14. Na de val van het Romeinse Rijk vielen de Germanen Gallië binnen, en verdeelden ze de grond onder hun legeraanvoerders, die zo hun vazallen werden. Na het overlijden van een vazal moest het eigendomsrecht herbevestigd worden, maar daarvoor werd een vergoeding gevraagd.

De erfelijkheid van de lenen werd bevestigd op 14 juni 1877[26], en vanaf dan beschouwden de lokale heersers zich als eigenaars van de grond. De eigendom ging bij overlijden van de vazal pas over na de investituur door de (lokale) heer, aan wie de erfgenamen trouw moesten beloven (foi et hommage) en een 'droit de relief' moesten betalen voor feodale goederen, of het 'droit de saisine' voor niet-feodale goederen (les héritages de rôture)[27].

Door de legisten (die het Romeins recht bestudeerden en propageerden, zo vanaf het jaar 1200) werden deze rechten echter later betwist, vooral in rechte lijn. Het is trouwens hieruit dat de spreuk 'le mort saisit le vif' komt: de overledene geeft het bezitsrecht[28] aan de overlevende (en niet de feodale heer, dus)[29].

15. In 1703 stelde de Koning, Louis XIV, het *droit du centième denier*[30] in: 1% dus. Men ziet aan het tarief de zwakte van het centraal gezag als men ze vergelijkt met onze tarieven. De belasting werd eerst enkel geheven op de overdrachten onder leven, maar in 1706 ook uitgebreid tot successies[31].

Het is dit *droit du centième denier*, de 1% heffing van Louis XIV, dat aan de oorsprong ligt van de frimairewet, en daarmee van ons huidige Registratie- en Successierecht. Toen Edgard SCHREUDER, toen secretaris generaal bij het Ministerie van Financiën, in 1962 schreef over het verdeelrecht, was de titel van zijn bijdrage: *Le régime fiscal des actes de partage: une évolution de quatre siècles*[32]. Hij begon bij de '*lods et ventes'*, over Dumoulin en de Ccoutume de Paris, de ordonnantie van 1722, ook over de *droit du centième denier* van 1703, het decreet van 1790, over de frimairewet van 1798, en beprak toen de andere wetten van nadien.

---

26 In het capitulare van Kiersy-sur-Oise, een klein dorpje ten oosten van Noyon, en ten zuiden van Saint Quentin. Of dit capitulare wel die strekking heeft wordt wel betwist; we komen daar later nog op terug.

27 *R.P.D.B. V° Succession (Droits de)*, kol. 55-56.

28 Saisir betekent hier dus niet "grijpen" maar "de saisine geven", zoals men nog zegt: "saisir un tribunal d'une affaire": een zaak aanhangig maken bij een rechtbank, haar die zaak dus geven.

29 Tialans, *Manuel des droits de succession*, Arlon, 1876, inleiding, p. 2. Het adagium « le mort saisit le vif « komt voor het eerst voor in een arrest van het Parlement van Parijs van 1259; de idee zou komen uit de *Songe du Vergier*: aldus Bauthier, *Droit et génèse de l'Etat*, 3e uitgave, 261. De *Songe du Vergier* zelf, *van* Evrart de Trémaugon, is echter maar van 1376, aldus http://fr.wikipedia.org/wiki/Le_Songe_du_verger.

30 Tekst op Gallica: http://gallica.bnf.fr/ark:/12148/btv1b8609856g.r=.langEN.

31 *RPDB, V° Successions (Droits de)*, kol. 56 nr. 7.

32 Schreuder, in «*En hommage à Victor Gothot*», Faculté de droit de Liège 1962, p. 607-633.

16. De Franse Revolutie schafte het *droit du centième denier* af, met artikel 1 van het decreet van de *Assemblée constituante* van 5-9 december 1790, maar verenigde het samen met het 'droit de controlle' onder de naam 'droit d'enregistrement', registratierecht dus, in de artikelen 2, 12 en 21 van hetzelfde decreet. Later, met de wet van 22 frimaire VII (1798) werd het registratierecht ordelijker heringevoerd, en werd er ook een recht op de successies in rechte lijn ingevoerd.

In het Hollandse tijdvak werd door de wet van 27 december 1817 het successierecht weer losgemaakt van het registratierecht, en werd het recht in rechte lijn weer afgeschaft maar na de Belgische onafhankelijkheid, bij de wet van 17 december 1851, weer ingevoerd.

Het zijn deze wetten die besproken en becommentarieerd worden in de Pandectes belges[33].

17. Het Wetboek der Successierechten zelf is van 31 maart 1936, en werd ingevoerd bij koninklijk besluit, bekrachtigd bij wet van 4 mei 1936[34]. Dat houdt dus in dat we geen eigenlijke parlementaire bespreking hebben, alleen een memorie van toelichting. Die staat trouwens in het boek van Donnay[35] afgedrukt, per artikel. Het wetboek is maar een coördinatie; om de eigenlijke bespreking te kennen moeten we dus meestal naar de vroegere wet, die de betrokken bepaling ingevoerd heeft. Belangrijke wijzigingen werden aangebracht na de regionalisering van België: de splitting tussen roerend en onroerend, en het gunstregime voor familiale ondernemingen dat artikel 2.7.4.2.2 geworden is.

18. Dit wetboek werd uiteraard op zijn beurt gewijzigd – men kan de mensheid in het algemeen, en de wetgever in het bijzonder, niet beletten te denken – en werd nu, wat Vlaanderen betreft, vanaf 2015 opgeheven. Maar de bepalingen ervan werden voor de overgrote meerderheid overgebracht naar de nieuwe Vlaamse Codex Fiscaliteit, zij het met een nieuwe structuur.

19. De successierechten hebben dus een lange traditie: van de Egyptenaren, over de Romeinen, de Germanen en de feodaliteit, de Franse Koning en de Franse revolutie, het Hollandse tijdvak, de Belgische onafhankelijkheid, het Vlaamse gewest.

---

33 Tome 104, *V° Succession (Droits de)* en Tome 120, *V° Tributs et impôts (Droits de succession)*. Een schat van informatie vinden we daar over de oorsprong van onze bepalingen, en heel gemakkelijk toegankelijk!

34 Cfr. Decuyper, *Successierechten* 2012-2013 (hierna «Decuyper»), nr. 7.

35 Donnay, «Droits de succession et de mutation par décès», *Rép.Not.*, Tome XV, Livre XI. De eerste uitgave, waar we nogal zullen naar verwijzen, is van 1948 en bestaat ook in het Nederlands (hierna "Donnay, Commentaar op het Wetboek der Successierechten, 1948").

20. Zie hierover verder ons artikel *Zin en onzin van de successierechten*, in het *Liber Amicorum Maeckelberg*, uitgave Fiscale Hogeschool, 1993, p. 105 e.v., o.m. over de Rechten ende Costumen van Antwerpen en van Brussel, en over het tarief in rechte lijn in het Ancien Régime en na de Franse revolutie. Een kort overzicht van de geschiedenis van de Belgische belastingen vindt u in Tiberghien, *Handboek voor Fiscaal Recht*, nrs. 0021 e.v.

Band met het registratierecht: non bis in idem

21. De successierechten waren, zoals hoger gezegd, samen met de registratierechten in één wetboek geregeld, de frimairewet. Sinds 1817 zijn ze er weer uit gelicht, maar de band met de registratierechten, en vooral met de schenkbelasting, is nog altijd zeer sterk. Zo worden vroegere schenkingen van roerende goederen nog belast met successierecht tenzij ze geregistreerd werden (zie art. 2.7.1.0.5), en worden schenkingen van onroerende goederen nog in aanmerking genomen bij de berekening van het tarief van het successierecht (art. 2.7.3.2.9). Dat zijn de bekende voorbeelden.

22. Maar er zijn subtielere gevallen. Een schuldbekentenis dat een bevoordeling vermomt is belastbaar als legaat, tenzij ze onderworpen werd aan de schenkbelasting (art. 2.7.1.0.3, 2°). Een derdenbeding is niet langer belastbaar met successierecht, als het onderworpen werd aan de schenkbelasting (art. 2.7.1.0.6 § 2, 3e lid, 1°).

23. Donnay[36] geeft nog een aantal andere toepassingen van dat principe.

De overledene heeft aan zijn echtgenoot een onroerend goed geschonken, waarvan men eerst denkt dat het een actuele schenking is onder voorwaarde van overleving, maar later erkent men dat het een contractuele erfstelling is[37]. Eerst betaalt de begiftigde registratierecht; later wordt successierecht verschuldigd, maar het registratierecht mag er van afgetrokken worden[38]:

> « Considérant que toute donation soumise à la condition que le donataire survivra au donateur n'est assujétie, au moment de l'enregistrement, qu'au droit fixe de 5-09; et qu'en cas de prédécès du donateur, l'objet de la donation est recueilli dans la succession de celui-ci et passible du droit établi par la loi du 27 décembre 1817;

36 Donnay, *Commentaar op het Wetboek der Successierechten*, 1948, nr. 1434.

37 Dat gebeurde vroeger wel meer: cfr. Championnière et Rigaud, *Traité des droits d'enregistrement, …*, Brussel, 1852, nr. 2965.

38 Adm.b. 24 januari 1849, *Rec.gén.enr.not.* nr. 495.

> Considérant que si les parties n'ont plus été recevables après deux années de la perception du droit proportionnel d'enregistrement, à faire réduire cette perception au droit fixe, elles ont cependant conservé le droit et le préposé de l'administration a eu pour devoir d'imputer l'excédant de la perception sur le droit de succession auquel la même donation, en se réalisant ensuite, a donné ouverture…»

En in de noot wordt verwezen naar een arrest van het Franse Hof van Cassatie van 1820:

> « Une seule transmission ne peut subir deux droits; non bis in idem. C'est en vertu de ce principe qu'un arrêt de la cour de cassation de France, du 5 juillet 1820, a décidé que les droits perçus sur une donation annulée devient s'imputer sur ceux qui étaient à percevoir sur la transmission des mêmes biens à titre de succession (art. 2583 du Traité). »

Met 'Traité' bedoelen ze dan 'uiteraard' Championnière et Rigaux, die onder dat nummer inderdaad het cassatiearrest bespreken, en onder nr. 2384 ook de historiek geven: de regel *non bis in idem* blijkt terug te gaan tot Dumoulin, in zijn commentaar op de Coutume van Parijs!

De noot in de Rec.gén.enr.not. nr. 495 verwijst verder naar een arrest waarin gezegd wordt dat registratie- en successierechten 'sont de même nature' en besluit met de woorden 'la décision nous paraît donc fondée de tous points'[39].

24. Ook al is het principe *non bis in idem* in fiscale zaken geen algemeen rechtsbeginsel[40], toch laat de fiscus toe, bij de toepassing van artikel 2.7.1.0.7 (aankoop vruchtgebruik – blote eigendom) om het registratierecht op de latere overdracht van het vruchtgebruik aan de blote eigenaar toe te rekenen op het successierecht[41].

