

ARBITRAGEHOF

N. 98 — 3354

[C - 98/21492]

Arrest nr. 128/98 van 9 december 1998

Rolnummers 1101, 1106, 1113, 1116, 1120 en 1175

In zake : de beroepen tot gedeeltelijke vernietiging van hoofdstuk V « Successierechten » van het decreet van de Vlaamse Gemeenschap van 20 december 1996 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 1997, en van het decreet van de Vlaamse Gemeenschap van 15 april 1997 houdende wijziging van artikelen 48 en 56 van het Wetboek der Successierechten, ingesteld door A. Michaux en anderen.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters L. De Grève en M. Melchior, en de rechters H. Boel, L. François, P. Martens, J. Delruelle, G. De Baets, E. Cereche, H. Coremans, A. Arts, R. Henneuse en M. Bossuyt, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter L. De Grève,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. *Onderwerp van de beroepen*

a. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 13 juni 1997 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 16 juni 1997, hebben A. Michaux en G. van Haegendoren, samenwonende te 3001 Heverlee, Erasme Ruelensvest 57, beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 48, 50 en 56 van het Wetboek der Successierechten, zoals gewijzigd bij het decreet van de Vlaamse Gemeenschap van 20 december 1996 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 1997 (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 31 december 1996, derde uitgave) en bij het decreet van de Vlaamse Gemeenschap van 15 april 1997 houdende wijziging van artikelen 48 en 56 van het Wetboek der Successierechten (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 25 april 1997).

Die zaak is ingeschreven onder nummer 1101 van de rol van het Hof.

b. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 21 juni 1997 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 23 juni 1997, hebben voornoemde verzoekers in hun hoedanigheid van ouders van en namens hun minderjarige kinderen, beroep tot vernietiging van dezelfde wettelijke of decretale bepalingen ingesteld.

Die zaak is ingeschreven onder nummer 1106 van de rol van het Hof.

c. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 27 juni 1997 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 30 juni 1997, hebben de Koning Boudewijnstichting, met zetel te 1000 Brussel, Brederodestraat 21, en het Nationaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek - Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen, met zetel te 1000 Brussel, Egmontstraat 5, beroep tot gedeeltelijke vernietiging ingesteld van artikel 59, 1°, van het Wetboek der Successierechten, zoals vervangen bij artikel 19 van het voormelde decreet van 20 december 1996.

Die zaak is ingeschreven onder nummer 1113 van de rol van het Hof.

d. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 27 juni 1997 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 30 juni 1997, hebben N. Segers en J. Verlooy, samenwonende te 2000 Antwerpen, Bouwmeestersstraat 10, beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 48 en 56 van het Wetboek der Successierechten, zoals gewijzigd door de voormelde decreten.

Die zaak is ingeschreven onder nummer 1116 van de rol van het Hof.

e. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 30 juni 1997 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 1 juli 1997, heeft de Ministerraad, Wetstraat 16 te 1000 Brussel, beroep tot vernietiging ingesteld van hoofdstuk V van het voormelde decreet van 20 december 1996, met uitzondering van artikel 14, in zoverre het artikel 48 van het Wetboek der Successierechten wijzigt door een nieuw algemeen tarief in te stellen, en de artikelen 15, 16 en 18, in zoverre zij over de tariefverminderingen handelen.

Die zaak is ingeschreven onder nummer 1120 van de rol van het Hof.

f. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 22 oktober 1997 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 23 oktober 1997, is beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 48 en 56 van het Wetboek der Successierechten, zoals gewijzigd bij het voormelde decreet van 15 april 1997, door M. Van Santfoort, wonende te 2570 Duffel, Lintsesteenweg 107, E. Joly, wonende te 2570 Duffel, Leopoldstraat 81, L. Van Santfoort, wonende te 5660 Couvin, Chemin du Paradis 11, J. Van Santfoort, wonende te 2840 Reet, steenweg op Waarloos 39, H. Van Santfoort, wonende te 2550 Waarloos, Kiezelweg 20 A, A. Joly, wonende te 2850 Boom, Rubensstraat 25, J. Steenackers, wonende te 2840 Rumst, Nijverheidsstraat 62, G. Steenackers, wonende te 2840 Reet, Molenstraat 79, bus 8, H. Steenackers, wonende te 2800 Mechelen, Maurits Sabbestraat 32, M. Steenackers, wonende te 2550 Kontich, Keizershoek 282, G. Steenackers, wonende te 2811 Hombeek, Moerbeistraat 4, K. De Winter, wonende te 2550 Kontich, Gallo-Romeinlaan 10, bus 6, I. De Winter, wonende te 2500 Lier, Lispersteenweg 288, A. De Winter, wonende te 2547 Lint, Eikhof 14, M. De Winter, wonende te 2547 Lint, Eikhof 14, V. De Weerdt, wonende te 2547 Lint, Molenvoetweg 51, M. De Weerdt, wonende te 2627 Schelle, Paepveld 64, en B. De Weerdt, wonende te 2627 Schelle, Tuinlei 97.

Die zaak is ingeschreven onder nummer 1175 van de rol van het Hof.

II. *De rechtspleging*

Bij beschikkingen van 16, 23, 30 juni 1997, 1 juli 1997 en 23 oktober 1997 heeft de voorzitter in functie de rechters van de respectieve zetels aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben in elk van de zaken geoordeeld dat er geen aanleiding was om artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Van de zes beroepen is kennisgegeven overeenkomstig artikel 76 van de organieke wet bij op respectievelijk 14 augustus 1997 en 20 november 1997 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van respectievelijk 15 augustus 1997, 19 augustus 1997 en 29 november 1997.

Bij beschikkingen van 25 juni 1997, 1 juli 1997, 2 juli 1997, 2 oktober 1997 en 28 oktober 1997 heeft het Hof de zaken samengevoegd.

Memories zijn ingediend door :

- de Vrije Universiteit Brussel, Pleinlaan 2, 1050 Brussel, bij op 2 augustus 1997 ter post aangetekende brief;
- A. Menu, Hulhage 23, 9800 Deinze, bij 11 september 1997 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, bij op 30 september 1997 ter post aangetekende brief;
- de Franse Gemeenschapsregering, Surllet de Chokierplein 15-17, 1000 Brussel, bij op 30 september 1997 ter post aangetekende brief;

- de Vlaamse Regering, Martelaarsplein 19, 1000 Brussel, bij op 2 oktober 1997 en 29 december 1997 ter post aangetekende brieven;
- de Waalse Regering, rue Mazy 25-27, 5100 Namen, bij op 2 oktober 1997 en 5 januari 1998 ter post aangetekende brieven.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 25 maart 1998 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- A. Menu, bij op 10 april 1998 ter post aangetekende brief;
- de Vrije Universiteit Brussel, bij op 15 april 1998 ter post aangetekende brief;
- de Franse Gemeenschapsregering, bij op 23 april 1998 ter post aangetekende brief;
- de verzoekende partijen in de zaak met rolnummer 1113, bij op 23 april 1998 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, bij op 24 april 1998 ter post aangetekende brief;
- de verzoekende partijen in de zaak met rolnummer 1175, bij op 24 april 1998 ter post aangetekende brief;
- de Vlaamse Regering, bij op 27 april 1998 ter post aangetekende brief;
- de Waalse Regering, bij op 27 april 1998 ter post aangetekende brief;
- de verzoekende partijen in de zaken met rolnummers 1101 en 1106, bij op 13 mei 1998 ter post aangetekende brieven;
- de verzoekende partijen in de zaak met rolnummer 1116, bij op 13 mei 1998 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 25 november 1997 en 27 mei 1998 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 13 juni 1998 en 13 december 1998.

Bij beschikking van 27 mei 1998 heeft voorzitter L. De Grève de zaken voorgelegd aan het Hof in voltallige zitting.

Bij beschikking van 27 mei 1998 heeft het Hof de zaken in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 17 juni 1998.

Van die laatste beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 28 mei 1998 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 17 juni 1998 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. H. Croux, advocaat bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partijen in de zaken met rolnummers 1101, 1106 en 1116;
 - . Mr. P. Peeters, advocaat bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partijen in de zaak met rolnummer 1113;
 - . B. Druart, auditeur-generaal, en P. Goblet, adjunct-kabinetschef bij het Ministerie van Financiën, voor de Ministerraad;
 - . Mr. B. Coopman *loco* Mr. W. Huber, advocaten bij de balie te Antwerpen, voor de verzoekende partijen in de zaak met rolnummer 1175;
 - . Mr. E. Brewaeyts, advocaat bij de balie te Brussel, voor de Vrije Universiteit Brussel;
 - . Mr. V. Thiry, advocaat bij de balie te Luik, voor de Waalse Regering;
 - . Mr. P. Levert, advocaat bij de balie te Brussel, voor de Franse Gemeenschapsregering en voor de Waalse Regering;
 - . Mr. P. Van Orshoven, advocaat bij de balie te Brussel, voor de Vlaamse Regering;
- hebben de rechters-verslaggevers H. Coremans en L. François verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde partijen gehoord;
- zijn de zaken in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de organieke wet, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

III. *In rechte*

- A -

Standpunt van de Ministerraad (zaken met rolnummers 1116 en 1120)

A.1. Het eerste middel in de zaak met rolnummer 1120 is afgeleid uit een schending, door hoofdstuk V van het decreet van 20 december 1996, van de artikelen 4, § 4, en 5, §§ 3 en 4, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten en van artikel 172 van de Grondwet.

Krachtens artikel 4, § 2, van voornoemde bijzondere wet zijn de gewesten inzake het successierecht en het recht van overgang bij overlijden bevoegd om de aanslagvoet en de vrijstellingen te wijzigen, maar niet de belastbare materie en de heffingsgrondslag. Inzake successierechten is de belastbare materie « al wat uit de nalatenschap van een Rijksinwoner wordt verkregen » en hetgeen daarmee door het Wetboek der Successierechten wordt gelijkgesteld en is de heffingsgrondslag het nettoaandeel van elk der verkrijgenden. Het bestreden decreet splitst de heffingsgrondslag door te bepalen dat het tarief wordt toegepast op het nettoaandeel in de onroerende goederen, enerzijds, en op het nettoaandeel in de roerende goederen, anderzijds. Het voorziet tevens in een afzonderlijke heffingsgrondslag voor familiale ondernemingen en vennootschappen. Ten slotte regelen ook de bepalingen inzake de aanrekening van de schulden van de overledene de grondslag van de belasting.

Luidens artikel 5, § 4, van voornoemde bijzondere wet kunnen de procedureregels die verband houden met de dienst van de belasting enkel bij wet worden vastgesteld. Door te bepalen dat aanvullende rechten en de wettelijke intrest verschuldigd zijn, door de belastingteruggave afhankelijk te maken van de indiening van een aanvullende aangifte en door de erfgenamen die de verlaging genieten de verplichting op te leggen jaarlijks te melden dat er blijvend voldaan is aan de ervoor gestelde voorwaarden, overschrijdt het Vlaamse Gewest zijn bevoegdheden, die beperkt zijn tot een deel van het materieel fiscaal recht.

Artikel 5, § 3, van voornoemde bijzondere wet bepaalt dat de dienst van de belasting kosteloos wordt verzekerd door de Staat, tenzij het gewest beslist er zelf voor in te staan. Uit de tekst van het decreet blijkt dat de erfgenamen, legatarissen of begiftigden zich voor een deel van de door hen te vervullen formaliteiten moeten wenden tot

gewestelijke overheidsdiensten, waaraan bepaalde controletaken zullen worden opgedragen. Er is bevoegdheidsverschrijving doordat het Vlaamse Gewest de dienst van de belasting gedeeltelijk wenst te regelen zonder hem volledig van de Staat over te nemen, waardoor die dienst gevoelig complexer wordt en de controletaken worden bemoeilijkt en zelfs onmogelijk gemaakt.

Hoewel het woord « wet » in artikel 172, tweede lid, van de Grondwet, kan worden begrepen in algemene zin wanneer het erom gaat in een vrijstelling te voorzien van een door een gewest ingestelde eigen belasting, moet die term met betrekking tot de gewestelijke belastingen waarvan de grondslag zich uitstrekt over het gehele Koninkrijk worden begrepen in zijn enge institutionele betekenis. Artikel 4, § 2, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 staat de gewesten weliswaar toe een vrijstelling te wijzigen, maar niet een vrijstelling in te stellen. Het bestreden decreet is strijdig met artikel 172 van de Grondwet doordat het een verlaagd tarief instelt voor familiale ondernemingen en familiale vennootschappen.

A.2. Het tweede middel is afgeleid uit een schending van de gelijkheid voor de belasting en van de niet-discriminatie, zoals neergelegd in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, door de nieuwe artikelen 48, 55, 59, 1°, en 60bis van het Wetboek der Successierechten.

Artikel 48 creëert een dubbele heffingsgrondslag die tot gevolg heeft dat nalatenschappen met een gelijk totaal nettoactief verschillend worden belast naar gelang van de samenstelling van de nalatenschappen. Artikel 55 beperkt de vrijstelling tot de legaten aan het Vlaamse Gewest, de Vlaamse Gemeenschap en aan de openbare instellingen van het Vlaamse Gewest en van de Vlaamse Gemeenschap. Artikel 59, 1°, beperkt de toepassing van het verlaagd tarief van 6,60 pct. tot de legaten gedaan aan de provincies, gemeenten, provinciale en gemeentelijke openbare instellingen en instellingen van openbaar nut gelegen in het Vlaamse Gewest. Artikel 60bis voert een verschil in behandeling in tussen individuele ondernemingen en vennootschappen, evenals een onderscheid naar gelang van de plaats en de wijze van tewerkstelling, het aantal tewerkgestelde werknemers en de wijze waarop de boekhouding wordt gevoerd. Het voordeel van de verlaging lijkt bovendien te worden voorbehouden voor erfgenamen, met uitsluiting van legatarissen en begiftigden. De Ministerraad kan geen redenen achterhalen die de voormelde onderscheiden rechtvaardigen.

A.3. In de zaak met rolnummer 1116 merkt de Ministerraad op dat het niet aan de decreetgever toekomt om de regels van openbare orde die het samenleven binnen de maatschappij organiseren, te wijzigen door nieuwe vormen van samenleven aan te moedigen, onder andere via fiscale maatregelen. Enkel de federale wetgever kan, door een aanpassing van het familierecht en de wetgeving inzake de burgerlijke stand, een afdoend kader creëren waarmee de federale of regionale fiscale wetgever rekening moet houden.

A.4. In zijn memorie van antwoord weerlegt de Ministerraad de excepties van onontvankelijkheid, opgeworpen door de Vlaamse Regering in de zaak met rolnummer 1120. De constructieve medewerking van de Administratie van de B.T.W., registratie en domeinen aan de verbetering en verfijning van het ontwerp moet zo worden begrepen dat die Administratie heeft willen meewerken, doch dat met haar opmerkingen en kritieken slechts in zeer geringe mate rekening is gehouden. De bewering van de Vlaamse Regering dat de Ministerraad beroep tot vernietiging instelt tegen bepalingen of onderdelen van het decreet die door zijn eigen administratie werden ontworpen is dan ook niet juist.

Ten aanzien van de federale bevoegdheid inzake het vaststellen van de heffingsgrondslag verwijst de Ministerraad nog naar de parlementaire voorbereiding van de bijzondere financieringswet, waaruit blijkt dat met de uitdrukking « de aanslagvoet wijzigen » werd bedoeld « de heffingspercentages verhogen of verlagen ».

Standpunt van de Koning Boudewijnstichting en het Nationaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek - Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen (zaak met rolnummer 1113)

A.5. Artikel 19 van het decreet van de Vlaamse Gemeenschap van 20 december 1996 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 1997 beperkt het voordeel van de verlaging van de successierechten tot de provincies, gemeenten, provinciale en gemeentelijke openbare instellingen en instellingen van openbaar nut gelegen in het Vlaamse Gewest. Voorheen was overeenkomstig artikel 60 van het Wetboek der Successierechten artikel 59 van dat Wetboek toepasselijk op alle « Belgische organismen en instellingen ».

De verzoekende partijen zijn instellingen van openbaar nut die vóór de inwerkingtreding van de bestreden norm aanspraak konden maken op het verlaagd successietarief van 6,60 pct., geheven op legaten waarvan zij begunstigen zijn. Voor legaten uit nalatenschappen opengevallen in het Vlaamse Gewest na de inwerkingtreding van de bestreden norm kunnen zij op dat verlaagd successierecht geen aanspraak meer maken. De zetel van de verzoekende partijen is immers niet in het Vlaamse Gewest gelegen, maar in het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest.

A.6. Het enige middel is afgeleid uit een schending, door artikel 59, 1°, van het Wetboek der Successierechten, van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, zowel op zichzelf beschouwd als in samenhang met artikel 172 van de Grondwet.

