

Successierechten

Nr. 7 – 7 oktober 2020
Maandelijks nieuwsbrief
verschijnt niet in juli

Afgiftekantoor
Brussel X
P 2A9331

Inhoud	<i>p.</i>
Rechtspraak	
<i>Erfgenamen blijven aansprakelijk voor verdwenen goederen</i> Rik DEBLAUWE	1
<i>Motiveringsverplichting aanslagbiljet in de erfbelasting</i> Evelien D'HAUWE	6
Commentaar	
<i>Retributieregeling voor opzoeken registratie- en successierechten door Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie wijzigt op 1 juli 2020</i>	10
Standpunt Vlabel	
<i>Uitstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies – verwerking van de meldingen</i>	11
Circulaires	

Erfgenamen blijven aansprakelijk voor verdwenen goederen

■ Grondwettelijk Hof nr. 91/2020, 18 juni 2020

Aan het Grondwettelijk Hof werd de vraag voorgelegd of artikel 2.7.3.2.5. van de VCF, het vroegere artikel 108 W.Succ., wel grondwettig was. (1)

(1) GwH 18 juni 2020, nr. 91/2020, arrest van <https://www.const-court.be/public/n/2020/2020-091n.pdf>.

In de zaak ten gronde was een roerend vermogen van ongeveer € 229 000 aangegeven, en een onroerend eigen vermogen van € 225 000. De Vlaamse Belastingdienst verhoogde het actief tot bijna 1,1 miljoen euro, d.w.z. een verhoging met € 536 000, wegens 'verdwenen activa'. Na het indienen van een bezwaarschrift werd wel aanvaard dat voor een deel van de goederen het tegenbewijs geleverd was, en werden de aanslagen

aangepast. Er worden in het arrest niet gezegd welk gedeelte aanvaard werd.

In eerdere arresten (1) heeft het Grondwettelijk Hof beslist dat de erfgenamen en algemene legatarissen niet aangesproken kunnen worden voor de erfbelasting op fictieve legaten. Op wat een levensverzekeringsmaatschappij uitkeert hebben zij immers geen *saisine*, en dus ook geen controle: zij kunnen zich er niet van vergewissen of de begunstigden van een dergelijke verkrijging hun successierechten zullen betalen. Hetzelfde geldt voor wat de erflater in de 3 jaar voor zijn overlijden geschonken heeft aan een derde: ook daarop hebben zij geen controle, bijgevolg vond het Grondwettelijk Hof dat zij dan ook niet medeaansprakelijk gesteld konden worden voor de erfbelasting op deze verkrijgingen.

Het was dan ook logisch dat de vraag zou komen of hetzelfde principe geldt voor de goederen die in de laatste 3 jaar verdwenen zijn. Ook hierop heeft de algemene legataris of de erfgenaam immers geen *saisine*, geen bezitsrecht, en hij weet niet wie die verkrijger is, laat staan dat hij zich ervan kan vergewissen of de verkrijger van die goederen er belasting op betaalt.

Nochtans is hij aansprakelijk voor de belasting die erop drukt, ingevolge artikel 108 van het Wetboek Successierechten, thans artikel 2.7.3.2.5. van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, dat bepaalt dat voor de heffing van de erfbelasting, het bestaan van een roerend of onroerend goed voldoende vastgesteld is bij de akten van eigendom die ten bate van de erflater of op zijn verzoek verleden zijn, tot bewijs van het tegendeel. Het artikel stelt dus een wettelijk vermoeden in dat deze goederen

tot de nalatenschap behoren, tot bewijs van het tegendeel.

Toch oordeelt het Grondwettelijk Hof hier anders dan in de vorige arresten.

De erfgenamen hadden aangevoerd dat er een reëel risico bestaat dat de erfgenamen het successierecht van een derde moeten betalen. Die bepaling heeft aldus onevenredige gevolgen, in de mate dat de erfgenamen kunnen worden belast op goederen die zij nooit hebben ontvangen. Het tegenbewijs, dat de erfgenamen kunnen leveren, is soms moeilijk te leveren, bijvoorbeeld wanneer het gaat om door de erflater uitgevoerde transacties in cashgeld, waarbij de begunstigde van de transacties weigert zijn medewerking te verlenen. In zulke gevallen legt de bepaling volgens hen een overdreven last op de erfgenamen, die niet in evenwicht staat tot de met die bepaling nagestreefde doelstelling. Hoewel het tegenbewijs in beginsel met alle middelen van recht kan worden geleverd, blijkt de administratie overigens vaak enkel concrete betalingsbewijzen te aanvaarden.

