

AVIS OFFICIELS — OFFICIELE BERICHTEN

COUR D'ARBITRAGE

[2005/201730]

Extrait de l'arrêt n° 107/2005 du 22 juin 2005

Numéro du rôle : 3003

En cause : le recours en annulation du décret de la Région wallonne du 22 octobre 2003 modifiant les articles 48 et 54 du Code des droits de succession, introduit par P. Renkin.

La Cour d'arbitrage,

composée du juge P. Martens, faisant fonction de président, du président A. Arts et des juges R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke et J. Spreutels, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le juge P. Martens,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet du recours et procédure

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 17 mai 2004 et parvenue au greffe le 19 mai 2004, P. Renkin, demeurant à 1472 Genappe, Vieux Manands 12, a introduit un recours en annulation du décret de la Région wallonne du 22 octobre 2003 modifiant les articles 48 et 54 du Code des droits de succession (publié au *Moniteur belge* du 19 novembre 2003).

(...)

II. En droit

(...)

Quant aux dispositions entreprises

B.1.1. L'article 1^{er} du décret de la Région wallonne du 22 octobre 2003 modifiant les articles 48 et 54 du Code des droits de succession (ci-après : décret du 22 octobre 2003) remplace, pour ce qui concerne la Région wallonne, les deux dernières colonnes du tableau II de l'article 48 du Code des droits de succession, modifiées par le décret du 14 novembre 2001 et par l'arrêté du Gouvernement wallon du 20 décembre 2001, par ce qui suit :

« Entre toutes autres personnes :

[De EUR]	[à inclus EUR]	a %	b EUR
[0,01]	[12.500,00]	30	
[12.500,01]	[25.000,00]	35	3.750,00
[25.000,01]	[75.000,00]	60	8.125,00
[75.000,01]	[175.000,00]	80	38.125,00
[Au-delà de 175.000,00]		90	118.125,00 ».

B.1.2. L'article 2 du même décret remplace, pour ce qui concerne la Région wallonne, l'article 54, 1^o, du Code des droits de succession, modifié par la loi du 22 décembre 1989, par le décret du 14 novembre 2001 et par l'arrêté du Gouvernement wallon du 20 décembre 2001, par la disposition suivante :

« 1^o ce qui est recueilli par un héritier en ligne directe appelé légalement à la succession, ou entre époux, ou entre cohabitants légaux visés à l'article 48 :

- à concurrence de la première tranche de 12.500,00 EUR;

- à concurrence de la deuxième tranche de 12.500,01 EUR à 25.000,00 EUR, lorsque la part nette recueillie par cet ayant droit n'excède pas 125.000,00 EUR.

Le montant total exempté est augmenté, en faveur des enfants du défunt qui n'ont pas atteint l'âge de vingt et un ans, de 2.500,00 EUR pour chaque année entière restant à courir jusqu'à ce qu'ils atteignent l'âge de vingt et un ans et, en faveur du conjoint ou du cohabitant légal survivant, de la moitié des abattements supplémentaires dont bénéficient ensemble les enfants communs.

Le montant total exempté, éventuellement augmenté, est imputé sur les tranches successives de la part nette soumise au droit de succession, en commençant par la plus basse; ».

B.1.3. Le décret du 22 octobre 2003 est entré en vigueur, en vertu de son article 3, au jour de sa publication au *Moniteur belge*, soit le 19 novembre 2003.

Quant à l'intérêt du requérant

B.2. Les dispositions attaquées ont pour effet, en ce qui concerne la Région wallonne, d'une part, d'augmenter le pourcentage des tarifs applicables aux trois dernières tranches des droits de succession « Entre toutes autres personnes » (article 1^{er}) et, d'autre part, d'octroyer une exemption supplémentaire des droits de succession dus par un héritier en ligne directe, entre époux ou entre cohabitants légaux, lorsque la part nette recueillie par l'ayant droit n'excède pas 125.000 euros (article 2).

B.3. La Constitution et la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage imposent à toute personne physique ou morale qui introduit un recours en annulation de justifier d'un intérêt. Ne justifient de l'intérêt requis que les personnes dont la situation pourrait être affectée directement et défavorablement par la norme entreprise.

B.4. A l'appui de son intérêt, le requérant invoque sa qualité de légataire universel, sans lien de parenté, d'alliance ou de cohabitation légale avec le défunt, d'une succession ouverte en Région wallonne après l'entrée en vigueur du décret entrepris, et dont le montant dépasse 175.000 euros.

B.5.1. Personnellement redevable des droits de succession dus sur les tranches les plus élevées du tarif applicable « Entre toutes autres personnes », le requérant peut être directement et défavorablement affecté par l'article 1^{er} du décret du 22 octobre 2003.

En revanche, la seule qualité d'ayant droit soumise aux tranches les plus élevées du tarif applicable « Entre toutes autres personnes » ne permet pas au requérant de justifier d'un intérêt à agir contre l'article 2 du décret du 22 octobre 2003, qui accorde une exemption supplémentaire aux héritiers en ligne directe, époux ou cohabitants légaux, lorsque leur part nette recueillie dans la succession n'excède pas 125.000 euros.

B.5.2. Le recours, en tant qu'il est dirigé contre l'article 2 du décret du 22 octobre 2003, est par conséquent irrecevable pour défaut d'intérêt.

La Cour limitera dès lors son examen aux seuls moyens dirigés contre l'article 1^{er} du décret entrepris.

Quant au fond

B.6. L'examen de la conformité d'une disposition entreprise aux règles de compétence doit précéder l'examen de sa compatibilité avec les dispositions du titre II de la Constitution et avec les articles 170, 172 et 191 de celle-ci.

Quant aux règles répartitrices de compétences

En ce qui concerne le cinquième moyen

B.7. Le cinquième moyen est pris de la violation des principes fondamentaux de l'union économique et monétaire sur laquelle repose la structure de l'Etat belge, et plus particulièrement de l'article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles.

En portant le taux des trois tranches supérieures du tarif « Entre toutes autres personnes » à, respectivement, 60, 80 et 90 p.c., l'article 1^{er} du décret du 22 octobre 2003 serait susceptible de conduire à des distorsions de marché et à des entraves à la libre circulation des personnes, en incitant de nombreux résidents wallons à s'établir dans une autre région.

B.8.1. Il ressort de l'ensemble des textes qui découlent des révisions constitutionnelles de 1970, 1980 et 1988, et notamment des dispositions de l'article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 - insérées par l'article 4, § 8, de la loi spéciale du 8 août 1988 -, que la structure de l'Etat belge repose sur une union économique et monétaire caractérisée par un marché intégré et l'unité de la monnaie.

Bien que l'article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 s'inscrive dans l'attribution de compétences aux régions en ce qui concerne l'économie, cette disposition traduit la volonté du législateur spécial de maintenir une réglementation de base uniforme de l'organisation de l'économie dans un marché intégré.

B.8.2. Si l'existence d'une union économique implique au premier chef la libre circulation des marchandises et des facteurs de production, elle implique également la libre circulation des personnes entre les composantes de l'Etat.

B.9.1. Le décret du 22 octobre 2003 se fonde sur l'article 4, § 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, remplacé par l'article 6 de la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, en vertu duquel les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations des droits de succession, qui constituent, en vertu de l'article 3, alinéa 1^{er}, 4^o, de la même loi spéciale, un impôt régional.

B.9.2. Puisque le législateur spécial a explicitement autorisé les régions à modifier le taux d'imposition des droits de succession, il peut en résulter que le montant de ces droits soit différent d'une région à l'autre. Pareille différence n'implique pas d'office une violation de l'union économique et monétaire.

B.9.3. Le fait que l'augmentation d'un impôt puisse avoir pour conséquence qu'une modification se produise dans le comportement d'un contribuable est un effet secondaire possible de toute taxe ou de toute augmentation ou réduction fiscale.

On ne peut cependant considérer qu'une augmentation du taux des droits de succession « Entre toutes autres personnes », envisagée hors du contexte de la politique fiscale globale d'une région, entraînera nécessairement un effet de délocalisation de la base imposable, en violation du principe de l'union économique et de l'unité monétaire.

B.9.4. En outre, afin de limiter le risque de concurrence fiscale, l'article 5, § 2, 4^o, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989, remplacé par l'article 7, 2^o, de la loi spéciale du 13 juillet 2001 précitée, définit comme critère de localisation des droits de succession des habitants du Royaume « l'endroit où le défunt avait son domicile fiscal au moment de son décès », et précise que « si le défunt a eu son domicile fiscal dans plus d'un endroit en Belgique au cours de la période de cinq ans précédant son décès », les droits de succession se localisent « à l'endroit de la Belgique où son domicile fiscal a été établi le plus longtemps pendant ladite période ».

B.9.5. Compte tenu de ces éléments, l'augmentation des taux applicables « Entre toutes autres personnes », prévue par l'article 1^{er} du décret du 22 octobre 2003, ne viole pas le principe de l'union économique et de l'unité monétaire.

B.9.6. Le cinquième moyen ne peut être accueilli.

En ce qui concerne le troisième moyen

B.10. Le troisième moyen est pris de la violation des règles répartitrices de compétences, plus particulièrement de l'article 39 de la Constitution et des articles 1^{er}, 6, 7, 8 et 10 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles.

Le taux marginal de 90 p.c. constituerait une mesure équipollente à la création d'une « réserve héréditaire » au profit de la Région wallonne, qui s'attribuerait une quotité du patrimoine à ce point disproportionnée qu'on devrait considérer qu'elle s'attribue *de facto* la qualité d'héritier réservataire, alors qu'aucune disposition n'habilite les régions à modifier les règles légales relatives aux réserves héréditaires.

B.11.1. La réserve héréditaire est une institution qui protège, de manière légale et impérative, certains héritiers désignés par la loi en leur attribuant une part minimale de la succession *ab intestat*. Les héritiers réservataires sont ainsi protégés contre les actes à titre gratuit - libéralités et legs - du *de cuius*, mais restent tenus des dettes successorales, comme tout héritier. La notion de réserve traduit ainsi un devoir impératif de solidarité à charge du défunt à l'égard de certains membres de sa famille proche.

B.11.2. Les droits de succession sont un impôt qui naît au décès d'un habitant du Royaume et qui est levé sur la valeur de l'universalité des biens transmis par héritage, déduction faite des dettes. En tant qu'impôt, les droits de succession impliquent une conception politique déterminée de transmission d'un patrimoine, et, dans l'état actuel de la législation, sont fixés en fonction du lien affectif que permet de présumer le lien de parenté, d'alliance ou de cohabitation légale avec le défunt.

B.11.3. Il résulte des différences intrinsèques entre ces deux institutions, qui poursuivent des objectifs distincts et ne peuvent donc être confondues, que les droits de succession, même si leur montant est élevé, ne peuvent aucunement être assimilés à des réserves héréditaires au profit du législateur qui en détermine le taux. Par conséquent, l'augmentation des taux applicables « Entre toutes autres personnes », prévue par l'article 1^{er} du décret du 22 octobre 2003, ne viole pas les règles répartitrices de compétences invoquées au moyen.

B.11.4. Le troisième moyen ne peut être accueilli.

Quant au principe d'égalité et de non-discrimination

En ce qui concerne le premier moyen

B.12.1. Le premier moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Compte tenu des B.5.1 et B.5.2, la Cour limitera son examen à la première branche du moyen.