Het criterium van het onderscheid is objectief. Het berust op de « ligging » van de instelling van openbaar nut. Dit kan niets anders zijn dan de plaats van vestiging van de zetel van de instelling. Voor het onderscheid bestaat evenwel geen redelijke verantwoording in het licht van het doel en de gevolgen van de maatregel. Blijkens de parlementaire voorbereiding van het decreet van 20 december 1996 werd met het hoofdstuk over de successierechten in de eerste plaats een verlaging en een vereenvoudiging van de tarieven nagestreefd. Als tweede doelstelling geldt de ondersteuning van de successie van familiale ondernemingen en vennootschappen om aldus de continuïteit en de tewerkstelling in die ondernemingen veilig te stellen. Ten slotte werd een injectie van de correct aangegeven en vererfde vermogensbestanddelen in het economisch circuit nagestreefd. Het bestreden onderscheid vindt geen redelijke verantwoording in die algemene doelstellingen. De parlementaire voorbereiding biedt geen specifieke verantwoording voor de beperking van het verlaagde tarief tot legaten aan instellingen van openbaar nut die gelegen zijn in het Vlaamse Gewest.

Als redelijke verantwoording voor het bestreden onderscheid kan in ieder geval niet worden verwezen naar de omstandigheid dat enkel de instellingen van openbaar nut die als maatschappelijk doel het tot stand brengen nastreven, uitsluitend of gedeeltelijk in het Vlaamse Gewest, van een werk op gebied van filantropie, godsdienst, wetenschap, kunst of opvoedkunde, het verlaagde tarief kunnen genieten. Het criterium van onderscheid gestoeld op de « ligging » van de betrokken instelling van openbaar nut houdt immers op zichzelf geen verband met de lokalisatie van haar activiteiten, die zich voor beide verzoekende partijen uitstrekken tot het Vlaamse Gewest. De bestreden bepaling sluit overigens niet uit dat instellingen van openbaar nut die gelegen zijn in het Vlaamse Gewest, maar die hoofdzakelijk of uitsluitend initiatieven ontplooiën buiten het Vlaamse Gewest, het verlaagde tarief kunnen genieten.

Het gebrek aan redelijke verantwoording van het bestreden onderscheid kan ten overvloede worden afgeleid uit de omstandigheid dat Belgische verenigingen zonder winstoogmerk en internationale verenigingen met wetenschappelijk doel, blijkens het ongewijzigde artikel 59, 2°, van het Wetboek der Successierechten, wel zonder onderscheid naargelang ze al dan niet gelegen zijn in het Vlaamse Gewest aanspraak kunnen maken op het verlaagde tarief van 8,80 pct.

A.7. In de memorie van antwoord weerleggen de verzoekende partijen de argumenten van de Vlaamse Regering. De intensere band met de eigen ingezetenen kan geen verantwoording bieden aangezien de voordelen van de nieuwe successierechten niet beperkt blijven tot de ingezetenen van het Vlaamse Gewest en evenmin, gelet op de algemene regels inzake het openvallen van nalatenschappen, tot de goederen gelegen in het Vlaamse Gewest. Het criterium van de lokalisatie van het openvallen van de nalatenschap is doorslaggevend ter bepaling van de bevoegdheid van het Vlaamse Gewest en van de toewijzing van de opbrengst van de successierechten. Het speelt in principe geen rol ter bepaling van de gerechtigden op de nalatenschap.

De verzoekende partijen zien niet in waarom een veralgemeende toepassing van het verlaagd tarief in de successierechten ten aanzien van alle instellingen van openbaar nut, onafhankelijk van de plaats van hun vestiging, een beleid zou impliceren dat in voorkomend geval strijdig zou zijn met de grondwettelijke bevoegdheidsverdeling *ratione loci*.

Ten slotte kan het argument dat ook de federale wetgever onderscheiden op basis van de plaats van de vestiging invoerde, de verzoekende partijen niet overtuigen. Op de eerste plaats omdat de Vlaamse Regering geen aanspraak vermag te maken op gelijkheid in de onwettigheid. Vervolgens omdat fiscale discriminaties tussen ingezetenen en niet-ingezetenen in toenemende mate blootstaan aan kritiek van het Hof van Justitie.

Standpunt van A. Michaux en G. van Haegendoren en van N. Segers en J. Verlooy (zaken met rolnummers 1101, 1106 en 1116)

A.8. Het enige middel is ontleend aan een schending, door de artikelen 48, 50 en 56 van het Wetboek der Successierechten, van de artikelen 10 en 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet, op zichzelf beschouwd en in samenhang met artikel 22 van de Grondwet, met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens, met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij dat Verdrag en met de artikelen 17, 23, 1°, 24, 1°, en 26 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, doordat ongehuwd samenwonende personen, al dan niet van verschillend geslacht, voor de toepassing van de successierechten anders worden behandeld dan echtgenoten en op gelijke wijze worden behandeld als andere personen dan echtgenoten, afstammelingen in rechte lijn, broers en zusters, en doordat de kinderen van ongehuwd samenwonende personen op grond van hun geboorte anders worden behandeld voor de toepassing van de successierechten dan kinderen waarvan de ouders zijn gehuwd of gescheiden.

Het tarief en de verminderingen van de successierechten in rechte lijn en tussen echtgenoten zijn niet van toepassing op verkrijgingen tussen verzoekers, die voor de toepassing van de successierechten vallen onder de categorie « anderen » en derhalve aan de hoogste tarieven zijn onderworpen. Daardoor wordt tevens de omvang van het vermogen van de langstlevende verzoeker beïnvloed dat naderhand door de kinderen kan worden geërfd. Het onderscheid berust louter op het criterium « gehuwd zijn » en gaat voorbij aan het criterium « duurzaam samenleven en een gezin vormen ». Dit is een verschil in fiscale behandeling dat niet in rechte te verantwoorden is.

A.9. De successierechten treffen de verrijking van de erfgenaam. Het successierecht wordt beschouwd als een belasting op een verkrijging « om niet » omdat er tegenover die verrijking geen tegenprestatie staat. Het feit dat de leden van het gezin hebben bijgedragen tot de opbouw van het vermogen dat hen ten deel valt, verantwoordt een verschil in behandeling tussen de leden van het gezin voor wie de verrijking niet geheel « om niet » kan worden beschouwd en verkrijgingen door anderen, die geacht kunnen worden niet een dergelijke bijdrage tot de opbouw van het vermogen te hebben geleverd. De fiscale wetgever schiet echter tekort door de evolutie te miskennen waarbij gezinnen niet enkel meer bestaan uit gehuwde ouders, al dan niet met kinderen. Het onderscheid tussen verschillende gezinsvormen afhankelijk van het huwelijk is een objectief onderscheid dat evenwel niet redelijk kan worden verantwoord.

A.10. Indien een vermindering wordt toegekend op grond van kinderlast (artikel 56 van het Wetboek der Successierechten), mag de decreetgever, zoals in de zaken met rolnummers 1101 en 1106 wordt betoogd, geen onderscheid doorvoeren op grond van het gegeven dat de ouders van die kinderen al dan niet met elkaar gehuwd zijn. Dat onderscheid impliceert immers een discriminatie van de ouders op grond van de afstamming van hun kinderen.

Artikel 50 van het Wetboek der Successierechten heeft tot gevolg dat, als men gemeenschappelijke kinderen heeft, het lage tarief wel of niet van toepassing is op de onderlinge verkrijgingen op grond van het criterium dat men ooit gehuwd geweest is of niet. Voor het begunstigen van personen op grond van het feit dat zij gemeenschappelijke kinderen of afstammelingen hebben, is het huwelijk niet pertinent als criterium van onderscheid. Het onderscheid impliceert een discriminatie tussen kinderen naargelang die binnen of buiten het huwelijk zijn geboren. Daarenboven impliceert dat onderscheid een discriminatie van de ouders op grond van de afstamming van hun kinderen.

Artikel 50 van het Wetboek der Successierechten heeft ook als gevolg dat de overlevende ouder van eigen kinderen tegen een hoger tarief wordt belast dan de eventuele stiefkinderen van de overleden echtgenoot. De verzoekers in de zaak met rolnummer 1101 bevinden zich echter in een nauwere gezinsband dan stiefkinderen aangezien tussen hen een aanverwantschap bestaat door hun gezamenlijke kinderen.

A.11. In de memorie van antwoord stellen de verzoekers dat zij hun belang bij het beroep niet verliezen ten gevolge van het decreet van 15 juli 1997 houdende regeling van de successietarieven tussen samenwonenden. Artikel 50 van het Wetboek der Successierechten en tabel I van artikel 48, dat het tarief voor erfenissen in rechte lijn en tussen echtgenoten bevat, zijn niet gewijzigd. De wijzigingen van de artikelen 48 en 56 hebben anderzijds niet tot gevolg dat de duurzame tweerelatie aan hetzelfde tarief, dezelfde verminderingen of dezelfde berekeningswijze wordt onderworpen als in rechte lijn en tussen echtgenoten. Voor zover het middel doelt op de ongelijke behandeling van de gezinssituatie van de verzoekers en die van echtgenoten, blijft het derhalve ongewijzigd na het decreet van 15 juli 1997. Bij vernietiging van voormeld decreet, gelden overigens opnieuw de thans bestreden bepalingen.

De verzoekende partijen stellen vast dat de Vlaamse Regering de ongelijke behandeling die besloten ligt in artikel 50 van het Wetboek der Successierechten enkel weerlegt door de « compensatie » aan te voeren van de fiscale voordelen die de ouders bij leven hebben genoten in de personenbelasting, vergeleken met gehuwden. Beide belastingen behoren echter tot het domein van verschillende autonome overheden, zodat een eventuele « compensatie » rechtens niet relevant is. Overigens kan een eventuele discriminerende behandeling van een categorie van burgers door een wetsbepaling niet de verantwoording leveren van een discriminerende behandeling van een andere categorie burgers door een decreetsbepaling.

Standpunt van M. Van Santfoort en anderen (zaak met rolnummer 1175)

A.12. De verzoekers zijn de testamentaire erfgenamen van een op 31 mei 1997 overleden echtpaar. Als neven en nichten van de overledenen behoren zij tot de groep « anderen » in de zin van artikel 48 van het Wetboek der Successierechten, zoals gewijzigd door artikel 2 van het decreet van 15 april 1997. Zij tonen cijfermatig hun belang aan door te wijzen op het onderscheid tussen de vaststelling van de verschuldigde rechten enerzijds op « het overeenstemmende gedeelte van de som van de netto-aandelen » en anderzijds op « het overeenstemmende gedeelte van het netto-aandeel van elk der rechtverkrijgenden ».

A.13. Het eerste middel is afgeleid uit een schending van artikel 4, §§ 2 en 4, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, doordat artikel 2 van het decreet van 15 april 1997 een bepaling inhoudt met betrekking tot de heffingsgrondslag van de successierechten. Krachtens de vermelde bijzondere wet zijn de gewesten bevoegd om de aanslagvoet en de tarieven van de successierechten te wijzigen, maar niet de heffingsgrondslag.

Volgens de Raad van State is de belastbare materie hetgeen aanleiding geeft tot een heffing en is de heffingsgrondslag de basis waarop de belasting wordt berekend. De heffingsgrondslag inzake successierechten was vóór de wijziging door het decreet van 15 april 1997 voor alle groepen van erfgerechtigden « het netto-aandeel van elk der rechtverkrijgenden ». Voor de groep « anderen » wijzigt het vermelde decreet de heffingsgrondslag in « het overeenstemmende gedeelte van de som van de netto-aandelen ».

A.14. Het tweede middel is afgeleid uit een schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, gelezen in samenhang met artikel 172 van de Grondwet, doordat artikel 2 van het decreet van 15 april 1997 voor de groep « anderen » een heffingsgrondslag invoert die de hoogte van de successierechten afhankelijk maakt van het aantal personen die tot die groep behoren. Ondanks het feit dat de rechtverkrijgenden van de groep « anderen » zich in een soortgelijke situatie bevinden - zij behoren tot eenzelfde groep rechtverkrijgenden waarop dezelfde tarieven van toepassing zijn - heeft de gewijzigde heffingsgrondslag tot gevolg dat de rechtverkrijgenden meer of minder successierechten moeten betalen naargelang zij samen met meer of minder andere personen tot de nalatenschap worden geroepen. Noch de aard, noch het doel van het bestreden decreet rechtvaardigen dat onderscheid.

A.15. Het derde middel is afgeleid uit een schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, gelezen in samenhang met artikel 172 van de Grondwet, doordat artikel 2 van het decreet van 15 april 1997 een verschillende heffingsgrondslag invoert voor de verschillende groepen rechtverkrijgenden. Ten aanzien van de groep « in rechte lijn en tussen echtgenoten » en de groep « broers en zusters » blijft de vroegere heffingsgrondslag behouden; enkel ten aanzien van de groep « anderen » wordt de heffingsgrondslag gewijzigd. Dat onderscheid kan niet worden gerechtvaardigd door de aard of het doel van het decreet. In de parlementaire voorbereiding wordt zelfs bevestigd dat die zware belastingverhoging in strijd is met de algemene filosofie van het decreet, dat een verlaging van de successierechten beoogt.

Standpunt van de Vlaamse Regering (zaken met rolnummers 1101, 1106, 1113, 1116, 1120 en 1175)

A.16. Ten gevolge van het decreet van 15 juli 1997, op grond waarvan samenwonenden als afzonderlijke categorie van erfgenamen worden beschouwd, hebben de door de verzoekende partijen in de zaken met rolnummers 1101, 1106 en 1116 ingestelde beroepen hun voorwerp verloren, behalve wat artikel 50 van het Wetboek der Successierechten, zoals vervangen door het decreet van 20 december 1996, betreft en is het door de Ministerraad ingestelde beroep in de zaak met rolnummer 1120 gedeeltelijk onontvankelijk bij gebrek aan voorwerp.

A.17. De verzoekende partijen in de zaken met rolnummers 1101, 1106 en 1116 wensen dat ongehuwde paren op het vlak van de successietarieven als echtparen worden behandeld. Die gelijke behandeling kan niet voortvloeien uit de gevraagde vernietiging, zodat de verzoekende partijen het Hof eigenlijk vragen een nieuwe decreetgeving te doen uitvaardigen in de door hen gewenste zin. Een dergelijke injunctie aan de wetgever behoort niet tot de bevoegdheid van het Hof. Het bestreden onderscheid is overigens niet nieuw; in werkelijkheid vechten de verzoekende partijen een vroegere beslissing van de federale wetgever aan, zodat de beroepen tot vernietiging *ratione temporis* onontvankelijk zijn.

Doordat het decreet van 15 juli 1997 voorziet in een bijzonder successietarief voor samenwonenden dat in zeer gunstige zin afwijkt van het tarief voor « anderen », dooft elk mogelijk belang van de verzoekende partijen uiterlijk op 1 januari 1998 uit, dit is de datum van inwerkingtreding van het vermelde decreet, tenzij één van de verzoekende partijen voordien zou overlijden en de andere partner tot zijn nalatenschap zou worden geroepen.

A.18. Bij gebrek aan voorlegging van binnen de termijn voor het beroep tot vernietiging door de daartoe wettelijk en statutair bevoegde organen genomen beslissingen om het beroep in te stellen, is het beroep in de zaak met rolnummer 1113 onontvankelijk.

Aangezien het beroep slechts onontvankelijk is in zoverre de verzoekende partijen bij die vernietiging belang hebben, vloeit hieruit voort dat het beroep beperkt is tot de vernietiging van de woorden « gelegen in het Vlaamse Gewest » *in zoverre die woorden toepasselijk zijn op instellingen van openbaar nut*.

A.19. Aangezien geen van de verzoekende partijen zich heeft beklaagd over de ongelijke behandeling die voortvloeit uit het verschil in de tarieven van het successierecht die gelden in het Vlaamse Gewest en in de twee andere gewesten, wordt door A. Menu, tussenkomen partij in de zaken met rolnummers 1120 en 1175, een nieuw middel aangevoerd, dat derhalve onontvankelijk is. Het middel is overigens ongegrond omdat de ongelijke behandeling het gevolg is van het al dan niet optreden van verschillende, soevereine overheden.

A.20. Het door de Vrije Universiteit Brussel, tussenkomen partij in de zaak met rolnummer 1113, aangevoerde belang is onrechtmatig aangezien zij zich beroept op het verlies van een fiscaal voordeel waarin niet was voorzien door de fiscale wet en dat dus naar luid van artikel 172, eerste lid, van de Grondwet verboden is.

