vraag).

Het Hof onderzoekt de drie prejudiciële vragen samen.

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.4.1. De geïntimeerde partijen voor het verwijzende rechtscollege werpen op dat de familiale vennootschappen met een reële economische activiteit die ook onroerende goederen

aanhouden die niet ten dienste staan van de economische activiteit, niet vergelijkbaar zijn met de in de eerste prejudiciële vraag aangehaalde natuurlijke personen die zelf vastgoed aanhouden.

B.4.2. De eerste prejudiciële vraag betreft geen vergelijking tussen, enerzijds, familiale vennootschappen met een reële economische activiteit die ook onroerende goederen aanhouden die niet ten dienste staan van de economische activiteit en, anderzijds, natuurlijke personen die zelf vastgoed aanhouden. Zij vergelijkt belastingplichtigen in de erfbelasting, die aandelen verkrijgen van een familiale vennootschap met reële economische activiteit waarin ook terreinen en gebouwen zitten die niet of slechts gedeeltelijk voor de economische activiteit worden gebruikt, met belastingplichtigen in de erfbelasting die de terreinen en gebouwen rechtstreeks verkrijgen. Aangezien het in beide gevallen om belastingplichtigen gaat die activa verkrijgen waarop erfbelasting verschuldigd is, zijn ze vergelijkbaar.

B.5.1. Artikel 2.7.4.1.1, § 1, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bevat de normale tarieven in de erfbelasting. Voor een verkrijging in de rechte lijn en tussen partners is een belasting ten belope van 3 % verschuldigd op de eerste schijf van 50 000 euro, vervolgens een belasting van 9 % op de schijf tot 250 000 euro, en tot slot een belasting van 27 % op het bedrag boven de 250 000 euro. Voor een verkrijging tussen broers en zussen is een belasting ten belope van 25 % verschuldigd op de schijf tot 35 000 euro, vervolgens een belasting van 30 % op de schijf tot 75 000 euro en tot slot een belasting van 55 % op het bedrag boven de 75 000 euro. Voor een verkrijging tussen anderen is een belasting ten belope van 25 % verschuldigd op de schijf tot 35 000 euro, vervolgens een belasting van 45 % op de schijf tot 75 000 euro en tot slot een belasting van 55 % op het bedrag boven de 75 000 euro.

Krachtens artikel 2.7.4.2.2, § 1, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 bedraagt het in het geding zijnde verlaagde tarief van de erfbelasting 3 % voor een verkrijging in rechte lijn en tussen partners en 7 % voor een verkrijging tussen andere personen, ongeacht de hoogte van de belastbare som.

B.5.2. Krachtens de in het geding zijnde bepaling, zoals geïnterpreteerd door het verwijzende rechtscollege, valt de vererving van aandelen in familiale vennootschappen die weliswaar een reële economische activiteit hebben, maar daarnaast ook terreinen of gebouwen

bevatten die niet of slechts gedeeltelijk voor de economische activiteit worden gebruikt, in haar geheel onder dat verlaagde tarief.

Daarentegen valt de in de eerste prejudiciële vraag bedoelde vererving van aandelen in een zuivere patrimoniumvennootschap of van vastgoed dat zich rechtstreeks in de nalatenschap bevindt, onder het normale tarief van de erfbelasting.

De in de tweede prejudiciële vraag bedoelde vererving van activa van een familiale onderneming zonder rechtspersoonlijkheid valt krachtens artikel 2.7.4.2.2, § 1, 1^o, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 onder het verlaagde tarief, maar in dat geval geldt dat tarief enkel voor de gebouwen en terreinen die beroepsmatig zijn geïnvesteerd in de familiale onderneming, terwijl de gebouwen die hoofdzakelijk voor bewoning worden gebruikt en de andere gebouwen en terreinen die zich in de nalatenschap bevinden, onder het normale tarief vallen.

In het geval van de in de derde prejudiciële vraag bedoelde vererving van aandelen in een familiale vennootschap die alleen goederen bevat die voor de reële economische activiteit worden gebruikt en van aandelen in een afzonderlijke patrimoniumvennootschap, vallen enkel de aandelen in de eerste vennootschap onder het verlaagde tarief, terwijl de vererving van aandelen in de patrimoniumvennootschap onder het normale tarief valt.

B.6. Het komt de bevoegde wetgever toe de belastbare materie, de grondslag en de aanslagvoet van de belasting vast te stellen. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsbevoegdheid. Fiscale maatregelen maken immers een wezenlijk onderdeel uit van het sociaaleconomische beleid. Zij zorgen niet alleen voor een substantieel deel van de inkomsten die de verwezenlijking van dat beleid mogelijk moeten maken, maar zij laten de bevoegde wetgever ook toe om sturend en corrigerend op te treden en op die manier het sociale en economische beleid vorm te geven.

De maatschappelijke keuzen die bij het inzamelen en het inzetten van middelen moeten worden gemaakt, behoren derhalve tot de beoordelingsbevoegdheid van de bevoegde wetgever. Het Hof vermag een dergelijke beleidskeuze, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij onredelijk zouden zijn.