B.12.2. En portant le taux du tarif des droits de succession applicable « Entre toutes autres personnes » de 50 à 60 p.c. pour la tranche de 25.000,01 à 75.000 euros, de 65 à 80 p.c. pour la tranche de 75.000,01 à 175.000 euros et de 80 à 90 p.c. pour la tranche supérieure à 175.000 euros, l'article 1^{er} du décret entrepris aggraverait la pression fiscale atteignant l'ayant droit sans lien de parenté ou de cohabitation légale avec le défunt à tel point qu'elle ne respecterait plus le principe de la capacité contributive du contribuable, ce qui créerait une discrimination entre les ayants droit recueillant un émoulement net supérieur à 25.000 euros.

B.13.1. Il appartient au législateur fiscal compétent de fixer les tarifs d'imposition applicables aux différentes catégories qu'il détermine et d'en établir les modalités. Un tarif différent pour les divers groupes d'héritiers, en fonction de leur parenté, alliance, ou situation de cohabitation avec le défunt, repose sur un critère objectif et pertinent. Il n'est pas manifestement déraisonnable d'établir un tarif différent pour les quatre catégories de personnes précitées en tenant compte du lien affectif que permet de présumer le degré de parenté entre le défunt et ses héritiers.

B.13.2. Le décret du 22 octobre 2003 vise à « octroyer un régime préférentiel aux petites et moyennes successions » (*Doc. parl.*, Parlement wallon, 2002-2003, DOC 520/1, p. 2), « où les enfants se partagent l'actif laissé par un de leurs parents et où le conjoint ou le cohabitant survivant vient également à la succession » (*ibid.*, p. 3), en ajoutant, à l'exemption existante, une exemption des droits de succession sur la tranche de 12.500,01 euros à 25.000 euros pour les ayants droit dont la part nette ne dépasse pas 125.000 euros. L'article 1^{er} du décret du 22 octobre 2003 a pour but de « compenser cette exemption par une augmentation des taux applicables aux successions relatives ' Entre toutes autres personnes ' » (*ibid.*, p. 2). Il a été observé, au cours des travaux préparatoires, que cette augmentation des taux ne s'appliquait qu'aux tranches nettes par héritier supérieures à 25.000 euros (*ibid.*, p. 2).

B.13.3. Sans qu'il soit nécessaire d'établir une adéquation parfaite entre les montants respectifs - par essence fluctuants - de l'exemption supplémentaire et de l'augmentation des trois tranches supérieures du tarif « Entre toutes autres personnes », le législateur décréta a pu, du moins en théorie, raisonnablement considérer que cette nouvelle recette fiscale pourrait compenser le coût fiscal de l'exemption complémentaire.

Le législateur décréta a donc pu décider de favoriser certaines petites et moyennes successions et d'instaurer, dans un objectif de neutralité budgétaire, une augmentation des taux applicables à la seule catégorie « Entre toutes autres personnes ».

B.13.4. Au regard de ces objectifs, la modification des tarifs applicables « Entre toutes autres personnes » est pertinente.

Même s'ils sont très élevés - et sous réserve du taux de 90 p.c. pour la tranche supérieure à 175.000 euros, qui fait l'objet du deuxième moyen -, les droits de succession dus par les légataires ne possédant aucun lien de parenté ou d'alliance et ne cohabitant pas avec le défunt ne sont pas disproportionnés puisque ces héritiers ne faisaient pas partie de la famille du défunt et peuvent être présumés ne pas avoir de lien suffisant avec le patrimoine familial qu'il transmet à son décès.

B.13.5. Le premier moyen ne peut être accueilli.

En ce qui concerne le deuxième moyen

B.14. Le deuxième moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus conjointement avec son article 16 et avec l'article 1^{er} du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

Un taux d'imposition de 90 p.c. pour la tranche supérieure à 175.000 euros serait manifestement confiscatoire et priverait donc sans indemnité, en violation du principe d'égalité et de non-discrimination, une catégorie de contribuables de leur droit de propriété, sans que cette privation soit raisonnablement justifiée. Ce taux de 90 p.c., qui serait le plus élevé en Europe, aboutirait dans les faits à une confiscation pure et simple, car la combinaison d'un seuil bas (175.000 euros) et d'un taux exorbitant (90 p.c.) créerait le risque réel d'appauvrissement du patrimoine personnel de l'ayant droit. Celui-ci courrait le risque de devoir déboursier au-delà de 100 p.c. de l'émolument dont il a hérité lorsque l'actif successoral se compose de biens qui ne sont pas immédiatement liquides et réalisables et dont la valeur peut fluctuer de manière importante et rapide, ce qui serait de nature à le faire hésiter quant à l'acceptation de la succession.

B.15.1. La fixation de taux élevés en matière de droits de succession est de nature à affecter le droit du testateur de disposer de son bien que lui reconnaît l'article 544 du Code civil. Elle peut rendre impossible le legs à une personne à revenus modestes d'un immeuble ou d'un bien indivisible puisque cette personne devra nécessairement s'en défaire pour acquitter les droits de succession avec le risque de ne pouvoir le vendre à un prix suffisant dans le délai légal de paiement des droits de succession.

B.15.2. L'obligation pour le légataire de s'acquitter de droits élevés est également de nature à porter atteinte au respect des biens garanti par l'article 1^{er} du Premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

Selon cette disposition, la protection du droit de propriété « ne [porte] pas atteinte au droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes ».

Même si le législateur fiscal dispose d'une ample marge d'appréciation, une imposition peut revêtir un caractère disproportionné portant une atteinte injustifiée au respect des biens si elle rompt le juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et la sauvegarde du droit au respect des biens (C.E.D.H., *Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH c. Pays-Bas*, 23 février 1995; *s.a. Dangeville c. France*, 16 avril 2002 et *s.a. Cabinet Diot et s.a. Gras Savoye c. France*, 16 avril 2002; *Buffalo SRL en liquidation c. Italie*, 3 juillet 2003). Par ailleurs, il est également admis que les droits perçus à l'égard de biens immobiliers hérités peuvent porter atteinte aux droits garantis par l'article 1^{er} du Premier Protocole additionnel précité (*Jokela c. Finlande*, 21 mai 2002).

B.15.3. Si, pour les motifs exprimés en B.12 et B.13, le législateur décréta a pu raisonnablement accroître la progressivité de l'impôt pour favoriser les petites et moyennes successions tout en respectant l'objectif budgétaire qu'il s'était fixé, il convient d'examiner si un taux de 90 p.c., applicable pour la tranche supérieure à 175.000 euros, n'est pas de nature à porter une atteinte disproportionnée au droit d'une catégorie de personnes au respect de leurs biens.

B.15.4. Il peut se concevoir que, accessoirement à l'objectif fiscal qu'il poursuit, le législateur s'efforce d'influencer dans certaines matières le comportement des contribuables, ce qui peut justifier un taux particulièrement élevé d'imposition. Il en est ainsi, par exemple, de taxes qui veulent dissuader le consommateur d'utiliser des produits jetables ou préjudiciables à l'environnement (voir en ce sens les arrêts n^{os} 11/94, 3/95, 4/95, 5/95, 6/95, 7/95, 8/95, 9/95, 10/95, 30/99, 195/2004 en matière d'écotaxes), qui visent à pénaliser des comportements illicites (voir les arrêts n^{os} 44/2000, 28/2003 et 72/2004 en matière de commissions secrètes) ou qui tendent à freiner des activités tolérées mais nuisibles (voir l'arrêt n^o 100/2001 en matière de jeux et paris).

B.15.5. En l'espèce, il n'apparaît pas que le législateur décréta ait considéré que le vœu d'un testateur de gratifier des personnes qui lui sont chères mais qui n'ont pas de lien suffisant de parenté ou d'alliance avec lui constitue un comportement illégitime. Si, dans la matière des droits de succession, il peut être admis que le législateur favorise, par des taux avantageux, des parents ayant un lien d'affection présumée avec le défunt (voir en ce sens les arrêts n^{os} 128/98, 82/99 et 66/2004), il ne s'ensuit pas qu'il ne devrait avoir aucun égard aux liens d'affection dont une disposition testamentaire établit la réalité.

B.15.6. En l'espèce, le législateur décrétoal a porté une atteinte disproportionnée à la fois au droit du testateur de disposer de ses biens et aux espérances légitimes qu'a le légataire de les recueillir, en fixant un taux qui est sans commune mesure avec les droits fiscaux exigés pour d'autres formes de transferts de propriété et avec ceux qui frappent d'autres catégories d'héritiers.

S'il relève des choix politiques du législateur fiscal d'appliquer des taux différents aux différents impôts et de taxer différemment les catégories d'héritiers, il est manifestement disproportionné d'appliquer, en matière de droits de succession, un taux dont aucun objectif propre à la catégorie de contribuables visée ne justifie qu'il soit aussi élevé, en n'ayant égard qu'à l'objectif budgétaire poursuivi.

B.15.7. En ce qu'il porte au-delà de 80 p.c. le taux applicable à la tranche supérieure à 175.000 euros, l'article 1^{er} du décret attaqué n'est pas compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution et doit être annulé dans cette mesure.

En ce qui concerne le quatrième moyen

B.16. Le quatrième moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Selon le requérant, alors que le décret wallon du 27 mai 2004 « rendant applicables aux impôts régionaux les conséquences de la loi du 31 décembre 2003 instaurant une déclaration libératoire unique » (ci-après : décret du 27 mai 2004) s'applique aux successions ouvertes avant le 1^{er} janvier 2003, l'article 1^{er} du décret entrepris créerait une discrimination entre les contribuables atteints par l'augmentation des taux des droits de succession « Entre toutes autres personnes » et la même catégorie d'ayants droit pouvant bénéficier, en vertu du décret du 27 mai 2004, d'un allègement considérable de la charge fiscale, pour des avoirs frauduleusement soustraits aux droits de succession. Le législateur décrétoal n'aurait ainsi pas respecté une cohérence minimale entre des textes votés sur un même objet, à un court intervalle de temps et alors qu'aucune modification socio-économique ne s'est produite dans cette matière et dans cet intervalle.

B.17.1. La loi du 31 décembre 2003 a instauré un système de déclaration libératoire unique permettant à des personnes physiques qui ont bénéficié de sommes, capitaux ou valeurs mobilières qui n'ont pas été repris dans une comptabilité ou une déclaration obligatoires en Belgique, jusqu'au 31 décembre 2004, de déclarer ces sommes, capitaux ou valeurs mobilières. Après le paiement d'une contribution de 6 p.c. ou de 9 p.c., selon que les avoirs font ou non l'objet d'un investissement, les sommes, capitaux ou valeurs mobilières déclarés sont réputés de manière irréfutable avoir fait définitivement l'objet de tous impôts. Les travaux préparatoires de cette loi font apparaître que celle-ci visait exclusivement la régularisation des impôts fédéraux (*Doc. parl.*, Chambre, 2003-2004, DOC 51-0353/001, p. 4, et DOC 51-0353/005, p. 119). La Région wallonne a toutefois conclu avec l'Etat fédéral un accord de coopération par lequel elle s'est engagée à prendre « les mesures législatives nécessaires afin d'étendre le caractère libératoire de la déclaration unique aux impôts régionaux dès le 1^{er} janvier 2004 » (*Moniteur belge*, 25 juin 2004, deuxième édition).

Ainsi, « dans le but de mettre en place un système de déclaration libératoire unique cohérent applicable à tous les impôts, tant fédéraux que régionaux, et pour harmoniser leurs initiatives législatives en la matière, l'autorité fédérale et les Régions ont conclu des accords de coopération bilatéraux relatifs à la mise en place d'un système de déclaration libératoire unique, sur la base de l'article 92bis, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles » (*Doc. parl.*, Parlement wallon, 2003-2004, DOC 701/1, p. 2).

Afin de mettre en œuvre cet accord de coopération, le décret du 27 mai 2004 « vise dès lors à étendre cet effet libératoire à l'ensemble des impôts régionaux ressortissant [à] la compétence de la Région wallonne » (*ibid.*, p. 3), par « un décret régional autonome » (*ibid.*, p. 3).