A.21. Uit de essentiële medewerking van de federale overheid bij de totstandkoming van de bestreden bepalingen en uit haar stilzwijgen gedurende de daaropvolgende zes maanden, moet worden afgeleid dat zij de regeling van het Vlaamse Gewest heeft goedgekeurd, zodat de Ministerraad in de zaak met rolnummer 1120 moet worden geacht afstand te hebben gedaan van zijn rechtsvordering en zijn beroep tot vernietiging onontvankelijk is. Op grond hiervan is ten minste het verzoek van de federale Minister van Financiën aan de Ministerraad om te beslissen het beroep in te stellen niet alleen deloyaal, doch tevens onwettig, zodat de Ministerraad op 27 juni 1997 niet geldig tot het instellen van dat beroep heeft beslist. Met toepassing van artikel 159 van de Grondwet kan het Hof dus geen rekening houden met de beslissing van de Ministerraad, zodat het beroep onontvankelijk is wegens miskennen van artikel 7, tweede lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De Ministerraad voert slechts middelen aan tegen het nieuwe artikel 48, artikel 55, artikel 59, 1°, artikel 60bis, §§ 1, 7 en 9 tot 11, en artikel 135, 8°, van het Wetboek der Successierechten, zoals gewijzigd door de bestreden decreetsbepalingen. Daaruit volgt dat het beroep slechts onontvankelijk is ten aanzien van voormelde bepalingen.

A.22. Indien de verzoekende partijen in de zaak met rolnummer 1175 niet aannemelijk maken dat het totaal der belaste erfdelen 3 miljoen frank overtreft, is hun beroep onontvankelijk bij gebrek aan belang. De door hen aangevochten tariefwijziging ging immers gepaard met de invoering van een belastingkrediet (het nieuwe artikel 56 van het Wetboek der Successierechten), op grond waarvan de tariefwijziging voor nalatenschappen tot 3 miljoen frank volledig wordt gecompenseerd.

Hoe dan ook, uit het belangvereiste vloeit voort dat het onderwerp van het beroep beperkt is tot de vernietiging van de woorden « voor wat broers en zusters betreft » en van de zin « Voor wat alle anderen betreft, wordt dit tarief toegepast op het overeenstemmende gedeelte van de som van de nettoaandelen, verkregen door de rechtverkrijgenden

van deze groep » in artikel 48, vijfde lid, van het Wetboek der Successierechten, zoals vervangen, voor het Vlaamse Gewest, door artikel 2 van het decreet van 15 april 1997.

A.23. Wat het standpunt van de Ministerraad in de zaak met rolnummer 1116 betreft, wijst de Vlaamse Regering erop dat de fiscale bevoegdheden van de gewesten nergens afhankelijk zijn gesteld van een financieringsoogmerk, zodat ook andere oogmerken - ontrading of aanmoediging van ongewenst, respectievelijk gewenst gedrag - mogen worden gediend met de wijziging van het tarief van gewestelijke belastingen. De bevoegdheidsrechtelijke grondslag moet in voorkomend geval immers niet worden gezocht in de niet-fiscale materiële bevoegdheden van het gewest, maar in zijn fiscale bevoegdheid op zichzelf beschouwd.

Voorts wijst de Vlaamse Regering erop dat de Ministerraad in de zaak met rolnummer 1116 erkent dat het bepalen van datgene waarop het tarief toepasselijk is niet hetzelfde is als « het vaststellen van de heffingsgrondslag ».

A.24. Wat het eerste middel in de zaken met rolnummers 1120 en 1175 betreft, beperken de bestreden decreetsbepalingen zich tot een wijziging, telkens uitdrukkelijk beperkt tot het Vlaamse Gewest, van bepalingen van het Wetboek der Successierechten op het vlak van het tarief of de vrijstellingen, eventueel van de belastingvrijdom, de belastingvermindering en de belastingaftrek inzake het successierecht. De bepaling van de toepasselijkheid van een belastingtarief, -vrijstelling, -vermindering of -aftrek impliceert niet dat iets anders wordt geregeld dan het tarief of de vrijstellingen.

De federale bevoegdheid heeft geen betrekking op de heffingsgrondslag zonder meer, maar op het vaststellen van de heffingsgrondslag, dit is de administratieve procedure van de berekening van de belastbare basis, en is dan ook beperkt tot de regels betreffende de eenvormige wijze waarop de Administratie van de BTW, registratie en domeinen te werk gaat om het geheel of een deel van de erfgoederen te laten waarden. Overigens geeft de Ministerraad toe dat de vaststelling van de heffingsgrondslag niets te maken heeft met de belastingheffing in *abstracto* - de belastingnorm - maar met de toepassing van die norm in *concreto*, waarmee de bestreden decreetsbepalingen niets uit te staan hebben. Het middel mist in dat opzicht feitelijke grondslag. Daaraan wordt geen afbreuk gedaan door de omstandigheid dat de decreetgever, naar aanleiding van de aanpassing van de tarieven en de vrijstellingen van het successierecht, uiteraard heeft moeten bepalen waarop die nieuwe tarieven en vrijstellingen toepasselijk zijn, wat door de Ministerraad ten onrechte wordt geïdentificeerd met « de vaststelling van de heffingsgrondslag ». Overigens moet worden vastgesteld dat de bestreden decreetsbepalingen niet raken aan de belastbare grondslag of aan de belastbare materie.

Wat de federale bevoegdheid inzake vaststelling van de procedureregels betreft, wordt de dienst van het successierecht vooralsnog verzekerd door de federale staat, met toepassing van artikel 5, § 3, van de bijzondere financieringswet van 16 januari 1989, zodat artikel 5, § 4, voorlopig zonder voorwerp blijft. Van een schending van laatstgenoemde bepaling kan derhalve geen sprake zijn, bij gebrek aan toepasselijkheid van die bepaling. Vervolgens mist het middel ook in dit opzicht feitelijke grondslag. De in artikel 5, §§ 3 en 4, bedoelde procedureregels omvatten niet alle fiscale procedureregels, doch uitsluitend de regels met toepassing waarvan die « dienst » wordt verzekerd, dit zijn de formaliteiten die door de Administratie van de B.T.W., registratie en domeinen moeten worden nageleefd bij de inning van de belasting. De in dit opzicht beschouwde nieuwe artikelen van het Wetboek der Successierechten bevatten geen dergelijke formaliteiten. Zij voorzien evenmin in enige « dienst van het successierecht » door de gewestelijke administratie.

Artikel 172 van de Grondwet is geen bevoegdheidsverdelende regel. In dit opzicht is het middel onontvankelijk. De Ministerraad vergist zich overigens over de draagwijdte van artikel 172 van de Grondwet. Met de notie « wet » in dat artikel is een materiële wet bedoeld, dit is een algemeen verbindend gedragsvoorschrift dat toepasselijk is op een onbepaald aantal gevallen.

Het « wijzigen van de vrijstellingen » in artikel 4, § 2, van de bijzondere financieringswet betekent het aanbrengen van om het even welke wijziging in het vrijstellingsstelsel van de betrokken belasting : bestaande vrijstellingen wijzigen of afschaffen of nieuwe vrijstellingen invoeren. In dat opzicht is het middel dus ongegrond.

A.25. Het tweede middel van de Ministerraad in de zaak met rolnummer 1120 geeft niet aan in welk opzicht de artikelen 10 en 11 van de Grondwet door de bestreden bepalingen zouden zijn geschonden. Het is derhalve onontvankelijk.

De splitsing van de nalatenschap in roerende en onroerende goederen voor de erfgenamen in de rechte lijn en de echtgenoten is in wezen een belastingvermindering, die bedacht is om de erfgenamen aan te moedigen om de roerende goederen eveneens of meer dan vroeger aan te geven. Het onderscheid wordt verantwoord door het vrij hoge niet-aangifte-percentage in de rechte lijn.

De beperking van het voordeel van sommige belastingvrijstellingen of -verminderingen tot Vlaamse instellingen is niets anders dan de overname, *mutatis mutandis*, van de vroegere, federale regelingen. Het onderscheid wordt verantwoord door de intensere band met eigen dan met vreemde ingezetenen. Die beperking van de belastingverminderingen of -vrijstellingen is dan ook het normale gevolg van de gewestelijke autonomie. Zij moet bovendien worden gezocht in de territoriale bevoegdheid van de overheid in kwestie, die bezwaarlijk buiten haar grondgebied voordelen kan toekennen.

Wat het onderscheid tussen familiale ondernemingen en vennootschappen betreft, verliest de Ministerraad uit het oog dat de overgrote meerderheid der vennootschappen handelsvennootschappen zijn, die haast steeds « de uitoefening van een handelsactiviteit tot doel » hebben. Meer algemeen kan men zich nauwelijks een vennootschap voorstellen die, gelet op de andere decretale voorwaarden, niet eveneens een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwbedrijf exploiteert. Van ongelijke behandeling is dus geen sprake, zodat het middel in dit opzicht feitelijke grondslag mist.

Dat de tewerkstellingsvoorwaarde van het nieuwe artikel 60bis, § 5, op tewerkstelling in het Vlaamse Gewest betrekking heeft, ligt voor de hand omdat men van het Vlaamse Gewest bezwaarlijk kan eisen dat het de tewerkstelling buiten zijn grondgebied zou aanmoedigen en omdat het Vlaamse Gewest zijn territoriale bevoegdheidsgrenzen moet respecteren.

Dat een vermindering van de tewerkstelling, na het overlijden van de erfflater, aanleiding geeft tot een proportionele vermindering van het belastingvoordeel, is veeleer een toepassing van het gelijkheidsbeginsel dan dat het ermee in strijd zou zijn. Van het gelijkheidsbeginsel maakt immers een evenredigheidsbeginsel deel uit.

Dat onder tewerkstelling de tewerkstelling van werknemers wordt verstaan, als zodanig en tevens door het aantal tewerkgestelde werknemers te laten beoordelen op basis van de aangiften vereist voor de sociale zekerheid, spreekt vanzelf : aanmoediging van de tewerkstelling is aanmoediging van de aanwerving en het behoud van werknemers, niet van zelfstandige arbeid.

Het kwantitatieve vereiste van vijf tewerkgestelde werknemers is uiteraard een forfaitaire grens, waaronder van tewerkstellingseffect niet of nauwelijks sprake is, of waarvan het effect niet opweegt tegen de eraan verbonden, drastische tariefverlaging.

Dat de ondernemingen die een vereenvoudigde boekhouding mogen voeren geen jaarrekening moeten opmaken, impliceert niet dat zij geen jaarrekening mogen opmaken om tegemoet te komen aan de decretale belastingvermindervoorwaarden. In dat opzicht mist het middel dus feitelijke grondslag. Voor het overige is het vereiste van jaarrekening opgelegd om controle te kunnen uitoefenen op de vervulling van de voorwaarden waarvan de toepassing van het gunsttarief afhankelijk is gesteld, en is het daardoor meteen verantwoord.

Ten slotte is het onjuist dat in het nieuwe artikel 60bis, § 11, door het gebruik van het woord « erfgenamen » het voordeel van de belastingvermindering zou worden voorbehouden aan wettelijke erfgenamen, met uitsluiting van legatarissen. Met « erfgenamen » is hier bedoeld « al wie tot de nalatenschap van een overledene wordt geroepen ». Met die notie worden overigens geen voorwaarden voor de belastingvermindering gesteld.

A.26. Wat het enige middel in de zaken met rolnummers 1101, 1106 en 1116 betreft, blijkt reeds bij summier onderzoek dat de respectieve rechtstoestanden van gehuwden en ongehuwden niet vergelijkbaar zijn, enerzijds omdat de rechtsgevolgen van het huwelijk zo talrijk en complex zijn dat zij niet van elkaar kunnen worden losgemaakt, anderzijds omdat het huwelijk niet alleen voordelen biedt. Het gaat niet op één voordeel voor echtparen aan te vechten of op te eisen voor niet-gehuwde paren, terwijl over de nadelen van het huwelijk wordt gezwegen. *A fortiori* geldt dit voor ongehuwde partners die vrijwillig ongehuwd zijn. Iedereen heeft immers het recht te verkiezen een gezin te vormen zonder te huwen, maar zodra een keuze is gemaakt, moeten de rechtsgevolgen van die keuze worden aanvaard.

Dat het huwelijk niet enkel voordelen biedt, geldt ook op het vlak van de fiscale rechtsgevolgen. Eenzelfde belastbaar actief na overlijden is immers niet vergelijkbaar voor echtparen en ongehuwde paren : bij gelijke nalatenschap zullen de eersten een grotere, aan hun overlijden voorafgaande fiscale inspanning hebben geleverd dan de laatsten. Bij precies dezelfde verdiensten zullen gehuwden een kleiner vermogen nalaten dan niet-gehuwde paren. Gemiddeld genomen is er dus van fiscale ongelijke behandeling geen sprake, zodat het middel van de verzoekende partijen feitelijke grondslag mist.

Hetzelfde geldt voor de ongelijke behandeling van ongehuwde paren of hun kinderen ten opzichte van ex-echtgenoten, hun kinderen of stiefkinderen, die *prima facie* besloten ligt in het gewijzigde artikel 50 van het Wetboek der Successierechten. Bij nader inzien blijkt die ongelijke behandeling immers eveneens ruimschoots te worden gecompenseerd door de aan het overlijden van de erflater voorafgaande ongelijke behandeling in de tegenovergestelde zin van echtgenoten die gehuwd zijn geweest en daarvan de fiscale en andere nadelen hebben ondervonden.

A.27. Het eerste middel van de Waalse Regering in de zaak met rolnummer 1120 is onontvankelijk omdat het erop neerkomt te zeggen dat er geen discriminatie zou zijn mocht de decreetgever ook voor de in artikel 59, 2°, van het Wetboek der Successierechten bedoelde categorie hebben vereist dat zij in het Vlaamse Gewest « gelegen » zouden zijn. Die laatste bepaling maakt evenwel niet het voorwerp uit van enig beroep tot vernietiging, wat trouwens niet zou kunnen aangezien zij door de bestreden decreetsbepalingen niet werd gewijzigd. Het middel is overigens ongegrond omdat beide categorieën niet vergelijkbaar zijn : artikel 59, 1°, heeft betrekking op overheden en overheidsinstellingen, artikel 59, 2°, op particuliere (rechts)personen.

Het tweede middel van de Waalse Regering berust op een verkeerde lezing van artikel 19 van het bestreden decreet. Er wordt immers geen onderscheid gemaakt tussen de openbare instellingen en instellingen van openbaar nut, zodat het middel feitelijke grondslag mist.

A.28. Wat het enige middel van de verzoekende partijen in de zaak met rolnummer 1113 betreft, zijn beide beperkingen van de vrijstelling of de vermindering van het successierecht niets anders dan de overname, *mutatis mutandis*, van de vroegere, federale regelingen. De verantwoording daarvan schuilt in de intensere band met eigen dan met vreemde ingezetenen. Die beperking van de belastingverminderingen of -vrijstellingen is dan ook het normale gevolg van de gewestelijke autonomie. Zij moet bovendien worden gezocht in de territoriale bevoegdheid van de overheid in kwestie, die bezwaarlijk buiten haar grondgebied voordelen kan toekennen.

Wat het middel van de Waalse Regering in dezelfde zaak betreft, verwijst de Vlaamse Regering naar haar antwoord op het tweede middel van de Ministerraad in de zaak met rolnummer 1120.

A.29. Wat het tweede en het derde middel in de zaak met rolnummer 1175 betreft, die zijn afgeleid uit een schending van het gelijkheidsbeginsel, moet worden opgemerkt dat de wetgever over een ruime discretionaire beoordelingsbevoegdheid beschikt, die slechts betwist kan worden wanneer het volgens een algemeen gedeelde rechtsovertuiging niet denkbaar is dat enige naar redelijkheid beslissende overheid een dergelijke appreciatie zou kunnen uitbrengen.

Het is juist dat de toepassing ten aanzien van « anderen » van het tarief van het successierecht « op het overeenstemmende gedeelte van de som van de netto-aandelen, verkregen door de rechtverkrijgenden van deze groep », en niet « op het overeenstemmende gedeelte van het netto-aandeel van elk der rechtverkrijgenden », verschillen kan veroorzaken, niet alleen ten opzichte van de vroegere situatie, doch tevens tussen de verschillende categorieën van erfgenamen, enerzijds naar gelang van de omvang van de totale nalatenschap, anderzijds naar gelang van de graad van verwantschap met de erflater. De Vlaamse Regering is echter van mening dat de nieuwe regeling voor « alle anderen », met inbegrip van neven en nichten, meer in overeenstemming is met het gelijkheidsbeginsel dan de oude. Het gemiddelde tarief is thans afgestemd op de totale nalatenschap, en is dus evenredig met de draagkracht van de erflater, wat *in fiscalibus* allicht het meest pertinente criterium is dat men zich kan voorstellen. Bovendien wordt de berekening van de successie voor de categorie van « alle anderen » erdoor aanzienlijk vereenvoudigd.

Daarbij mag niet uit het oog worden verloren dat het aantal legatarissen in de categorie van « alle anderen », die immers geen wettige erfgenamen zijn, door de erflater vrij bij testament kan worden bepaald. Op een identieke nalatenschap kon dus zeer veel of zeer weinig belasting worden betaald, naargelang de erflater veel of weinig legatarissen begunstigde. Alleen voor de erfgenamen in de rechte lijn, de echtgenoot en de broers en zusters, die allen wettige erfgenamen zijn, bestond er dus aanleiding om de « belasting naar draagkracht van het netto-aandeel » te handhaven.

