



RAAD VAN STATE

afdeling Wetgeving

advies 68.195/3
van 25 november 2020

over

een voorontwerp van decreet van het Vlaamse Gewest ‘tot
wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van
13 december 2013, wat betreft de verlenging van de verdachte
periode, de tariefverlaging voor non-profitlegaten en non-
profitschenkingen, en de invoering van de vriendenerfenis’

Op 26 oktober 2020 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Vlaamse minister van Financiën en Begroting, Wonen en Onroerend Erfgoed verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van decreet van het Vlaamse Gewest ‘tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, wat betreft de verlenging van de verdachte periode, de tariefverlaging voor non-profitlegaten en non-profitschenkingen, en de invoering van de vriendenerfenis’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 17 november 2020. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Kristine BAMS, eerste auditeur-afdelingshoofd.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 25 november 2020.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van decreet strekt tot wijziging van het decreet van 13 december 2013 ‘houdende de Vlaamse Codex Fiscaliteit’ (hierna: Vlaamse Codex Fiscaliteit) inzake de erfbelasting en de schenkbelasting. De ontworpen wijzigingen hebben betrekking op de volgende aangelegenheden.

Een eerste aanpassing betreft het uitbreiden van de zogenaamde “verdachte periode” in de erfbelasting. Vanaf 1 juli 2021 zal die periode vier jaar bedragen in plaats van drie jaar voor de kosteloze beschikkingen die dateren van na 30 juni 2021 (artikelen 2 tot 4 van het voorontwerp; zie ook artikel 10 ervan).

Een tweede wijziging heeft betrekking op de wijze van berekening van de erfbelasting indien in het kader van een nalatenschap een duolegaat is opgenomen (artikel 5).

Verder wordt voor bepaalde begunstigten een tariefverlaging doorgevoerd in de erf- en schenkbelasting (artikelen 6 en 8).

Ten slotte wordt de zogenaamde “vriendenerfenis” ingevoerd. Deze regeling biedt de erflater de mogelijkheid om bepaalde natuurlijke personen een vermindering te laten genieten van de erfbelasting die verschuldigd is op een bedrag tot 15.000 euro (artikelen 7 en 9).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

3. In verband met het ontworpen artikel 2.7.1.0.5, § 1, vierde lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit (artikel 2, 2°, van het voorontwerp), waarin de datum “1 januari 2021” voorkomt, liet de gemachtigde weten dat het om een materiële vergissing gaat. Gelet op de inwerkingtreding van die bepaling op 1 juli 2021, dient die datum vervangen te worden door de datum “1 juli 2021”. De gemachtigde verklaarde:

“De bepalingen m.b.t. de verdachte periode treden, voor wat betreft de wijzigingen aan de artikelen 2.7.1.0.5 en 2.7.1.0.6, in werking op 1 juli 2021 en zijn van toepassing op de kosteloze beschikkingen die dagtekenen vanaf die datum. Teneinde te vermijden dat de ontworpen maatregelen retroactieve effecten zouden hebben, wordt de verlenging van de

¹ Aangezien het om een voorontwerp van decreet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

periode tot 4 jaar maar toegepast voor schenkingen die hebben plaatsgevonden vanaf 1 juli 2021 en waarvoor geen schenkbelasting werd betaald. Voor de schenkingen die dateren van voor 1 juli 2021 blijft de termijn van 3 jaar gelden.”

Artikel 3

4. Ook in het ontworpen artikel 2.7.1.0.6, § 1, vijfde lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit (artikel 3, 2°, van het voorontwerp) dient de datum “1 januari 2021” vervangen te worden door de datum “1 juli 2021” (zie opmerking 3).

Artikel 5

5. De Vlaamse Codex Fiscaliteit is het laatst gewijzigd bij een decreet van 26 juni 2020. Als men er toch voor kiest om in de inleidende zin van artikel 5 van het voorontwerp melding te maken van de meest recente wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, dan dient de datum “20 december 2019” vervangen te worden door de datum “26 juni 2020” (vergelijk overigens met de inleidende zin van artikel 7 van het voorontwerp).

Artikelen 6 en 8

6. Artikel 6 van het voorontwerp strekt ertoe een nultarief in te voeren voor de erfbelasting. Artikel 8 doet hetzelfde voor de schenkbelasting.