De Vlaamse regering stelde dat de situatie van een fictieve legataris (begunstigde van een levensverzekering of een schenking) niet vergelijkbaar is met een erfgenaam die geconfronteerd wordt met het wettelijk vermoeden van artikel 2.7.3.2.5. Terwijl artikel 3.10.4.3.1. van de Vlaamse Codex Fiscaliteit (= oud art. 70 W.Succ., de medeaansprakelijkheid voor fictieve legaten) effectief in een betalingsplicht voorziet, los van de concrete erfopvolging, voorziet artikel 2.7.3.2.5. van die Codex uitsluitend in een bewijsmiddel voor de fiscale administratie.

Het Hof gaat na – zoals altijd – wat er in de parlementaire voorbereiding staat en daaruit blijkt dat het wettelijk vermoeden was ingegeven door de vaststelling dat de

(1) GwH nr. 162/2011 (levensverzekering) en 20/2018 (schenkingen de laatste 3 jaar).

fiscale administratie zich vaak in de onmogelijkheid bevindt om te bewijzen dat een goed dat krachtens een min of meer oudere eigendomsakte toebehoort aan de erflater, nog steeds behoort tot diens vermogen op de dag van zijn overlijden. De wetgever ging daarbij ervan uit dat, gelet op het bestaan van akten waaruit de eigendom blijkt, het ingevoerde wettelijk vermoeden in beginsel overeenstemt met de werkelijkheid *en dat, in de zeldzame gevallen waarin de feiten niet met de werkelijkheid overeenstemmen, de belastingplichtigen weinig moeite zouden ondervinden om het tegenbewijs te leveren* (Parl.St. Kamer 1848-1849, nr. 8, zitting van 7 november 1848, p. 11-12). Er dient ervan te worden uitgegaan dat de Vlaamse decreetgever bij het aannemen van de in het geding zijnde bepaling gelijksoortige doelstellingen heeft nagestreefd, aldus het Hof.

Het Hof haalt vervolgens (1) rechtspraak aan van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens, die zegt dat een belasting het recht op ongestoord genot van eigendom schendt, indien ze op de belastingplichtige een overdreven last doet wegen of fundamenteel afbreuk doet aan zijn financiële situatie. (2) Maar de bepaling van artikel 3.7.3.2.5. is bedoeld om fiscale fraude te voorkomen, en om bij het heffen van de erfbelasting het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie te eerbiedigen ten aanzien van alle belastingplichtigen. Die bepaling streeft aldus een wettig doel van algemeen belang na. (3)

Aangezien (i) de fiscale administratie zich slechts op het wettelijk vermoeden kan beroepen wanneer zij kan bewijzen dat de goederen in het verleden deel hebben

uitgemaakt van het vermogen van de erflater, en (ii) dit bewijs voor roerende goederen vermeld in artikel 2279 van het Burgerlijk Wetboek, niet kan worden geleverd aan de hand van akten die dateren van meer dan drie jaar vóór het openvallen van de nalatenschap, en (iii) de belastingplichtigen het wettelijk vermoeden kunnen weerleggen met alle middelen van recht, oordeelt het Hof dat de bepaling steunt “op een billijk evenwicht tussen de vereisten van het algemeen belang en die van de bescherming van het eigendomsrecht, [en dat] die bepaling niet onevenredig [is] ten aanzien van de door de decreetgever nagestreefde doelstellingen.”

Er is verder geen discriminatie met de situatie van de erfgenamen die geconfronteerd worden met de erfbelasting op fictieve legaten, waar de ongrondwettigheid wél aanvaard werd. Beide situaties zijn weliswaar vergelijkbaar, maar bij de fictieve legaten hebben de algemene legatarissen en begiftigden niet de mogelijkheid om zich ervan te vergewissen dat de legatarissen en begiftigden onder algemene titel of onder bijzondere titel de rechten en interesten zullen betalen die zij verschuldigd zijn. (4) Hier, bij artikel 2.7.3.2.5., gaat het erom de fiscus een bewijsmiddel te verschaffen, een wettelijk vermoeden, dat kan worden aangewend bij het bepalen van de belastbare waarde van de goederen die toebehoren aan de erflater, en het heeft aldus betrekking op de belastbare grondslag van de successierechten. (5) Het verschil is dus redelijk verantwoord, en de belastingplichtigen worden afgewezen.