Dat er van kennelijk onverantwoorde ongelijke behandeling geen sprake is, vloeit ook nog voort uit de mildering, zo niet de volledige uitschakeling, door artikel 56 van het Wetboek der Successierechten, zoals vervangen door artikel 3 van het decreet van 15 april 1997 en gewijzigd door de decreten van 17 juni en 15 juli 1997, van het effect van de bestreden maatregel voor de nalatenschappen die niet meer dan 3 miljoen frank bedragen.

Standpunt van A. Menu (zaken met rolnummers 1120 en 1175)

A.30. De tussenkomenende partij is testamentair erfgenaam van een op 6 juli 1997 overleden nicht. De toepassing van het decreet van 15 april 1997 betekent bijna een verdubbeling van de successierechten vergeleken met de toepassing van de vroegere successieregeling. Daardoor worden inwoners van het Vlaamse Gewest gediscrimineerd ten opzichte van inwoners van het Waalse en het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest. Bovendien kan men door domiciliëring in een ander landsgedeelte aan de toepassing van het decreet ontsnappen.

Het decreet van 15 april 1997 houdt daarnaast een discriminatie in ten aanzien van het aantal erfgenamen. Uit berekeningen blijkt dat het verschil met de vroegere regeling aanzienlijk groter wordt naarmate er meer erfgenamen zijn.

Standpunt van de Vrije Universiteit Brussel (zaak met rolnummer 1113)

A.31. Het decreet van 20 december 1996 heeft tot gevolg dat de Vrije Universiteit Brussel, tussenkomenende partij in de zaak met rolnummer 1113, die op grond van een officieus gebruik vanwege de fiscale administratie met een instelling van openbaar nut werd gelijkgesteld, voor in het Vlaamse Gewest geopende successies aan het in artikel 48 van het Wetboek der Successierechten vastgestelde algemene tarief wordt onderworpen. Aangezien de zetel van de V.U.B. niet in het Vlaamse Gewest is gevestigd, wordt zij rechtstreeks door de bestreden norm getroffen en heeft zij aldus belang bij haar tussenkomenst.

Standpunt van de Waalse Regering (zaken met rolnummers 1113, 1120 en 1175)

A.32. Wat het enige middel in de zaak met rolnummer 1113 betreft, stelt de Waalse Regering vast dat in de eerste plaats is gestreefd naar een verlaging en vereenvoudiging van de successierechten. De andere doelstellingen van het decreet zijn steunverlening aan familiale ondernemingen en gezinnen teneinde de continuïteit en de tewerkstelling in die ondernemingen te garanderen, de jacht op fiscale constructies en de bevordering van de terugkeer van de geërfde goederen naar het economisch circuit.

De in het Vlaamse, Waalse of Brusselse Hoofdstedelijke Gewest gelegen instellingen van openbaar nut zijn vergelijkbare rechtspersonen. De lokalisatie van die instellingen is een criterium dat objectief is, doch niet relevant ten aanzien van voormelde doelstellingen. Zoals blijkt uit de arresten nrs. 2/94 en 3/94 is het lokalisatiecriterium van een belastingplichtige niet noodzakelijk voor de vaststelling van een verschillend tarief onder vergelijkbare categorieën van belastingplichtigen. Het middel is derhalve gegrond.

A.33. In dezelfde zaak leidt de Waalse Regering een nieuw middel af uit een schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, op zichzelf en in samenhang met artikel 172 van de Grondwet, doordat artikel 19 van het decreet van 20 december 1996 een discriminatie in het leven roept tussen de gemeenten en de instellingen van openbaar nut van de gemeenten naargelang zij al dan niet in het Vlaamse Gewest zijn gelegen. Ook te dezen is het lokalisatiecriterium niet relevant ten aanzien van de door de decreetgever nagestreefde doelstellingen.

A.34. Wat het eerste middel in de zaak met rolnummer 1120 betreft, is de Waalse Regering van oordeel dat het decreet van 20 december 1996 artikel 172 van de Grondwet niet schendt. Doordat het aan de wet de bevoegdheid voorbehoudt om een vrijstelling of een vermindering van belasting vast te stellen, geldt dat artikel enkel als een regel van bevoegdheidsverdeling tussen wetgevende en uitvoerende macht.

A.35. Het tweede middel in dezelfde zaak is naar het oordeel van de Waalse Regering gegrond. Het Vlaamse Gewest, de Vlaamse Gemeenschap en de instellingen van openbaar nut die ervan afhangen, zijn vergelijkbaar met de andere entiteiten van de federale staat en de instellingen van openbaar nut die ervan afhangen. De lokalisatie van die instellingen is een criterium dat objectief is, doch niet relevant ten aanzien van voormelde doelstellingen.

A.36. In dezelfde zaak leidt de Waalse Regering twee nieuwe middelen af uit een schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, op zichzelf en in samenhang met artikel 172 van de Grondwet.

Op de eerste plaats blijven de verenigingen zonder winstoogmerk en de internationale verenigingen met menslievend, godsdienstig, wetenschappelijk, artistiek en pedagogisch doel, ongeacht de plaats waar hun maatschappelijke zetel is gevestigd, een verlaagd successietarief genieten terwijl dat niet het geval is voor de instellingen van openbaar nut.

Op de tweede plaats wordt een discriminatie in het leven geroepen tussen de instellingen van openbaar nut die niet in het Vlaamse Gewest zijn gelegen en de provincies, de gemeenten, de provinciale en gemeentelijke openbare instellingen en instellingen van openbaar nut van het Vlaamse Gewest. Een onderscheid tussen de openbare instellingen en de instellingen van openbaar nut kan niet worden verantwoord.

A.37. Wat het eerste middel in de zaak met rolnummer 1175 betreft, is de Waalse Regering van oordeel dat de decreetgever zich niet heeft beperkt tot het vaststellen van de tarieven van de successierechten, maar de heffingsgrondslag heeft bepaald. Inzake successierechten bestaat de heffingsgrondslag uit het geheel van de goederen van de overledene, na aftrek van de schulden. Het argument van de Vlaamse Regering dat de gewesten bevoegd zijn voor de heffingsgrondslag op zich, terwijl de federale overheid enkel bevoegd is voor het vaststellen van de heffingsgrondslag, wordt tegengesproken door artikel 4, § 2, van de bijzondere financieringswet, dat de bevoegdheid van de gewesten uitdrukkelijk beperkt tot het wijzigen van de aanslagvoet en de vrijstellingen.

Standpunt van de Franse Gemeenschapsregering (zaak met rolnummer 1113)

A.38. Wat het enige middel in de zaak met rolnummer 1113 betreft, is het standpunt van de Franse Gemeenschapsregering identiek aan dat van de Waalse Regering.

A.39. Wat de mogelijkheid om vrijstellingen en verminderingen toe te kennen betreft, wordt in de memorie van antwoord toegevoegd dat de federale wetgever destijds volledig bevoegd was inzake successierechten en niet gebonden was aan het gelijkheidsbeginsel. Het Vlaamse Gewest beschikt ter zake slechts over een met de federale overheid gedeelde bevoegdheid. De draagwijdte van de fiscale bevoegdheid moet worden beoordeeld in het licht van de economische en monetaire unie. Het feit dat de vrijstellingen en verminderingen van successierechten worden beperkt tot de rechtspersonen waarvan de maatschappelijke zetel is gelegen in het Vlaamse Gewest, houdt een inbreuk in op het vrije verkeer van personen, goederen, diensten en kapitalen.

- B -

Wat de ontvankelijkheid van de beroepen en de tussenkomsten betreft

Zaken met rolnummers 1101, 1106 en 1116

B.1.1. De Vlaamse Regering merkt op dat, ten gevolge van het decreet van 15 juli 1997 « houdende regeling van de successietarieven tussen samenwonenden », het belang van de verzoekende partijen ten aanzien van de vernietiging van de artikelen 48 en 56 van het Wetboek der Successierechten, zoals die zijn gewijzigd door de decreten van 20 december 1996 en 15 april 1997, niet meer bestaat.

B.1.2. De verzoekende partijen in de zaken met rolnummers 1101 en 1106 zijn twee personen van verschillend geslacht die sedert 1989 ononderbroken samenwonen doch niet gehuwd zijn. Het verzoekschrift in de zaak met rolnummer 1106 hebben zij ingediend in de hoedanigheid van ouders van hun twee gemeenschappelijke minderjarige kinderen.

De verzoekende partijen in de zaak met rolnummer 1116 zijn twee personen van hetzelfde geslacht die sedert 1992 ononderbroken samenwonen.

Beide groepen van verzoekende partijen kunnen door normen die het tarief inzake successierechten voor samenwonenden bepalen rechtstreeks en ongunstig worden geraakt. Daaraan wordt geen afbreuk gedaan door het feit dat een eventuele vernietiging bepalingen doet herleven die hen evenzeer of nog meer benadelen dan de bestreden decreetsbepalingen. Zij verkrijgen aldus een nieuwe kans om hun situatie gunstiger geregeld te zien.

Het Hof onderzoekt hierna of te dezen aan dat ontvankelijkheidsvereiste is voldaan.

B.1.3. Het decreet van 15 juli 1997 heeft in artikel 48 van het Wetboek der Successierechten een bijzonder tarief voor samenwonenden ingevoegd en heeft het derde en vierde lid van artikel 56 van hetzelfde Wetboek dienovereenkomstig aangepast. Dat decreet is op 1 januari 1998 in werking getreden.

Derhalve zijn artikel 48 van het Wetboek der Successierechten, zoals vervangen door de decreten van 20 december 1996 en van 15 april 1997, en artikel 56, derde en vierde lid, van hetzelfde Wetboek, zoals vervangen door het decreet van 20 december 1996 en gewijzigd door het decreet van 15 april 1997, slechts van kracht geweest tot 31 december 1997. Aangezien er tot op die datum tussen de verzoekende partijen geen eigendomsovergang ten gevolge van overlijden is geweest, die tot de toepassing van die bepalingen zou hebben geleid, en gelet op het feit dat die artikelen in de huidige stand der wetgeving geen toepassing meer vinden, hebben de verzoekende partijen thans geen belang bij de vernietiging ervan.

Mocht evenwel het decreet van 15 juli 1997 houdende regeling van de tarieven inzake successierechten tussen samenwonenden, dat de verzoekende partijen en andere personen binnen de wettelijke termijn hebben aangevochten, worden vernietigd, dan zouden al naar de grond en de omvang van vernietiging de thans bestreden artikelen kunnen herleven. De verzoekende partijen zullen het belang bij de vernietiging van die bepalingen dus pas definitief verliezen als de beroepen tegen het decreet van 15 juli 1997 door het Hof zouden worden verworpen.

B.1.4. In de huidige stand der wetgeving dient het Hof ten gronde op de beroepen slechts in te gaan in zoverre zij betrekking hebben op artikel 50 van het Wetboek der Successierechten, zoals vervangen door het decreet van 20 december 1996, en op artikel 56, eerste en tweede lid, van hetzelfde Wetboek, zoals vervangen of gewijzigd door de decreten van 20 december 1996 en van 15 april 1997.

Zaak met rolnummer 1113

B.2.1. De Vlaamse Regering is van oordeel dat het beroep van de Koning Boudewijnstichting en het Nationaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek - Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen onontvankelijk is bij gebrek aan voorlegging, binnen de termijn voor het instellen van het beroep tot vernietiging, van de door de daartoe wettelijk en statutair bevoegde organen genomen beslissingen om het beroep in te stellen.

B.2.2. Artikel 7, derde lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 bepaalt :

« Indien een rechtspersoon het beroep instelt of in het geding tussenkomt, legt deze partij, op het eerste verzoek, het bewijs voor, al naar het geval, van de publicatie van haar statuten in de bijlagen bij het *Belgisch Staatsblad* of van de beslissing om het beroep in te stellen dan wel voort te zetten of om in het geding tussen te komen. »

Die vereisten dienen het Hof onder meer in staat te stellen na te gaan of de beslissing om het beroep in te stellen door het bevoegde orgaan van de rechtspersoon is genomen.

B.2.3. Uit de stukken die op schriftelijke uitnodiging van de griffie zijn ingediend, blijkt dat aan de vereisten van artikel 7, derde lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 is voldaan.

De exceptie wordt verworpen.

B.3.1. De Vlaamse Regering betwist het belang van de verzoekende partijen bij de vernietiging van de bestreden bepaling.

B.3.2. De verzoekende partijen zijn instellingen van openbaar nut waarvan de zetel in het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest is gevestigd. Vóór de inwerkingtreding van de bestreden norm konden zij voor de legaten waarvan zij begunstigden zijn, aanspraak maken op een verlaagd tarief van 6,60 pct.

Zij kunnen derhalve rechtstreeks en ongunstig worden geraakt door een bepaling die het verlaagde tarief voor nalatenschappen, opengevallen in het Vlaamse Gewest, afschaft voor instellingen van openbaar nut die in dat Gewest hun zetel niet hebben.

Het beroep is ontvankelijk in zoverre de woorden « gelegen in het Vlaamse Gewest » toepasselijk zijn op instellingen van openbaar nut.

B.3.3. De Vlaamse Regering doet tevens gelden dat de tussenkomende partij, de Vrije Universiteit Brussel, niet de hoedanigheid heeft van een instelling van openbaar nut en derhalve bij de vernietiging van de bestreden bepaling niet van het vereiste belang kan doen blijken.

B.3.4. Vermits niet wordt tegengesproken dat de tussenkomende partij voor de toepassing van de successierechten door de fiscale administratie met een instelling van openbaar nut wordt gelijkgesteld, kan zij door de bestreden bepaling rechtstreeks en ongunstig worden geraakt.

De exceptie wordt verworpen.

Zaak met rolnummer 1120

B.4.1. De Vlaamse Regering voert als exceptie van niet-ontvankelijkheid aan dat uit de essentiële medewerking van de federale overheid bij de uitwerking van de bestreden bepalingen en uit haar stilzwijgen gedurende de daaropvolgende zes maanden, moet worden afgeleid dat zij met de regeling van het Vlaamse Gewest heeft ingestemd, waaruit zou moeten volgen dat de Ministerraad niet meer rechtmatig tegen de bepalingen in het geding zou kunnen opkomen.

B.4.2. De Ministerraad merkt op dat de medewerking van de Administratie van de B.T.W., registratie en domeinen aan de verbetering en verfijning van het ontwerp zo moet worden begrepen dat die administratie weliswaar medewerking heeft verleend, doch dat met haar opmerkingen en kritiek slechts in geringe mate rekening is gehouden.

B.4.3. De technische medewerking van ambtenaren van een federaal bestuur bij het uitwerken van de bestreden bepalingen en het stilzitten van de federale overheid gedurende verscheidene maanden na de publicatie van die bepalingen in het *Belgisch Staatsblad*, kunnen niet worden beschouwd als inhoudende een afstand van het recht dat de Ministerraad ontleent aan artikel 2, 1°, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De exceptie wordt verworpen.

Zaak met rolnummer 1175

B.5.1. De Vlaamse Regering betwist het belang van de verzoekende partijen bij de vernietiging van de artikelen 48 en 56 van het Wetboek der Successierechten zolang zij niet aannemelijk maken dat het totaal van hun belastbare erfdelen meer dan drie miljoen frank bedraagt.

B.5.2. De verzoekende partijen zijn de testamentaire erfgenamen van een op 31 mei 1997 overleden echtpaar. Als neven en nichten van de overledenen behoren zij tot de groep « alle anderen » in de zin van artikel 48 van het Wetboek der Successierechten, zoals gewijzigd door artikel 2 van het decreet van 15 april 1997. Uit de aangiften van nalatenschap blijkt dat het totaal der belaste erfdelen 4.877.701 frank per nalatenschap bedraagt. De verzoekende partijen kunnen derhalve rechtstreeks en ongunstig worden geraakt door normen die het tarief van de successierechten voor de groep « alle anderen » bepalen.

De exceptie wordt verworpen.

Zaken met rolnummers 1120 en 1175

B.6.1. De Vlaamse Regering betwist de ontvankelijkheid van het middel dat door A. Menu, tussenkomende partij in de zaken met rolnummers 1120 en 1175, wordt aangevoerd met betrekking tot het verschil in tarieven inzake successierechten al naar het gewest.

B.6.2. Aangezien geen van de verzoekende partijen zich heeft beklaagd over de ongelijke behandeling die voortvloeit uit het verschil in tarieven naargelang zij gelden in het Vlaamse Gewest dan wel in een ander gewest, wordt door A. Menu een nieuw middel aangebracht.

Artikel 87, § 2, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof staat, in tegenstelling tot artikel 85, niet toe dat in de memorie van de tussenkomende partij nieuwe middelen worden geformuleerd.