Van Acoleyen[42] geeft nog een voorbeeld waarin het principe '*non bis in idem*' toegepast wordt op de registratie- en successierechten samen, zonder duidelijke wettekst, nl. wanneer er een legaat is gemaakt onder opschortende voorwaarde, maar de erfgenamen het legaat al afleveren, definitief en onherroepelijk, vóór de vervulling van die voorwaarde. Het successierecht wordt later opeisbaar, maar het betaalde registratierecht mag er op toegerekend worden, aldus de auteur, die het principe blijkbaar als van algemene gelding beschouwt. En er zijn nog andere voorbeelden, waaruit een zekere eenheid tussen beide

39 Cfr. ook Van Acoleyen nr. 804 en noot 2480 e.v., die er blijkbaar toch aan twijfelt.

40 A. Tiberghien, *Adagia fiscalia*, Kluwer, 1987, p. 67.

41 Cfr. *infra*, nr. 304 en 1136.

42 Van Acoleyen, noot 237.

belastingen blijkt[43]. Wellicht kunnen die voorbeelden mede verklaard worden door de gezamenlijke historische oorsprong van beide belastingen.

Definities

25. De Codex bevat een hele reeks definities, en die staan vooraan, in Titel I (Inleidende bepalingen), Hoofdstuk I (Algemene bepalingen en definities). Door het invoegen van het Wetboek Successierechten in deze Codex worden deze automatisch ook van toepassing op de successierechten of beter, op de *erfbelasting* zoals deze nu heet.

26. We bekijken hier na deze begrippen, in de mate dat zij ingevoegd of gewijzigd werden door het Decreet van 20 december 2014, en voor zover ze betrekking hebben op de Erfbelasting.

43 Zie bv.
– Galopin, p. 148 en noot 1.
– Genin, *Registratierecht*, 1951, nr. 351, over de aangroei in personenvennootschappen met verwijzing naar een arrest van het Hof van Beroep van Luik, 9 mei 1892, *Rec.gén.enr.not.* nr. 11849.
– Werdefroy, *Registratierechten*, nr. 591, die beschrijft hoe artikel 78 W.Succ. (over de herhaalde overdrachten onder opschortende voorwaarde) door de administratie toegepast wordt inzake registratierechten, ook al is daarvoor geen wettekst voorhanden (Adm.b. 20 april 1954, *Rec.gén. enr.not.* 19.30). Het Franse Hof van Cassatie had op 23 oktober 1900 al hetzelfde beslist, "buiten elke tekst om", zegt Genin, *Registratierechten*, nr. 117.
– Genin, nr. 1648 over de "verzekeringsgift": registratierecht *of* successierecht, niet beide samen. Let bij de derde alinea van de tekst van Genin wel op artikel 4, 3° W.Succ. dat sindsdien van kracht werd.
– Werdefroy over de secundaire schenkingen: "Deze regel is niet nieuw en vindt zijn oorsprong in een advies van de Conseil d'État van 10 september 1808 dat, alhoewel het alleen handelt over secundaire legaten, van meet af aan ook toegepast werd op secundaire schenkingen (Werdefroy, *Registratierechten*, nr. 1178 en noot 2097, met verwijzing naar Schicks, Dict., *v° Donations*, nrs. 99 e.v.). In die tijd stonden beide belastingen wel nog in dezelfde frimairewet.
– Donnay, *Commentaar op het Wetboek der Successierechten*, 1948, nr. 58, met o.m. de beslissing dat registratie van een derdenbeding na het overlijden niet meer onderworpen is aan registratierecht (*Rec.gén.enr.not.* nr. 17901 nr. 13): "*De samenhang die noodzakelijk tussen beide belastingen bestaat, verzet er zich tegen dat een rechtshandeling verschillend zou beoordeeld worden voor de heffing van elk van deze belastingen, zodat men er zou toe komen beide te heffen op een zelfde rechtshandeling*". Non bis in idem, dus!
– Spruyt, noot onder Gent 3 januari 2012, "Omtrent verrekening van registratierechten met successierechten (of omgekeerd)", *Not.Fisc.M.* 2013/1, 16.
– P.V. 2 maart 2011, *Rep.RJ* S 66bis/03-02: i.v.m. toepassing van artikel 66bis bij terugvallend vruchtgebruik.

ARTIKEL 1.1.0.0.2

"Art. 1.1.0.0.2.

(eerste lid): In deze codex wordt verstaan onder: […]
3° belastingplichtige : iedere natuurlijke persoon of rechtspersoon in wiens hoofde een belasting wordt geheven;
4° belastingschuldige : iedere natuurlijke persoon of rechtspersoon die met toepassing van deze codex of het gemeen recht gehouden is tot de betaling van een belasting
5° bevoegd personeelslid : het personeelslid van de Vlaamse administratie dat wordt aangewezen conform de besluiten van de Vlaamse Regering, en dat belast is met de uitvoering van de bepalingen van deze codex;
[…]
9° erfbelasting: verzamelterm voor het successierecht en het recht van overgang;
[…]
16° recht van overgang: de belasting die onder de benaming 'het recht van overgang bij overlijden van niet-rijksinwoners' wordt geheven overeenkomstig de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten en conform de bepalingen van titel 2, hoofdstuk 7, van deze codex;
17° registratiebelasting: verzamelterm voor de schenkbelasting, het verkoopprecht, het verdeelrecht en het recht op hypotheekvestiging;
18° rijksinwoner: de natuurlijke persoon die naargelang het geval op het ogenblik van zijn overlijden of op het ogenblik van de schenking binnen het Rijk zijn domicilie of de zetel van zijn vermogen heeft gevestigd of de rechtspersoon die op het ogenblik van de schenking binnen het Rijk zijn zetel van werkelijke leiding heeft gevestigd;
19° schenkbelasting: de belasting die onder de benaming 'registratierecht op de schenkingen onder de levenden van roerende of onroerende goederen' geheven wordt overeenkomstig de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten en conform de bepalingen van titel 2, hoofdstuk 8, van deze codex;
20° successierecht: de belasting die onder de benaming 'het successierecht van rijksinwoners' wordt geheven overeenkomstig de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten en conform de bepalingen van titel 2, hoofdstuk 7, van deze codex;

27. De term *Erfbelasting* wordt dus de nieuwe verzamelterm, in plaats van de vroegere benaming 'successierechten', in het meervoud, met vervolgens het *successierecht* (in het enkelvoud) voor rijksinwoners en het *recht van overgang* voor niet-rijksinwoners. Of, met de woorden van de memorie van toelichting[44]:

44 Stuk 114 (2014-2015) – Nr. 1 p. 4.

> "Om taalkundige stroomlijning en, meer nog, vereenvoudiging te bereiken, werden enkele basisbegrippen geherformuleerd. Zo wordt de term 'erfbelasting' gehanteerd als verzamelterm als zowel het successierecht als het recht van overgang worden bedoeld. Die laatste begrippen worden enkel nog afzonderlijk gehanteerd als respectievelijk louter het successierecht of louter het recht van overgang worden bedoeld."

Wij gebruiken hierna dan ook:

- de term *Erfbelasting* als het zowel over het Vlaamse Successierecht als over het Vlaams Recht van overgang gaat;
- de term *Successierechten*, als het over vroegere zaken gaat, vóór de invoering van de Codex, of als in de context van bijzondere financieringswet van 1989;
- de term *Successierecht*, als het enkel over nalatenschappen gaat van personen met laatste woonplaats in België;
- de term *Recht van overgang*, als het enkel over nalatenschappen gaat van personen met laatste woonplaats buiten België.

28. Voor de definitie van het *successierecht* en van het *recht van overgang* wordt verder verwezen naar de bijzondere financieringswet van 1989.

In deze wet werd bepaald dat deze rechten gewestelijke belastingen waren[45], dat de gewesten bevoegd zijn om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstelling ervan te wijzigen[46].

De wet bepaalt verder dat de (opbrengst van) deze belastingen aan de gewesten wordt toegewezen in functie van hun lokalisatie[47], en hier werd dan ook het criterium opgenomen van de vijf jaar[48]:

> "- het successierecht van rijksinwoners : op de plaats waar de overledene, op het ogenblik van zijn overlijden, zijn fiscale woonplaats had. Als de fiscale woonplaats van de overledene tijdens de periode van vijf jaar voor zijn overlijden op meer dan één plaats in België gelegen was : op de plaats in België waar zijn fiscale woonplaats tijdens de voormelde periode het langst gevestigd was;
> - het recht van overgang bij overlijden van niet-rijksinwoners : in het gewest waar de goederen gelegen zijn; indien zij gelegen zijn in meerdere gewesten, in het gewest waartoe het ontvangstkantoor behoort in

45 Artikel 3, 4° van de bijzondere wet van 16 januari 1989, zoals gewijzigd door latere wetten.
46 Artikel 4, § 1 van dezelfde wet.
47 Artikel 5, § 1 van dezelfde wet.
48 Artikel 5, § 2, 4° van dezelfde wet.

wiens ambtsgebied het deel van de goederen met het hoogste federaal kadastraal inkomen gelegen is."

"In die zin is de bevoegdheid van het Vlaamse Gewest dan ook beperkt tot datgene wat bepaald werd in de Bijzondere Financieringswet, en dus ook tot de lokalisatiecriteria die deze bijzondere wet bepaalt", aldus de memorie van toelichting[49].

29. Voor het recht van overgang verwijst men naar het *ontvangstkantoor*. Dit begrip komt niet meer voor in de Vlaamse Codex en wordt er ook niet ingevoegd door het Decreet van 19 december 2014. Zoals we verder zullen zien moeten de aangiften nu altijd ingediend worden "bij de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie"[50], en er is maar één dergelijke entiteit. Het komt ons voor dat deze 'bevoegde entiteit' voortaan als 'ontvangstkantoor' in de zin van de bijzondere financiewet beschouwd moet worden, om te bepalen aan welk gewest de belasting toekomt[51].

30. Het is ook in deze financiewet dat bepaald werd dat de (federale) Staat kosteloos instond voor de 'dienst' van de gewestelijke belasting, voor rekening van het betrokken gewest. De staat betaalde dus ook de ambtenaren die voor deze inning instonden, "tenzij het gewest er anders over beslist"[52]. Het is deze beslissing die nu door Vlaanderen genomen is – nog niet door Brussel en Wallonië, waar de federale staat verder voor de inning zorgt.

De 'dienst van de belasting' werd zo gedefinieerd door het Grondwettelijk Hof[53]:

> "B.4.3. De "dienst van de belasting" omvat de vaststelling van de belastinggrondslag, de berekening van de belasting, de controle van de belastinggrondslag en van de belasting, de daarop betrekking hebbende betwistingen (zowel administratief als gerechtelijk), de inning en de invordering van de belastingen (met inbegrip van de kosten en de intresten) (Parl. St., Kamer, 2000-2001, DOC 50-1183/007, p. 160)."

Sinds de overname mag Vlaanderen ook de administratieve procedureregels vaststellen[54].

49 Stuk 114 (2014-2015) – Nr. 1, p. 6.
50 Artikel 3.3.1.0.5.
51 Cfr. *infra*, nr. 427 voor meer details.
52 Artikel 5, § 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989, zoals gewijzigd.
53 Arrest nr. 121/06 van 18 juli 2006.
54 Artikel 5, § 4 van de bijzondere wet van 1989.

31. Het is ook deze wet die de basis vormt voor het samenwerkingsakkoord over de patrimoniumdocumentatie[55], dat ondertussen werd afgesloten[56].