Aan de gemachtigde is gevraagd of het niet veeleer om het invoeren van een belastingvrijstelling gaat en wat de reden is waarom deze regeling,

- wat betreft de erfbelasting, wordt ondergebracht onder de noemer ‘verlaagde tarieven’ (titel 2, hoofdstuk 7, afdeling 4, onderafdeling 2) en niet onder de afdeling ‘vrijstelling’ (titel 2, hoofdstuk 7, afdeling 6);
- wat betreft de schenkbelasting, wordt ondergebracht onder de noemer ‘tarieven’ (titel 2, hoofdstuk 8, afdeling 4, onderafdeling 1) en niet onder de noemer ‘vrijstellingen’ (titel 2, hoofdstuk 8, afdeling 6).

De gemachtigde antwoordde het volgende:

“Er werd gekozen voor een nultarief bij de noemer ‘verlaagde tarieven’ om zo de hele doelgroep, nl. de goede doelen, samen in 1 artikel te behandelen. Een aantal goede doelen genieten van een verlaagd tarief van 8,5% (zoals voorheen) en een andere groep goede doelen geniet voortaan van het nultarief. Het tarief voor de goede doelen blijft zo overzichtelijk in 1 artikel, hetgeen overeenstemt met de Omzendbrief Wetgevingstechniek (VR/2019/4), aanwijzing 102: ‘Alleen bepalingen waartussen een rechtstreeks verband bestaat, neemt u samen in één artikel op.’ Het gaat immers enkel om de aard van de legataris die dit tarief bepaalt.

Vrijstellingen worden in hoofdzaak gebruikt voor welbepaalde goederen die deel uitmaken van de nalatenschap (bvb. natuurgoederen) of nog voor een bepaald maximumbedrag aan goederen (bvb. partnerabattement). Soms wordt verkozen om de ‘vrijgestelde goederen’ toch te beschrijven onder het artikel waar dit het meest bij aanleunt (bvb. gezinswoning).

Nultarieven zijn een evenwaardig gehanteerde techniek.”

7. Artikel 6 van het voorontwerp brengt wijzigingen aan in artikel 2.7.4.2.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit. Het verlaagde erfbelastingtarief van 8,5% zal nog slechts van toepassing zijn voor de legaten aan ziekenfondsen, landsbonden van ziekenfondsen, beroepsverenigingen en private stichtingen. Voor legaten aan alle andere in dat artikel 2.7.4.2.1 vermelde instanties, verenigingen en stichtingen wordt dat verlaagde tarief vervangen door een nultarief.

De gemachtigde verstrekke in dit verband de volgende toelichting:

“Met deze tariefverlaging wordt een dubbele doelstelling beoogd. Enerzijds dient ze als (gedeeltelijke) compensatie voor het eventuele verlies aan inkomsten voor de goede doelen wegens het verdwijnen van de duolegaten. Anderzijds wordt het veel voordeliger om rechtstreeks te legateren aan de goede doelen, gelet op het tarief van 0%. Op die manier worden mensen die een bepaald goed doel wensen te ondersteunen hiertoe aangemoedigd. Door de voorziene wijzigingen zal datgene wat aan de goede doelen wordt gelegateerd, ook integraal kunnen worden aangewend voor hun doel.

Daarnaast wil voorliggend ontwerp de tariefverlaging enkel voorbehouden voor begunstigden die het algemeen belang dienen door een doelstelling van algemeen nut na te streven en de activiteiten van overheden ten dele aan te vullen.”

8. Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet discriminatie, wanneer 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 betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel. Bij artikel 172 van de Grondwet wordt de toepasselijkheid van de grondwettelijke regels van gelijkheid en van niet-discriminatie (artikelen 10 en 11 van de Grondwet) bevestigd in fiscale aangelegenheden. Deze bepaling is immers een precisering of een bijzondere toepassing van het in artikel 10 van de Grondwet algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel.

Voor het verschil in behandeling tussen de instanties, verenigingen en stichtingen die vermeld blijven in artikel 2.7.4.2.1, eerste lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit enerzijds (tarief: 0%) en de ziekenfondsen, landsbonden van ziekenfondsen, beroepsverenigingen² en private stichtingen anderzijds (tarief: 8,5%), verstrekte de gemachtigde de volgende verantwoording:

“De memorie van toelichting bevat een verantwoording voor de verschillende behandeling:

De rechtsvorm ‘beroepsvereniging’ verdwijnt als gevolg van het nieuwe wetboek van vennootschappen en verenigingen dat in werking is getreden op 1 mei 2019 (Wet van 23 maart 2019 tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen). De enige mogelijke rechtsvorm vanaf dan is de vereniging zonder winstoogmerk (vzw). Het was dus niet langer nodig om hiervoor een aparte regeling te voorzien. Van de andere kant kan er voorlopig nog zoals voorheen beroep gedaan worden op het tarief van 8,5% door die beroepsverenigingen die hun rechtsvorm (nog) niet zouden hebben aangepast.