Wat de middelen betreft

Ten aanzien van de bevoegdheid van de federale Staat en de gewesten

B.7.1. De Ministerraad in de zaak met rolnummer 1120 en de verzoekende partijen in de zaak met rolnummer 1175 voeren in een eerste middel, eerste onderdeel, respectievelijk eerste middel aan dat de artikelen 14 en 21 van het decreet van 20 december 1996 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 1997 en artikel 2 van het decreet van 15 april 1997 houdende wijziging van artikelen 48 en 56 van het Wetboek der Successierechten bepalingen inhouden met betrekking tot de belastbare materie en de heffingsgrondslag van de successierechten en derhalve, in strijd met artikel 4, §§ 2 en 4, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, de bevoegdheid van het Vlaamse Gewest zouden overschrijden.

B.7.2. De bijzondere financieringswet van 16 januari 1989 bepaalt de middelen waarover de gewesten en de gemeenschappen beschikken om hun bevoegdheden uit te oefenen. Naar luid van artikel 3, eerste lid, 4°, van die bijzondere wet zijn het successierecht en het recht van overgang bij overlijden een gewestelijke belasting; dit is een federale belasting waarvan de opbrengst, te dezen geheel, aan het gewest is toegewezen.

Het successierecht en het recht van overgang bij overlijden vormen een belasting die ontstaat door overlijden van een rijksinwoner (successierecht) of van een niet-rijksinwoner die in België gelegen onroerende goederen nalaat (recht van overgang bij overlijden).

Die rechten worden geheven op de massa die door vererving is overgegaan; wanneer de overledene geen rijksinwoner is, is de massa beperkt tot de in België gelegen onroerende goederen. De heffingsgrondslag is de waarde, na aftrek van de schulden, van de vererfde massa (artikelen 1, 15 en 18 van het Wetboek der Successierechten).

Krachtens artikel 4, § 2, van de bijzondere financieringswet van 16 januari 1989 zijn de gewesten bevoegd om de « aanslagvoet » en de « vrijstellingen » van het successierecht en het recht van overgang bij overlijden te wijzigen, terwijl de federale overheid krachtens artikel 4, § 4, bevoegd blijft voor « het vaststellen van de heffingsgrondslag ». Een wijziging in de vaststelling van de heffingsgrondslag kan evenwel slechts met instemming van de gewestregeringen worden doorgevoerd. De bijzondere financieringswet maakt geen onderscheid tussen « belastbare materie » en « heffingsgrondslag ».

B.7.3. Blijkens de parlementaire voorbereiding van de bijzondere financieringswet van 16 januari 1989 steunt het behoud van de federale bevoegdheid inzake vaststelling van de heffingsgrondslag van het successierecht en het recht van overgang bij overlijden op de overweging « dat de heffingsgrondslag door de nationale wetgever wordt vastgesteld om praktische moeilijkheden te voorkomen. Het is immers onontbeerlijk dezelfde evaluatiemethode te behouden voor de goederen uit een nalatenschap, zowel voor de bestanddelen van de activa als de passiva » (*Gedr. St.*, Kamer, 1988-1989, nr. 635/18, p. 275).

Die verantwoording doet ervan blijken dat, met het voorbehouden van het vaststellen van de heffingsgrondslag aan de federale overheid, de bijzondere wetgever beoogde te voorkomen dat afbreuk zou worden gedaan aan de evenwichtige regeling van het vaststellen van de waarde van de vererfde massa en aan de toepassing van die regeling.

Te dezen wordt die waarde geraamd door wie tot de nalatenschap is geroepen (artikel 19 van het Wetboek der Successierechten) en aan de hand van die aangifte vastgelegd door het federale bestuur, te weten de ontvanger der successierechten (artikel 35). Wie aangifte doet kan aan de ontvanger vragen de waardering door deskundigen te laten verrichten. Die waardering « dient tot grondslag voor de verevening der belasting » (artikel 20). Het federale bestuur kan desgewenst een controleschatting vorderen wanneer het de schatting, in de aangifte van successie, te laag bevindt (artikel 111). In dat geval bepaalt de door de schatters gegeven begroting « de verkoopwaarde van het goed ten opzichte van de heffing der belasting » (artikel 119).

B.7.4. Volgens de verzoekende partijen zou aan de federale bevoegdheid inzake het vaststellen van de heffingsgrondslag zijn geraakt, inzonderheid in de artikelen 48 en 60bis, §§ 1 en 9, van het Wetboek der Successierechten, zoals die artikelen door de bestreden decreten zijn vervangen en gewijzigd. De kritiek betreft de verticale splitsing tussen roerend en onroerend goed, de aanrekening der schulden, de aanslag op de som van de nettoaandelen voor een bepaalde categorie van erfgerechtigden, het verlaagde tarief in geval van vererving van een familiale onderneming of vennootschap en de bepaling van de nettowaarde van de activa en aandelen daarin.

B.7.5. Artikel 48 van het Wetboek der Successierechten, zoals vervangen door artikel 14 van het decreet van 20 december 1996, bepaalt met betrekking tot het tarief van de rechten van successie en van overgang bij overlijden in rechte lijn en tussen echtgenoten :

« Dit tarief wordt toegepast op het nettoaandeel in de onroerende goederen enerzijds, en op het nettoaandeel in de roerende goederen anderzijds. De schulden worden bij voorrang aangerekend op de roerende goederen en op de goederen bedoeld bij artikel 60bis, tenzij die welke specifiek werden aangegaan om andere goederen te verwerven of te behouden. »

Hetzelfde artikel 48, zoals opnieuw vervangen door artikel 2 van het decreet van 15 april 1997, bepaalt met betrekking tot het tarief van de rechten van successie en van overgang bij overlijden voor andere personen dan rechtverkrijgenden in rechte lijn, echtgenoten, broers en zusters :

« Voor wat alle anderen betreft, wordt dit tarief toegepast op het overeenstemmende gedeelte van de som van de netto-aandelen, verkregen door de rechtverkrijgenden van deze groep. »

Artikel 60bis van het Wetboek der Successierechten, ingevoegd door artikel 21 van het decreet van 20 december 1996, betreft het verlaagde tarief voor familiale ondernemingen en familiale vennootschappen. Paragraaf 1 stelt dat een verlaagd successierecht wordt geheven « op de nettowaarde van : a) de activa die door de erflater of zijn echtgenoot beroepsmatig zijn geïnvesteerd in een familiale onderneming en b) de aandelen in een familiale vennootschap of vorderingen op een dergelijke vennootschap », onder de voorwaarden die de bestreden bepaling aangeeft.

Artikel 60bis, § 9, van het Wetboek der Successierechten, zoals ingevoegd door artikel 21 van het decreet van 20 december 1996, bepaalt :

« Onder nettowaarde wordt verstaan de waarde van de activa of aandelen verminderd met de schulden, behalve die welke specifiek werden aangegaan om andere goederen te verwerven of te behouden. »

B.7.6. De bepalingen van de artikelen 48 en 60bis, §§ 1 en 9, laten de samenstelling en de waarderingsregels van de vererfde massa onaangetast. Zij raken derhalve niet aan de heffingsgrondslag, maar beperken zich tot de aanslagvoet, in het ene geval door het tarief toe te passen op het aandeel in de onroerende goederen en op het aandeel in de roerende goederen dan wel op het overeenstemmende gedeelte van de som van de nettoaandelen (artikel 48), in het andere geval door te bepalen onder welke voorwaarden en op welk deel van de vererfde massa het verlaagde tarief wordt toegestaan (artikel 60bis, §§ 1 en 9). Die bepalingen zijn een zaak van tarifiering en blijven als dusdanig binnen de bevoegdheid waarover de gewesten ter zake van aanslagvoet en vrijstellingen beschikken. Immers, opdat die bevoegdheid niet zonder inhoud zou zijn, moet zij tevens de bevoegdheid bevatten om te bepalen wanneer de gewijzigde aanslagvoet of vrijstelling toepasselijk is.

B.8.1. De Ministerraad betoogt in het tweede onderdeel van het eerste middel dat de artikelen 21 en 22 van het decreet van 20 december 1996 bepalingen inhouden met betrekking tot het vaststellen van de procedureregels inzake het successierecht en het recht van overgang bij overlijden en derhalve de bevoegdheid van het Vlaamse Gewest overschrijden. De kritiek slaat op artikel 60bis, §§ 5, vijfde lid, 7, 10 en 11, en artikel 135, 8°, van het Wetboek der Successierechten, ingevoegd door het decreet van 20 december 1996.

B.8.2. Krachtens artikel 5, § 4, van de bijzondere financieringswet van 16 januari 1989 kunnen de gewesten de dienst van de gewestelijke belastingen slechts verzekeren overeenkomstig de bij wet bepaalde procedureregels.

B.8.3. Artikel 60bis, § 5, vijfde lid, - waarin met artikel 27 van het decreet van 8 juli 1997 de woorden « sinds het overlijden » zijn geschrapt met uitwerking op 1 januari 1997 - en § 7, bepaalt dat in geval van niet-naleving van de voorwaarden voor het behoud van het verlaagde tarief voor familiale ondernemingen en vennootschappen, het normale tarief wordt toegepast, verhoogd met de wettelijke intresten.

Artikel 60bis, § 10, bepaalt dat het verlaagde tarief voor familiale ondernemingen en vennootschappen toepasselijk is voor zover in de aangifte uitdrukkelijk om de toepassing ervan wordt verzocht en voor zover het door de Vlaamse Gemeenschap uitgereikte attest waaruit blijkt dat aan de voorwaarden op het vlak van tewerkstelling en kapitaal is voldaan, bij de aangifte is gevoegd. Indien dat attest niet is ingediend voordat de rechten opeisbaar zijn, wordt het normale tarief toegepast. Op grond van artikel 135, 8°, is evenwel terugvordering mogelijk, mits indiening van het attest binnen twee jaar na betaling van de belasting.

Artikel 60bis, § 11, legt aan de erfgenamen die het verlaagde tarief genoten de verplichting op om gedurende vijf jaar jaarlijks te melden dat blijvend aan de voorwaarden is voldaan.

B.8.4. Door te bepalen dat het verlaagde tarief wordt verleend op voorwaarde dat de belastingplichtige een attest bij de aangifte voegt of binnen twee jaar na betaling van de belasting een attest indient en door te bepalen dat het verlaagde tarief wordt behouden op voorwaarde dat de belastingplichtige gedurende vijf jaar jaarlijks meldt dat blijvend aan de voorwaarden voor de toepassing van het verlaagde tarief is voldaan, beperkt de decreetgever zich ertoe te preciseren welke gegevens de belastingplichtige moet meedelen wanneer hij het verlaagde tarief wenst te genieten. Die bepalingen doen geen afbreuk aan de federale procedureregels.

Evenwel, door te bepalen dat in geval van niet-naleving van de voorwaarden voor het behoud van het verlaagde tarief het normale tarief wordt verhoogd met de wettelijke intresten, heeft de decreetgever een maatregel genomen die verband houdt met de inningsprocedure, die tot de bevoegdheid van de federale wetgever behoort.

Artikel 21 van het decreet van 20 december 1996 schendt derhalve artikel 5, § 4, van de bijzondere financieringswet van 16 januari 1989 in zoverre het in artikel 60, § 5, vijfde lid, en § 7, de verhoging met de wettelijke intresten regelt.

B.9.1. In het derde onderdeel van zijn eerste middel voert de Ministerraad aan dat artikel 21 van het decreet van 20 december 1996 de bevoegdheid van het Vlaamse Gewest overschrijdt doordat het de dienst van de belasting gedeeltelijk regelt, zonder die volledig van de Staat over te nemen. De kritiek slaat op bepaalde onderdelen van meervermeld artikel 60bis.

B.9.2. Krachtens artikel 5, § 3, eerste lid, van de bijzondere financieringswet van 16 januari 1989 staat de Staat kosteloos in voor de dienst van onder meer het successierecht en het recht van overgang bij overlijden, tenzij het gewest er anders over beslist.

B.9.3. Artikel 60bis, dat in een verlaagd tarief voor familiale ondernemingen en vennootschappen voorziet, verbindt de toekenning van dat tarief aan voorwaarden. De erfgenamen die het verlaagde tarief wensen te genieten, moeten bij hun aangifte een attest van de Vlaamse Gemeenschap voegen waaruit blijkt dat aan de voorwaarden is voldaan. Het toezicht daarop behoort tot de dienst van de bedoelde belasting die het Vlaamse Gewest, conform artikel 5, § 3, eerste lid, van de bijzondere financieringswet van 16 januari 1989, vermag op zich te nemen. De bestreden regeling houdt geen verzwaring in van de federale dienst.

B.10.1. In het vierde onderdeel van zijn eerste middel voert de Ministerraad aan dat het bestreden decreet de bevoegdheid van het Vlaamse Gewest overschrijdt doordat het verlaagde tarief voor familiale ondernemingen en vennootschappen op een vrijstelling zou neerkomen, terwijl artikel 172 van de Grondwet het verlenen van vrijstellingen aan een « wet » zou voorbehouden.

B.10.2. Krachtens artikel 4, § 2, van de bijzondere financieringswet van 16 januari 1989 zijn de gewesten bevoegd om de vrijstellingen van het successierecht en het recht van overgang bij overlijden te wijzigen.

Het wijzigen van vrijstellingen impliceert dat deze kunnen worden afgeschaft en ingesteld. Al mocht het verlaagde tarief voor familiale ondernemingen en vennootschappen als een vrijstelling worden beschouwd, dan nog houdt het, gelet op de aan de gewesten toegekende bevoegdheid, geen bevoegdheidsoverschrijding in.

Aan die bevoegdheid van de decreetgever wordt geen afbreuk gedaan door artikel 172, tweede lid, van de Grondwet, dat bepaalt dat « geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet ». In die bepaling heeft het woord « wet », rekening houdend met artikel 170 van de Grondwet, niet de betekenis dat de bevoegdheid om in vrijstellingen of belastingverminderingen te voorzien aan de federale wetgever wordt voorbehouden.

Het middel is in zijn vierde onderdeel niet gegrond.

B.11. Uit hetgeen voorafgaat volgt dat het eerste middel van de verzoekende partijen in de zaken met rolnummers 1120 en 1175 gegrond is in zoverre het betrekking heeft op de woorden « verhoogd met de wettelijke interest » en « verhoogd met de wettelijke intresten » in artikel 60bis, § 5, vijfde lid, respectievelijk § 7, van het Wetboek der Successierechten, zoals ingevoegd door artikel 21 van de wet het decreet van 20 december 1996 en gewijzigd door artikel 27 van het decreet van 8 juli 1997.

B.12. De Franse Gemeenschapsregering voert in haar memorie van antwoord in de zaak met rolnummer 1113 voor het eerst aan dat de fiscale bevoegdheid van de gewesten moet worden beoordeeld in het licht van de economische en monetaire unie.

Die grief moet worden beschouwd als een nieuw middel, dat onontvankelijk is krachtens artikel 85, tweede lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989.

Ten aanzien van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet

B.13.1. Volgens de Vlaamse Regering is het tweede middel dat door de Ministerraad wordt aangevoerd in de zaak met rolnummer 1120 niet ontvankelijk omdat het niet zou beantwoorden aan het voorschrift dat in artikel 6 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof is neergelegd.

B.13.2. Om te voldoen aan de vereisten van artikel 6 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, moeten de middelen van het verzoekschrift te kennen geven welke van de regels waarvan het Hof de naleving waarborgt, zouden geschonden zijn, alsook welke de bepalingen zijn die deze regels zouden schenden, en uiteenzetten in welk opzicht die regels door de bedoelde bepalingen zouden zijn geschonden.

Die vereisten worden verantwoord, enerzijds, door de verplichting voor het Hof om dadelijk na de ontvangst van het beroep te onderzoeken of het niet klaarblijkelijk niet-ontvankelijk of klaarblijkelijk ongegrond is ofwel of het Hof niet klaarblijkelijk onbevoegd is om er kennis van te nemen, en, anderzijds, door de verplichting voor de partijen die op de argumenten van de verzoekers wensen te antwoorden, om dit te doen bij een enkele memorie en binnen de op straffe van niet-ontvankelijkheid vastgestelde termijnen.

B.13.3. In het tweede middel voert de Ministerraad de schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, door de artikelen 48, 55, 59, 1°, en 60bis van het Wetboek der Successierechten, zoals zij zijn vervangen door de bestreden bepalingen.

De uiteenzetting van het middel geeft niet voldoende aan in welk opzicht de bestreden artikelen voormelde grondwetsartikelen zouden schenden.

De exceptie van niet-ontvankelijkheid van het tweede middel van de Ministerraad in de zaak met rolnummer 1120 wordt aangenomen.

B.14.1. De verzoekende partijen in de zaak met rolnummer 1175 voeren in een tweede en een derde middel aan dat artikel 2 van het decreet van 15 april 1997 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, gelezen in samenhang met artikel 172 van de Grondwet, schendt doordat de « heffingsgrondslag » voor de groep « alle anderen » verschillend is van de « heffingsgrondslag » voor andere groepen belastingplichtigen, enerzijds, en de hoogte van de successierechten voor de groep « alle anderen » afhankelijk maakt van het aantal personen dat tot die groep behoort, anderzijds.