B.17.2. L'article 4, § 1^{er}, du décret du 27 mai 2004 dispose :

« Pour ce qui concerne les droits de succession pour lesquels la Région wallonne est compétente en vertu de l'article 3, 4^o, de l'article 4, § 1^{er}, et de l'article 5, § 2, 4^o, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, par dérogation aux articles 1^{er} à 3, la déclaration prévue à l'article 1^{er} est sans effet en ce qui concerne les droits de succession dus sur les sommes, capitaux ou valeurs mobilières qui font partie de la succession d'un habitant du Royaume ou qui sont censés en faire partie, dans les cas suivants :

1^o la succession est ouverte après le 31 décembre 2002;

2^o la succession, ouverte avant le 1^{er} janvier 2003, n'a pas fait l'objet d'une déclaration de succession introduite avant le 1^{er} juin 2003 ou dans le délai sur lequel l'administration a marqué son accord par écrit avant cette date ».

Cette disposition « tend à exclure, en matière de droits de succession, que les héritiers d'un habitant du Royaume puissent opter, du fait de l'entrée en vigueur de cette loi, pour une déclaration libératoire unique au lieu d'une déclaration de succession complète » (*Doc. parl.*, Parlement wallon, 2003-2004, DOC 701/1, p. 4).

B.17.3. En vertu de l'article 4, § 1^{er}, du décret du 27 mai 2004, une succession ouverte après le 31 décembre 2002 ne peut donc bénéficier des effets de la déclaration libératoire unique.

En vertu de son article 3, le décret du 22 octobre 2003 est entré en vigueur le jour de sa publication au *Moniteur belge*, soit le 19 novembre 2003.

B.17.4. La date d'ouverture d'une succession constitue un critère pertinent pour déterminer le champ d'application temporel de législations en matière de droits de succession.

Si les objectifs poursuivis par les décrets du 22 octobre 2003 et du 27 mai 2004 - rappelés respectivement en B.13.2 et B.17.1 - sont différents, ils ne sont cependant pas inconciliables, puisqu'une même succession ne peut être soumise concomitamment à ces deux décrets.

B.17.5. Ne sont dès lors pas comparables la situation dans laquelle se trouve le requérant soumis au décret entrepris et celle qui résulte de l'application du décret du 27 mai 2004 précité.

B.17.6. Le quatrième moyen ne peut être accueilli.

Par ces motifs,

la Cour

annule l'article 1^{er} du décret de la Région wallonne du 22 octobre 2003 modifiant les articles 48 et 54 du Code des droits de succession en ce qu'il porte au-delà de 80 p.c. le taux des droits de succession.

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 22 juin 2005.

Le greffier,

P.-Y. Dutilleux.

Le président f.f.,

P. Martens.

ARBITRAGEHOF

[2005/201730]

Uittreksel uit arrest nr. 107/2005 van 22 juni 2005

Rolnummer 3003

In zake : het beroep tot vernietiging van het decreet van het Waalse Gewest van 22 oktober 2003 houdende wijziging van de artikelen 48 en 54 van het Wetboek der successierechten, ingesteld door P. Renkin.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit rechter P. Martens, waarnemend voorzitter, voorzitter A. Arts en de rechters R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke en J. Spreutels, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van rechter P. Martens,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. *Onderwerp van het beroep en rechtspleging*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 17 mei 2004 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 19 mei 2004, heeft P. Renkin, wonende te 1472 Genepiën, Vieux Manands 12, beroep tot vernietiging ingesteld van het decreet van het Waalse Gewest van 22 oktober 2003 houdende wijziging van de artikelen 48 en 54 van het Wetboek der successierechten (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 19 november 2003).

(...)

II. *In rechte*

(...)

Wat de bestreden bepalingen betreft

B.1.1. Bij artikel 1 van het decreet van het Waalse Gewest van 22 oktober 2003 houdende wijziging van de artikelen 48 en 54 van het Wetboek der successierechten (hierna : het decreet van 22 oktober 2003) worden, voor het Waalse Gewest, de laatste twee kolommen van tabel II van artikel 48 van het Wetboek der successierechten, gewijzigd bij het decreet van 14 november 2001 en bij het besluit van de Waalse Regering van 20 december 2001, als volgt vervangen :

« Tussen alle andere personen :

[Van EUR]	[tot EUR]	a %	b EUR
[0,01]	[12.500,00]	30	
[12.500,01]	[25.000,00]	35	3.750,00
[25.000,01]	[75.000,00]	60	8.125,00
[75.000,01]	[175.000,00]	80	38.125,00
[Boven 175.000,00]		90	118.125,00 ».

B.1.2. Bij artikel 2 van hetzelfde decreet wordt, wat het Waalse Gewest betreft, artikel 54, 1^o, van het Wetboek der successierechten, gewijzigd bij de wet van 22 december 1989, bij het decreet van 14 november 2001 en bij het besluit van de Waalse Regering van 20 december 2001, vervangen door de volgende bepaling :

« 1^o hetgeen verkregen wordt door een bij de wet tot de erfenis geroepen erfgenaam in de rechte lijn, of tussen echtgenoten, of tussen de wettelijk samenwonenden bedoeld in artikel 48 :

- ten belope van de eerste schijf van 12.500,00 EUR;

- ten belope van de tweede schijf - tussen 12.500,01 EUR en 25.000,00 EUR -, als het door de rechthebbende verkregen nettoaandeel niet meer bedraagt dan 125.000,00 EUR.

Het vrijgestelde totaalbedrag wordt ten gunste van de kinderen van de overledene die de leeftijd van eenentwintig jaar niet hebben bereikt, vermeerderd met 2.500,00 EUR voor elk vol jaar dat nog moet verlopen tot zij de leeftijd van eenentwintig jaar bereiken en, ten gunste van de overlevende wettelijk samenwonende of echtgenoot, met de helft der bij-abattementen welke de gemene kinderen samen genieten.

Het vrijgestelde totaalbedrag, eventueel vermeerderd, wordt toegerekend op de opeenvolgende schijven van het netto-aandeel dat aan successierechten onderworpen is, te beginnen met de laagste schijf; ».

B.1.3. Het decreet van 22 oktober 2003 is krachtens artikel 3 ervan in werking getreden de dag waarop het in het *Belgisch Staatsblad* is bekendgemaakt, namelijk op 19 november 2003.

Wat het belang van de verzoeker betreft

B.2. Enerzijds, verhogen de bestreden bepalingen, voor het Waalse Gewest, het percentage van de tarieven die van toepassing zijn op de laatste drie schijven van de successierechten « Tussen alle andere personen » (artikel 1); anderzijds, kennen zij een aanvullende vrijstelling toe van de successierechten die verschuldigd zijn door een erfgenaam in de rechte lijn, tussen echtgenoten of tussen wettelijk samenwonenden, als het door de rechthebbende verkregen nettoaandeel niet meer bedraagt dan 125.000 euro (artikel 2).

B.3. De Grondwet en de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof vereisen dat elke natuurlijke persoon of rechtspersoon die een beroep tot vernietiging instelt, doet blijken van een belang. Van het vereiste belang doen slechts blijken de personen wier situatie door de bestreden norm rechtstreeks en ongunstig zou kunnen worden geraakt.

B.4. Ter ondersteuning van zijn belang beroept de verzoeker zich op zijn hoedanigheid van algemene legataris, zonder band van bloedverwantschap, aanverwantschap of wettelijke samenwoning met de erflater, van een nalatenschap die is opgevallend in het Waalse Gewest na de inwerkingtreding van het bestreden decreet en waarvan het bedrag hoger is dan 175.000 euro.

B.5.1. Aangezien hij de successierechten verschuldigd op de hoogste schijven van het tarief « Tussen alle andere personen » zelf moet betalen, kan de verzoeker rechtstreeks en ongunstig worden geraakt door artikel 1 van het decreet van 22 oktober 2003.

De verzoeker kan echter niet, louter op grond van zijn hoedanigheid van rechtverkrijgende die onderworpen is aan de hoogste schijven van het tarief « Tussen alle andere personen », een belang aantonen om in rechte te treden tegen artikel 2 van het decreet van 22 oktober 2003, waarbij een aanvullende vrijstelling wordt toegekend aan de erfgenamen in de rechte lijn, de echtgenoten of wettelijk samenwonenden, als hun verkregen nettoaandeel in de nalatenschap niet meer bedraagt dan 125.000 euro.

B.5.2. Voor zover het gericht is tegen artikel 2 van het decreet van 22 oktober 2003, is het beroep bijgevolg onontvankelijk wegens gebrek aan belang.

Het Hof beperkt dan ook zijn onderzoek tot de middelen die gericht zijn tegen artikel 1 van het bestreden decreet.

Ten gronde

B.6. Het onderzoek van de overeenstemming van een bestreden bepaling met de bevoegdheidverdelende regels moet het onderzoek van de bestaanbaarheid ervan met de bepalingen van titel II en de artikelen 170, 172 en 191 van de Grondwet voorafgaan.

Ten aanzien van de bevoegdheidverdelende regels

Wat het vijfde middel betreft

B.7. Het vijfde middel is afgeleid uit de schending van de grondbeginselen van de economische en monetaire unie waarop het Belgische staatsbestel berust en meer bepaald van artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen.

Door het percentage van de drie hoogste schijven van het tarief « Tussen alle andere personen » respectievelijk op 60, 80 en 90 pct. te brengen, zou artikel 1 van het decreet van 22 oktober 2003 de markt kunnen verstoren en het vrije verkeer van personen kunnen belemmeren, door talrijke Waalse inwoners ertoe te brengen zich in een ander gewest te vestigen.

B.8.1. Uit het geheel van de teksten die het resultaat zijn van de grondwetsherzieningen van 1970, 1980 en 1988, en inzonderheid uit de bepalingen van artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 - ingevoegd bij artikel 4, § 8, van de bijzondere wet van 8 augustus 1988 - blijkt dat het Belgische staatsbestel berust op een economische en monetaire unie die gekenmerkt wordt door een geïntegreerde markt en door de eenheid van de munt.

Hoewel artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 past in het kader in de toewijzing van bevoegdheden aan de gewesten wat de economie betreft, geldt die bepaling als de uiting van de wil van de bijzondere wetgever om een eenvormige basisregeling van de organisatie van de economie in een geïntegreerde markt te handhaven.

B.8.2. Ook al impliceert het bestaan van een economische unie in de eerste plaats het vrij verkeer van goederen en van productiefactoren, het omvat eveneens het vrij verkeer van personen tussen de deelgebieden van de Staat.

B.9.1. Het decreet van 22 oktober 2003 is gebaseerd op artikel 4, § 1, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, vervangen bij artikel 6 van de bijzondere wet van 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, op grond waarvan de gewesten bevoegd zijn om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de successierechten te wijzigen, die krachtens artikel 3, eerste lid, 4^o, van dezelfde bijzondere wet een gewestelijke belasting vormen.

B.9.2. Aangezien de bijzondere wetgever de gewesten uitdrukkelijk heeft toegestaan de aanslagvoet van de successierechten te wijzigen, kan daaruit voortvloeien dat het bedrag van die rechten van gewest tot gewest verschilt. Zulk een verschil houdt op zichzelf geen schending van de economische en monetaire unie in.

B.9.3. Het feit dat de belastingverhoging tot gevolg kan hebben dat er zich een wijziging kan voordoen in het gedragspatroon van een belastingplichtige, is een mogelijk neveneffect van elke belasting, belastingverhoging of -verlaging.