De werkelijke doelstelling van de ziekenfondsen en private stichtingen is niet eenduidig:

- Ziekenfondsen en landsbonden van ziekenfondsen houden zich ook bezig met commerciële activiteiten.

- Private stichtingen worden ook om louter fiscale redenen opgericht in het kader van persoonlijke vermogens- en successieplanning. Het is evenwel niet evident, zo niet onmogelijk, om op basis van objectieve criteria een onderscheid te maken tussen de verschillende stichtingen. De controle van de werkelijke activiteiten en uitkeringen van stichtingen is bovendien een federale bevoegdheid. Het komt met andere woorden niet aan de Vlaamse fiscus toe om te oordelen of een private stichting al of niet is opgericht, en zal functioneren, overeenkomstig de wetgeving waaraan de private stichting is onderworpen, nl. het Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen (WVV).

Om maximaal uit te sluiten dat er gebruik zou gemaakt worden van het tarief van 0% door dergelijke ‘goede doelen’ die een onvoldoende maatschappelijke relevantie vertonen, werd voor deze instanties daarom het tarief niet verder verlaagd. Zij blijven niettemin genieten van het momenteel bestaande verlaagde tarief van 8,5%.”

Het argument dat ziekenfondsen en landsbonden van ziekenfondsen zich ook inlaten met commerciële activiteiten en daarom het nultarief niet kunnen genieten, kan echter evenzeer toegepast worden op sommige verenigingen zonder winstoogmerk. Ook verenigingen zonder winstoogmerk kunnen immers onder bepaalde voorwaarden voor de realisatie van hun belangeloos doel economische activiteiten ontwikkelen.³ De geboden verantwoording kan dus de onderscheiden behandeling niet verantwoorden. De ontworpen regeling dient dus beter te worden verantwoord, zo niet zal ze moeten worden heroverwogen.

² Een vereniging zonder winstoogmerk kan worden erkend als beroepsvereniging (artikel 9:24 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen), maar zal in dat geval het nultarief moeten genieten, vermits ze ook onder artikel 2.7.4.2.1, eerste lid, valt.

³ Artikelen 1.2, 9.1 en 9.4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

9. In het ontworpen artikel 2.7.4.2.1, (nieuwe) tweede lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit kan beter worden geschreven “In afwijking van artikel 2.7.4.1.1” in plaats van “In afwijking van het eerste lid”. Het nultarief in het eerste lid is immers een afwijking van het basistarief opgenomen in artikel 2.7.4.1.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, zoals ook het (nieuwe) tweede lid een afwijking is ten opzichte van dat basistarief.

Een vergelijkbare opmerking geldt voor artikel 8, 4°, van het voorontwerp, waar beter kan worden geschreven “In afwijking van paragraaf 1 en 2 bedraagt ...”.

10. In het ontworpen (nieuwe) tweede lid van artikel 2.8.4.1.1, § 3, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit wordt het schenkbelastingtarief bepaald voor schenkingen, “inclusief inbrengen om niet”.

Alhoewel in artikel 3, 8°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’ alleen melding wordt gemaakt van schenkingen en niet van inbrengen om niet, gaat het wel degelijk om een bevoegdheid van de gewesten, zoals het Grondwettelijk Hof heeft bevestigd in arrest nr. 45/2004.⁴ De precisering in de ontworpen bepaling is dan ook terecht.

Artikel 7

11. De vermindering van de erfbelasting die in het kader van de regeling van de ‘vriendenerfenis’ kan worden genoten, wordt alleen toegekend “aan de natuurlijke personen die de erflater in een niet-herroepen authentiek testament op ondubbelzinnige wijze heeft aangewezen” (ontworpen artikel 2.7.5.0.6, derde lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit).

11.1. Wat wordt bedoeld met “authentiek testament” is niet duidelijk. Krachtens artikel 969 van het oud Burgerlijk Wetboek kan een testament eigenhandig, bij openbare akte of in de vorm van het internationaal testament opgemaakt worden.⁵ Artikel 971 van het oud Burgerlijk Wetboek bepaalt dat een testament bij openbare akte het testament is dat voor een notaris in tegenwoordigheid van twee getuigen, of voor twee notarissen verleden wordt.

Daarover om uitleg verzocht, heeft de gemachtigde laten weten dat met “authentiek testament” een testament verleden voor een notaris wordt bedoeld.