32. Het Wetboek Successierechten werd dan ook grotendeels opgeheven, maar het blijft wel gedeeltelijk in stand, met name[57]:

- artikel 58 W.Succ., over de meervoudige overgang van blote eigendom. Dat artikel bepaalt dat de rechten niet meer dan 60% mogen bedragen, als de rechten in opschorting werden gehouden[58];
- artikel 60bis voor overlijdens van vóór 1 januari 2012;
- artikel 76 W.Succ., over het voorschieten van het successierecht door de schuldenaars van een legaat van lijfrente of periodieke rente. Het gaat hier inderdaad om een bepaling van burgerlijk recht, waarvoor Vlaanderen m.i. niet bevoegd is[59];
- de artikelen 96 e.v., over de inlichtingen te verstrekken door banken en dergelijke instellingen[60];
- de artikelen 144 en 145 W.Succ., over de informatie door de ontvangers wordt verstrekt. In de mate dat zij nog over informatie beschikken zullen de burgers deze dus verder kunnen consulteren[61].

55 Artikel 4, § 2, 2e zin van de bijzondere wet, dat over de onroerende voorheffing en het kadastraal inkomen gaat.

56 Samenwerkingsakkoord tussen de Federale Staat, het Vlaamse Gewest, het Waalse Gewest en het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot de Coördinatiestructuur voor patrimoniuminformatie van 18 april 2014, *BS* 25 september 2014.

57 Zie Stuk 114 (2014-2015) – Nr. 1, p. 4 i.f.

58 Zie hierover Deblauwe, *Inleiding tot de Successierechten*, KnopsPublishing, 2013, nrs. 1061 e.v., p. 449 e.v.

59 Verdere uitleg hierover in Deblauwe, *Inleiding tot de Successierechten*, KnopsPublishing, 2013, nr. 1337 e.v., p. 560 e.v.

60 Zie hierover verder nrs. 1867 e.v.

61 Verdere uitleg hierover in Deblauwe, *Inleiding tot de Successierechten*, KnopsPublishing, 2013, nr. 1912 e.v., p. 769 e.v.

(art. 1.1.0.0.2, zesde lid)

In titel 2, hoofdstuk 7 en hoofdstuk 8, wordt verstaan onder:
1° beurswaarde: de slotkoers van een financieel instrument, zoals die als koersinformatie beschikbaar is in de gespecialiseerde pers of in gespecialiseerde elektronisch raadpleegbare bronnen;
2° gehandicapt kind: het kind dat voldoet aan de voorwaarden, vermeld in artikel 47, artikel 56septies of artikel 63 van de Algemene Kinderbijslagwet, en de koninklijke besluiten, genomen ter uitvoering van die bepalingen;
3° gehandicapte persoon: de als gehandicapt aangemerkte personen, vermeld in artikel 135, eerste lid, 1°, van het federale WIB 92;
4° partner:
a) de persoon die op dag van het openvallen van de nalatenschap met de erflater of op de dag van de schenking met de schenker gehuwd is;
b) de persoon die op de dag van het openvallen van de nalatenschap met de erflater of op de dag van de schenking met de schenker wettelijk samenwoont, overeenkomstig de bepalingen van boek III, titel Vbis, van het Burgerlijk Wetboek;
c) de personen die op de dag van het openvallen van de nalatenschap of op de dag van de schenking ten minste één jaar ononderbroken met de erflater of de schenker samenwonen en met de erflater of de schenker een gemeenschappelijke huishouding voeren. Artikel 2.7.4.1.1, §2, derde lid, artikel 2.7.4.2.2 en artikel 2.8.6.0.3 zijn echter alleen van toepassing voor de personen die op de dag van het openvallen van de nalatenschap of op de dag van de schenking ten minste drie jaar ononderbroken met de erflater of de schenker samenwonen en met de erflater of de schenker een gemeenschappelijke huishouding voeren. Deze voorwaarden worden geacht ook vervuld te zijn als het samenwonen en het voeren van een gemeenschappelijke huishouding met de erflater of de schenker, aansluitend op de bedoelde periode van één of drie jaar tot op de dag van het overlijden, ingevolge overmacht onmogelijk is geworden. Een inschrijving in het bevolkingsregister houdt een weerlegbaar vermoeden in van ononderbroken samenwoning en van het voeren van een gemeenschappelijke huishouding;
5° verkrijging in rechte lijn:
a) een verkrijging tussen personen die de ene van de andere afstammen, overeenkomstig artikel 736 van het Burgerlijk Wetboek, of tussen personen die ingevolge volle adoptie overeenkomstig artikel 356-1 van het Burgerlijk Wetboek een statuut met dezelfde rechten en verplichtingen hebben;
b) een verkrijging tussen een persoon en het kind van zijn partner, ongeacht of de verkrijging plaatsvindt voor of na het overlijden van de partner. Als de verkrijging plaatsvindt na het overlijden van de partner, moet die laatste zijn hoedanigheid van partner ten aanzien van de eerst vermelde persoon nog hebben op de datum van zijn overlijden;

c) een verkrijging tussen personen tussen wie een relatie van zorgouder en zorgkind bestaat of heeft bestaan. Er is sprake van een zorgrelatie als iemand vóór de leeftijd van eenentwintig jaar gedurende drie achtereenvolgende jaren bij een andere persoon heeft ingewoond en gedurende die tijd hoofdzakelijk van die andere persoon, of van de andere persoon en zijn partner samen, de hulp en verzorging heeft gekregen die kinderen normaal van hun ouders krijgen. De inschrijving van het zorgkind in het bevolkings- of het vreemdelingenregister op het adres van de zorgouder geldt als weerlegbaar vermoeden van inwoning bij de zorgouder;
d) een verkrijging die voortkomt uit een verwantschapsband ingevolge gewone adoptie, maar uitsluitend als daarvoor de nodige bewijsstukken worden aangebracht en als:
1) het adoptiekind op het ogenblik van de adoptie onder de voogdij was van de openbare onderstand of van een Openbaar Centrum voor Maatschappelijk Welzijn of van een vergelijkbare instelling binnen de Europese Economische Ruimte, of wees was van een voor het vaderland gestorven vader of moeder;
2) het adoptiekind, vóór de leeftijd van eenentwintig jaar, gedurende drie achtereenvolgende jaren hoofdzakelijk van de adoptant, of van de adoptant en zijn partner samen, de hulp en verzorging heeft gekregen die kinderen normaal van hun ouders krijgen;
3) het kind geadopteerd is door een persoon van wie al de afstammelingen voor het vaderland gestorven zijn;
e) een verkrijging tussen ex-partners als er gemeenschappelijke afstammelingen zijn.

33. Hier worden een aantal termen gedefinieerd die verder in de Codex gebruikt worden, zowel bij de erfbelasting als bij de registratiebelasting. Wij zullen er verder op in gaan bij de betrokken bepalingen. Het gaat om de volgende begrippen (we beperken ons tot de *erfbelasting*):

Beurswaarde	Art. 2.7.3.3.2, eerste lid 3° en tweede lid(belastbare waarde); Art. 2.7.6.0.1 (serviceflats)
Gehandicapt kind [62]	Art. 2.7.3.2.12 § 1 en § 2 (aftrek voor gehandicapten)
Gehandicapte persoon	Art. 2.7.3.2.12 § 1 en § 2 (aftrek voor gehandicapten)

62 Er zijn nogal wat verschillende definities van “gehandicapt kind” in de Vlaamse Codex, naargelang het hoofdstuk waarover het gaat. Ze staan alle in artikel 1.1.0.0.2.

Partner	Art. 1.1.0.0.2, 6e lid, 5° (bij de definitie van 'verkrijging in rechte lijn'); Art. 1.1.0.0.2,8e lid, 2° (bij de definitie van 'gezinswoning' voor de erfbelasting); Art. 2.7.3.5.2 (toerekening van schulden op de gezinswoning); Art. 2.7.4.1.1 (tarief in rechte lijn); Art. 2.7.4.2.2 § 1 (tarief familiale goederen), § 2 (exploitatie familiale onderneming), § 4 (definitie van ‚familie'); Art. 2.7.5.0.1 (vermindering kleine erfdelen); Art. 2.7.5.0.2 (vermindering kinderlast voor de partner)
Verkrijging in rechte lijn	Art. 2.7.4.1.1 (tarief in rechte lijn); Art.2.7.4.2.2 (tarief familiale goederen)

Art. 1.1.0.0.2, 7e lid:
De definitie van kinderen, vermeld in het eerste lid, 12°, en de definitie van vennootschappen, vermeld in het eerste lid, 21°, gelden niet voor de toepassing van hoofdstuk 7 en hoofdstuk 8 van titel 2.

34. De definitie waar deze bepaling naar verwijst is die waar onder 'kinderen' alle afstammelingen ten laste worden beschouwd. Zo ruim mag men het dus niet zien voor wat de erfbelasting betreft.

De definitie van 'vennootschappen' waar de bepaling naar verwijst begrijpt onder vennootschappen alleen entiteiten met rechtspersoonlijkheid die een onderneming exploiteren of zich bezighouden met verrichtingen van winstgevende aard: de definitie dus van de inkomstenbelastingen[63]. Ook deze geldt dus niet inzake erfbelasting, zodat in principe ook vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid kwalificeren.

63 Artikel 2, § 1, 5°, a) WIB.

35. Die begrippen worden, inzake erfbelasting, gebruikt in de volgende artikelen:

kinderen	Art. 1.1.0.0.2, 6e lid, 5° (bij de definitie van 'verkrijging in rechte lijn'); Art. 2.7.1.0.6 § 2 (derdenbedingen, groepsverzekering); Art. 2.7.3.2.7 (terugnemingen en vergoedingen); Art. 2.7.4.2.2 § 4 (definitie familiale onderneming); Art. 2.7.5.0.2 § 1 (vermindering minderjarige erfgenamen)
Vennootschappen	Art. 2.7.3.2.12 § 2 (familiale vennootschappen, vermeld bij vrijstelling gehandicapten); Art. 2.7.4.2.2 (definitie familiale vennootschap)

Maar in deze artikelen mag men dus NIET verwijzen naar de definitie van artikel 1.1.0.0.2, eerste lid, 12° en 21°.

In titel 2, hoofdstuk 7, wordt verstaan onder:
1° aanvullende rechten: de erfbelasting, geheven omdat de voorwaarden voor een verlaagd tarief, een vermindering of een vrijstelling niet vervuld zijn, of wegens de toepassing van artikel 3.3.1.0.6, artikel 3.17.0.0.2, of van artikel 2.7.7.0.1 in geval van een onjuiste of onvolledige aangifte of een aangifte die niet binnen de termijn is ingediend;
2° gezinswoning: de gezamenlijke hoofdverblijfplaats van de erflater en zijn langstlevende partner. Een uittreksel uit het bevolkingsregister houdt een weerlegbaar vermoeden in van de samenwoning. Als aan de samenwoning een einde is gekomen door een feitelijke scheiding van de partners, door een geval van overmacht dat tot op het ogenblik van het overlijden heeft voortgeduurd, of door de verplaatsing van de hoofdverblijfplaats van een van de partners of van beide partners naar een rust- en verzorgingsinstelling of een assistentiewoning, wordt de laatste gezamenlijke hoofdverblijfplaats van de erflater en zijn langstlevende partner als gezinswoning aangemerkt. De aanhorigheden, vermeld in het twaalfde lid, 2°, worden in voorkomend geval geacht deel uit te maken van de gezinswoning.
De laatste zin werd toegevoegd bij Decreet van 17 juli 2015 (BS 14 augustus 2015).