Het arrest is een belangrijke overwinning voor de administratie op de belastingplichtige te kwader trouw. Als zij dit bewijsmiddel verloren zou hebben, zou een bankonderzoek in de laatste jaren

(1) Overw. B.5.3.

(2) EHRM 31 januari 2006, Dukmedjian t. Frankrijk, § 52-58; Besliss. 15 december 2009, Tardieu de Malessy e.a. t. Frankrijk; 16 maart 2010, Di Belmonte t. Italië, § 38-40.

(3) Overw. B.6.1.

(4) Overw. B.11.4.

(5) Overw. B.12.2.

voor het overlijden niet veel zin meer gehad hebben. Als er geld van de rekening gehaald zou zijn, door de erflater zelf, zou de fiscus nog moeten bewijzen wat ermee gebeurd is, dat het geschonken werd en aan wie. Dat is een zware bewijslast.

Het arrest is een even belangrijke nederlaag voor de belastingplichtige te goeder trouw. Erfgenamen kunnen, zoals in het geding ten gronde, geconfronteerd worden met bedragen die in de laatste jaren effectief verdwenen zijn, en waarop de erfbelasting misschien zelfs het bedrag dat zij geërfd hebben te boven gaat. Misschien heeft de erflater de bedragen verteerd, of in stilte laten toekomen aan iemand die hij genegen was, maar dit is niet altijd te bewijzen. Het artikel houdt eigenlijk een vermoeden van fraude in door de erfgenamen; terwijl in het burgerlijk recht "*bedrog niet wordt vermoed, het moet worden bewezen*" (art. 1116, 2e lid BW).

Wij wijzen terloops op een passage in de argumentering van de regering. Daar werd gesteld dat het vermoeden voor roerende goederen enkel geldt in de 3 jaar voor het overlijden. (1) Dat is niet wat in de wet staat. Daar is sprake van roerende goederen in de zin van artikel 2279 BW, met andere woorden enkel voor lichamelijke roerende goederen, zoals het Grondwettelijk Hof overigens wél correct aangeeft. Voor onlichamelijke geldt het vermoeden eeuwig. Wanneer de erflater ooit een schuldvordering geregistreerd heeft, kan aan de erfgenamen later gevraagd worden te bewijzen dat de schuld terugbetaald werd. Hierop staat geen termijn, zij het dat de rechtspraak wel oordeelde dat het artikel niet toepasselijk is als de termijn van opeisbaarheid verstreken

was of als de schuldvordering onmiddellijk opeisbaar was. (2) De rechtbank van Bergen besliste (3) ook dat geen stukken geëist mogen worden die de erflater normaal niet bewaarde, en geen nauwkeurigheden in verband met feiten die de erfgenamen niet hebben meegemaakt. Terecht!

Praktisch gezien kan een erflater die zijn erfgenamen niet gunstig gezind is hun dus een onaangename verrassing bezorgen door in de laatste 3 jaar handgiften te geven aan andere personen.

De erfgenamen van hun kant doen er goed aan goed op te letten bij de aanvaarding van nalatenschappen. Indien zij de erflater en zijn vermogenstoestand niet goed kenden, is het aan te raden om de nalatenschap enkel officieel te aanvaarden nadat zij een bankonderzoek gedaan hebben. Erg praktisch is dit niet, temeer daar het hof van beroep van Antwerpen recent besliste (4) dat ook de betaling van de begrafeniskosten kan gelden als aanvaarding van

(1) Overw. A.3.3.

(2) Gent 27 januari 1916, *Rec.gén.enr.not.* 15508 en Luik 23 april 1904, *Pas.* 1905, II, 54, A. VAN ACOLEYEN, *Successierecht*, Fiscale Hogeschool, 1976, noot 1896 en 1897.

(3) Rb. Bergen 1 maart 1972, *Rec.gén.enr.not.* 21574, A. VAN ACOLEYEN, *Successierecht*, Fiscale Hogeschool, 1976, noot 1966.