11.2. Op de vraag waarom de andere vormen – het eigenhandig testament en het internationaal testament – uitgesloten worden, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De vereiste dat de ‘vriend’ moet aangeduid worden bij authentiek testament vloeit voort uit de kwaliteitsgarantie die een dergelijke testament met zich meebrengt. Het moet immers op een ondubbelzinnige manier uit het testament blijken wie als ‘vriend’ wordt aangeduid. De notaris kan die garantie bieden, door een verwijzing op te nemen naar het artikel waarin de vermindering ingeschreven wordt en door de identiteit van de

⁴ GwH 17 maart 2004, nr. 45/2004, B.5.1 tot B.6.

⁵ Het internationaal testament wordt geregeld bij de wet van 2 februari 1983 ‘tot invoering van een testament in de internationale vorm en tot wijziging van een aantal bepalingen betreffende het testament’.

begunstigde correct op te nemen. Het zal immers enkel die ‘vriend’ zijn die in het testament wordt aangeduid, die de vermindering kan aanvragen. Het is dus voor de Vlaamse Belastingdienst essentieel dat uit het testament af te leiden valt wie precies als ‘vriend’ werd aangeduid door de erflater.”

Luidens de ontworpen bepaling is vereist dat de bedoelde personen “op ondubbelzinnige wijze” zijn aangewezen. Ook bij een eigenhandig testament of een internationaal testament kan die vereiste perfect worden vervuld. Het valt dus niet in te zien waarom het noodzakelijk zou zijn om daarvoor een testament bij openbare akte te vereisen.

Wie de bijstand van een notaris verkiest en opteert voor een testament verleden voor een notaris, weet zich verzekerd van professionele begeleiding bij het opstellen van een testament en het naleven van de voorwaarden inzake de ‘vriendenerfenis’. Dat is echter de vrije keuze van de erflater, zoals die er ook voor kan kiezen om zonder notariële bijstand een eigenhandig testament op te stellen.

De door de gemachtigde gegeven uitleg kan in elk geval de ongelijke behandeling niet verantwoorden die ontstaat door het uitsluiten van het eigenhandig testament en het internationaal testament. Indien de voorwaarde dat het om een “authentiek testament” (lees: testament bij openbare akte) dient te gaan weggelaten wordt, kan bovendien worden vermeden dat alle erfslaters die reeds een testament hebben opgesteld en van de nieuwe regeling gebruik willen maken, verplicht worden om een nieuw testament bij openbare akte te laten opstellen.

11.3. Ook de beperking van het voordeel tot natuurlijke personen moet verantwoord kunnen worden in het licht van het grondwettelijke beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

De gemachtigde verantwoordde deze verschillende behandeling als volgt:

“De memorie van toelichting vermeldt hierover het volgende:

‘Veel mensen hebben een vriend des huizes, een goede buur die voor hen zorgt, ... Hoewel zij officieel geen familie zijn, voelt dat wel zo aan. Die affectieve band zorgt er voor dat burgers net aan die mensen graag iets willen nalaten, zonder dat hierop veel erfbelasting verschuldigd is. Tot nu toe kon dat niet, vermits hetgeen effectief, na belastingen, bij die persoon terecht kwam heel wat kleiner was dan wat door de erflater aan de betreffende persoon was gelegateerd. Dit werd aangevoeld als oneerlijk.

Door de invoering van de zogenaamde ‘vriendenerfenis’ krijgen mensen wél de kans om een gedeelte van hun erfenis na te laten aan een of meerdere goede vrienden of verre familieleden, en dit onder het meest gunstige fiscale tarief, zijnde het tarief dat van toepassing is op verkrijgingen in rechte lijn of tussen partners.’

Een erflater kan een affectieve band hebben met een goede vriend, ver familielid of buur die te vergelijken is met de band die bestaat tussen bijvoorbeeld een ouder en zijn kind en die, bijvoorbeeld in het geval van een kinderloos koppel of alleenstaande, die band soms zelfs vervangt. Dat is meteen ook de reden waarom wordt voorgesteld om voor die goede vriend, ver familielid of buur onder bepaalde voorwaarden en binnen bepaalde grenzen ook dat tarief in rechte lijn toe te passen.

Het lijkt sterk dat een dergelijke affectieve band kan bestaan ten aanzien van een rechtspersoon.”

Het ontworpen artikel 2.7.5.0.6 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit bevat niet de voorwaarde dat er sprake moet zijn van een “affectieve band”. Om de vermindering te genieten volstaat het dat de erflater de natuurlijke personen “op ondubbelzinnige wijze heeft aangewezen als diegenen die de toepassing van de vermindering (...) mogen vragen”. Zowel de memorie van toelichting als het antwoord van de gemachtigde bevatten dus een toevoeging die niet uit de ontworpen bepaling blijkt.