36. Deze begrippen worden gebruikt, inzake erfbelasting. De toevoeging is maar van toepassing vanaf de bekendmaking van het decreet in het staatsblad, volgens art. 41, maar de memorie van toelichting[64] vermeldt dat een interpretatieve bepaling is, zodat zij m.i. vanaf 1 januari 2015 toegepast kan worden:

64 Stuk 369 (2014-2015) – Nr. 1 p. 4.

"Er kon wel via interpretatie worden afgeleid dat ook de aanhorigheden worden bedoeld als er van gezinswoning in de zin van hoofdstuk 7 sprake was. Het gegeven dat het begrip 'aanhorigheid' wel wordt gedefinieerd voor hoofdstuk 9 en niet voor hoofdstuk 7 kon daarover twijfel doen ontstaan. De toevoeging van de voorgestelde zin neemt hierbij elke twijfel weg."

Aanvullende rechten	In art. 2.7.4.2.4 (controle van de voorwaarden voor verlaagd tarief); Art. 3.3.3.0.1 (idem); Art. 3.18.0.0.7 (boete); Art. 3.18.0.0.8 (aanvullende rechten)
Gezinswoning	Art. 2.7.3.5.2 (vrijstelling); Art. 2.7.5.0.1 (kleine erfdelen); Art. 3.3.1.0.8 § 1, 10° (aangifte)

De memorie van toelichting gaf als commentaar:

"Met [aanvullende rechten] wordt de erfbelasting bedoeld die wordt geheven wanneer de voorwaarden voor een verlaagd tarief, vermindering of vrijstelling niet vervuld zijn, dan wel wanneer een nieuwe aangifte moet worden ingediend of wanneer een ambtshalve aanslag wordt gevestigd omdat er een onjuiste of onvolledige aangifte werd ingediend of een aangifte niet binnen de daarvoor bepaalde termijn werd ingediend"[65].

We komen er, zoals gezegd, op terug bij de artikelen in kwestie.

37. Zoals u merkt komen bepaalde begrippen maar één keer voor in het Wetboek Successierechten (nl. "gehandicapt kind" en "gehandicapte persoon"). Of het dus een zeer grote vereenvoudiging is om de definitie vooraan te zetten, laten wij graag aan de lezer ter beoordeling. Maar het is wel een feit dat daardoor bepaalde discriminaties in één keer opgelost worden, denk bv. aan de definitie van 'partner'. Daardoor worden echtgenoten, wettelijk samenwonenden, en feitelijk samenwonenden (deze laatste wel onder zekere voorwaarden) gelijk geschakeld voor het hele wetboek.

De nieuwe systematiek van de Codex heeft dus ook zijn voordelen!

65 Stuk 114 (2014-2015) – Nr. 1 p. 10.

AFDELING 1. BELASTBAAR VOORWERP

ARTIKEL 2.7.1.0.1.

Art. 2.7.1.0.1.
Overeenkomstig artikel 3, 4°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten wordt het successierecht en het recht van overgang gevestigd op de goederen die overgaan ingevolge het overlijden.

Overgang bij overlijden

38. Hier vinden we dus een belangrijk principe: de erfbelasting, zowel het successierecht als het recht van overgang, wordt gevestigd op goederen die overgaan *ingevolge het overlijden* van iemand.

De concordantietabel verwijst naar artikel 2, eerste lid, maar daar stond wel een andere term: "*de rechten zijn verschuldigd op de erfgoederen*"; een verwijzing dus naar het *erfrecht*.

39. Is dit dan een wijziging tegenover het Wetboek Successierechten, en is voortaan erfbelasting verschuldigd op bv. een overgang van levenslang vruchtgebruik, die een overgang krachtens zakenrecht is?

Neen, maar dat volgt nu uit het artikel over de belastbare grondslag, artikel 2.7.3.1.1, en over de belastbare waarde, artikel 2.7.3.3.1, die we verder zullen bespreken. Ook vele andere artikelen verwijzen telkens naar de 'nalatenschap', bv. artikel 2.7.1.0.5 (schenkingen in de driejaarsperiode), artikel 2.7.1.0.7 (verkrijging VG/BE), artikel 2.7.1.0.10 (derdenbeding), enz.

"Via de woorden 'overeenkomstig artikel' wordt aangegeven wanneer de betrokken bepalingen een hogere rechtsnorm bevatten. Dat is bijvoorbeeld het geval voor die bepalingen die de belastbare materie omvatten."[66]

66 MvT, Stuk 114 (2014-2015) – Nr. 1, p. 6.

Afwezigheid

40. Wat gebeurt er bij afwezigheid, in de juridische betekenis van het woord?

In de Fiscale Kroniek van De Standaard van donderdag 23 juli 2009[67] schreven we hierover:

> "Een aantal van ons is al op vakantie, een aantal moet nog vertrekken. En daarna gaan we weer met z'n allen aan het werk. Maar als dat nu eens niet zo zou zijn? Misschien een wat luguber thema, maar veronderstel dat iemand van uw verwanten op vakantie vertrekt en niet meer terugkeert: u hoort er gewoon niets meer van. Misschien leeft hij nog, misschien ook niet. Wat gebeurt er dan?
>
> Ook hiervoor bestaat er een wettelijke regeling, die al dateert van de napoleontische tijd. Het gaat om het 'stelsel van de afwezigen'. Juridisch 'afwezig' zijn betekent dus niet -zoals in het gewone spraakgebruik- dat u even weg bent of met vakantie, maar dat men niet weet of u nog in leven bent. Bij de voorbereiding van het Burgerlijk Wetboek, in het begin van de negentiende eeuw, heeft men er flink over nagedacht. Men had geen duidelijke regels uit het Romeins recht, en er zijn vijf verschillende ontwerpen geweest, schrijft Maleville. In die tijd waren de gevallen van 'afwezigheid' trouwens vrij talrijk, vooral door de oorlogen. En toen kon men niet vlug een sms'je sturen of een e-mailbericht.
>
> De reglementering werd onlangs grondig gewijzigd: alle artikelen werden vervangen door de wet van 9 mei 2007. Na drie maanden afwezigheid kan iedere belanghebbende, of de procureur des konings, aan de rechtbank vragen om het 'vermoeden van afwezigheid' vast te stellen. De rechtbank stelt dan een gerechtelijk bewindvoerder aan, tenzij de afwezige zelf een algemeen gevolmachtigde had aangesteld. Die beheert dan voorlopig het vermogen (art. 112 ev. BW). Vijf jaar na dat vonnis, of na zeven jaar sinds men voor het laatst nieuws ontvangen heeft van de afwezige, kan de rechtbank de 'verklaring van afwezigheid' uitspreken. Die verklaring wordt bekendgemaakt in het Staatsblad en in twee kranten van het gerechtelijk arrondissement waar hij woonde. Dat vonnis geldt als een akte van de burgerlijke stand, en heeft alle gevolgen van het overlijden vanaf de datum van de overschrijving in de registers.
>
> Vanaf die beslissing wordt hij dus geacht overleden te zijn: zijn minderjarige kinderen krijgen een voogd (als de andere ouder overleden is), zijn huwelijk wordt ontbonden (en zijn vrouw kan hertrouwen), het

67 R. Deblauwe, "Afwezigen en de fiscus", *Fiscaliana en Fiscale kronieken voor de Standaard*, KnopsPublishing, p. 1071.

gemeenschappelijk vermogen wordt verdeeld en zijn erfenis valt open. En vanaf die datum kan hij uiteraard ook zelf niet meer erven. Komt hij later terug, dan krijgt hij wel zijn goederen terug, maar dan in de staat waarin ze zich bevinden. Zijn ze verkocht, dan heeft hij recht op de verkoopprijs. Is die prijs herbelegd, dan krijgt hij de goederen die in de plaats gekomen zijn (art. 124 BW). Zijn huwelijk en zijn huwelijksvermogensstelsel blijven echter ontbonden. Hij kan wel hertrouwen, als zijn vrouw dat nog wil natuurlijk. Hij krijgt ook zijn deel in de goederen van het gemeenschappelijke vermogen, of als ze verkocht zijn, de prijs, op grond van de inventaris.
Voor de successierechten is de verklaring van een vermoeden van afwezigheid zonder gevolg. De overschrijving van het vonnis van vaststelling van de afwezigheid doet echter zijn nalatenschap openvallen, en maakt dan ook de successierechten verschuldigd. Het volstaat daarbij niet te verwijzen naar een plaats in het buitenland, waar de afwezige het laatst gesignaleerd werd, om te beweren dat hij geen rijksinwoner meer was: men zal moeten bewijzen dat hij echt zijn woonplaats naar het buitenland overgebracht heeft, aldus Decuyper nr.104."

41. In 1804 had de (toen nog Franse) Minister van Financiën beslist dat het in bezitnemen van de nalatenschap op grond van afwezigheid volstond voor de heffing van het successierecht[68]. Maar het Hof van Cassatie besliste later, in het Hollands tijdvak, anders, zelfs als de kinderen zich 'erfgenamen' hadden genoemd in een officiële akte[69].

Door artikel 6 van de wet van 17 december 1851 werd dit rechtgezet, en de voorlopige of definitieve inbezitstelling van de vermoedelijke erfgenamen maakte het successierecht of het recht van overgang verschuldigd.

42. Door de wet van 9 mei 2007 werd de hele regeling echter herschreven, en volgt de gelijkstelling nu uit de burgerlijke wet: art. 121 § 2, 2e lid BW stelt immers

"'De beslissing houdende verklaring van afwezigheid die in kracht van gewijsde is gegaan, geldt als een akte van de burgerlijke stand.

68 Beslissing van de Minister van Financiën van 24 fructidor an 12, instr. 290, § 2, gecit. Tialans, *Manuel des droits de succession*, Arlon, 1876, p. 221. De voorlopige in bezitname gaf aanleiding tot de heffing van het successierecht, volgens deze beslissing. In onze tijdrekening dateert de beslissing van 11 september 1804 (cfr. http://members.home.nl/jstapper/Franse_kalender/FranseJaartelling12.htm). Zie ook Cass. fr. 17 april 1807, Championnière et Rigaud, nr. 2542.

69 Cass. 26 mei 1823, *Pas.* 1823, I, 426.

Zij heeft alle gevolgen van het overlijden vanaf de datum van de overschrijving."

In de memorie van toelichting[70] werd dan ook gezegd:

"Het voorgestelde artikel 121 van het Burgerlijk Wetboek (amendement van de regering) stelt dat het vonnis houdende verklaring van afwezigheid vanaf de overschrijving alle gevolgen van overlijden heeft. Deze overschrijving zal dus aanleiding geven tot het heffen van successierechten volgens de algemene regels. Artikelen 3 en 40, tweede lid, van het Wetboek der Successierechten worden dan overbodig."

43. We zien hier dus duidelijk dat de fiscale wetgever er op rekende dat burgerrechtelijke ficties doorwerken in het successierecht.

Hetzelfde blijkt uit de memorie van toelichting bij het Decreet tot wijziging van de Codex[71]:

"In het wetboek van 31 maart 1936 der successierechten werd in bepaalde gevallen de term 'afwezige' gehanteerd naast de term 'erflater'. In titel 2, hoofdstuk 7, werd de term 'afwezige' niet meer opgenomen. De erfbelasting zal immers maar spelen vanaf het ogenblik dat de afwezige als overleden wordt beschouwd, zijnde vanaf de verklaring van afwezigheid wordt overgeschreven. Bijgevolg is het statuut van een afwezige vanaf dat ogenblik identiek aan dat van een overledene. Gelet op het voorgaande, lijkt de uitdrukkelijke vermelding van het woord 'afwezige' dan ook overbodig."