Men kan echter niet ervan uitgaan dat een verhoging van het percentage van de successierechten « Tussen alle andere personen », buiten de context van het algehele fiscale beleid van een gewest beschouwd, noodzakelijkerwijs leidt tot een delocalisatie van de heffingsgrondslag, met schending van het beginsel van de economische unie en de eenheid van de munt.

B.9.4. Bovendien, om mogelijke fiscale concurrentie te beperken, bepaalt artikel 5, § 2, 4^o, van de bijzondere financieringswet van 16 januari 1989, vervangen bij artikel 7, 2^o, van de voormelde bijzondere wet van 13 juli 2001, als criterium voor het lokaliseren van de successierechten van rijksinwoners, « de plaats waar de overledene, op het ogenblik van zijn overlijden, zijn fiscale woonplaats had », en preciseert het dat, « als de fiscale woonplaats van de overledene tijdens de periode van vijf jaar vóór zijn overlijden op meer dan één plaats in België gelegen was », de successierechten worden gelokaliseerd « op de plaats in België waar zijn fiscale woonplaats tijdens de voormelde periode het langst gevestigd was ».

B.9.5. Rekening houdend met die elementen, schendt de verhoging van de percentages « Tussen alle andere personen » waarin artikel 1 van het bestreden decreet van 22 oktober 2003 voorziet, het beginsel van de economische unie en de eenheid van de munt niet.

B.9.6. Het vijfde middel kan niet worden aangenomen.

Wat het derde middel betreft

B.10. Het derde middel is afgeleid uit de schending van de bevoegdheidverdelende regels, meer bepaald van artikel 39 van de Grondwet en de artikelen 1, 6, 7, 8 en 10 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen.

Het marginale tarief van 90 pct. zou een maatregel zijn die gelijkwaardig is aan de vorming van een « erfachtelijke reserve » ten gunste van het Waalse Gewest, dat zich een deel van het vermogen zou toe-eigenen dat dermate onevenredig is dat men ervan zou moeten uitgaan dat het zich *de facto* de hoedanigheid van reservataire erfgenaam toe-eigent terwijl geen enkele bepaling de gewesten ertoe machtigt de wettelijke regels met betrekking tot de erfachtelijke reserves te wijzigen.

B.11.1. De erfachtelijke reserve is een instelling die op wettelijke en dwingende wijze bepaalde door de wet aangewezen erfgenamen beschermt door hun een minimaal gedeelte van de nalatenschap *ab intestat* toe te kennen. De reservataire erfgenamen zijn op die manier beschermd tegen de akten om niet - giften en legaten - van de erfflater, maar blijven verplicht, zoals iedere erfgenaam, de successieschulden te betalen. Het begrip « reserve » geeft op die manier een solidariteitsverplichting weer ten laste van de erfflater, tegenover bepaalde naaste familieleden.

B.11.2. De successierechten vormen een belasting die ontstaat door het overlijden van een rijksinwoner en die wordt geheven op de massa die door vererving is overgegaan, na aftrek van de schulden. Als belasting houden de successierechten een welbepaalde politieke opvatting over overdracht van een vermogen in, en worden zij, in de huidige stand van de wetgeving, vastgesteld naar gelang van de affectieve band die kan worden verondersteld in geval van een band van bloedverwantschap, aanverwantschap of wettelijke samenwoning met de erfflater.

B.11.3. Uit de intrinsieke verschillen tussen beide instellingen, die onderscheiden doelstellingen nastreven en dus niet mogen worden verward, volgt dat de successierechten, ondanks het hoge bedrag ervan, geenszins mogen worden gelijkgesteld met erfachtelijke reserves ten gunste van de wetgever die het percentage ervan bepaalt. De verhoging van de tarieven « Tussen alle andere personen » waarin artikel 1 van het decreet van 22 oktober 2003 voorziet, schendt bijgevolg de in het middel aangevoerde bevoegdheidverdelende regels niet.

B.11.4. Het derde middel kan niet worden aangenomen.

Ten aanzien van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie

Wat het eerste middel betreft

B.12.1. Het eerste middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

Rekening houdend met B.5.1 en B.5.2, beperkt het Hof zijn onderzoek tot het eerste onderdeel van het middel.

B.12.2. Door het heffingspercentage van de successierechten « Tussen alle andere personen » te doen stijgen van 50 naar 60 pct. voor de schijf van 25.000,01 tot 75.000 euro, van 65 naar 80 pct. voor de schijf van 75.000,01 tot 175.000 euro en van 80 naar 90 pct. voor de schijf boven de 175.000 euro, zou artikel 1 van het bestreden decreet, voor de rechtverkrijgende zonder verwantschapsband of band van wettelijke samenwoning met de erflater, de belastingdruk dermate opdrijven dat het het beginsel van de draagkracht van de belastingplichtige niet meer in acht zou nemen, hetgeen aanleiding zou geven tot een discriminatie tussen de rechtverkrijgenden die een netto-erfdeel van meer dan 25.000 euro verkrijgen.

B.13.1. Het bepalen van de belastingtarieven die van toepassing zijn op de verschillende categorieën die hij bepaalt en het vaststellen van de modaliteiten ervan, komt de bevoegde fiscale wetgever toe. Een verschillend tarief voor verschillende groepen van erfgenamen, naar gelang van hun bloed- of aanverwantschap, of situatie van samenwoning met de erflater, berust op een objectief en pertinent criterium. Het is niet kennelijk onredelijk een verschillend tarief vast te stellen voor de vier voormelde categorieën van personen, rekening houdend met de band van affectiviteit die geacht mag worden bepaald te zijn door de graad van verwantschap tussen de erflater en de erfgeachtigen.

B.13.2. Het decreet van 22 oktober 2003 heeft tot doel « voor de kleine en middelgrote nalatenschappen in een voorkeurstelsel te voorzien » (*Parl. St.*, Waals Parlement, 2002-2003, DOC 520/1, p. 2) - waarbij het gaat om « nalatenschappen waarbij de kinderen het actief dat een van hun ouders heeft nagelaten, onder elkaar verdelen en waarbij de langstlevende echtgenoot of samenwonende eveneens tot de erfenis wordt toegelaten » (*ibid.*, p. 3) - door aan de bestaande vrijstelling een vrijstelling van successierechten toe te voegen op de schijf van 12.500,01 tot 25.000 euro voor de rechtverkrijgenden wier verkregen nettoaandeel niet meer bedraagt dan 125.000 euro. Artikel 1 van het decreet van 22 oktober 2003 heeft tot doel « die vrijstelling te compenseren door een verhoging van de percentages die van toepassing zijn op de nalatenschappen ' Tussen alle andere personen ' » (*ibid.*, p. 2). Tijdens de parlementaire voorbereiding werd erop gewezen dat die verhoging van de percentages alleen van toepassing was op de nettoschijven, per erfgenaam, van meer dan 25.000 euro (*ibid.*, p. 2).

B.13.3. Zonder dat een volledige overeenstemming moet worden aangetoond tussen de respectieve bedragen - die in wezen veranderlijk zijn - van de aanvullende vrijstelling en de verhoging, voor de drie hoogste schijven, van het heffingspercentage « Tussen alle andere personen », kon de decreetgever, in theorie althans, redelijkerwijze oordelen dat die nieuwe fiscale ontvangst de fiscale kosten van de aanvullende vrijstelling zou kunnen compenseren.

De decreetgever kon bijgevolg beslissen om bepaalde kleine en middelgrote nalatenschappen te bevoordelen en, met het oog op budgettaire neutraliteit, alleen een verhoging in te voeren van de heffingspercentages die van toepassing zijn op de categorie « Tussen alle andere personen ».

B.13.4. In het licht van die doelstellingen is de wijziging van de heffingspercentages die van toepassing zijn op de categorie « Tussen alle andere personen », pertinent.

Ook al zijn zij zeer hoog - en onder voorbehoud van het tarief van 90 pct. voor de schijf boven 175.000 euro, dat het voorwerp vormt van het tweede middel - zijn de successierechten die verschuldigd zijn door de legatarissen die geen bloed- of aanverwantschap hebben en niet samenwonen met de erflater, niet onevenredig, vermits die erfgenamen geen deel uitmaakten van de familie van de erflater en dus ervan kan worden uitgegaan dat zij geen voldoende band hebben met het familiepatrimonium dat hij bij zijn overlijden nalaat.

B.13.5. Het eerste middel kan niet worden aangenomen.

Wat het tweede middel betreft

B.14. Het tweede middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 16 ervan, en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens.

Een aanslagvoet van 90 pct. voor de schijf boven de 175.000 euro zou kennelijk neerkomen op een verbeurdverklaring en zou dus aan een categorie van belastingplichtigen, zonder vergoeding en met schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, hun eigendomsrecht ontnemen zonder dat die beroving redelijk wordt verantwoord. Dat tarief van 90 pct., dat het hoogste in Europa zou zijn, zou in de feiten zonder meer leiden tot een verbeurdverklaring, daar de combinatie van een lage drempel (175.000 euro) en een zeer hoog tarief (90 pct.) een reëel gevaar zou creëren voor een aantasting van het persoonlijke vermogen van de rechtverkrijgende. Deze zou het risico lopen meer dan 100 pct. van het erfdeel dat hij heeft geërfd, te moeten betalen wanneer de nalatenschap bestaat uit goederen die niet onmiddellijk beschikbaar zijn, noch te gelde kunnen worden gemaakt, en waarvan de waarde aanzienlijk en op korte tijd kan schommelen, hetgeen hem zou kunnen doen aarzelen om de nalatenschap te aanvaarden.

B.15.1. Door het vaststellen van hoge tarieven inzake successierechten kan worden geraakt aan het recht van de erflater om over zijn eigendom te beschikken, dat hem is toegekend bij artikel 544 van het Burgerlijk Wetboek. Een legaat waarbij, aan een persoon met een bescheiden inkomen, een onroerend goed of een ondeelbaar goed wordt gegeven, kan hierdoor onmogelijk worden, omdat die persoon genoodzaakt zal zijn zich van dat goed te ontdoen om binnen de wettelijke termijn de successierechten te kunnen betalen, waarbij hij het risico loopt het goed binnen die termijn niet te kunnen verkopen tegen een voldoende prijs.

B.15.2. De verplichting, voor de legataris, om hoge rechten te betalen, is eveneens van die aard dat afbreuk wordt gedaan aan het recht op het ongestoord genot van eigendom, dat gewaarborgd is bij artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens.

Die bepaling vermeldt dat de bescherming van het eigendomsrecht « echter op geen enkele wijze het recht aantast en 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 ».

Ook al beschikt de fiscale wetgever over een ruime beoordelingsmarge, toch kan een belasting onevenredig zijn en op onverantwoorde wijze afbreuk doen aan het ongestoord genot van iemands eigendom indien zij het billijk evenwicht verbreekt tussen de vereisten van het algemeen belang en de bescherming van het recht op het ongestoord genot van eigendom (E.H.R.M., Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH t. Nederland, 23 februari 1995; s.a. Dangeville t. Frankrijk, 16 april 2002 en s.a. Cabinet Diot en s.a. Gras Savoye t. Frankrijk, 16 april 2002; Buffalo SRL in vereffening t. Italië, 3 juli 2003). Overigens wordt ook aangenomen dat de rechten op geërfde onroerende goederen afbreuk kunnen doen aan de rechten die gewaarborgd zijn bij artikel 1 van het voormelde Eerste Aanvullend Protocol (Jokela t. Finland, 21 mei 2002).