Waarom het noodzakelijk zou zijn om het voordeel afhankelijk te maken van het hebben van een “affectieve band” met de begunstigde wordt door de gemachtigde niet verklaard. Doch zelfs indien zou kunnen worden aanvaard dat die voorwaarde kan worden gesteld, gelet op de ruime beoordelingsbevoegdheid van de decreetgever in belastingaangelegenheden,⁶ rijst de vraag waarom de mogelijkheid van een dergelijke band beperkt zou worden tot natuurlijke personen, en niet geldt voor de band met sommige vormen van rechtspersoon (bijvoorbeeld een vereniging zonder winstoogmerk met een sociaal doel) waarmee de erflater sympathiseert. Tenzij een meer deugdelijke verantwoording kan worden geboden voor het onderscheid tussen natuurlijke personen en dergelijke vormen van rechtspersonen, zal van de beperking tot natuurlijke personen moeten worden afgezien.

Artikel 10

12. Het voorontwerp strekt ertoe de zogenaamde “verdachte periode” van drie op vier jaar te brengen voor handelingen gesteld vanaf 1 juli 2021 (zie de artikelen 2, 1°, en 3, 1°, van het voorontwerp). Op de vraag of in lijn met de bepalingen tot uitsluiting van handelingen gesteld voor 1 juli 2021 (zie de artikelen 2, 2°, en 3, 2°, van het voorontwerp), geen analoge bepaling moet worden opgenomen in artikel 3.13.1.3.1, § 6, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, antwoordde de gemachtigde ontkennend:

“Artikel 10 betreft een procedurele bepaling. Het is een onderzoeksmaatregel die toelaat om handelingen binnen de verdachte periode na te gaan mits een ‘eenvoudige’ machtiging. De gebruikelijke termijn van inwerkingtreding is de tiende dag na de bekendmaking ervan in het Belgisch Staatsblad. Vanaf dat ogenblik kan er dus een eenvoudige machtiging worden afgeleverd om een bankonderzoek te doen gedurende die vier jaar. Er werd hier geen aparte, afwijkende inwerkingtredingsbepaling in de regelgevende tekst vermeld, omdat de algemene regel op zich volstaat. Indien er bepaalde verrichtingen aan het licht komen tijdens dat bankonderzoek, dan zal er voor de aanwending van de regeling inzake de verdachte periode nog steeds moeten nagegaan worden of de gewijzigde artikelen toepassing kunnen vinden. De gewijzigde artikelen vinden immers enkel toepassing op de kosteloze beschikkingen die dagtekenen vanaf 1 juli 2021 en op de akten van eigendom die ten bate van de erflater of op zijn verzoek zijn verleden vanaf 1 juli 2021.”

⁶ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, zie bijvoorbeeld GwH 5 maart 2015, nr. 25/2015, B.6.

Artikel 11

13. De meeste bepalingen van het voorontwerp treden in werking op 1 juli 2021 teneinde elkeen voldoende tijd te laten om zich aan te passen aan de nieuwe regels. Om dat doel te bereiken zal de nieuwe regeling uiteraard ook voldoende snel moeten worden bekendgemaakt.

14. Artikel 11, eerste lid, van het voorontwerp handelt over de inwerkingtreding en de toepasbaarheid van de artikelen 2 en 3 ervan. In overeenstemming met de ontworpen wijzigingen dient dat lid te worden omgevormd tot twee leden, te formuleren als volgt:

“De artikelen 2, 1° en 3°, en 3, 1°, treden in werking op 1 juli 2021 en zijn van toepassing op de kosteloze beschikkingen die dagtekenen vanaf 1 juli 2021.

De artikelen 2, 2°, en 3, 2°, treden in werking op 1 juli 2021.”

15. Artikel 11, tweede lid, van het voorontwerp handelt over de inwerkingtreding en de toepasbaarheid van artikel 4 ervan. In overeenstemming met de ontworpen wijzigingen dient dat lid te worden omgevormd tot twee leden, te formuleren als volgt:

“Artikel 4, 1°, treedt in werking op 1 juli 2021 en is van toepassing op de akten van eigendom die ten bate van de erflater of op zijn verzoek zijn verleden vanaf 1 juli 2021.

Artikel 4, 2°, treedt in werking op 1 juli 2021.”

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

Astrid TRUYENS

Jo BAERT