Voor de volle adoptie is de gelijkschakeling daarentegen wel gebeurd (art. 1.1.0.0.2, 6e lid, 5°, a). Ook het artikel over het weer verschijnen van de afwezige (art. 135, 1° W.Succ.) is niet hernomen; die situatie moet nu opgevangen worden door het nieuwe artikel 3.6.0.0.1.

44. Dat de afwezigheid ook volstaat voor de heffing van het successierecht blijkt ook uit artikel 3.3.1.0.5 § 2, 2e zin, dat de termijn voor de aangifte vaststelt bij gerechtelijke verklaring van overlijden.

Men kan zich wel afvragen hoe een afwezige zijn 'woonplaats' in Vlaanderen kan hebben: veronderstelt dat niet precies dat men zijn 'domus' in Vlaanderen heeft?

70 http://www.dekamer.be/FLWB/pdf/51/0614/51K0614005.pdf.

71 Stuk 114 (2014-2015) – Nr. 1, p. 8.

45. Zie verder over de afwezigheid:

a. Maleville, *Analyse raisonnée*, Tome I, p. 111 e.v., en in Tome IV p. 378, een arrest van het Franse Hof van Cassatie van de 1e prairial an XIII, over iemand die in de turbulente tijden rond de Franse revolutie naar 'Ceylan' (Sri Lanka) vertrokken was – en waarvan sindsdien niets meer gehoord was;
b. *Pandectes belges*, *V° Absence*;
c. *RPDB*, V° *Absence*, Tome I p. 11;
d. Donnay, *Rép.not.*, *Droits de Succession*, nr. 157 e.v.;
e. Decuyper, nr. 35/1, 35/2, 93 e.v., en 857 (aangifte);
f. Gyselinck, p. 382 e.v.;
g. De beslissingen in de *Rep.RJ* bij artikel 19: S19/03-01 e.v.
h. IPR-wetboek, art. 40-41;
i. Pintens, *Familiaal vermogensrecht*, nr. 437 (gevolgen voor het huwelijksgoederenrecht.

ARTIKEL. 2.7.1.0.2.

Art. 2.7.1.0.2.
De erfbelasting is verschuldigd ongeacht of de verkrijging gebeurt ingevolge wettelijke devolutie, uiterste wilsbeschikking of contractuele erfstelling.".

Erfgenamen, legatarissen of begiftigden

46. Dit artikel herneemt gedeeltelijk de tekst van artikel 2 W.Succ.

De *wettelijke devolutie* is hetzelfde als het ab intestaats-erfrecht, wat men verkrijgt uit de nalatenschap van iemand die geen testament gemaakt heeft, of beter: in de mate dat hij geen testament gemaakt heeft.

Bij *uiterste wilsbeschikking* denken we vooreerst aan een testament, maar het begrip omvat ook de contractuele erfstelling.

47. De *contractuele erfstelling* is een gift tussen echtgenoten, die gebeurt in de vorm van een schenking, maar naar de inhoud eerder een testament is. Een contractuele erfstelling kan gebeuren bij huwelijkscontract (art. 1093 BW), en dat gebeurde vroeger wel meer. Het is niet hetzelfde als een toebedeling van het gemeenschappelijk vermogen (artt. 1464-1465 BW), want het heeft betrekking op 'toekomstige goederen', op goederen van de nalatenschap dus.

Als de contractuele erfstelling gebeurt bij huwelijkscontract is zij onherroepelijk[72], maar met toestemming van beide echtgenoten kan het huwelijkscontract nu wel gewijzigd worden[73]. De begunstigde bevindt zich dan min of meer in de toestand van de verwachter bij een fideicommis: ook daar kan de bezwaarde nog over de goederen beschikken te bezwarende titel, maar niet meer om niet. De contractuele erfstelling wordt daarom ook wel een 'disposition mixte' genoemd[74].

Als zij niet gebeurt bij huwelijkscontract is zij wel eenzijdig herroepelijk[75].

48. Een contractuele erfstelling is geen testament. Als men dus in een testament schrijft 'ik herroep alle testamenten' dan is daarmee in principe een contractuele erfstelling niet herroepen. Het lijkt ons nochtans aangewezen om ook dan na te gaan wat de context is, want de wil van de erflater primeert, en als het blijkt dat hij schoon schip heeft willen maken met het verleden, dan zouden contractuele erfstellingen daar m.i. ook onder moeten vallen. Indien men schrijft 'ik herroep alle uiterste wilsbeschikkingen', dan is het wel duidelijk dat ook de contractuele erfstellingen eronder vallen.

Zie hierover: Van Boxstael e.a., *Vlaamse Erfbelasting, Oefeningen*, KnopsPublishing, 2015, oefening 24 p. 114.

49. Verder in de Codex wordt er geregeld gesproken over 'erfgenamen, legatarissen of begiftigden'[76]. In de commentaar daarna hebben wij het dan soms alleen over 'erfgenamen', voor de leesbaarheid.

Verkrijging uit een nalatenschap

50. Het artikel dient samen gelezen te worden met artikel 2.7.3.1.1, dat bepaalt dat de erfbelasting gevestigd wordt op alles was "*uit de nalatenschap* van een rijksinwoner" wordt verkregen, en het recht van overgang op de Belgische onroerende goederen verkregen "*uit de nalatenschap* van iemand die geen rijksinwoners is". Maar in beide gevallen moet het dus een verkrijging uit een nalatenschap zijn, m.a.w. een verkrijging krachtens erfrecht. Artikel 2.7.1.0.2 geeft dan de drie mogelijke verkrijgingen krachtens erfrecht: de wet, het testament en de contractuele erfstelling.

72 Artikel 1083 j° 1093 BW.

73 Artikel 1394 e.v. BW.

74 Championnière et Rigaud, *Traité des droits d'enregistrement*, …, Brussel, 1852, 2954 met verwijzing naar Cass. 24 nivôse jaar XIII.

75 Artikel 1096 BW.

76 Bv. in artikelen 2.7.1.0.0, 2.7.3.4.4, 3.3.1.0.5, 3.3.1.0.6, 3.4.3.0.2, 3.6.0.0.4, 3.10.5.3.2, …

51. Wat men dus krijgt op grond van een andere grondslag, is niet belastbaar met erfbelasting[77].

Vb. A overlijdt; het vruchtgebruik van zijn nalatenschap vererft aan zijn vrouw, de blote eigendom aan zijn kinderen. Later overlijdt zijn vrouw, met laatste woonplaats in België, en het vruchtgebruik vervalt aan de kinderen. Geen successierecht hierop, want het verval van vruchtgebruik is een kwestie van zakenrecht (art. 617 BW), niet van erfrecht. Het zit dus niet in haar successie.

Nog een voorbeeld: een minderjarige erft goederen van zijn oom. Zijn ouders krijgen het wettelijk vruchtgenot over zijn goederen. Die verkrijging is niet belastbaar met successierecht, want het is een kwestie van familierecht (art. 384 BW). Die regel is al heel oud: hij was al toepasselijk op het droit de relief en op het *droit du centième denier*, vóór de Franse revolutie dus[78].

Een wens is geen legaat: de successie van mevrouw Green de Saint-Marsault

52. Soms is het niet duidelijk of wat men krijgt nu een legaat is of niet, zoals in de volgende casus[79].

Het verhaal is wel interessant. Mevrouw Marie-Elisabeth Green de Saint-Marsault was overleden op 4 mei 1897, weduwe van baron Caruel de Saint-Martin. Haar schoonvader, Jean-Baptiste, was een van de rijkste mensen van Frankrijk geweest[80].

Zij had in haar testament aan haar zoon onder meer de oprichting gevraagd 'au bourg de Batz d'une oeuvre quelconque pour les vieux matelots, à ton choix, mon enfant, ou pour les veuves et orphelins de matelots, au nom de

77 Schicks, *Dictionnaire des droits d'enregistrement, de succession, etc.* Tome V, 1912, nr. 3, met voorbeelden.

78 Zo schrijft Tialans, *Manuel des droits de succession*, Arlon, 1876, p. 156: Les jouissances attribuées par l'effet de la loi, à certaines personnes comme compensations ou récompenses de certaines obligations, n'ont jamais été considérées comme dévolues à titre successif; c'est ainsi que le droit de relief n'était point perçu sur la jouissance que conférait la garde des enfants mineurs (art. 46 de la Coutume de Paris); cette jouissance était également affranchie du centième denier (*Dict. des Dom.* V° Usufruit, n° 2).

79 Rb. Seine 3 juni 1916, *Rec.gén.enr.not.* 1920, 439.

80 http://fr.wikipedia.org/wiki/Paul_Caruel_de_Saint-Martin: «… aucun du cadre de vie de ces derniers n'aura jamais le luxe et la splendeur des appartements et résidences de Jean-Baptiste Caruel de Saint-Martin. Parmi les multiples propriétés dont celui-ci fit l'acquisition en Île-de-France, figure en 1802 le château du Grand-Chesnay, au Chesnay, mais également le château de Launay, à Villiers-le-Mahieu, et à Paris l'hôtel d'Onzembray, rue de Lille, ou l'hôtel de Livry, rue de l'Université. Il sera nommé maire de la commune par décret impérial et le restera jusqu'en 1821. Napoléon fera appel à lui pour être un des actionnaires de la nouvelle Banque de France, qui portera la famille Caruel de Saint-Martin dans la liste des Deux-Cents familles. Jean-Baptiste Caruel de Saint-Martin en sera un des plus importants actionnaires avec près de 488 actions.»

Paul-Elisabeth; je tiens beaucoup à ce que cette pensée soit respectée par vous mon enfant'.

Dat was dus inderdaad eerder een wens[81], maar de gemeente Batz (in Bretagne, halverwege de zuidkust ongeveer) kreeg er blijkbaar kennis van, en vroeg en kreeg de toestemming om het 'legaat' dat zij gekregen had te aanvaarden, en dagvaardde daarna in aflevering van legaat en verdeling van de nalatenschap. Tijdens het geding werd een dading afgesloten waarbij de erfgenamen 60.000 frank stortten als dading, zonder erkenning van de rechten van de gemeente.

De ontvanger volgde met een zeker genoegen het standpunt van de gemeente, en eiste dus ook successierecht op het 'legaat'. Maar nu veranderde de gemeente het geweer van schouder, en stelde dat zij nooit legataris geweest was van barones Caruel de Saint-Martin, dat zij niets gekregen had in haar testament, dat die toestemming die zij gekregen had hier niet ter zake deed, en dat de bewoordingen van de dading duidelijk bewijzen dat zij geen echte rechten had. En de rechtbank volgt de gemeente: dus geen successierecht.

Hoewel de gemeente dus eerst de toelating gekregen had om het 'legaat' te aanvaarden, daarna gedagvaard had in afgifte ervan, en min of meer gelijk gekregen had in de dading, kon zij daarna stellen dat zij geen legaat gekregen had, voor de heffing van de successierechten.

Wettelijke vs. conventionele terugkeer

53. Wat terugkeert naar de schenker op grond van de wettelijke terugkeer (art. 747 BW) was vroeger belastbaar[82]. Wat terugkeert naar de schenker op grond van conventionele terugkeer (art. 951 BW) is niet belastbaar[83]. Het eerste is immers een soort erfrecht, het tweede is een ontbindende voorwaarde in een schenking: de schenking wordt dus retroactief tenietgedaan, en de goederen

81 Vgl. Rb. Châlon-sur-Saône, 31 december 1909, *Rec.gén.enr.not.* 2010, 257: «Je désire …" démontre que le défunt n'a formulé qu'un simple voeu …; de uitvoering van die wens werd dus geacht een schenking te zijn tussen de *erfgenaam* en de persoon die het goed kreeg.