B.15.3. Ook al kon de decreetgever, om de redenen die in B.12 en B.13 zijn uiteengezet, redelijkerwijs de progressiviteit van de belasting verhogen om de kleine en middelgrote nalatenschappen te bevoordelen en daarbij niettemin zijn budgettaire doelstelling na te komen, toch dient te worden onderzocht of een tarief van 90 pct., dat van toepassing is op de schijf boven 175.000 euro, niet van die aard is dat op onevenredige wijze afbreuk wordt gedaan aan het recht van een categorie van personen op het ongestoord genot van hun eigendom.

B.15.4. Het is denkbaar dat de wetgever, naast de fiscale doelstelling die hij nastreeft, in bepaalde aangelegenheden het gedrag van de belastingplichtigen probeert te beïnvloeden, hetgeen een bijzonder hoge aanslagvoet kan rechtvaardigen. Dat geldt bijvoorbeeld voor heffingen die tot doel hebben de consumptie ertoe aan te zetten geen wegwerpartikelen te gebruiken, noch producten die schadelijk zijn voor het leefmilieu (zie in die zin de arresten nrs. 11/94, 3/95, 4/95, 5/95, 6/95, 7/95, 8/95, 9/95, 10/95, 30/99, 195/2004 inzake milieutaksen), die ertoe strekken onwettig gedrag te bestraffen (zie de arresten nrs. 44/2000, 28/2003 en 72/2004 inzake geheime commissielonen), of getolereerde maar schadelijke activiteiten tegen te gaan (zie het arrest nr. 100/2001 inzake spelen en weddenschappen).

B.15.5. Te dezen blijkt niet dat de decreetgever ervan is uitgegaan dat de wens van een erflater om personen die hem dierbaar zijn maar die met hem geen voldoende bloed- of aanverwantschap hebben te begunstigen, een niet-legitieme gedraging zou uitmaken. Ook al kan, op het gebied van successierechten, worden aangenomen dat de wetgever, door middel van voordelige tarieven, verwanten bevoordeelt die een veronderstelde affectieve band hebben met de erflater (zie in die zin de arresten nrs. 128/98, 82/99 en 66/2004), toch volgt daaruit niet dat hij in geen enkel opzicht rekening zou moeten houden met de affectieve band waarvan het bestaan door een testamentaire bepaling is aangetoond.

B.15.6. Te dezen heeft de decreetgever niet alleen op onevenredige wijze afbreuk gedaan aan het recht van de erflater om over zijn eigendom te beschikken, maar is hij evenmin tegemoet gekomen aan de legitieme verwachtingen van de legataris om die eigendom te erven, door een heffingspercentage vast te stellen dat niet te vergelijken is met de fiscale rechten op andere vormen van eigendomsoverdracht, noch met de rechten die gelden voor andere categorieën van erfgenamen.

Ook al behoort het tot de beleidskeuzes van de fiscale wetgever om verschillende tarieven toe te passen op verschillende belastingen, en de categorieën van erfgenamen verschillend te belasten, toch is het klaarblijkelijk onevenredig om, inzake successierechten, een dermate hoog tarief toe te passen dat door geen enkele doelstelling die specifiek is voor de beoogde categorie van belastingplichtigen, wordt verantwoord, maar waarbij uitsluitend de nagestreefde budgettaire doelstelling in aanmerking wordt genomen.

B.15.7. Doordat artikel 1 van het bestreden decreet het tarief voor de schijf boven 175.000 euro hoger dan op 80 pct. vaststelt, is het niet bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet en dient het in die mate te worden vernietigd.

Wat het vierde middel betreft

B.16. Het vierde middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

Terwijl het Waalse decreet van 27 mei 2004 « waarbij de gevolgen van de wet van 31 december 2003 houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte van toepassing worden gemaakt op de gewestelijke belastingen » (hierna : het decreet van 27 mei 2004), van toepassing is op de nalatenschappen opengevallen vóór 1 januari 2003, voert artikel 1 van het bestreden decreet volgens de verzoeker een discriminatie in tussen de belastingplichtigen die worden getroffen door de verhoging van de tarieven van de successierechten « Tussen alle andere personen » en dezelfde categorie van rechtverrijgenden die op grond van het decreet van 27 mei 2004 een aanzienlijke verlichting van de fiscale last kan genieten voor tegoeden die op frauduleuze wijze aan de successierechten zijn onttrokken. De decreetgever zou geen minimale coherentie in acht hebben genomen tussen de teksten die binnen een korte tijdspanne met betrekking tot hetzelfde onderwerp zijn goedgekeurd, terwijl zich in die aangelegenheid en binnen die tijdspanne enkele socio-economische wijziging heeft voorgedaan.

B.17.1. Bij de wet van 31 december 2003 is een systeem ingevoerd voor een eenmalige bevrijdende aangifte op grond waarvan natuurlijke personen die sommen, kapitalen of roerende waarden hebben genoten die niet werden vermeld in een in België wettelijk verplichte boekhouding of aangifte, tot 31 december 2004, van die sommen, kapitalen of roerende waarden aangifte kunnen doen. Na betaling van een bijdrage van 6 of 9 pct., naargelang de tegoeden al dan niet het voorwerp zijn van een investering, worden de aangegeven sommen, kapitalen of roerende waarden geacht onweerlegbaar en definitief bevrijd te zijn van alle belastingen. Uit de parlementaire voorbereiding van die wet blijkt dat ze enkel de regularisatie van federale belastingen beoogde (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/001, p. 4, en DOC 51-0353/005, p. 119). Het Waalse Gewest heeft evenwel met de federale Staat een samenwerkingsakkoord gesloten waarbij het zich ertoe verbindt « de nodige wettelijke bepalingen [...] [te] treffen om het bevrijdend karakter van de eenmalige aangifte vanaf 1 januari 2004 uit te breiden tot de gewestelijke belastingen » (*Belgisch Staatsblad*, 25 juni 2004, tweede uitgave).

Op die manier « hebben de federale overheid en de gewesten, met de bedoeling een coherent systeem door te voeren voor een eenmalige bevrijdende aangifte, dat geldt voor alle belastingen - zowel de federale als de gewestelijke -, en om hun wetgevende initiatieven terzake te harmoniseren, bilaterale samenwerkingsakkoorden gesloten met betrekking tot de instelling van een systeem van eenmalige bevrijdende aangifte, op grond van artikel 92bis, § 1, eerste lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen » (*Parl. St.*, Waals Parlement, 2003-2004, DOC 701/1, p. 2).

Om dat samenwerkingsakkoord uit te voeren, strekt het decreet van 27 mei 2004 « bijgevolg ertoe die bevrijdende werking uit te breiden tot alle gewestelijke belastingen die onder de bevoegdheid van het Waalse Gewest vallen » (*ibid.*, p. 3), door middel van « een eigen gewestdecreet » (*ibid.*, p. 3).

B.17.2. Artikel 4, § 1, van het decreet van 27 mei 2004 bepaalt :

« Voor wat betreft de successierechten waarvoor het Waalse Gewest bevoegd is krachtens artikel 3, 4^o, artikel 4, § 1, en artikel 5, § 2, 4^o, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gewesten en de Gemeenschappen en in afwijking van artikelen 1 tot en met 3 is de aangifte bedoeld in artikel 1 zonder gevolg wat betreft de successierechten die verschuldigd zijn op de sommen, kapitalen en roerende waarden die deel uitmaken van de nalatenschap van een rijksinwoner of die geacht zijn er deel van uit te maken, in de volgende gevallen :

1^o de nalatenschap valt open na 31 december 2002;

2^o de nalatenschap, opengevallen vóór 1 januari 2003, maakt niet het voorwerp uit van een aangifte van nalatenschap ingediend vóór 1 juni 2003 of binnen de termijn waarmee het bestuur vóór die datum schriftelijk heeft ingestemd ».

Met die bepaling « tracht men uit te sluiten, op het gebied van successierechten, dat de erfgenamen van een rijksinwoner, door de inwerkingtreding van die wet, zouden kunnen opteren voor een eenmalige bevrijdende aangifte in plaats van een volledige aangifte van nalatenschap » (*Parl. St.*, Waals Parlement, 2003-2004, DOC 701/1, p. 4).

B.17.3. Krachtens artikel 4, § 1, van het decreet van 27 mei 2004 kunnen bij een nalatenschap die is opengevallen na 31 december 2002, derhalve niet de gevolgen van een eenmalige bevrijdende aangifte worden genoten.

Krachtens artikel 3 ervan, is het decreet van 22 oktober 2003 in werking getreden de dag waarop het in het *Belgisch Staatsblad* is bekendgemaakt, namelijk op 19 november 2003.

B.17.4. De datum waarop een nalatenschap openvalt, vormt een pertinent criterium om de werkingssfeer in de tijd te bepalen van wetgevingen inzake successierechten.

Ook al zijn de doelstellingen van de decreten van 22 oktober 2003 en van 27 mei 2004 - waaraan is herinnerd in respectievelijk B.13.2 en B.17.1 - verschillend, toch zijn zij niet onverenigbaar, aangezien eenzelfde nalatenschap niet gelijktijdig aan beide decreten onderworpen kan zijn.

B.17.5. De situatie waarin de verzoeker zich onder de gelding van het bestreden decreet bevindt en die welke voortvloeit uit de toepassing van het voormelde decreet van 27 mei 2004, zijn bijgevolg niet vergelijkbaar.

B.17.6. Het vierde middel kan niet worden aangenomen.

Om die redenen,
het Hof

vernietigt artikel 1 van het decreet van het Waalse Gewest van 22 oktober 2003 houdende wijziging van de artikelen 48 en 54 van het Wetboek der successierechten in zoverre het het heffingspercentage inzake successierechten hoger dan op 80 pct. vaststelt.

Aldus uitgesproken in het Frans, het Nederlands en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 22 juni 2005.

De griffier,
P.-Y. Dutilleux.

De wnd. voorzitter,
P. Martens.

SCHIEDSHOF

[2005/201730]

Auszug aus dem Urteil Nr. 107/2005 vom 22. Juni 2005

Geschäftsverzeichnisnummer 3003

In Sachen: Klage auf Nichtigerklärung des Dekrets der Wallonischen Region vom 22. Oktober 2003 zur Abänderung der Artikel 48 und 54 des Erbschaftssteuergesetzbuches, erhoben von P. Renkin.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus dem Richter und stellvertretenden Vorsitzenden P. Martens, dem Vorsitzenden A. Arts und den Richtern R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke und J. Spreutels, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Richters P. Martens,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

I. Gegenstand der Klage und Verfahren

Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 17. Mai 2004 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 19. Mai 2004 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob P. Renkin, wohnhaft in 1472 Genappe, Vieux Manands 12, Klage auf Nichtigerklärung des Dekrets der Wallonischen Region vom 22. Oktober 2003 zur Abänderung der Artikel 48 und 54 des Erbschaftssteuergesetzbuches (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 19. November 2003).

(...)

II. In rechtlicher Beziehung

(...)

Hinsichtlich der angefochtenen Bestimmungen

B.1.1. Durch Artikel 1 des Dekrets der Wallonischen Region vom 22. Oktober 2003 zur Abänderung der Artikel 48 und 54 des Erbschaftssteuergesetzbuches (weiter unten: Dekret vom 22. Oktober 2003) werden - für die Wallonische Region - die letzten zwei Spalten der Tabelle II von Artikel 48 des Erbschaftssteuergesetzbuches, abgeändert durch das Dekret vom 14. November 2001 und durch den Erlaß der Wallonischen Regierung vom 20. Dezember 2001, durch das Folgende ersetzt:

«zwischen anderen

[Von Euro]	[bis Euro]	a %	b Euro
[0,01]	[12.500,00]	30	
[12.500,01]	[25.000,00]	35	3.750,00
[25.000,01]	[75.000,00]	60	8.125,00
[75.000,01]	[175.000,00]	80	38.125,00
[über 175.000,00]		90	118.125,00».