B.7. De in B.5.2 vermelde verschillen in behandeling berusten op een objectief criterium, namelijk de inbreng van terreinen en gebouwen in een familiale vennootschap met reële economische activiteit.

B.8. Met de gunstregeling voor familiale vennootschappen met een reële economische activiteit en voor familiale ondernemingen beoogde de decreetgever « de continuïteit van de Vlaamse ondernemingen te bevorderen en zo een duurzame tewerkstelling te garanderen » (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 2011-2012, nr. 1326/1, p. 24). Hij wilde vermijden dat door de successierechten, die worden berekend op de waarde van de onderneming, investeringen zouden worden afgeremd. Het bedrag dat wordt betaald aan belastingen kan niet worden geïnvesteerd (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 2011-2012, nr. 1326/8, p. 8).

Het is volgens de decreetgever dan weer niet de bedoeling om « private personen die hun privaat patrimonium in vennootschappen onderbrengen (de zogenaamde ‘ patrimoniumvennootschappen ’) en derhalve niet de bedoeling hebben een economische (maatschappelijke) ondernemingswaarde te creëren van de gunstmaatregelen te laten meegenieten » (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 2011-2012, nr. 1326/1, p. 25).

Die doelstellingen zijn legitiem.

B.9.1. De in het geding zijnde bepaling behandelt de niet of slechts gedeeltelijk voor een economische activiteit dienende terreinen en gebouwen fiscaal gunstiger indien zij worden ingebracht in een familiale vennootschap met reële economische activiteit.

B.9.2. Familiale vennootschappen met een reële economische activiteit genereren, in tegenstelling tot de zuivere patrimoniumvennootschappen en de natuurlijke personen die geen familiale onderneming hebben, een maatschappelijke meerwaarde die de decreetgever wil begunstigen met de in het geding zijnde bepaling. Het feit dat de familiale vennootschap tevens terreinen en gebouwen bevat die niet of slechts gedeeltelijk dienen voor de economische activiteit, doet daar op zich geen afbreuk aan. Het is bijgevolg niet onredelijk dat de gunstregeling van toepassing is op de gehele waarde van de aandelen van die vennootschappen.

Gelet op zijn ruime beoordelingsbevoegdheid in fiscale zaken en op zijn vermogen om de regeling te allen tijde te hervormen indien hij dat wenst, vermocht de decreetgever voor de toepassing van het verlaagde tarief aandelen als een geheel te beschouwen, zodat zij ofwel volledig onder het verlaagde tarief vallen ofwel niet eronder vallen. Hij was niet ertoe gehouden om, binnen de activa die de waarde ervan bepalen, het gedeelte van de aandelen dat overeenkomt met activa die niet bijdragen tot de economische activiteit, uit te sluiten van het verlaagde tarief. Het zijn immers de aandelen die worden overgedragen en niet, zoals bij de vererving van een familiale onderneming, de afzonderlijke activa.

B.9.3. Bovendien bevat de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 een algemene antimisbruikbepaling, vervat in zijn artikel 3.17.0.0.2, dat bepaalt :

« Aan de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie kan niet worden tegengeworpen, de rechtshandeling noch het geheel van rechtshandelingen dat een zelfde verrichting tot stand brengt, wanneer die entiteit door vermoedens of door andere bewijsmiddelen, vermeld in artikel 3.17.0.0.1, en aan de hand van objectieve omstandigheden aantoont dat er sprake is van fiscaal misbruik.

Er is sprake van fiscaal misbruik wanneer de belastingplichtige door middel van de door hem gestelde rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen één van de volgende verrichtingen tot stand brengt :

1° hetzij een verrichting waarbij hij zichzelf in strijd met de doelstellingen van een bepaling van deze codex of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten buiten het toepassingsgebied van die bepaling plaatst;

2° hetzij een verrichting waarbij aanspraak wordt gemaakt op een belastingvoordeel, voorzien door een bepaling van deze codex of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten, en de toekenning van dit voordeel in strijd zou zijn met de doelstellingen van die bepaling en die in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel heeft.

Het komt aan de belastingplichtige toe te bewijzen dat de keuze voor zijn rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen door andere motieven verantwoord is dan het ontwijken van de belasting. Als de belastingplichtige het tegenbewijs niet levert, dan wordt de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van deze codex onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden ».

Op grond van die bepaling kan de administratie de vererving van aandelen in een familiale vennootschap belasten tegen het normale tarief in de mate waarin die vennootschap onroerende goederen bevat die geen verband houden met haar reële economische activiteit, indien zij kan aantonen dat bepaalde inbrengen in de vennootschap fiscaal misbruik uitmaken.

B.10. Gelet op het voorgaande zijn de in B.5.2 bedoelde verschillen in behandeling bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 2.7.4.2.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 23 maart 2023.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

L. Lavrysen