82 *Pand.b. V° Tributs et impôts (Droits de succession)*, nr. 39.

83 Decuyper, nr. 49 en 50. Dit werd al beslist bij Adm.b. 29 december 1807, *Instr.Gen.* nr. 366 § 18, *Pand.b., V° Décl. Succ.*, nr. 311; Schicks, *Dictionnaire des droits d'enregistrement, de succession, etc.* Tome V, 1912, nr. 11. Cfr. Deblauwe, *Het Recht van Terugkeer of de Anomale Erfopvolging*, KnopsPublishing, 2014, nr. 300 p. 136 en p. 565 noot 1501, over de mogelijke samenloop van wettelijke en conventionele terugkeer.

worden retroactief uit de nalatenschap gehaald, ook burgerrechtelijk. Zij vererven dus niet, en dus is er ook geen successierecht[84].

Sinds het decreet van 6 december 2013 dat een artikel 55quinquies in het Wetboek Successierechten invoerde (thans art. 2.7.6.0.4) is ook de wettelijke terugkeer in Vlaanderen onder zekere (vrij ruime) voorwaarden vrijgesteld[85]. We komen hierop terug bij dat artikel.

De verdeling – de zaak Jaqueminot

54. Wat met burgerrechtelijke ficties, en met name met de verdeling?

Het Franse Hof van Cassatie had in 1823 beslist dat de verdeling de heffing beïnvloedt, als ze de aangifte van successie *voorafging*. Het declaratief karakter van de verdeling is algemeen, en geen enkele bepaling uit het registratierecht maakt hier een uitzondering op, aldus het Hof. De Franse administratie volgde dit arrest[86].

Dit standpunt was ook wel logisch, want artikel 883 BW bepaalt dat 'iedere medeërfgenaam wordt geacht alleen en onmiddellijk te zijn opgevolgd in alle goederen die in zijn kavel zijn begrepen of die hem bij de veiling ten deel zijn gevallen, en nooit de eigendom van de andere goederen van de nalatenschap hebben gehad'; dit is het principe van het declaratief karakter van de verdeling[87]. Het is alsof de erflater een testament gemaakt heeft, waarin hij zijn goederen zo verdeeld heeft.

84 Donnay (1948) nr. 423; cfr. arrest Arbitragehof: "Die rechten worden geheven op de massa die door vererving is overgegaan" arrest 128/98 van 9 december 1998, nr. B.7.2. Voorbeeld van een clausule: Geelhand, *Clausules inzake huwelijkscontracten en schenkingen*, KnopsPublishing, p. 81.

85 Zie hieroverDeblauwe, *Het Recht van Terugkeer of de Anomale Erfopvolging*, KnopsPublishing, 2014, 614 e.v.

86 Cass. fr. 16 juli 1823, en Fr.adm.b. 5 juli 1826 en 28 november 2828, Championnière et Rigaud, *Traité des droits d'enregistrement, de timbre*, …, Brussel, Bruylant, 1856, Tome III, nr. 3350.

87 Zie voor een toepassing door de wetgever zelf: Maleville, *Analyse raisonnée*, 1822, Tome III, p. 194 (toepassing in het oude huwelijksgoederenrecht, het oude artikel 1408 BW); Maleville, *o.c.*, p. 351, over artikel 1672 B.W, met verwijzing naar Pothier. Over het declaratief karakter van de verdeling in het algemeen, zie Pintens, *Familiaal vermogensrecht*, nr. 2239 en ook het reeds geciteerde artikel van Schreuder, in *En hommage à Victor Gothot*, Faculté de droit de Liège 1962, p. 607-633 (*supra* voetnoot nr. 33). Het declaratief karakter van de verdeling zou contractueel uitgesloten kunnen worden, en dat heeft soms onverwachte fiscale gevolgen: zie Verstappen, *De fiscale rol van de notaris*, Larcier, 2007, nr. 1001.

Ons Hof van Cassatie besliste echter anders, op 11 juni 1870[88], in navolging van het Belgisch administratief standpunt[89]. Het Hof overwoog:

> "Qu'en effet, fondée sur la réalité des choses et sur le principe d'intérêt social qui veut que la propriété des immeubles ne reste jamais incertaine ou en suspens, la loi de 1817 trouve sa base dans les art. 826 et 852 du Code civil, aux termes desquels chaque héritier recueille une quotité égale à sa part héréditaire dans chaque nature de biens, ainsi que l'exprime Chabot (de l'Allier) dans son rapport au tribunat; que cette loi puise ainsi les éléments de l'impôt dans les principes et les règles de la saisine héréditaire;
> Que le partage, au contraire, trouve les conditions de son existence et ses effets, quels qu'ils soient, dans un acte entre vifs et dans les conventions que les parties peuvent faire selon leurs convenances ou leurs intérêts;
> Attendu que cette distinction n'avait pas échappé au législateur de l'an VII, qui, par l'organe de Duchatel, disait dans l'exposé des motifs de la loi du 22 frimaire: Vous ferez cesser la perception du droit proportionnel sur les partages, non-seulement parce que ces actes ne sont pas des transmissions, mais encore parce qu'ils sont entre les intéressés une suite nécessaire des mutations pour lesquelles ils doivent ou ont payé, le droit proportionnel;
> Attendu qu'il suit des considérations qui précèdent que le droit de mutation par décès dont il s'agit était acquis à l'état dès l'ouverture de la succession de l'épouse Jaqueminot , et que le partage intervenu […] n'a pu exercer aucune influence sur la liquidation du droit réclamé."

De wetgever was zich er dus van bewust dat de verdeling volgde op een rechtshandeling waarvoor het registratierecht al verschuldigd was: een gezamenlijke verkrijging, of een erfenis. De verdeling zelf werd om die reden vrijgesteld van registratierecht. De verdeling zelf beïnvloedt dus de heffing van de successie niet[90].

Sinds dit arrest wordt met de verdeling geen rekening meer gehouden voor de heffing van de successierechten.

88 Van Acoleyen, noot 39; *Rec.gén.enr.not.* nr. 7235; cfr. Bastiné, *Théorie de droit fiscal dans ses rapports avec le notariat*, Deel II, 1878, nr. 61 p. 86; *Pand.b. V° Décl. De succ.* Nr. 260; Tialans, *Manuel des droits de succession*, Arlon 1876, p. 192, citeert nog een beslissing van 3 juli 1810 (Instr. 484), in dezelfde zin. Het arrest bekrachtigde dus maar de gebruikelijke gang van zaken.

89 Adm.Circ. 9 april 1856, nr. 536, § 34, gecit. *Rép.prat.dr.b. V° Succession (Droit de)*, n° 923.

90 Cfr. Donnay, *Rép.not. Droits de succession*, nr. 150; *Pand.b. V° Tributs et impôts (Droits de succession)*, nr. 37.

Inbreng en inkorting van schenkingen

55. Hetzelfde geldt trouwens ook voor de inbreng en inkorting van schenkingen: ook dat zijn verdelingsverrichtingen, en op die verrichtingen is op zich geen successierecht verschuldigd[91]. Zoals Donnay zegt [92] zijn dat rechten die door de wet aan de medeërfgenamen toegekend worden.

56. Inbreng gebeurt als een erfgenaam een goed gekregen heeft *als voorschot* op de erfenis [93]. Geschonken onroerende goederen moeten in principe in natura ingebracht worden [94]; zij kunnen dan eventueel aan een andere erfgenaam toegekend worden. Behoort dit dan ook tot de nalatenschap, en moet het dus ook belast worden? Neen, want de inbreng is een verdelingsverrichting. Hij vindt plaats na het overlijden, na de erfenis dus eigenlijk. Ingebrachte schenkingen zijn in principe niet belastbaar [95], ook niet als ze niet aan het schenkingsrecht onderworpen werden [96] tenzij het om schenkingen in de laatste drie jaar gaat, want dan vallen ze onder artikel 2.7.1.0.5 [97].

Als ze effectief ingebracht worden mag het successierecht berekend worden rekening houdend met wat iedere erfgenaam verkrijgt in de nalatenschap verhoogd met de ingebrachte schenking en mogen de betaalde schenkingsrechten toegerekend worden op de successierechten die verschuldigd zijn door de begiftigde die de inbreng gedaan heeft[98].

---

91 Adm.b. 11 februari 1856, *Rec.gén.enr.not.* nr. 2706, gecit. *Pand.b. V° Tributs et impôts (Droits de succession)*, nr. 33(inbreng); Rb. Périgueux 8 augustus 1891, *Rec.gén.enr.not.* nr. 11851, *Pand.b. V° Tributs et impôts (Droits de succession)*, nr. 95 (inkorting); Adm.b. 3 juni 1896, *Rec.gén.enr.not.* 12599 en Adm.b. 5 mei 1926, *Rec.gén.enr.not.* 16481, beide gecit. Donnay, *Commentaar op het Wetboek der Successierechten (1948)*, nr. 365 *in fine*; Van Acoleyen, nr. 189 en 190; Decuyper, nr. 404 en 408. Uiteraard onder voorbehoud van de toepassing van artikel 7 W.Succ. Tialans, *Manuel des droits de succession*, p. 195, citeert een beslissing van 11 februari 1856 (RG 2716) en één van 3 februari 1859 (RG 3803) in dezelfde zin.

92 Donnay (1948) nr. 710.

93 Artikel 843 BW.

94 Artikel 859 BW.

95 Adm.b. 11 februari 1856, *Rec.gén.enr.not.* Nr. 2707: *«… lorsqu'un héritier … rapporte à ses cohéritiers … ce qu'il a reçu du défunt par donation entre-vifs, les biens qui font l'objet du rapport, comme ayant été transmis par contrat et ayant subi l'impôt à ce titre, ne sont pas assujettis au droit de succession ou de mutation; qu'il faut en effet les regarder comme étranger à la succession, puisque le défunt s'en était dépouillé …"*. De regel werd herhaald in latere beslissingen, in 1859, 1867, 1881: referenties in de *Pand.b., V° Décl. de Succ.* nr. 318 en 372 e.v.

96 Rb. Verviers 20 november 1897, *JT* 1898, 241.

97 Donnay (1948) nr. 407; Van Acoleyen, nr. 189; Donnay, *Rép.not. Droits de succession*, nr. 394, Decuyper nr. 404.

98 Adm.b. 22 oktober 1990, *Rep.RJ* S S66bis/02-01.

57. Inkorting van schenkingen is iets anders: daar gaat het om schenkingen die gebeurd zijn aan een niet-erfgenaam, of buiten deel, dus zonder verplichting tot inbreng in de nalatenschap. Maar de fiscale behandeling is dezelfde. Ook hier gaat het immers om een verdelingsverrichting, en behoudens toepassing van artikel 2.7.1.0.5 zijn de schenkingen weg uit de nalatenschap, en hoeven ze niet meer belast te worden[99]. Idem voor de inkorting van huwelijksvoordelen[100].

58. Schenkingen gaan dikwijls gepaard met burgerlijke maatschappen, om het bestuur te regelen, voor en soms ook na het overlijden van de schenker of schenkers. Als een van de maten overlijdt, moet zijn deel aangegeven worden, tenzij er een clausule van aangroei zou zijn in het voordeel van de andere maten[101].