B.1.2. Durch Artikel 2 desselben Dekrets wird - was die Wallonische Region betrifft - Artikel 54 Nr. 1 des Erbschaftssteuergesetzbuches, abgeändert durch das Gesetz vom 22. Dezember 1989, durch das Dekret vom 14. November 2001 und durch den Erlaß der Wallonischen Regierung vom 20. Dezember 2001, durch die folgende Bestimmung ersetzt:

«1° was von einem gesetzlich zur Erbfolge berufenen Erben in gerader Linie oder zwischen Eheleuten oder zwischen gesetzlich Zusammenwohnenden im Sinne von Artikel 48 erhalten wird:

- in Höhe des ersten Teils von 12.500,00 Euro;

- in Höhe des zweiten Teils von 12.500,01 Euro bis 25.000,00 Euro, wenn der von diesem Anspruchsberechtigten erhaltene Nettoanteil 125.000,00 Euro nicht übersteigt.

Der befreite Gesamtbetrag wird zugunsten der Kinder des Verstorbenen, die das Alter von einundzwanzig Jahren noch nicht erreicht haben, um 2.500,00 Euro für jedes volle Jahr bis zum Erreichen ihres einundzwanzigsten Lebensjahres und zugunsten des hinterbliebenen Ehepartners bzw. gesetzlich Zusammenwohnenden, um die Hälfte der zusätzlichen Abschläge der gemeinsamen Kinder erhöht.

Der befreite, ggf. erhöhte Gesamtbetrag wird auf die aufeinanderfolgenden Teile des der Erbschaftsteuer unterliegenden Nettoanteils angerechnet, mit Beginn beim niedrigsten Teil.».

B.1.3. Das Dekret vom 22. Oktober 2003 ist kraft seines Artikels 3 am Tag seiner Veröffentlichung im *Belgischen Staatsblatt*, d.h. am 19. November 2003 in Kraft getreten.

Hinsichtlich des Interesses des Klägers

B.2. Einerseits erhöhen die angefochtenen Bestimmungen für die Wallonische Region den Prozentsatz der auf die drei letzten Teilbeträge der Erbschaftssteuern «zwischen anderen» anwendbaren Tarife (Artikel 1); andererseits gewähren sie eine zusätzliche Befreiung von den von Erben in gerader Linie, zwischen Eheleuten oder zwischen gesetzlich Zusammenwohnenden zu entrichtenden Erbschaftssteuern, wenn der Nettoanteil, den der Anspruchsberechtigte erhält, nicht mehr als 125.000 Euro beträgt (Artikel 2).

B.3. Die Verfassung und das Sondergesetz vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof erfordern, daß jede natürliche oder juristische Person, die eine Nichtigkeitsklage erhebt, ein Interesse nachweist. Das erforderliche Interesse liegt nur bei jenen Personen vor, deren Situation durch die angefochtene Rechtsnorm unmittelbar und ungünstig beeinflusst werden könnte.

B.4. Zur Untermauerung seines Interesses führt der Kläger seine Eigenschaft als Gesamtvermächtnisnehmer ohne Verbindung der Blutsverwandtschaft, der Verschwägerung oder des gesetzlichen Zusammenlebens mit dem Verstorbenen bei einem Nachlaß an, der in der Wallonischen Region nach dem Inkrafttreten des angefochtenen Dekrets eröffnet worden ist und dessen Betrag über 175.000 Euro liege.

B.5.1. Da der Kläger persönlich die Erbschaftssteuern auf die höchsten Teilbeträge des «zwischen anderen» geltenden Tarifs zahlen muß, kann er direkt und nachteilig von Artikel 1 des Dekrets vom 22. Oktober 2003 betroffen sein.

Umgekehrt ermöglicht die bloße Eigenschaft als Anspruchsberechtigter, der den höchsten Teilbeträgen des «zwischen anderen» geltenden Tarifs unterliegt, es dem Kläger nicht, ein Interesse an einer Klage gegen Artikel 2 des Dekrets vom 22. Oktober 2003 nachzuweisen, der den Erben in gerader Linie, Eheleuten oder gesetzlich Zusammenwohnenden eine zusätzliche Befreiung gewährt, wenn ihr Nettoanteil an dem Nachlaß nicht mehr als 125.000 Euro beträgt.

B.5.2. Insofern die Klage gegen Artikel 2 des Dekrets vom 22. Oktober 2003 gerichtet ist, ist sie folglich wegen mangelnden Interesses unzulässig.

Der Hof beschränkt seine Prüfung daher auf die Klagegründe, die gegen Artikel 1 des angefochtenen Dekrets gerichtet sind.

Zur Hauptsache

B.6. Die Prüfung der Übereinstimmung einer angefochtenen Bestimmung mit den Regeln der Zuständigkeitsverteilung muß der Prüfung ihrer Vereinbarkeit mit den Bestimmungen von Titel II der Verfassung und mit deren Artikeln 170, 172 und 191 vorangehen.

Hinsichtlich der Regeln der Zuständigkeitsverteilung

In bezug auf den fünften Klagegrund

B.7. Der fünfte Klagegrund ist aus einem Verstoß gegen die Grundprinzipien der Wirtschafts- und Währungsunion, auf denen der Aufbau des belgischen Staates beruhe, und insbesondere Artikel 6 § 1 VI Absatz 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen abgeleitet.

Indem Artikel 1 des Dekrets vom 22. Oktober 2003 den Satz der drei oberen Teilbeträge des Tarifs «zwischen anderen» auf 60, 80 beziehungsweise 90 Prozent festsetze, könne er zu Marktverzerrungen und zu schweren Behinderungen des freien Personenverkehrs führen, indem er zahlreiche Einwohner Walloniens dazu verleite, sich in einer anderen Region niederzulassen.

B.8.1. Aus sämtlichen Texten, die sich aus den Verfassungsrevisionen von 1970, 1980 und 1988 ergeben, und insbesondere aus den Bestimmungen von Artikel 6 § 1 VI Absatz 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 - eingefügt durch Artikel 4 § 8 des Sondergesetzes vom 8. August 1988 -, geht hervor, daß die Struktur des belgischen Staates auf einer Wirtschafts- und Währungsunion beruht, die durch einen integrierten Markt und die einheitliche Währung gekennzeichnet ist.

Obwohl Artikel 6 § 1 VI Absatz 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 Bestandteil der Erteilung der Zuständigkeit für Wirtschaft an die Regionen ist, drückt diese Bestimmung den Willen des Sondergesetzgebers aus, eine einheitliche Grundregelung für die Organisation der Wirtschaft in einem integrierten Markt aufrechtzuerhalten.

B.8.2. Das Bestehen einer Wirtschaftsunion beinhaltet zwar zunächst den freien Verkehr von Waren und Produktionsfaktoren, doch es impliziert ebenfalls den freien Personenverkehr zwischen den Bestandteilen des Staates.

B.9.1. Das Dekret vom 22. Oktober 2003 beruht auf Artikel 4 § 1 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen, der durch Artikel 6 des Sondergesetzes vom 13. Juli 2001 zur Refinanzierung der Gemeinschaften und Erweiterung der steuerlichen Befugnisse der Regionen ersetzt wurde und aufgrund dessen die Regionen befugt sind, den Steuersatz, die Bemessungsgrundlage und die Befreiungen von den Erbschaftssteuern zu ändern, die aufgrund von Artikel 3 Absatz 1 Nr. 4 desselben Sondergesetzes eine Regionalsteuer sind.

B.9.2. Da der Sondergesetzgeber es den Regionen ausdrücklich erlaubt hat, den Steuersatz der Erbschaftssteuern zu ändern, kann sich daraus ergeben, daß diese Steuern in den einzelnen Regionen unterschiedlich sind. Ein solcher Unterschied beinhaltet nicht an sich einen Verstoß gegen die Wirtschafts- und Währungsunion.

B.9.3. Der Umstand, daß die Erhöhung einer Steuer zur Folge haben kann, daß es zu einer Änderung in der Verhaltensweise eines Steuerpflichtigen kommt, ist eine mögliche Nebenwirkung jeder Steuer oder jeder Steuererhöhung oder -senkung.

Man kann jedoch nicht davon ausgehen, daß eine Erhöhung des Satzes der Erbschaftssteuern «zwischen anderen», die außerhalb des Kontextes der globalen Steuerpolitik einer Region ins Auge gefaßt wird, automatisch eine Wirkung der Auslagerung der Bemessungsgrundlage zur Folge haben würde, die ein Verstoß gegen den Grundsatz der Wirtschaftsunion und der Währungseinheit wäre.

B.9.4. Außerdem wurde zur Begrenzung der Gefahr eines Steuerwettbewerbs in Artikel 5 § 2 Nr. 4 des Finanzierungs-sondergesetzes vom 16. Januar 1989, der durch Artikel 7 Nr. 2 des obengenannten Sondergesetzes vom 13. Juli 2001 ersetzt wurde, als Kriterium für die Standortbestimmung der Erbschaftssteuern der Einwohner des Königreichs «der Ort, an dem der Verstorbene zum Zeitpunkt seines Ablebens seinen Steuerwohnsitz hatte,» festgelegt und bestimmt, daß die Erbschaftssteuern, «wenn der Verstorbene seinen Steuerwohnsitz im Laufe der letzten fünf Jahre vor seinem Ableben an mehreren Orten in Belgien hatte», «an dem Ort Belgiens, wo sein Steuerwohnsitz sich während des besagten Zeitraums am längsten befand,» angesiedelt werden.

B.9.5. Angesichts dieser Elemente verstößt die Erhöhung der «zwischen anderen» geltenden Sätze, die in Artikel 1 des angefochtenen Dekrets vom 22. Oktober 2003 vorgesehen ist, nicht gegen den Grundsatz der Wirtschaftsunion und der Währungseinheit.

B.9.6. Der fünfte Klagegrund ist nicht annehmbar.

In bezug auf den dritten Klagegrund

B.10. Der dritte Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Regeln der Zuständigkeitsverteilung, insbesondere Artikel 39 der Verfassung, sowie gegen die Artikel 1, 6, 7, 8 und 10 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen.

Der Marginalsatz von 90 Prozent stelle eine Maßnahme dar, die der Schaffung eines «Pflichtteils» zu Gunsten der Wallonischen Region gleichkomme, wobei diese sich einen derart unverhältnismäßigen Anteil des Vermögens aneigne, daß man davon ausgehen müsse, daß sie sich *de facto* die Eigenschaft als Pflichtteilserbe aneigne, obwohl keine Bestimmung die Regionen ermächtigt, die gesetzlichen Regeln über die Pflichtteile zu ändern.

B.11.1. Der Pflichtteil ist eine Einrichtung, die auf gesetzliche und zwingende Weise gewisse gesetzlich bestimmte Erben schützt, indem ihnen ein Mindestanteil des Nachlasses *ab intestat* zugeteilt wird. Die Pflichtteilserben sind somit vor unentgeltlichen Zuwendungen - Schenkungen und Vermächtnisse - des Erblassers geschützt, müssen jedoch wie jeder Erbe weiterhin die Erbschaftsschulden begleichen. Der Begriff des Pflichtteils drückt somit eine zwingende Solidaritätspflicht des Verstorbenen gegenüber gewissen Mitgliedern seiner engeren Familie aus.

B.11.2. Die Erbschaftssteuern sind eine Steuer, die beim Tod eines Einwohners des Königreichs entsteht und auf den Wert der Gesamtheit der durch Erbschaft übertragenen Güter abzüglich der Schulden erhoben wird. Als Steuer beinhalten die Erbschaftssteuern ein bestimmtes politisches Konzept der Übertragung eines Vermögens, und beim derzeitigen Stand der Gesetzgebung sind sie entsprechend der affektiven Beziehung festgelegt, die aufgrund des Grades der Blutsverwandtschaft, der Verschwägerung oder des gesetzlichen Zusammenlebens mit dem Verstorbenen vermutet werden kann.