(4) Antwerpen 19 november 2019, *T.Not.* 2020, p. 216 (raadsheer, wnd. Voorz.: B. Van Den Bergh): "Door de begrafeniskosten te betalen heeft geïntimeerde stilzwijgend de nalatenschap aanvaard, mede gelet op wat wordt overwogen in het hiernavolgende randnummer. Waar appellante voorts ook aanhaalt dat geïntimeerde de rusthuiskamer van wijlen zijn vader heeft leeggemaakt, wordt dit feit als zodanig niet betwist."

de nalatenschap – in tegenstelling tot wat altijd geëld heeft. (1)

Uit de passage in de voorbereidende werken, waarnaar het Grondwettelijk Hof verwijst (2), blijkt dat de wetgever ervan uitging dat het tegenbewijs gemakkelijk geleverd zou kunnen worden (wij vertalen):

“Net als art. 4 van de wet van 22 fri-maire jaar VII op de registratie voor onroerend goed, stelt art. 49 een wettelijk vermoeden vast, waarvan bepaalde feiten, bepaalde bij wet gespecificeerde handelingen, de basis vormen en die voldoende zullen zijn om de toepassing van de erfbelasting of overdracht bij overlijden toe te staan, waarbij de belastingplichtige het bewijs van het tegendeel zal kunnen leveren. (3) Het koppelen van deze bevoegdheid aan de handelingen van de overledene zelf, of aan de handelingen die in zijn voordeel of op zijn verzoek worden verricht, wanneer deze zijn bezit bekend maken, is in feite slechts een uitbreiding van een bewijsmiddel voor de heffing van de belasting, waarvan het gemene recht de

beoordeling in gewone gevallen aan het oordeel van magistraten overlaat.

Als eigenaar beschouwen, hij die gebruik maakt van akten van het eigendom, of die, in handelingen afkomstig van derden, eigenaar wordt verklaard en gebruik maakt van deze kwaliteit, is meer dan te concluderen uit het bekende naar het onbekende. Het is echt al een bewijs, omdat het is gebaseerd op feiten waarvan de gebruikelijke, zo niet noodzakelijke, bron eigendom is.

Zo zal een vervolging wegens het weglaten of nalaten van aangifte, op basis van dergelijke feiten, plaatsvinden met alle waarborgen van de waarheid, en in zeer zeldzame gevallen waarin de feiten misleidend zouden zijn geweest, zullen de belastingplichtigen zonder moeite het bewijs van het tegendeel kunnen voorleggen.”

De wetgever dacht dus vooral aan onroerende goederen, niet aan bankrekeningen. (4) In 1848 was het successierecht in rechte lijn trouwens alleen toepasselijk op onroerend goed. (5)

Ook daar zou de rechter rekening mee moeten houden en geen onredelijk bewijs eisen van de erfgenaam.

Rik DEBLAUWE

Wetenschappelijk adviseur Tiberghien

(1) MALEVILLE, *Analyse raisonnée de la discussion du Code Civil au conseil d'Etat*, Parijs, 1822, dl. II, p. 228, over art. 779 BW: “cet article est entièrement conforme à la jurisprudence et aux lois 20, 78 et 85 ff; de acq. vel omitt.. Suivant ces lois, on ne fait point acte d'héritier, en ramassant simplement les effets de l'hérédité, pour en empêcher la perte, en payant les frais funéraires du défunt, ni même en poursuivant la vengeance de sa mort”. In dezelfde zin DURANTON, *Cours de droit français suivant le code civil*, 3e ed., Brussel 1833, dl. 8, p. 217, nr. 439, bij de aanvaarding van de gemeenschap door de vrouw. Cfr. ook Rb. Mechelen 17 maart 1989, TBBR 1990, 243, gecit. Jonas De Ridder, *Kritische blik op de verwerping van een nalatenschap naar Belgisch recht*, Masterproef RUG.

(2) *Parl.St.* Kamer 1848-1849, nr. 8, zitting 7 november 1848, p. 11-12.

(3) De Franse tekst bevat een lacune: “le contribuable entier de repousser l'action par la preuve contraire”, maar de betekenis is wel duidelijk.

(4) Als die toen al bestonden, waren ze duidelijk niet erg verspreid: de *Pandectes belges* kennen het woord “Compte bancaire” niet, en onder het trefwoord “Banque” (dl. XII, 1884) is er geen sprake van bankrekeningen.

(5) R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse erfbelasting*, 2e editie, Herentals, Knops Publishing, 2019, 252 nr. 483.