B.14.2. De kritiek slaat op de bepaling van artikel 48 van het Wetboek der Successierechten, zoals vervangen door artikel 2 van het decreet van 15 april 1997, dat luidt :

« Tabel II bevat het tarief tussen andere personen dan in rechte lijn en tussen echtgenoten. Dit tarief wordt, voor wat broers en zusters betreft, toegepast op het overeenstemmende gedeelte van het netto-aandeel van elk der rechtverkrijgenden zoals voorkomend in kolom A. Voor wat alle anderen betreft, wordt dit tarief toegepast op het overeenstemmende gedeelte van de som van de netto aandelen, verkregen door de rechtverkrijgenden van deze groep. »

Voor broers en zusters, zoals voor erfgenamen in de rechte lijn en echtgenoten, wordt het belastingtarief aldus nog steeds bepaald door het nettoaandeel van elke erfgenaam, terwijl voor de anderen het belastingtarief wordt bepaald door de som van de netto aandelen van de rechtverkrijgenden van hun groep. Zoals het Hof in B.7.6 heeft vastgesteld, betreft die bepaling niet de heffingsgrondslag maar de aanslagvoet van de belasting.

B.14.3. Het bepalen van het belastingtarief en het vaststellen van de modalisering ervan komt de bevoegde fiscale regelgever toe. Wanneer hij daartoe criteria van onderscheid hanteert, moeten die objectief en redelijk kunnen worden verantwoord. De tarieven en de modaliteiten ervan moeten op gelijke wijze worden toegepast ten aanzien van eenieder die zich ten opzichte van de maatregel en het nagestreefde doel in een gelijkwaardige positie bevindt, zij het dat de fiscale wetgever een verscheidenheid aan individuele toestanden kan dienen op te vangen in categorieën die, noodzakelijkerwijs, slechts bij benadering met de werkelijkheid overeenstemmen.

B.14.4. Een verschillend tarief voor verschillende groepen erfgenamen, naar gelang van hun bloed- of aanverwantschap met de erflater, berust op een objectief en pertinent criterium. Het is niet kennelijk onredelijk het tarief in rechte lijn en tussen echtgenoten anders te berekenen dan het tarief voor broers en zusters en dit laatste anders te berekenen dan het tarief voor alle anderen, met inbegrip van ooms, tantes, neven en nichten, en aldus het bedrag van de belasting afhankelijk te maken van de band van affectiviteit die geacht mag worden bepaald te zijn door de graad van verwantschap tussen de erflater en de erfgerechtigden.

B.14.5.1. De toepassing van het tarief, bepaald door de som van de nettoaandelen, heeft tevens tot gevolg, zo merken de verzoekende partijen op, dat voor eenzelfde nettoaandeel de verschuldigde successierechten hoger of lager zijn naargelang het aantal van de rechtverkrijgenden van eenzelfde categorie die samen tot de nalatenschap worden geroepen hoger of lager is.

B.14.5.2. De kritiek van de verzoekende partijen slaat op het feit dat door het samenvoegen van de nettoaandelen die aan de categorie « andere » erfgerechtigden toekomen, een belastingpercentage wordt toegepast dat hoger is dan het zou zijn mocht het bepaald zijn enkel op grond van het werkelijk ontvangen erfdeel.

Het successierecht en het recht van overgang bij overlijden zijn belastingen met een progressief karakter, uitgedrukt in schijven en percentages. Dat progressief karakter op zich wordt door de verzoekende partijen niet betwist.

Het door de fiscale decreetgever beoogde progressieve karakter van de belasting verliest doeltreffendheid, minstens toepassingsmogelijkheid, naarmate het aantal van diegenen die tot de nalatenschap zijn geroepen stijgt.

In het bekritiseerde stelsel accepteert de decreetgever die afzwakking van progressiviteit door - voor de categorie van de erfgerechtigden in de rechte lijn, de broers en zusters en tussen echtgenoten - het vastgestelde belastingpercentage toe te passen op het nettoaandeel dat elk van hen uit de nalatenschap ontvangt.

Door voor de anderen het belastingpercentage te doen afhangen van de grootte van de aan hen gezamenlijk toekomende nettoaandelen, heeft de fiscale decreetgever, wat hen betreft, de progressiviteit hersteld. Vermits de decreetgever rekening heeft gehouden met de graad van verwantschap tussen erflater en erfgerechtigden heeft hij, om de in B.14.4 vermelde reden, niet op onredelijke wijze gehandeld.

B.14.6. Door te bepalen dat de tarieven voor broers en zusters, zoals voor erfgenamen in de rechte lijn en voor echtgenoten, worden toegepast op het overeenstemmende gedeelte van het nettoaandeel van elk dezer rechtverkrijgenden, enerzijds, en voor de anderen op het overeenstemmende gedeelte van de som van de nettoaandelen verkregen door de rechtverkrijgenden van die groep, anderzijds, schendt de decreetgever niet de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, noch op zichzelf, noch gelezen in samenhang met artikel 172 van de Grondwet.

De middelen kunnen niet worden aangenomen.

B.15.1. De verzoekende partijen in de zaken met rolnummers 1101 en 1106 voeren aan dat artikel 50 van het Wetboek der Successierechten, zoals vervangen door artikel 15 van het decreet van 20 december 1996, en artikel 56, tweede lid, van hetzelfde Wetboek, zoals vervangen door artikel 3 van het decreet van 15 april 1997, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schenden, op zichzelf beschouwd en gelezen in samenhang met andere grondwetsartikelen en sommige verdragsbepalingen.

B.15.2. Artikel 50 bepaalt :

« Het percentage van het recht tussen echtgenoten is niet van toepassing wanneer de echtgenoten uit de echt of van tafel en bed gescheiden zijn tenzij zij gemeenschappelijke kinderen of afstammelingen hebben.

Dit zelfde percentage van het recht is eveneens van toepassing op verkrijgingen door de kinderen van de langstlevende echtgenoot van de overleden echtgenoot. »

Artikel 56, tweede lid, bepaalt :

« Ten gunste van de kinderen die de leeftijd van 21 jaar niet hebben bereikt wordt er, onverminderd de eventuele toepassing van het vorig lid, een vermindering verleend van 3.000 F op de rechten berekend volgens Tabel I van artikel 48 en artikel 60bis, voor elk vol jaar dat nog moet verlopen tot zij de leeftijd van 21 jaar bereiken en ten gunste van de overlevende echtgenoot ten belope van de helft van de bijkomende verminderingen die de gemeenschappelijke kinderen samen genieten. »

B.15.3. Artikel 56, tweede lid, kent de vermindering op grond van kinderlast enkel toe aan gehuwden en niet aan ongehuwd samenwonende personen met gemeenschappelijke kinderen.

Door die categorieën van personen inzake successierechten verschillend te behandelen, heeft de decreetgever gehandeld conform de in het burgerlijk recht tot uiting gebrachte opvatting volgens welke een vorm van gezinsleven die, naar zijn oordeel, betere kansen op stabiliteit biedt, moet worden beschermd. De maatregelen welke van die opvatting uitgaan, zijn bestaanbaar met de Grondwet daar zij, rekening houdend met het stelsel van belasting op de inkomsten naargelang er al dan niet een huwelijk is, niet onevenredig zijn met het beoogde wettige doel.

B.15.4. Het voordelige tarief tussen echtgenoten geldt in beginsel niet voor de van tafel en bed of uit de echt gescheiden echtgenoten, tenzij - zo bepaalt het eerste lid van artikel 50 - zij gemeenschappelijke kinderen of afstammelingen hebben. Die uitzondering voor echtgenoten met gemeenschappelijke kinderen gaat ervan uit dat naarmate het vermogen van de langstlevende ouder meer wordt belast, het latere erfdeel van die kinderen slinkt.

Die bepaling betreft het geval waarin twee personen, ondanks hun echtscheiding of scheiding van tafel en bed, van elkaar erven. De decreetgever heeft te hunnen aanzien rekening kunnen houden met het in de regel minder gunstig fiscaal stelsel waaraan hun inkomsten, in hun geheel beschouwd, tijdens hun huwelijk kunnen onderworpen zijn geweest en waaraan de niet gehuwde personen ontsnappen.

B.15.5. Het tweede lid van artikel 50 breidt het voordelige tarief voor erfgenamen in de rechte lijn en tussen echtgenoten uit tot de kinderen van de langstlevende echtgenoot van de overleden echtgenoot.

Nu die bepaling is gericht op het belang van de stiefkinderen en niet op dat van de ouders, hetgeen blijkt uit het feit dat de stiefouder niet hetzelfde voordelige tarief geniet voor verkrijgingen van de stiefkinderen, kunnen stiefkinderen en ongehuwde partners ten aanzien van de bestreden bepaling niet als vergelijkbare categorieën worden beschouwd.

B.15.6. Uit wat voorafgaat volgt dat artikel 50 van het Wetboek der Successierechten, zoals vervangen door artikel 15 van het decreet van 20 december 1996, en artikel 56, tweede lid, van hetzelfde Wetboek, zoals vervangen door artikel 3 van het decreet van 15 april 1997, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet schenden, op zichzelf beschouwd of gelezen in samenhang met andere grondwetsartikelen en sommige verdragsbepalingen.

Het middel is niet gegrond.

B.16.1. De verzoekende partijen in de zaak met rolnummer 1113 en de Waalse Regering in de zaak met rolnummer 1120 voeren aan dat artikel 59, 1°, van het Wetboek der Successierechten, zoals vervangen door artikel 19 van het decreet van 20 december 1996, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, zowel op zichzelf beschouwd als gelezen in samenhang met artikel 172 van de Grondwet, doordat het de verlaging van de successierechten tot 6,60 pct. beperkt tot legaten aan gemeenten, gemeentelijke openbare instellingen en instellingen van openbaar nut die gelegen zijn in het Vlaamse Gewest, met als gevolg dat de overige gemeenten, gemeentelijke openbare instellingen en instellingen van openbaar nut aan het algemene tarief van de successierechten worden onderworpen.

B.16.2. Krachtens artikel 59, 1°, van het Wetboek der Successierechten, zoals vervangen door artikel 19 van het decreet van 20 december 1996, worden de rechten van successie en van overgang bij overlijden verlaagd :

« 1° tot 6,60 % voor de legaten aan provincies, gemeenten, provinciale en gemeentelijke openbare instellingen en instellingen van openbaar nut gelegen in het Vlaamse Gewest; ».

Voorheen was dat verlaagde tarief van toepassing, ongeacht de lokalisatie op het Belgische grondgebied.

B.16.3. Volgens de Vlaamse Regering wordt de beperking van het verlaagde tarief tot in het Vlaamse Gewest gelegen gemeenten, gemeentelijke openbare instellingen en instellingen van openbaar nut verantwoord door hun impact op de lokale of regionale Vlaamse omgeving alsmede door de territoriale bevoegdheid van het Vlaamse Gewest.

B.16.4. De ligging in het Vlaamse Gewest als criterium van onderscheid om een verlaagd tarief toe te kennen aan gemeenten, gemeentelijke openbare instellingen en instellingen van openbaar nut, is objectief.

B.16.5. Ten aanzien van gemeenten en gemeentelijke openbare instellingen is de ligging in het Vlaamse Gewest een adequaat criterium om, door het eraan verbinden van een bijzonder belastingtarief, bij te dragen tot het versterken van hun impact op de lokale of regionale Vlaamse omgeving. Gemeenten en gemeentelijke openbare instellingen moeten immers, als territoriaal gedecentraliseerde diensten, hun activiteiten in of voor de betrokken gemeente ontplooiën.

B.16.6. Ten aanzien van instellingen van openbaar nut is de ligging in het Vlaamse Gewest evenwel geen adequaat criterium om hun impact op de lokale of regionale Vlaamse omgeving te versterken. Dat criterium houdt immers geen rekening met het gebied waar de instelling van openbaar nut haar activiteiten werkelijk ontplooit. Instellingen van openbaar nut die niet in het Vlaamse Gewest zijn gelegen, kunnen een werkgebied hebben dat zich tot het Vlaamse Gewest uitstrekt.

Het criterium van onderscheid kan evenmin worden verantwoord door de territoriale bevoegdheid van het Vlaamse Gewest inzake het successierecht en het recht van overgang bij overlijden. Zoals volgt uit artikel 5, § 2, 4°, van de bijzondere financieringswet van 16 januari 1989, wordt die bevoegdheid immers niet bepaald door de « ligging » van de belastingplichtige maar, wat het successierecht betreft, door de plaats waar de nalatenschap openvalt en, wat het recht van overgang bij overlijden betreft, door de plaats waar de goederen gelegen zijn.

B.16.7. Het middel is gegrond in zoverre de woorden « gelegen in het Vlaamse Gewest » toepasselijk zijn op instellingen van openbaar nut.

B.17.1. De Waalse Regering voert in de zaak met rolnummer 1120 aan dat artikel 59, 1°, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, zowel op zichzelf beschouwd als gelezen in samenhang met artikel 172 van de Grondwet, doordat het verlaagde tarief wordt ontzegd aan instellingen van openbaar nut die niet in het Vlaamse Gewest zijn gelegen, terwijl verenigingen zonder winstoogmerk en internationale verenigingen met menslievend, godsdienstig, wetenschappelijk, artistiek en pedagogisch doel, ongeacht de plaats waar hun maatschappelijke zetel is gevestigd, krachtens een bestaande en door de bestreden decreten niet gewijzigde bepaling een verlaagd successietarief blijven genieten.

B.17.2. Beide in het middel vermelde categorieën van instellingen of verenigingen hebben aanspraak op een verlaagd tarief, de ene als gevolg van wat in B.16.7 is vastgesteld, de andere krachtens het ongewijzigd behouden artikel 59, 2°, van het Wetboek der Successierechten. De ongelijke behandeling, zoals zij in het middel wordt aangebracht, bestaat derhalve niet.

B.17.3. Het middel kan niet worden aangenomen.

Om die redenen,

het Hof

- beslist dat de zaken met rolnummers 1101, 1106 en 1116, in zoverre zij betrekking hebben op de artikelen 48 en 56, derde en vierde lid, van het Wetboek der Successierechten, zoals die zijn gewijzigd door de decreten van 20 december 1996 en 15 april 1997, van de rol van het Hof zullen worden geschrapt indien de beroepen tot vernietiging van het decreet van het Vlaamse Gewest van 15 juli 1997 « houdende regeling van de successietarieven tussen samenwonenden » (zaken met rolnummers 1315, 1318, 1319 en 1320) worden verworpen;

- vernietigt :

. in artikel 59, 1°, van het Wetboek der Successierechten, zoals vervangen door artikel 19 van het decreet van 20 december 1996, de woorden « gelegen in het Vlaamse Gewest », in zoverre zij betrekking hebben op de instellingen van openbaar nut,

. in artikel 60bis, § 5, vijfde lid, en § 7, van hetzelfde Wetboek, zoals vervangen door artikel 21 van het decreet van 20 december 1996 en gewijzigd door artikel 27 van het decreet van 8 juli 1997, de woorden « verhoogd met de wettelijke interest », respectievelijk « verhoogd met de wettelijke intresten »;

- verwerpt de beroepen voor het overige.

Aldus uitgesproken in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 9 december 1998.

De griffier,
L. Potoms.

De voorzitter,
L. De Grève.

COUR D'ARBITRAGE

F. 98 — 3354

[C - 98/21492]

Arrêt n° 128/98 du 9 décembre 1998

Numéros du rôle : 1101, 1106, 1113, 1116, 1120 et 1175

En cause : les recours en annulation partielle du chapitre V « Droits de succession » du décret de la Communauté flamande du 20 décembre 1996 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 1997, et du décret de la Communauté flamande du 15 avril 1997 modifiant les articles 48 et 56 du Code des droits de succession, introduits par A. Michaux et autres.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents L. De Grève et M. Melchior, et des juges H. Boel, L. François, P. Martens, J. Delruelle, G. De Baets, E. Cerehe, H. Coremans, A. Arts, R. Henneuse et M. Bossuyt, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président L. De Grève,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. *Objet des recours*

a. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 13 juin 1997 et parvenue au greffe le 16 juin 1997, A. Michaux et G. van Haegendoren, demeurant ensemble à 3001 Heverlee, Erasme Ruelensvest 57, ont introduit un recours en annulation des articles 48, 50 et 56 du Code des droits de succession, tels qu'ils ont été modifiés par le décret de la Communauté flamande du 20 décembre 1996 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 1997 (publié au *Moniteur belge* du 31 décembre 1996, troisième édition) et par le décret de la Communauté flamande du 15 avril 1997 modifiant les articles 48 et 56 du Code des droits de succession (publié au *Moniteur belge* du 25 avril 1997).

Cette affaire a été inscrite sous le numéro 1101 du rôle de la Cour.

b. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 21 juin 1997 et parvenue au greffe le 23 juin 1997, les requérants précités, en leur qualité de parents et au nom de leurs enfants mineurs, ont introduit un recours en annulation des mêmes dispositions législatives ou décrétales.