B.11.3. Aus den wesentlichen Unterschieden zwischen diesen beiden Einrichtungen, die unterschiedlichen Zwecken dienen und nicht miteinander zu verwechseln sind, geht hervor, daß Erbschaftssteuern, selbst wenn ihr Betrag hoch ist, auf keinen Fall mit Pflichtteilen zu Gunsten des Gesetzgebers, der ihren Satz festlegt, gleichzustellen sind. Folglich verstößt die Erhöhung der «zwischen anderen» geltenden Sätze, die in Artikel 1 des Dekrets vom 22. Oktober 2003 vorgesehen ist, nicht gegen die im Klagegrund angeführten Regeln der Zuständigkeitsverteilung.

B.11.4. Der dritte Klagegrund ist nicht annehmbar.

Hinsichtlich des Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung

In bezug auf den ersten Klagegrund

B.12.1. Der erste Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

In Erwägung der Darlegungen in B.5.1 und B.5.2 beschränkt der Hof seine Prüfung auf den ersten Teil des Klagegrunds.

B.12.2. Indem Artikel 1 des angefochtenen Dekrets den Satz der Erbschaftssteuern, der «zwischen anderen» gilt, von 50 auf 60 Prozent für den Teilbetrag von 25.000,01 bis 75.000 Euro, von 65 auf 80 Prozent für den Teilbetrag von 75.000,01 bis 175.000 Euro und von 80 auf 90 Prozent für den Teilbetrag über 175.000 Euro anhebe, erhöhe er den Steuerdruck auf den Anspruchsberechtigten ohne Verbindung der Blutsverwandtschaft oder des gesetzlichen Zusammenwohnens mit dem Verstorbenen derart, daß dieser Artikel nicht mehr dem Grundsatz der finanziellen Belastbarkeit des Steuerpflichtigen entspreche, was eine Diskriminierung zwischen den Anspruchsberechtigten schaffe, die ein Nettoerbe von mehr als 25.000 Euro erhielten.

B.13.1. Es obliegt dem zuständigen Steuergesetzgeber, die auf die von ihm bestimmten verschiedenen Kategorien anwendbaren Steuersätze festzulegen und deren Modalitäten zu bestimmen. Ein unterschiedlicher Tarif für die verschiedenen Gruppen von Erben entsprechend ihrer Blutsverwandtschaft, Verschwägerung oder Situation des Zusammenlebens mit dem Verstorbenen beruht auf einem objektiven und sachdienlichen Kriterium. Es ist nicht offensichtlich unvernünftig, einen unterschiedlichen Tarif für die vier obengenannten Kategorien von Personen unter Berücksichtigung der affektiven Beziehung, die aufgrund des Grades der Verwandtschaft zwischen dem Verstorbenen und seinen Erben angenommen werden kann, festzusetzen.

B.13.2. Das Dekret vom 22. Oktober 2003 bezweckt, «kleinen und mittleren Nachlässen eine Vorzugsregelung zu gewähren» (*Parl. Dok.*, Wallonisches Parlament, 2002-2003, DOC 520/1, S. 2) - wobei «die Kinder sich die von einem ihrer Elternteile hinterlassenen Aktiva teilen und der hinterbliebene Ehepartner oder Zusammenwohnende ebenfalls zur Erbschaft zugelassen wird» (ebenda, S. 3) -, indem es der bestehenden Befreiung eine Befreiung von den Erbschaftssteuern auf den Teilbetrag zwischen 12.500,01 und 25.000 Euro für Anspruchsberechtigte, deren Nettoanteil nicht mehr als 125.000 Euro beträgt, hinzufügt. Artikel 1 des Dekrets vom 22. Oktober 2003 dient dazu, «diese Befreiung durch eine Erhöhung der für Nachlässe ' zwischen anderen ' geltenden Sätze auszugleichen» (ebenda, S. 2). Während der Vorarbeiten wurde bemerkt, daß diese Erhöhung der Sätze nur für Nettoteilbeträge pro Erbe von mehr als 25.000 Euro gelten (ebenda, S. 2).

B.13.3. Ohne daß eine perfekte Übereinstimmung der jeweiligen Beträge - die von ihrem Wesen her schwanken - der zusätzlichen Befreiung und der Erhöhung der drei oberen Teilbeträge des Tarifs «zwischen anderen» nachgewiesen werden muß, konnte der Dekretgeber zumindest in der Theorie vernünftigerweise davon ausgehen, daß diese neue Steuereinnahme die steuerlichen Kosten der zusätzlichen Befreiung ausgleichen könnte.

Der Dekretgeber konnte somit beschließen, gewisse kleine und mittlere Nachlässe zu begünstigen und im Hinblick auf die Haushaltsneutralität nur eine Erhöhung der für die Kategorie «zwischen anderen» geltenden Sätze einzuführen.

B.13.4. Angesichts dieser Ziele ist die Änderung der «zwischen anderen» geltenden Tarife sachdienlich.

Auch wenn sie sehr hoch sind - und vorbehaltlich des Satzes von 90 Prozent für den Teilbetrag über 175.000 Euro, der Gegenstand des Klagegrunds ist -, sind die Erbschaftssteuern zu Lasten von Vermächtnisnehmern, die keinerlei Verbindung der Blutsverwandtschaft oder der Verschwägerung zum Verstorbenen haben und nicht mit ihm zusammenlebten, nicht unverhältnismäßig, da diese Erben nicht zur Familie des Verstorbenen gehörten und bei ihnen nicht davon auszugehen ist, daß sie eine ausreichende Verbindung zu den bei seinem Tod übertragenen Familienvermögen aufweisen.

B.13.5. Der erste Klagegrund ist nicht annehmbar.

In bezug auf den zweiten Klagegrund

B.14. Der zweite Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, in Verbindung mit deren Artikel 16 und mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention.

Ein Steuersatz von 90 Prozent auf den Teilbetrag über 175.000 Euro komme offensichtlich einer Einziehung gleich und beraube somit unter Verletzung des Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung einer Kategorie von Steuerpflichtigen ihres Rechtes auf Eigentum, ohne daß diese Beraubung vernünftig gerechtfertigt sei. Der Satz von 90 Prozent, der der höchste in Europa sei, führe praktisch zu einer Einziehung, da die Verbindung einer niedrigen Schwelle (175.000 Euro) und eines übertriebenen Satzes (90 Prozent) die reale Gefahr einer Antastung des persönlichen Vermögens des Anspruchsberechtigten mit sich bringe. Dieser laufe Gefahr, mehr als 100 Prozent seiner Erbschaft ausgeben zu müssen, wenn die geerbten Aktiva aus Gütern bestünden, die nicht unmittelbar liquide und zu veräußern seien und deren Wert erheblich und schnell schwanken könne, so daß er Zweifel haben könne, die Erbschaft anzunehmen.

B.15.1. Die Festsetzung hoher Sätze für Erbschaftssteuern kann das Recht des Erblassers, über seine Güter zu verfügen, das ihm durch Artikel 544 des Zivilgesetzbuches anerkannt wird, beeinträchtigen. Sie kann es unmöglich machen, einer Person mit bescheidenem Einkommen eine unbewegliche Sache oder ein unteilbares Gut zu vermachen, da diese Person es notwendigerweise wird veräußern müssen, um die Erbschaftssteuern zu zahlen, wobei die Gefahr besteht, daß sie es innerhalb der gesetzlichen Frist für die Zahlung der Erbschaftssteuern nicht zu einem ausreichenden Preis verkaufen kann.

B.15.2. Die Verpflichtung des Vermächtnisnehmers, hohe Steuern zu entrichten, kann die Achtung des Eigentums, die durch Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention Konvention gewährleistet ist, verletzen.

Laut dieser Bestimmung beeinträchtigt der Schutz des Eigentumsrechts «jedoch in keiner Weise das Recht des Staates, diejenigen Gesetze anzuwenden, die er für die Regelung der Benutzung des Eigentums im Einklang mit dem Allgemeininteresse oder zur Sicherung der Zahlung der Steuern oder sonstigen Abgaben oder von Geldstrafen für erforderlich hält».

Selbst wenn der Steuergesetzgeber über eine breite Ermessensbefugnis verfügt, kann eine Steuer eine Unverhältnismäßigkeit aufweisen, die die Achtung des Eigentums auf ungerechtfertigte Weise verletzt, wenn sie das billige Gleichgewicht zwischen den Erfordernissen des Gemeinwohls und der Wahrung des Rechtes auf Achtung des Eigentums zerstört (EuGHMR, Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH gegen Niederlande, 23. Februar 1995; s.a. Dangeville gegen Frankreich, 16. April 2002 und s.a. Cabinet Diot und s.a. Gras Savoye gegen Frankreich, 16. April 2002; Buffalo SRL in Liquidation gegen Italien, 3. Juli 2003). Im übrigen wird ebenfalls anerkannt, daß die auf geerbte unbewegliche Güter erhobenen Steuern die durch Artikel 1 des obengenannten ersten Zusatzprotokolls garantierten Rechte verletzen können (Jokela gegen Finnland, 21. Mai 2002).

B.15.3. Der Dekretgeber konnte aus den in B.12 und B.13 dargelegten Gründen zwar vernünftigerweise die Progression der Steuer erhöhen, um kleine und mittlere Nachlässe zu begünstigen und gleichzeitig sein Haushaltsziel einzuhalten, doch es ist zu prüfen, ob ein Satz von 90 Prozent auf den Teilbetrag über 175.000 Euro nicht in unverhältnismäßiger Weise das Recht einer Kategorie von Personen auf Achtung ihres Eigentums verletzen kann.

B.15.4. Es ist vorstellbar, daß der Gesetzgeber neben seinem Steuerziel in bestimmten Bereichen Einfluß auf das Verhalten der Steuerpflichtigen ausüben möchte, was einen besonders hohen Steuersatz rechtfertigen kann. Dies gilt beispielsweise für Steuern, mit denen der Verbraucher von der Verwendung von Einwegprodukten oder umweltschädlichen Produkten abgehalten werden soll (siehe in diesem Sinne die Urteile Nrn. 11/94, 3/95, 4/95, 5/95, 6/95, 7/95, 8/95, 9/95, 10/95, 30/99, 195/2004 über Umweltsteuern), mit denen ungesetzliche Verhaltensweisen bestraft werden sollen (siehe die Urteile Nrn. 44/2000, 28/2003 und 72/2004 über geheime Provisionen) oder mit denen tolerierte, jedoch schädliche Tätigkeiten eingedämmt werden sollen (siehe das Urteil Nr. 100/2001 über Spiele und Wetten).

B.15.5. Im vorliegenden Fall ist nicht ersichtlich, daß der Dekretgeber davon ausgegangen wäre, daß der Wunsch eines Erblassers, Personen zu belohnen, die er mag, die jedoch keine ausreichende Verbindung der Blutsverwandtschaft oder der Verschwägerung zu ihm aufweisen, ein unrechtmäßiges Verhalten darstellen würde. Auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern kann zwar angenommen werden, daß der Gesetzgeber durch vorteilhafte Sätze Verwandte begünstigt, die eine mutmaßliche affektive Verbindung zum Verstorbenen hatten (siehe in diesem Sinne die Urteile Nrn. 128/98, 82/99 und 66/2004), doch daraus ergibt sich nicht, daß er die affektiven Verbindungen, deren Existenz durch eine Testamentsverfügung erwiesen ist, nicht berücksichtigen sollte.