Zie hierover: Van Boxstael e.a., *Vlaamse Erfbelasting, Oefeningen*, KnopsPublishing, 2015, Oefening 5 p. 10 (inbreng van schenkingen), Oefening 6 p. 19 (inkorting van schenkingen), Oefening 7 p. 22 (inbreng van legaten).

De dading

59. Bij de dading is de doorwerking in het successierecht genuanceerder[102].

Het Hof van Cassatie – dat toen nog in Den Haag gevestigd was, in het Hollandse tijdvak – besliste op 17 april 1829 dat een dading tussen de echtgenote en de kinderen de inbrengen in de gemeenschap retroactief kon vaststellen en daarmee ook de terugnemingen uit de gemeenschap die tot het passief toelaatbaar waren. Het vonnis had nochtans vastgesteld dat de staat van activa niet bij het huwelijkscontract gevoegd was, en beslist dat het niet meer mogelijk was om dat nog te verhelpen na het overlijden, en dat de terugnemingen dus niet aftrekbaar waren. Maar het vonnis wordt dus verbroken, overwegende 'que c'est à tort que le jugement dénoncé a considéré cet acte comme sans force obligatoire contre l'intimé', tegen de staat dus. Een dading, ook na het overlijden, heeft dus bewijskracht tegenover de fiscus.

Deze rechtspraak werd bevestigd door het (inmiddels Belgische) Hof van Cassatie, dat op 23 april 1874[103] de principes vastlegde:

> « Considérant que la transaction, assimilée par l'art. 205 du Code civil à un jugement rendu en dernier ressort, est déclarative des droits des

99 Donnay (1948), nr. 412; Van Acoleyen, nr. 191; Decuyper nr. 408, Donnay, *Rép.not. Droits de succession*, nr. 397; Decuyper nr. 408.

100 Van Acoleyen, nr. 192, Decuyper nr. 410. Zie hoger over de sterfhuisclausule, nr. 83. Onder het vroegere huwelijksgoederenrecht (de action en retranchement) oordeelde men heel anders: zie Donnay (1948) nr. 414.

101 Decuyper nr. 419.

102 Van Acoleyen, noot 40.

103 *Rec.gén.enr.not.* nr. 8147.

> parties, d'où il suit que lorsqu'elle a pour objet les biens d'une hérédité, le titre en vertu duquel ces biens sont acquis aux transigeants n'est autre que la qualité, soit d'héritier légal, soit de légataire; que partant, ceux-ci sont assujettis au droit de succession suivant leur qualité et la quotité qu'ils recueillent;
> Considérant que ce serait donner à ce principe une extension abusive que de l'appliquer à une créance non comprise parmi les biens de l'hérédité, ne procédant pas de la volonté du défunt et dont le capital n'a pas été constitué au moyen des deniers de la succession, mais dont l'existence est due exclusivement à la volonté commune des transigeants, et le capital payable des deniers personnels de celui qui s'y oblige; […]
> Qu'il suit de ce qui précède qu'en refusant de soumettre ladite créance au droit de succession, l'arrêt dénoncé n'a contrevenu à aucun des textes de loi cités à l'appui du pourvoi. »

Het Hof aanvaardt dus principieel wel de declaratieve kracht van de dading, die in principe wel terugwerkende kracht heeft tot bij het overlijden: elke erfgenaam wordt belast volgens de hoedanigheid en de hoeveelheid van wat hij krijgt bij de dading. Maar men mag dit niet doortrekken tot een vordering die niet in de erfgoederen aanwezig was, die niet voortvloeit uit de wil van de erflater, en die betaald moet worden uit de persoonlijke goederen van degene die zich verbindt. Bijgevolg is een dergelijke vordering niet belastbaar met successierecht.

Latere rechtspraak aanvaardde dit[104]. Een dading heeft zelfs voorrang op een vonnis: als de erfgenamen na een vonnis een dading afsluiten is het de dading die als basis voor de heffing moet genomen worden, niet het vonnis[105].

60. Het declaratief karakter van de dading gaat terug op de frimairewet[106] zelf, waar artikel 68 § 1, 45° bepaalde dat aan een vast recht van 2 fr 40 c. onderworpen werden:

> « Les transactions, en quelque matière que ce soit, qui ne contiennent aucune stipulation de somme et valeur, ni dispositions soumises par la présente à un plus fort droit d'enregistrement. »

104 Bv. Rb. Brussel 11 mei 1905, *JT* 1905, 1905, 1337. Zie verder *Pand.b. V° Déclaration de Succession,* nr. 386.

105 Rb. Antwerpen 25 februari 1911, *Pas.* 199 III 319. Het vonnis is ook interessant omdat het vrij uitgebreid ingaat op de problematiek van de woonplaats van een Ier die in Antwerpen woonde. Het bevestigt dat de zetel van fortuin een verduidelijking is van het woonplaatsbegrip, geen afzonderlijk begrip.

106 Wet van 22 frimaire an, VII (12 december 1789), de basiswet van onze registratie- en successierechten.

Als er wel een beding van sommen of waarden was, was een evenredig recht van 1,4% verschuldigd volgens artikel 69 § II, 3°.

Bij de invoering van het wetboek registratierechten werd deze bepaling overgenomen in artikel 159, 6°, die bepaalde dat 'op de dadingen, die geen beding van sommen of roerende waarden behelzen of aan een hoger registratierecht onderworpen bepalingen, slechts het algemeen vast recht verschuldigd.'

Volgens Genin was deze bepaling slechts een bekrachtiging, op het fiscaal vlak, van het eigendomsaanwijzend aspect van de dading ten aanzien van de betwiste goederen[107]. Toen later het evenredig recht op roerende schuldvorderingen opgeheven werd, werd ook artikel 159, 6° W.Reg. opgeheven door de wet van 23 december 1958 'als nutteloos'[108].

Alhoewel door deze opheffing de hoeksteen werd weggenomen waarop het fiscaal statuut van de dadingen berustte, blijkt de administratie toch verder dit statuut aan te nemen, aldus Werdefroy[109].

61. Men kan het doorwerken van het declaratief karakter van de dading echter ook baseren op de algemene principes. Zoals we zullen zien zou men uit het cassatiearrest inzake de sterfhuisclausule (infra nr. 135) kunnen afleiden dat burgerrechtelijke ficties niet langer doorwerken in het successierecht. Wij menen echter dat dit zodanig in strijd zou zijn met de economie van het wetboek dat dit niet de bedoeling geweest kan zijn: zo rekent de fiscale wetgever er bv. op dat de fictie van overlijden bij afwezigheid (thans 'gerechtelijke verklaring van overlijden') doorwerkt in het successiewetboek (supra nr. 40), en wordt de retroactiviteit van de opschortende voorwaarde ook door de rechtspraak inzake inkomstenbelasting soms door de rechtspraak aanvaard[110].

Welnu, hetzelfde geldt voor de dading in de erfbelasting.

62. Het is een mooi voorbeeld van de evolutie van de wetgeving: eerst, in 1798, werd een fiscale bepaling opgenomen inzake dadingen. De rechtspraak werd gevestigd in die zin, ook in successierechten. Later vindt men dat de burgerrechtelijke fictie volstaat, en wordt de fiscale bepaling afgeschaft. Werdefroy vindt dat daarmee de hoeksteen voor de regeling werd weggenomen, maar men kan zich blijven steunen op de burgerrechtelijke regel[111], die immers in principe blijft doorwerken in fiscalibus. In de successierechten is er, sinds zij losgemaakt

107 In tegenstelling tot het Franse Hof van Cassatie, dat in 1865 het tegenovergestelde beslist had op basis van de theorie van de schijnbare overgang: Cass. 12 december 1865, gecit. Genin, *Registratierechten*, 1951, nr. 1656.

108 Genin, *Registratierechten*, 1952, nr. 1656 en Werdefroy, *Registratierechten*, nr. 262.

109 Werdefroy, *ibidem.*

110 Bergen 4 mei 2012, *Fisk.* 1306, 13.

111 Artikel 2052 BW: een dading heeft tussen partijen kracht van gewijsde in hoogste aanleg.

werden uit het registratierecht[112], immers nooit een andere basis geweest voor het declaratief karakter van de dading.

63. Samengevat:

a. de verdeling is niet declaratief voor de heffing van de erfbelasting;
b. de dading wel, maar enkel voor de verkrijgingen van erfgoederen.

Andere latere gebeurtenissen

64. Er zijn andere daden van de erfgenamen waarvan men aanvaard heeft dat ze de heffing wél beïnvloeden. Indien een schenking gedaan werd van ofwel een som geld ofwel een onroerend goed, moet de heffing aangepast worden aan de optie die uitgeoefend wordt door de begiftigde, zelfs indien dit na het overlijden gebeurt[113]. De idee van de optie voor een erfgenaam is trouwens al heel oud: we vinden het zelfs in het oudste wetboek ter wereld, de Codex Hammurabi[114].

Ook de bekrachtiging van een naar de vorm nietig testament, na het overlijden, moet door de fiscus aanvaard worden: dit volgt uit artikel 1340 BW[115,116].

Volgens Gyselinck mag men 'als beginsel aannemen dat het successierecht beïnvloed wordt door de gebeurtenissen waaraan de burgerlijke wet terugwerkende kracht tot op de overlijdensdag toekent – met uitzondering van de verdeling – zelfs zo die gebeurtenissen uitgaan van de erfgenamen'[117].

112 Sinds de wet van 27 december 1817 dus.

113 Adm.b. 11 oktober 1808 en 20 februari 1817, *Instr.Gen.* nr. 405 § 6 en n° 766, § 1, *Pand.b., V° Décl. de succession* nr. 313. Cfr. Collin, *Traité des droits de succession*, Brussel, 1905, p. 25 nr. 33, verwijzend naar Adm.b. 15 december 1899, *Rec.gén.enr.not.* nr. 13042.

114 «Soit un homme à qui son épouse initiale a mis au monde des enfants et son esclave a mis au monde des enfants; si le père a dit de son vivant aux enfants que l'esclave lui a mis au monde 'vous êtes mes enfants' et s'il les a comptés avec les enfants de l'épouse initiale, après que le père sera allé au destin, des biens de la maison paternelle les enfants de l'épouse initiale et les enfants de l'esclave feront le partage à égalité, mais *c'est l'héritier, enfant de l'épouse initiale, qui choisit dans le partage ce qu'il veut prendre*».
Een soort optie om zelf zijn deel samen te stellen voor de eerstgeborene dus. Zie: A. Finet, *Le code de Hammurabi*, les éditions du Cerf, 1983, p. 99, § 170, nr. 40 en 50. Hammurabi regeerde van 1792 tot 1750 voor Christus, in Babylonië. Hij versloeg zijn vijanden, en «En moins de vingt-cinq ans l'empire est né et Babylone va exercer une souveraineté incontestée, assortie d'une primauté intellectuelle et religieuse qui survivra plus d'un millénaire à la décadence politique» (inleiding, p. 9). Zie verder o.m. http://en.wikipedia.org/wiki/Code_of_Hammurabi.

115 Adm.b. 1 juli 1957, *Rec.gén.enr.not.* 20.157; Cardijn, *Liber Amicorum Vanhoutte*, p. 134.

116 Schicks, *Dictionnaire des droits d'enregistrement, de succession, etc.* Tome V, 1912, nr. 234; Donnay, *Rép.not. Droits de succession*, nr. 154 citeert nog andere gevallen, maar dit zijn geen overeenkomsten tussen de erfgenamen.