Cette affaire a été inscrite sous le numéro 1106 du rôle de la Cour.

c. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 27 juin 1997 et parvenue au greffe le 30 juin 1997, la Fondation Roi Baudouin, dont le siège est établi à 1000 Bruxelles, rue Brederode 21, et le Fonds national de la recherche scientifique - « Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen », dont le siège est établi à 1000 Bruxelles, rue d'Egmont 5, ont introduit un recours en annulation partielle de l'article 59, 1°, du Code des droits de succession, tel qu'il a été remplacé par l'article 19 du décret précité du 20 décembre 1996.

Cette affaire est inscrite sous le numéro 1113 du rôle de la Cour.

d. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 27 juin 1997 et parvenue au greffe le 30 juin 1997, N. Segers et J. Verlooy, demeurant ensemble à 2000 Anvers, Bouwmeestersstraat 10, ont introduit un recours en annulation des articles 48 et 56 du Code des droits de succession, tels qu'ils ont été modifiés par les décrets précités.

Cette affaire a été inscrite sous le numéro 1116 du rôle de la Cour.

e. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 30 juin 1997 et parvenue au greffe le 1^{er} juillet 1997, le Conseil des ministres, rue de la Loi 16 à 1000 Bruxelles, a introduit un recours en annulation du chapitre V du décret précité du 20 décembre 1996, à l'exclusion de l'article 14, en tant qu'il modifie l'article 48 du Code des droits de succession en établissant un nouveau tarif général, et des articles 15, 16 et 18, en ce qu'ils concernent les réductions de tarif.

Cette affaire a été inscrite sous le numéro 1120 du rôle de la Cour.

f. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 22 octobre 1997 et parvenue au greffe le 23 octobre 1997, un recours en annulation des articles 48 et 56 du Code des droits de succession, modifiés par le décret précité du 15 avril 1997, a été introduit par M. Van Santfoort, demeurant à 2570 Duffel, Lintsesteenweg 107, E. Joly, demeurant à 2570 Duffel, Leopoldstraat 81, L. Van Santfoort, demeurant à 5660 Couvin, Chemin du Paradis 11, J. Van Santfoort, demeurant à 2840 Reet, steenweg op Waarloos 39, H. Van Santfoort, demeurant à 2550 Waarloos, Kiezelweg 20 A, A. Joly, demeurant à 2850 Boom, Rubensstraat 25, J. Steenackers, demeurant à 2840 Rumst, Nijverheidsstraat 62, G. Steenackers, demeurant à 2840 Reet, Molenstraat 79, boîte 8, H. Steenackers, demeurant à 2800 Malines, Maurits Sabbestraat 32, M. Steenackers, demeurant à 2550 Kontich, Keizershoek 282, G. Steenackers, demeurant à 2811 Hombeek, Moerbeistraat 4, K. De Winter, demeurant à 2550 Kontich, Gallo-Romeinenlaan 10, boîte 6, I. De Winter, demeurant à 2500 Lierre, Lispersteenweg 288, A. De Winter, demeurant à 2547 Lint, Eikhof 14, M. De Winter, demeurant à 2547 Lint, Eikhof 14, V. De Weerd, demeurant à 2547 Lint, Molenvoetweg 51, M. De Weerd, demeurant à 2627 Schelle, Paepveld 64, et B. De Weerd, demeurant à 2627 Schelle, Tuinlei 97.

Cette affaire est inscrite sous le numéro 1175 du rôle de la Cour.

II. *La procédure*

Par ordonnances des 16, 23, 30 juin 1997, 1^{er} juillet 1997 et 23 octobre 1997, le président en exercice a désigné les juges des sièges respectifs conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application dans les affaires respectives des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Les six recours ont été notifiés conformément à l'article 76 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste respectivement le 14 août 1997 et le 20 novembre 1997.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* respectivement le 15 août 1997, le 19 août 1997 et le 29 novembre 1997.

Par ordonnances des 25 juin 1997, 1^{er} juillet 1997, 2 juillet 1997, 2 octobre 1997 et 28 octobre 1997, la Cour a joint les affaires.

Des mémoires ont été introduits par :

- la « Vrije Universiteit Brussel », boulevard de la Plaine 2, 1050 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 2 août 1997;

- A. Menu, Hulhage 23, 9800 Deinze, par lettre recommandée à la poste le 11 septembre 1997;

- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 30 septembre 1997;

- le Gouvernement de la Communauté française, place Surlet de Chokier 15-17, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 30 septembre 1997;

- le Gouvernement flamand, place des Martyrs 19, 1000 Bruxelles, par lettres recommandées à la poste les 2 octobre 1997 et 29 décembre 1997;
- le Gouvernement wallon, rue Mazy 25-27, 5100 Namur, par lettres recommandées à la poste les 2 octobre 1997 et 5 janvier 1998.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 25 mars 1998.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- A. Menu, par lettre recommandée à la poste le 10 avril 1998;
- la « Vrije Universiteit Brussel », par lettre recommandée à la poste le 15 avril 1998;
- le Gouvernement de la Communauté française, par lettre recommandée à la poste le 23 avril 1998;
- les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 1113 du rôle, par lettre recommandée à la poste le 23 avril 1998;
- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 24 avril 1998;
- les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 1175 du rôle, par lettre recommandée à la poste le 24 avril 1998;
- le Gouvernement flamand, par lettre recommandée à la poste le 27 avril 1998;
- le Gouvernement wallon, par lettre recommandée à la poste le 27 avril 1998;
- les parties requérantes dans les affaires portant les numéros 1101 et 1106 du rôle, par lettres recommandées à la poste le 13 mai 1998;
- les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 1116 du rôle, par lettre recommandée à la poste le 13 mai 1998.

Par ordonnances des 25 novembre 1997 et 27 mai 1998, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 13 juin 1998 et 13 décembre 1998 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 27 mai 1998, le président L. De Grève a soumis les affaires à la Cour réunie en séance plénière.

Par ordonnance du 27 mai 1998, la Cour a déclaré les affaires en état et fixé l'audience au 17 juin 1998.

Cette dernière ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 28 mai 1998.

A l'audience publique du 17 juin 1998 :

- ont comparu :
 - . Me H. Croux, avocat au barreau de Bruxelles, pour les parties requérantes dans les affaires portant les numéros 1101, 1106 et 1116 du rôle;
 - . Me P. Peeters, avocat au barreau de Bruxelles, pour les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 1113 du rôle;
 - . B. Druart, auditeur général, et P. Goblet, chef de cabinet adjoint au ministère des Finances, pour le Conseil des ministres;
 - . Me B. Coopman *loco* Me W. Huber, avocats au barreau d'Anvers, pour les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 1175 du rôle;
 - . Me E. Brewaeys, avocat au barreau de Bruxelles, pour la « Vrije Universiteit Brussel »;
 - . Me V. Thiry, avocat au barreau de Liège, pour le Gouvernement wallon;
 - . Me P. Levert, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement de la Communauté française et pour le Gouvernement wallon;
 - . Me P. Van Orshoven, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement flamand;
- les juges-rapporteurs H. Coremans et L. François ont fait rapport;
- les parties précitées ont été entendues;
- les affaires ont été mises en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

III. *En droit*

- A -

Position du Conseil des ministres (affaires portant les numéros 1116 et 1120 du rôle)

A.1. Le premier moyen dans l'affaire portant le numéro 1120 du rôle est pris de la violation, par le chapitre V du décret du 20 décembre 1996, des articles 4, § 4, et 5, §§ 3 et 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions et de l'article 172 de la Constitution.

En vertu de l'article 4, § 2, de la loi spéciale précitée, les régions peuvent modifier le taux d'imposition et les exonérations en matière de droits de succession et de mutation par décès, mais elles ne peuvent modifier ni la matière imposable ni la base d'imposition. S'agissant des droits de succession, la matière imposable est « tout ce qui est recueilli dans la succession d'un habitant du Royaume » et ce que le Code des droits de succession y assimile. La base d'imposition est la part nette de chacun des ayants droit. Le décret litigieux scinde la base d'imposition en prévoyant que le tarif est appliqué à la part nette des biens immeubles, d'une part, et à la part nette des meubles et effets, d'autre part. Il prévoit également une base d'imposition distincte pour les entreprises familiales et les « sociétés de famille ». Enfin, les dispositions relatives à l'imputation des dettes du défunt règlent également la base d'imposition.

Suivant l'article 5, § 4, de la loi spéciale précitée, les règles de procédure liées au service de l'impôt ne peuvent être déterminées que par la loi. En prévoyant que le « rappel d'impôt » et les intérêts légaux sont dus, en liant une restitution d'impôt au dépôt d'une déclaration complémentaire et en obligeant les héritiers qui ont bénéficié de la réduction « à notifier annuellement le respect » des conditions auxquelles la réduction a été obtenue, la Région flamande excède sa compétence, qui ne couvre qu'une partie du droit fiscal matériel.

L'article 5, § 3, de la loi spéciale précitée dispose que le service de l'impôt est assuré gratuitement par l'Etat, sauf si la région décide de s'en charger. Il ressort du texte décretaal qu'une partie des formalités devront être accomplies par les héritiers, légataires et donataires auprès de services administratifs régionaux auxquels seront confiées certaines

missions de contrôle. Il y a excès de compétence en ce que la Région flamande tend à régler partiellement le service de l'impôt sans le reprendre totalement à l'Etat, ce qui rend ce service sensiblement plus complexe et ce qui rend plus difficile, voire même impossible, les tâches de contrôle.

Si le terme « loi » qui figure à l'article 172, alinéa 2, de la Constitution peut être compris dans son sens générique lorsqu'il s'agit de prévoir une exonération relative à un impôt propre établi par une région, il doit cependant être pris dans sa signification institutionnelle stricte pour ce qui concerne les impôts régionaux dont l'assiette s'étend à tout le Royaume. L'article 4, § 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 permet certes de modifier une exonération, mais non de l'instaurer. Le décret attaqué, en ce qu'il instaure une réduction de tarif pour les entreprises familiales et les « sociétés de famille », est contraire à l'article 172 de la Constitution.

A.2. Le second moyen est pris de la violation, par les nouveaux articles 48, 55, 59, 1°, et 60bis du Code des droits de succession, du principe de l'égalité devant l'impôt et de la non-discrimination inscrit aux articles 10 et 11 de la Constitution.

L'article 48 crée deux bases d'imposition distinctes qui aboutissent nécessairement à ce que des successions présentant un actif net total identique seront taxées différemment, selon la composition de la succession. L'article 55 limite l'exemption aux seuls legs faits à la Région flamande, à la Communauté flamande et aux organismes publics de la Région flamande et de la Communauté flamande. L'article 59, 1°, limite l'application du taux réduit de 6,60 p.c. aux seuls legs consentis en faveur des communes et provinces flamandes, aux organismes publics des communes et provinces flamandes et aux établissements d'utilité publique de la Région flamande. L'article 60bis instaure une différence de traitement entre les entreprises et les sociétés individuelles, ainsi qu'une distinction selon la localisation et le type de l'emploi, le nombre de travailleurs employés et la manière dont la comptabilité est tenue. L'avantage de la réduction semble, en outre, réservé aux seuls héritiers, à l'exclusion des légataires et donataires. Le Conseil des ministres n'aperçoit aucun motif susceptible de justifier les distinctions précitées.

A.3. Dans l'affaire portant le numéro 1116 du rôle, le Conseil des ministres observe qu'il n'appartient pas au législateur décentralisé de modifier les règles d'ordre public qui organisent la cohabitation au sein de la société en favorisant des formes de cohabitation nouvelles, entre autres par des mesures fiscales. Seul le législateur fédéral peut, par une adaptation du droit familial et de la législation en matière d'état civil, créer un cadre satisfaisant que le législateur fiscal fédéral ou régional doit prendre en compte.

A.4. Dans son mémoire en réponse, le Conseil des ministres réfute les exceptions d'irrecevabilité soulevées par le Gouvernement flamand dans l'affaire portant le numéro 1120 du rôle. La collaboration constructive de l'Administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines à l'amélioration et à l'affinement du projet doit être comprise en ce sens que cette Administration a voulu collaborer mais qu'il a seulement été tenu compte dans une mesure fort réduite de ses observations et critiques. L'allégation du Gouvernement flamand selon laquelle le Conseil des ministres intente un recours en annulation contre des dispositions ou parties du décret qui ont été élaborées par sa propre administration est donc inexacte.

En ce qui concerne la compétence fédérale de fixer la base d'imposition, le Conseil des ministres renvoie encore aux travaux préparatoires de la loi spéciale de financement, dont il ressort que l'expression « modifier le taux d'imposition » signifie « augmenter ou diminuer les pourcentages d'imposition ».

Position de la Fondation Roi Baudouin et du Fonds national de la recherche scientifique - » Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen » (affaire portant le numéro 1113 du rôle)

A.5. L'article 19 du décret de la Communauté flamande du 20 décembre 1996 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 1997 limite l'avantage de la réduction des droits de succession aux provinces, communes, organismes publics des communes et des provinces et établissements d'utilité publique situés dans la Région flamande. Auparavant, conformément à l'article 60 du Code des droits de succession, l'article 59 du même Code était applicable à tous les organismes et institutions belges.

Les parties requérantes sont des établissements d'utilité publique qui, avant l'entrée en vigueur de la norme entreprise, pouvaient prétendre aux droits de succession réduits de 6,60 p.c., levés sur les legs dont ils sont les bénéficiaires. Pour les legs provenant de successions ouvertes en Région flamande après l'entrée en vigueur de la norme attaquée, elles ne peuvent plus prétendre à ces droits de succession réduits. En effet, le siège des parties requérantes n'est pas situé dans la Région flamande mais dans la Région de Bruxelles-Capitale.

A.6. Le moyen unique est pris de la violation, par l'article 59, 1°, du Code des droits de succession, des articles 10 et 11 de la Constitution lus tant isolément que conjointement avec l'article 172 de la Constitution.

Le critère de distinction est objectif. Il est fondé sur la « localisation » de l'établissement d'utilité publique. Ceci ne peut rien désigner d'autre que le lieu d'implantation du siège de l'établissement. La distinction n'est toutefois pas raisonnablement justifiée par rapport au but et aux effets de la mesure prise. Selon les travaux préparatoires du décret du 20 décembre 1996, on a visé avant tout, dans le chapitre relatif aux droits de succession, à une réduction et à une simplification des tarifs. Le deuxième objectif résidait dans une mesure de soutien favorisant la succession d'entreprises familiales et de « sociétés de famille » aux fins de sauvegarder ainsi la continuité et l'emploi dans ces entreprises. Dernier objectif : l'injection, dans le circuit économique, du patrimoine correctement déclaré et transmis. La distinction litigieuse ne trouve pas de justification raisonnable dans ces objectifs généraux. Les travaux préparatoires ne fournissent aucune justification spécifique pour la limitation du tarif réduit aux legs faits aux établissements d'utilité publique de la Région flamande.

Pour justifier raisonnablement la distinction contestée, il ne saurait de toute façon être renvoyé à la circonstance que seuls peuvent bénéficier du tarif réduit les établissements d'utilité publique qui ont pour objet social de tendre, exclusivement ou partiellement en Région flamande, à la réalisation d'une oeuvre à caractère philanthropique, religieux, scientifique, artistique ou éducatif. En effet, le critère de distinction fondé sur la « localisation » de l'établissement d'utilité publique concerné ne présente en soi aucun rapport avec la localisation des activités de cet établissement qui, dans le cas des deux parties requérantes, s'étendent à la Région flamande. La disposition attaquée n'exclut du reste aucunement que des établissements d'utilité publique situés dans la Région flamande mais qui sont principalement ou exclusivement actifs en dehors de cette Région puissent bénéficier du tarif réduit.

Surabondamment, l'absence de justification raisonnable pour la distinction critiquée peut se déduire de la circonstance que les associations sans but lucratif belges et les associations internationales à but scientifique peuvent, en vertu de l'article 59, 2°, non modifié, du Code des droits de succession, prétendre sans distinction au tarif réduit de 8,80 p.c., quelles soient situées ou non en Région flamande.

A.7. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes réfutent les arguments du Gouvernement flamand. Le lien plus intense avec les propres résidents ne saurait servir de justification, étant donné que les avantages résultant des nouveaux droits de succession ne sont pas réservés à ceux qui habitent dans la Région flamande et qu'ils ne portent pas seulement, compte tenu des règles générales en matière d'ouverture des successions, sur les biens situés dans la Région flamande. Le critère de la localisation de l'ouverture d'une succession est déterminant pour établir la compétence de la Région flamande et attribuer les recettes des droits de succession. Il ne joue en principe aucun rôle dans la détermination des bénéficiaires de la succession.

Les parties requérantes n'aperçoivent pas pourquoi une application généralisée du tarif réduit des droits de succession au bénéfice de tous les établissements d'utilité publique, indépendamment du lieu où ceux-ci ont leur siège, impliquerait une politique qui serait, le cas échéant, contraire au partage *ratione loci* des compétences prévu par la Constitution.