B.15.6. Im vorliegenden Fall hat der Dekretgeber sowohl das Recht des Erblassers, über seine Güter zu verfügen, als auch die rechtmäßigen Hoffnungen des Vermächtnisnehmers auf deren Erhalt in unverhältnismäßiger Weise verletzt, indem er einen Satz festgelegt hat, der in keinem Verhältnis zu den Steuerabgaben steht, die auf andere Formen der Eigentumsübertragung erhoben werden, und zu denjenigen, die von anderen Kategorien von Erben verlangt werden.

Es gehört zwar zu den politischen Entscheidungen des Steuergesetzgebers, auf die verschiedenen Steuern unterschiedliche Sätze anzuwenden und die einzelnen Kategorien von Erben unterschiedlich zu besteuern, doch es ist offensichtlich unverhältnismäßig, bei Erbschaftssteuern einen Satz anzuwenden, bei dem kein Ziel in Verbindung mit der betroffenen Kategorie von Steuerpflichtigen eine derartige Höhe rechtfertigt, wobei man nur das Haushaltsziel berücksichtigt.

B.15.7. Indem Artikel 1 des angefochtenen Dekrets den für den Teilbetrag über 175.000 Euro geltenden Satz auf mehr als 80 Prozent erhöht, ist er nicht mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung vereinbar und ist er in diesem Maße für nichtig zu erklären.

In bezug auf den vierten Klagegrund

B.16. Der vierte Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

Während das wallonische Dekret vom 27. Mai 2004, «durch welches die Auswirkungen des Gesetzes vom 31. Dezember 2003 zur Einführung einer einmaligen befreienden Erklärung auf die regionalen Steuern anwendbar gemacht werden» (nachstehend: das Dekret vom 27. Mai 2004), auf die vor dem 1. Januar 2003 eröffneten Nachlässe Anwendung finde, führe Artikel 1 des angefochtenen Dekrets nach Auffassung des Klägers zu einer Diskriminierung zwischen den Steuerpflichtigen, die von der Erhöhung der Sätze der Erbschaftssteuern «zwischen anderen» betroffen seien, und der gleichen Kategorie von Anspruchsberechtigten, die aufgrund des Dekrets vom 27. Mai 2004 in den Genuß einer erheblichen Herabsetzung der Steuerlast auf Guthaben, die auf betrügerische Weise den Erbschaftssteuern entgangen seien, gelangen könnten. Der Dekretgeber habe somit nicht eine Mindestkohärenz zwischen den innerhalb kurzer Frist zum gleichen Gegenstand angenommenen Texten eingehalten, obwohl auf diesem Gebiet und innerhalb dieser Frist keinerlei wirtschaftlich-soziale Änderung eingetreten sei.

B.17.1. Mit dem Gesetz vom 31. Dezember 2003 wurde ein System der einmaligen befreienden Erklärung eingeführt, das es natürlichen Personen, die Summen, Kapitalien oder Wertpapiere genossen haben, die nicht in einer in Belgien gesetzlich vorgeschriebenen Buchführung oder Erklärung angegeben wurden, bis zum 31. Dezember 2004 ermöglichte, diese Summen, Kapitalien oder Wertpapiere zu melden. Nach der Zahlung einer Abgabe von sechs oder neun Prozent, je nachdem, ob die Guthaben investiert wurden oder nicht, gelten die gemeldeten Summen, Kapitalien oder Wertpapiere unwiderlegbar und endgültig als steuerfrei. Aus den Vorarbeiten zu diesem Gesetz geht hervor, daß es ausschließlich die Regularisierung föderaler Steuern bezweckte (*Parl. Dok.*, Kammer, 2003-2004, DÖC 51-0353/001, S. 4, und DOC 51-0353/005, S. 119). Die Wallonische Region hat jedoch mit dem Föderalstaat ein Zusammenarbeitsabkommen geschlossen, in dem sie sich verpflichtet hat, «die notwendigen gesetzgebenden Maßnahmen [zu] treffen [...], um den befreienden Charakter der einmaligen Erklärung ab dem 1. Januar 2004 auf die regionalen Steuern auszudehnen» (*Belgisches Staatsblatt*, 25. Juni 2004, zweite Ausgabe).

Somit «haben die Föderalbehörde und die Regionen mit dem Ziel, ein kohärentes System der einmaligen befreienden Erklärung für alle Steuern - sowohl föderale als auch regionale - zu schaffen und ihre gesetzgeberischen Initiativen auf diesem Gebiet zu harmonisieren, bilaterale Zusammenarbeitsabkommen über die Einführung eines Systems der einmaligen befreienden Erklärung auf der Grundlage von Artikel 92bis § 1 Absatz 1 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen geschlossen» (*Parl. Dok.*, Wallonisches Parlament, 2003-2004, DOC 701/1, S. 2).

Um dieses Zusammenarbeitsabkommen umzusetzen, dient das Dekret vom 27. Mai 2004 «folglich dazu, diese befreiende Wirkung auf sämtliche Regionalsteuern auszudehnen, für die die Wallonische Region zuständig ist» (ebenda, S. 3), durch «ein eigenständiges Regionaldekret» (ebenda, S. 3).

B.17.2. Artikel 4 § 1 des Dekrets vom 27. Mai 2004 besagt:

«Was die Erbschaftssteuern betrifft, für die die Wallonische Region aufgrund des Artikels 3, 4°, des Artikels 4, § 1 und des Artikels 5, § 2, 4° des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und der Regionen zuständig ist, hat die in Artikel 1 vorgesehene Erklärung in Abweichung von den Artikeln 1 bis 3 keine Wirkung in Bezug auf die Erbschaftssteuern, die auf Summen, Kapital oder Wertpapiere geschuldet sind, die Teil der Erbschaft eines Einwohners des Königreichs sind bzw. sein sollen, dies in den nachstehenden Fällen:

1° die Nachfolge wird nach dem 31. Dezember 2002 eröffnet;

2° die vor dem 1. Januar 2003 eröffnete Nachfolge ist nicht Gegenstand einer vor dem 1. Juni 2003 oder innerhalb der Frist, für die die Verwaltung ihre Zustimmung vor diesem Datum schriftlich gegeben hat, eingereichten Nachfolgeerklärung gewesen».

Mit dieser Bestimmung «soll auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern ausgeschlossen werden, daß die Erben eines Einwohners des Königreichs sich infolge des Inkrafttretens dieses Gesetzes für eine einmalige befreiende Erklärung statt für eine vollständige Erbfallanmeldung entscheiden können» (*Parl. Dok.*, Wallonisches Parlament, 2003-2004, DOC 701/1, S. 4).

B.17.3. Aufgrund von Artikel 4 § 1 des Dekrets vom 27. Mai 2004 kann ein Nachlaß, der nach dem 31. Dezember 2002 eröffnet worden ist, folglich nicht in den Genuß der Wirkung der einmaligen befreienden Erklärung gelangen.

Aufgrund seines Artikels 3 ist das Dekret vom 22. Oktober 2003 am Tag seiner Veröffentlichung im *Belgischen Staatsblatt*, nämlich am 19. November 2003, in Kraft getreten.

B.17.4. Das Datum, an dem ein Nachlaß eröffnet wird, stellt ein sachdienliches Kriterium dar, um den zeitlichen Anwendungsbereich von Gesetzesbestimmungen über Erbschaftssteuern festzulegen.

Die Zielsetzungen der Dekrete vom 22. Oktober 2003 und vom 27. Mai 2004 - die in B.13.2 beziehungsweise B.17.1 in Erinnerung gerufen wurden - sind zwar unterschiedlich, doch sie sind nicht unvereinbar, denn derselbe Nachlaß kann nicht gleichzeitig beiden Dekreten unterliegen.

B.17.5. Folglich ist die Lage, in der sich der Kläger befindet, der dem angefochtenen Dekret unterliegt, nicht mit derjenigen vergleichbar, die sich aus der Anwendung des obengenannten Dekrets vom 27. Mai 2004 ergibt.

B.17.6. Der vierte Klagegrund ist nicht annehmbar.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erklärt Artikel 1 des Dekrets der Wallonischen Region vom 22. Oktober 2003 zur Abänderung der Artikel 48 und 54 des Erbschaftssteuergesetzbuches insofern, als er den Erbschaftsteuersatz auf über 80 Prozent festsetzt, für nichtig.

Verkündet in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 22. Juni 2005.

Der Kanzler,
P.-Y. Dutilleux.

Der stellv. Vorsitzende,
P. Martens.

COUR D'ARBITRAGE

[2005/201731]

Extrait de l'arrêt n° 110/2005 du 22 juin 2005

Numéro du rôle : 3174

En cause : le recours en annulation de l'article 9, alinéa 1^{er}, 1°, du décret de la Région wallonne du 1^{er} avril 2004 relatif à l'agrément et au subventionnement des organismes d'insertion socioprofessionnelle et des entreprises de formation par le travail, introduit par l'a.s.b.l. Association libre des entreprises d'apprentissage professionnel et autres.

La Cour d'arbitrage,

composée du juge P. Martens, faisant fonction de président, du président A. Arts et des juges R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen et J.-P. Moerman, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le juge P. Martens,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 30 novembre 2004 et parvenue au greffe le 1^{er} décembre 2004, un recours en annulation de l'article 9, alinéa 1^{er}, 1°, du décret de la Région wallonne du 1^{er} avril 2004 relatif à l'agrément et au subventionnement des organismes d'insertion socioprofessionnelle et des entreprises de formation par le travail (publié au *Moniteur belge* du 1^{er} juin 2004, deuxième édition) a été introduit par l'a.s.b.l. Association libre des entreprises d'apprentissage professionnel, dont le siège social est établi à 5000 Namur, rue Henri Lecocq 47, l'a.s.b.l. Mille et une Choses à faire, dont le siège social est établi à 4000 Liège, rue de Steppes 22, l'a.s.b.l. Association de promotion, d'initiatives et de développement économique et social, dont le siège social est établi à 1490 Court-Saint-Etienne, clos de l'Acierie 1, l'a.s.b.l. Espaces, dont le siège social est établi à 5590 Ciney, zoning de Lienne 7, l'a.s.b.l. Quelque Chose à Faire, dont le siège social est établi à 6031 Monceau-sur-Sambre, rue Monceau Fontaine 42/4, l'a.s.b.l. Chantier, dont le siège social est établi à 6030 Marchienne-au-Pont, route de Beaumont 410, l'a.s.b.l. Le Bric - Science Service Travail, dont le siège social est établi à 1400 Nivelles, rue G. Willame 6-9, et Sakir Hischam, demeurant à 4020 Jupille, rue Docteur Rasquinet 18.

(...)

II. *En droit*

(...)

Quant à la disposition attaquée

B.1.1. Les requérants demandent l'annulation de l'article 9, alinéa 1^{er}, 1°, du décret de la Région wallonne du 1^{er} avril 2004 relatif à l'agrément et au subventionnement des organismes d'insertion socioprofessionnelle et des entreprises de formation par le travail, qui dispose :

« Après avis de la Commission visée à l'article 13, le Gouvernement agréé en tant qu'E.F.T. l'organisme qui respecte les conditions visées à l'article 8, à l'exception des points 3° et 11°, visés au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, ainsi que les conditions suivantes :

1° s'engager à accueillir, gratuitement, en formation, en tant que stagiaire, toute personne faisant partie d'une des catégories visées aux articles 5 et 6, en lui octroyant les avantages prévus par l'arrêté du Gouvernement wallon du 8 février 2002 relatif à l'octroi de certains avantages aux stagiaires qui reçoivent une formation professionnelle, à l'exception des frais de crèche et de garderie pris en charge par le FOREm; ».