117 Gyselinck, *Vakcursus Administratie Vlaams Gewest* 1.10.2010, p. 26.

Verwerping

65. Als iemand de successie verwerpt is hij geen erfgenaam, en wordt hij geacht nooit erfgenaam geweest te zijn. De andere erfgenamen zullen dan erven, volgens hun orde en graad. Degene die verwerpt is dan ook geen successierecht verschuldigd[118]. Maar als hij verwerpt ten voordele van iemand die hij zelf aanduidt – de zogenaamde verwerping *in favorem* wordt hij geacht aanvaard te hebben en is er dan ook wel successierecht verschuldigd.[119]

Dat geldt ook als de verwerping pas gebeurt na de termijn voor indiening van de aangifte[120]*;* de verwerping doet zelfs alle vervolgingen vervallen[121].

Verduistering (recel)

66. Iemand die zaken van de nalatenschap verduistert, verliest er zijn aandeel in[122]; hij is, in die mate, dan ook niet langer erfgenaam. Hetzelfde geldt in de huwelijksgemeenschap[123]. Hij wordt er dan ook niet meer op belast[124], maar de erfgenamen die ervan profiteren moeten ze aangeven[125].

Inkorting van een legaat

67. Als een legaat wordt ingekort omdat het de reserve overschrijdt, dan wordt hiermee rekening gehouden voor de heffing van de rechten: de legataris wordt immers ook burgerrechtelijk geacht enkel te hebben verkregen wat niet ingekort is; alleen in die mate is er een verkrijging bij testament. Als de vordering tot inkorting pas gebeurt nadat de eerste aangifte ingediend is, gaat het om een verandering in de devolutie en moet er een nieuwe aangifte gebeuren, cfr. artikel 3.3.1.0.6, 3°[126].

118 Adm.b. 20 januari 1821, *Verz.* 578, gecit. Tialans, *Manuel des droits de succession*, p. 243.

119 Decuyper nr. 52 en 53.

120 Fr.adm.b. 19 januari 1830, Championnière et Rigaud, *Traité des droits d'enregistrement, de timbre,* …, Brussel, Bruylant, 1856, Tome III, 3365.

121 Cass. 25 frimaire jaar XI, Championnière et Rigaud, *Traité des droits d'enregistrement,* …, Brussel, 1852, nr. 2571 en nr. 3510.

122 Artikel 792 BW.

123 Artikel 1448 BW.

124 Decuyper nr. 69 en *Besl. 9 juli 1962, nr. E.E./77.521, Rep.RJ* **S2/05-01.**

125 Fr.adm.b. 19 januari 1830, Championnière et Rigaud, *Traité des droits d'enregistrement, de timbre,* …, Brussel, Bruylant, 1856, Tome III, 3365.

126 Decuyper nr. 86.

Last om te verkopen

68. Een legaat van goederen op last om ze te verkopen en de prijs te verdelen wordt belast bij de verkrijgers van de prijs: zij worden beschouwd als legatarissen van sommen. Volgens Decuyper zou dit echter niet zo zijn in het recht van overgang dat geheven zal worden in hoofde van de algemene legataris[127].

Dit lijkt ons een correcte toepassing van de Belgische regels, maar het komt ons voor dat dit in strijd is met het arrest Arens-Sikken (43/07) over de Nederlandse ouderlijke boedelverdeling, hierna besproken in Deel II bij de Europese rechtspraak.

Stel dat vader aan zijn zoon een onroerend goed nalaat, met als last om de 3/4 van de waarde ervan te verdelen onder zijn drie kleinkinderen. Zowel de zoon als de kleinkinderen zullen elk belast worden op 1/4 van de waarde. Ze zullen wellicht in lagere schijven belast worden. Dit geldt als vader in België woont. Als hij in het buitenland woont, zal alleen de zoon belast worden, en dus wellicht tegen hogere tarieven. Dit lijkt mij in strijd met het Europese recht.

Vergoeding testamentuitvoerder

69. Is de vergoeding die een testamentuitvoerder krijgt op grond van het testament ook een legaat? Daar is blijkbaar over getwijfeld in het verleden.

Het Hof van Cassatie van Den Haag had in 1830 (nog net voor de Belgische onafhankelijkheid) beslist dat de vergoeding belastbaar is met successierecht. Het mandaat van een testamentuitvoerder is immers in principe gratis, en de sommen die hem toegekend worden krijgt hij dan ook maar titulo honorario, geen salaris. Welnu, aldus het Hof[128], het successierecht is verschuldigd op al wat verkregen of verworven wordt door overlijden: 'le droit de succession sera perçu sur la valeur de tout ce qui est recueilli ou acquis par décès'.

Bemerk dat het Hof toen blijkbaar de opvatting huldigde dat ook verkrijgingen die niet krachtens erfrecht gebeuren, maar gewoon bij het overlijden ('par décès') ook onder het successierecht vielen.

70. Precies daarop werd teruggekomen in de latere rechtspraak. Vlak na de Belgische onafhankelijkheid besliste het Belgische Hof van Cassatie[129], dat ar-

127 Decuyper nr. 88.

128 Cass. 21 april 1830, *Pas.* 1830, 109; er is een tweede arrest van 9 juni 1830, *Pas.* 1830, 149 (hiervan is alleen de samenvatting afgedrukt).

129 Cass. 16 oktober 1833, *Pas.* 1833 p. 160. De voorzitter was De Gerlache, Président du Congrès (1831), il proposa d'offrir la couronne de Belgique au duc Léopold de Saxe-Cobourg. Il fut premier président de la Cour de cassation de 1832 à 1867. (http://www.larousse.fr/encyclopedie/personnage/Gerlache/121219).

tikel 2 van de wet van 1817 bepaalt dat de belasting gedragen zal worden door de erfgenamen, legatarissen en begiftigden, waaruit volgt dat de belasting uitsluitend geheven moet worden op wat ontvangen of verworven wordt uit een nalatenschap[130]. Welnu – en hiermee gaat het arrest recht tegen het arrest van Den Haag in – de vergoeding van een testamentuitvoerder is een salaris voor een dienst, en is dus een verwerving onder bezwarende titel, voor zover niet bewezen is dat ze een legaat verbergt, bv. doordat ze overdreven is.

En dit werd nogmaals beslist door het Hof van Cassatie, op 25 mei 1855[131]: als ze geen (vermomd) legaat is, is de vergoeding niet belastbaar met successierecht[132].

71. De toenmalige Minister van Financiën heeft toen beslist dat de vergoeding niet aan successierecht onderworpen zou worden als ze minder dan 5% van de nalatenschap zou bedragen[133].

Men beroept zich nog altijd op deze circulaire, maar op basis van een latere beslissing[134] beschouwt men een legaat in natura nu altijd als belastbaar. De regels die de administratie volgt zijn dus[135]:

a. bestaat de vergoeding in een som geld, dan wordt ze als een legaat beschouwd als ze meer dan 5% van de waarde van de goederen van de nalatenschap bedraagt. Zo niet, dan is het een vergoeding voor bewezen diensten;
b. bestaat ze uit een goed uit de nalatenschap, dan is het een legaat, ongeacht de waarde ervan.

72. Die criteria zijn niet onlogisch als een vriend of bekende van de overledene als testamentuitvoerder aangesteld wordt. Als echter een professional belast wordt met een dergelijke taak lijkt het ons duidelijk dat hij geen legaat krijgt,

130 «*que l'article 2 statue que le droit de succession et celui de mutation seront supportés par les héritiers, les légataires et les donataires, d'où il suit que l'impôt doit être perçu exclusivement sur ce qui est recueilli ou acquis dans une succession, à l'un ou l'autre de ces titres*».

131 Cass. 25 mei 1855, *Rec.gén.enr.not.* 2501:
«qu'une pareille disposition ne présente pas les caractères d'un legs, dans le sens du mot, et, par suite, ne peut donner ouverture au droit de succession, que pour autant qu'elle renferme une libéralité déguisée; que … la somme de 2.000 francs qui lui a été allouée … n'est nullement exagérée…».

132 Schicks, *Dictionnaire des droits d'enregistrement, de succession, etc.* Tome V, 1912, nr. 151.

133 Aanschrijving van 9 april 1856, § 38, RG 2751 p 278, gecit. bij Van Acoleyen, nt. 241, Donnay, "Droits de succession", *Rép.not.* nr. 88.

134 Adm.b. 23 februari 1878, *Rec.gén.enr.not.* Nr. 8956, gecit. Van Acoleyen, nt. 215, Donnay, *ibidem.*

135 Van Acoleyen, nr. 51, verwijzend ook naar Donnay; Weyts, *De aangifte van nalatenschap*, nr. 541; Decuyper, nr. 83.

maar een vergoeding voor zijn activiteit, die dan ook met inkomstenbelasting belast zal worden. Dit lijkt ons zelfs zo te zijn ingeval hij een goed in natura zou krijgen.

In elk geval: dit is een mooie toepassing van de regel dat met successierecht enkel belast wordt wat krachtens erfrecht, testament of contractuele erfstelling verkregen wordt.

Tontine of beding van aanwas

73. Een tontine of beding van aanwas is een overeenkomst onder levenden. Als het aandeel van de deelgenoten gelijk is, en de overlevingskansen eveneens, is het geen schenking en bevat het ook geen bevoordeling: het is dan een echt kanscontract. Het is niet onderworpen aan het schenkingsrecht bij registratie, en er is dan ook geen te belasten bevoordeling bij overlijden binnen de drie jaar.

Wel dient hier voorbehoud gemaakt te worden voor de mogelijke toepassing van artikel 16 W.Reg., als het om onroerend goed gaat, en voor artikel 2.7.1.0.6, bij tontines tussen echtgenoten getrouwd met gemeenschap van goederen.

De tontine van Jean Charles Stockhove

74. De administratie heeft ooit geprobeerd om hierop toch successierechten te heffen. De heer Jean Charles Stockhove de Melgar had samen met andere personen 4 huizen gekocht in Brugge, voor zichzelf en voor de langstlevende van hen ('pour eux et les survivants d'eux'): in tontine dus. Bij het overlijden van de heer Stockhove vaardigde de administratie een dwangbevel uit tegen zijn kinderen Jean en Isabelle, omdat zijn aandeel in die huizen door zijn overlijden aangewassen was aan de mede-eigenaars.

De rechtbank van Brugge[136] geeft de erfgenamen gelijk, zeggende dat het recht van de overlevende kopers, hoewel het zich realiseerde bij het overlijden van de heer Stockmans, zijn oorsprong vond in de akte van aankoop (remontait à l'époque des acquisitions), zodat de overlevenden geacht worden er eigenaars van te zijn geweest sinds de aankoop, en dat de eerststervende geacht wordt nooit eigenaar te zijn geweest.

De fiscus gaat in cassatie, wegens schending van artikel 1 van de wet van 1817, dat stelt dat er successierecht verschuldigd is op al wat verworven wordt bij erfenis. Het Hof van Cassatie[137] verwerpt de voorziening, aangezien, vol-

136 Rb. Brugge 20 juli 1831, samengevat in *Pas.* 1833, 108.

137 Cass. 3 juni 1833, *Pas.* 1833, 108, gecit Bastiné, *Théorie du droit fiscal dans ses rapports avec le notariat*, Brussel, 1878, 43 noot 1.