Enfin, l'argument selon lequel le législateur fédéral a instauré lui aussi des distinctions sur la base de la localisation de l'établissement ne saurait convaincre les parties requérantes. En premier lieu, parce que le Gouvernement flamand ne peut prétendre à l'égalité dans l'illégalité. Ensuite, parce que les discriminations fiscales entre résidents et non-résidents sont de plus en plus exposées aux critiques de la Cour de justice.

Position de A. Michaux et G. van Haegendoren et de N. Segers et J. Verlooy (affaires portant les numéros 1101, 1106 et 1116 du rôle)

A.8. Le moyen unique est pris de la violation, par les articles 48, 50 et 56 du Code des droits de succession, des articles 10, 11 et 172, alinéa 1^{er}, de la Constitution, lus isolément et conjointement avec l'article 22 de la Constitution, avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec l'article 1^{er} du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et avec les articles 17, 23, 1°, 24, 1°, et 26 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, en ce que, pour l'application des droits de succession, les personnes cohabitantes non mariées, de sexe différent ou non, sont traitées autrement que les conjoints et sont traitées de la même manière que les personnes autres que les conjoints, les descendants en ligne directe, les frères et sœurs, et en ce que les enfants de personnes non mariées cohabitantes sont, sur la base de leur naissance, traités autrement, pour l'application des droits de succession, que les enfants dont les parents sont mariés ou divorcés.

Le tarif et les réductions des droits de succession en ligne directe et entre conjoints ne sont pas applicables aux acquisitions entre les requérants, qui, pour l'application des droits de succession, entrent dans la catégorie « tous autres » et sont donc soumis aux tarifs les plus élevés. Ceci affecte également l'importance du patrimoine du requérant survivant dont pourront par la suite hériter les enfants. La distinction repose exclusivement sur le critère « être marié » et néglige le critère « cohabiter durablement et former une famille ». Ceci constitue une différence de traitement fiscal qui n'est pas justifiable en droit.

A.9. Les droits de succession frappent l'enrichissement de l'héritier. Le droit de succession est considéré comme un impôt sur une acquisition « à titre gratuit », parce qu'il n'y a pas de contrepartie à cet enrichissement. Le fait que les membres de la famille ont contribué à la constitution du patrimoine, dont une part leur échoit, justifie une différence de traitement entre l'acquisition par les membres de la famille, pour lesquels on ne peut pas considérer que leur enrichissement est totalement « gratuit », et les acquisitions par d'autres, dont on peut penser qu'ils n'ont pas fourni cette contribution à la constitution du patrimoine. Le législateur fiscal fait cependant erreur en ignorant l'évolution dont il résulte que les familles ne sont plus constituées seulement de parents mariés, avec des enfants ou non. La distinction de différentes formes de famille en fonction du mariage est objective mais n'est toutefois plus raisonnablement justifiée.

A.10. Si une réduction est accordée par enfant à charge (article 56 du Code des droits de succession), le législateur décréte, ainsi qu'il est soutenu dans les affaires portant les numéros 1101 et 1106 du rôle, ne peut établir une distinction en fonction du fait que les parents de ces enfants sont mariés ou non. Cette distinction implique en effet une discrimination des parents basée sur la filiation de leurs enfants.

L'article 50 du Code des droits de succession a pour conséquence que, lorsque l'on a des enfants communs, le tarif réduit s'applique ou ne s'applique pas aux acquisitions mutuelles, selon que l'on a été marié ou non dans le passé. Pour favoriser des personnes en fonction du fait qu'elles ont des enfants ou des descendants communs, le mariage ne constitue pas un critère de distinction pertinent. La distinction implique une discrimination entre les enfants, selon qu'ils sont nés dans le mariage ou en dehors de celui-ci. En outre, cette distinction emporte une discrimination des parents sur la base de la filiation de leurs enfants.

L'article 50 du Code des droits de succession a également pour effet que le parent survivant de ses propres enfants est taxé selon un tarif plus élevé que les éventuels enfants d'un autre lit du conjoint décédé. Les requérants dans l'affaire portant le numéro 1101 du rôle se trouvent toutefois dans un lien familial plus étroit que les enfants d'un autre lit, étant donné qu'il existe entre eux une alliance du fait de leurs enfants communs.

A.11. Dans leur mémoire en réponse, les requérants affirment que le décret du 15 juillet 1997 fixant les tarifs des droits de succession des personnes vivant ensemble maritalement ne fait pas disparaître leur intérêt au recours. L'article 50 du Code des droits de succession et le tableau I de l'article 48, qui contient le tarif applicable aux successions en ligne directe et entre époux, n'ont pas été modifiés. Par ailleurs, les modifications des articles 48 et 56 n'ont pas pour effet que la relation durable de couple soit soumise au même tarif, aux mêmes réductions ou au même mode de calcul qu'en ligne directe et entre époux. En tant que le moyen vise le traitement inégal de la situation familiale des requérants et de celle de conjoints, il demeure donc inchangé après le décret du 15 juillet 1997. En cas d'annulation du décret précité, les dispositions attaquées actuellement seraient d'ailleurs à nouveau en vigueur.

Les parties requérantes constatent que le Gouvernement flamand réfute le traitement inégal contenu dans l'article 50 du Code des droits de succession en invoquant seulement la « compensation » des avantages fiscaux à l'impôt des personnes physiques dont ont bénéficié les parents pendant leur vie, par comparaison avec les personnes mariées. Toutefois, les deux impôts relèvent des domaines de plusieurs autorités autonomes, de sorte qu'une éventuelle « compensation » n'est pas pertinente en droit. Par ailleurs, un traitement éventuellement discriminatoire d'une catégorie de citoyens par une disposition législative ne saurait servir à justifier un traitement discriminatoire d'une autre catégorie de citoyens par une disposition décréte.

Position de M. Van Santfoort et autres (affaire portant le numéro 1175 du rôle)

A.12. Les requérants sont les héritiers testamentaires d'un couple décédé le 31 mai 1997. En tant que neveux et nièces des défunts, ils appartiennent à la catégorie « tous autres », au sens de l'article 48 du Code des droits de succession, modifié par l'article 2 du décret du 15 avril 1997. Ils démontrent leur intérêt chiffres à l'appui, en soulignant la différence entre les droits de succession dus, selon que l'on calcule ceux-ci sur « la tranche correspondante de la somme des parts nettes » ou sur « la tranche correspondante de la part nette de chacun des ayants droit ».

A.13. Le premier moyen est pris de la violation de l'article 4, §§ 2 et 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, en ce que l'article 2 du décret du 15 avril 1997 contient une disposition concernant la base d'imposition des droits de succession. En vertu de la loi spéciale précitée, les régions peuvent modifier le taux d'imposition et les tarifs des droits de succession mais non la base d'imposition.

Selon le Conseil d'Etat, la matière imposable est ce qui donne lieu à taxation et la base d'imposition est l'assiette sur laquelle est calculé l'impôt. Antérieurement à la modification apportée par le décret du 15 avril 1997, la base d'imposition en matière de droits de succession était, pour toutes les catégories de successibles, « la part nette de chacun des ayants droit ». Pour la catégorie « tous autres », le décret précité modifie la base d'imposition en la définissant comme étant « la tranche correspondante de la somme des parts nettes ».

A.14. Le second moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution lus conjointement avec l'article 172 de celle-ci, en ce que l'article 2 du décret du 15 avril 1997 instaure, pour la catégorie « tous autres », une base d'imposition qui fait dépendre la hauteur des droits de succession du nombre de personnes qui appartiennent à cette catégorie. En dépit du fait que les ayants droit de la catégorie « tous autres » se trouvent dans une situation analogue - ils appartiennent à la même catégorie d'ayants droit auxquels les mêmes tarifs sont applicables -, la modification de la base d'imposition a pour effet que les ayants droit doivent payer plus ou moins de droits de succession selon qu'ils sont appelés à succéder ensemble avec un nombre plus grand ou moins grand de personnes. Ni la nature ni le but du décret attaqué ne justifient cette distinction.

A.15. Le troisième moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution lus conjointement avec l'article 172 de celle-ci, en ce que l'article 2 du décret du 15 avril 1997 instaure des bases d'imposition distinctes pour les différentes catégories d'ayants droit. L'ancienne base d'imposition demeure maintenue pour la catégorie « en ligne directe et entre époux » et pour celle des « frères et soeurs »; la base d'imposition est modifiée seulement pour la catégorie « tous autres ». Ni la nature ni le but du décret ne sauraient justifier cette distinction. Il est même confirmé dans les travaux préparatoires que cet important accroissement d'impôt est contraire à la philosophie générale du décret qui vise à un abaissement des droits de succession.

Position du Gouvernement flamand (affaires portant les numéros 1101, 1106, 1113, 1116, 1120 et 1175 du rôle)

A.16. Suite au décret du 15 juillet 1997, sur la base duquel les personnes vivant ensemble maritalement sont considérées comme une catégorie particulière d'héritiers, les recours introduits par les parties requérantes dans les affaires portant les numéros 1101, 1106 et 1116 du rôle ont perdu leur objet, sauf pour ce qui concerne l'article 50 du Code des droits de succession, remplacé par le décret du 20 décembre 1996, et le recours inscrit sous le numéro 1120 du rôle, introduit par le Conseil des ministres, devient partiellement irrecevable à défaut d'objet.

A.17. Les parties requérantes dans les affaires portant les numéros 1101, 1106 et 1116 du rôle souhaitent que les couples non mariés soient traités comme des époux en ce qui concerne les tarifs des droits de succession. Ce traitement égal ne saurait résulter de l'annulation demandée, de sorte que les parties requérantes demandent en fait à la Cour de faire édicter une nouvelle réglementation décrétale dans le sens qu'elles souhaitent. La Cour n'est pas compétente pour donner une telle injonction au législateur. La distinction litigieuse n'est du reste pas neuve; les parties requérantes attaquent en réalité une décision antérieure du législateur fédéral, de sorte que les recours en annulation sont irrecevables *ratione temporis*.

Du fait que le décret du 15 juillet 1997 prévoit, pour les personnes vivant ensemble maritalement, un tarif de succession particulier qui déroge, dans un sens très favorable, au tarif applicable à la catégorie « tous autres », tout intérêt éventuel des parties requérantes s'éteint au plus tard le 1^{er} janvier 1998, c'est-à-dire à la date d'entrée en vigueur du décret précité, à moins qu'une des parties requérantes ne soit décédée avant cette date et que l'autre partenaire soit appelé à sa succession.

A.18. A défaut de voir produites les décisions d'intenter le recours qui auraient été prises dans le délai prévu pour le recours en annulation par les organes légalement et statutairement compétents à cette fin, le recours dans l'affaire portant le numéro 1113 du rôle est irrecevable.

Le recours n'étant recevable que dans la mesure où les parties requérantes ont intérêt à cette annulation, il est limité à l'annulation des termes « de la Région flamande », en tant que ceux-ci s'appliquent aux établissements d'utilité publique.

A.19. Etant donné qu'aucune des parties requérantes ne s'est plainte du traitement inégal qui résulte de la différence des tarifs des droits de succession applicables en Région flamande et dans les autres régions, A. Menu, partie intervenante dans les affaires portant les numéros 1120 et 1175 du rôle, a formulé un moyen nouveau, qui est donc irrecevable. Le moyen n'est du reste pas fondé, parce que le traitement inégal est la conséquence de l'action et de l'inaction de différentes autorités souveraines.

A.20. L'intérêt invoqué par la « Vrije Universiteit Brussel », partie intervenante dans l'affaire portant le numéro 1113 du rôle, est illégitime, étant donné qu'elle invoque la perte d'un avantage fiscal qui n'était pas prévu par la loi fiscale et qui est donc interdit en vertu de l'article 172, alinéa 1^{er}, de la Constitution.

A.21. Il faut déduire du concours essentiel que l'autorité fédérale a apporté à l'élaboration des dispositions entreprises et du silence de celle-ci pendant les six mois qui ont suivi, qu'elle a approuvé la réglementation de la Région flamande, en sorte qu'il convient de considérer que le Conseil des ministres s'est désisté de son action dans l'affaire portant le numéro 1120 du rôle et que son recours en annulation est irrecevable. Sur cette base, la demande adressée par le ministre fédéral des Finances au Conseil des ministres en vue de décider d'introduire le recours est non seulement déloyale mais également illégitime, de sorte qu'au 27 juin 1997, le Conseil des ministres n'a pas décidé valablement d'introduire ce recours. En application de l'article 159 de la Constitution, la Cour ne peut donc pas tenir compte de la décision du Conseil des ministres, en sorte que le recours est irrecevable pour cause de méconnaissance de l'article 7, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Le Conseil des ministres ne formule des moyens que contre les nouveaux articles 48, 55, 59, 1^o, 60bis, §§ 1^{er}, 7 et 9 à 11, et contre le nouvel article 135, 8^o, du Code des droits de succession, tels qu'ils ont été modifiés par les dispositions décrétales attaquées. Il s'ensuit que le recours n'est recevable qu'en tant qu'il est dirigé contre les dispositions précitées.

A.22. Si les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 1175 du rôle ne démontrent pas que le total des parts héréditaires imposées excède 3 millions de francs, leur recours est irrecevable à défaut d'intérêt. En effet, la modification tarifaire litigieuse allait de pair avec l'instauration d'un crédit d'impôt (le nouvel article 56 du Code des

droits de succession), sur la base duquel la modification tarifaire est totalement compensée pour les héritages n'excédant pas 3 millions de francs.

Quoi qu'il en soit, il découle de la condition de justifier d'un intérêt que l'objet du recours est limité à l'annulation des termes « En ce qui concerne les frères et les soeurs » et de la phrase « Pour tous les autres ayants droit, ce tarif est appliqué à la tranche correspondante de la somme des parts nettes recueillies par les ayants droit de ce groupe » figurant à l'article 48, alinéa 5, du Code des droits de succession, remplacé, pour la Région flamande, par l'article 2 du décret du 15 avril 1997.

A.23. Concernant la position du Conseil des ministres dans l'affaire portant le numéro 1116 du rôle, le Gouvernement flamand souligne que les compétences fiscales des régions ne sont nulle part subordonnées à un objectif de financement, de sorte que d'autres objectifs - dissuasion ou encouragement de comportements indésirables ou souhaitables - peuvent également être favorisés par une modification du tarif des impôts régionaux. En effet, le titre de compétence ne doit, dans ce cas, pas être recherché dans les compétences matérielles non fiscales de la région mais dans sa compétence fiscale considérée pour elle-même.

Le Gouvernement flamand observe, par ailleurs, que le Conseil des ministres reconnaît dans l'affaire portant le numéro 1116 du rôle que déterminer ce à quoi le tarif est applicable n'est pas la même chose que « fixer la base d'imposition ».

A.24. En ce qui concerne le premier moyen dans les affaires portant les numéros 1120 et 1175 du rôle, les dispositions décrétales attaquées se bornent à une modification, chaque fois explicitement limitée à la Région flamande, de dispositions du Code des droits de succession se rapportant au tarif ou aux exonérations et, éventuellement, aux immunités, aux réductions et aux abattements en matière de droits de succession. Déterminer l'applicabilité d'un tarif d'imposition, d'une exonération d'impôt, d'une réduction d'impôt ou d'un abattement n'implique pas qu'on ait réglé autre chose que le tarif ou les exonérations.

La compétence fédérale ne porte pas sur la base d'imposition, sans plus, mais bien sur le fait de fixer la base d'imposition, c'est-à-dire la procédure administrative de calcul de la base d'imposition, et elle est donc limitée aux règles relatives à la manière uniforme dont procède l'Administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines pour faire évaluer la totalité ou une partie des biens successoraux. Le Conseil des ministres reconnaît du reste que la fixation de la base d'imposition n'a rien à voir avec la perception de l'impôt *in abstracto* - la norme fiscale - mais qu'elle concerne l'application de cette norme *in concreto*, avec laquelle les dispositions décrétales attaquées n'ont rien à voir. Le moyen manque en fait à cet égard. N'y change rien, le fait que suite à l'adaptation des tarifs et des exonérations des droits de succession, le législateur décretaal a évidemment dû déterminer à quoi s'appliquaient ces nouveaux tarifs et exonérations, ce que le Conseil des ministres identifie à tort au fait de « fixer la base d'imposition ». Il convient d'ailleurs de constater que les dispositions décrétales attaquées n'ont pas touché à la base d'imposition ou à la matière imposable.

S'agissant de la compétence fédérale en matière de fixation des règles de procédure, le service des droits de succession reste encore assuré par l'Etat fédéral, en application de l'article 5, § 3, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989, de sorte que l'article 5, § 4, demeure provisoirement sans objet. Il ne saurait donc être question de la violation de cette dernière disposition, faute d'applicabilité de celle-ci. Par ailleurs, le moyen manque également en fait sous ce rapport. Les règles de procédure visées à l'article 5, §§ 3 et 4, ne désignent pas toutes les règles de procédure fiscale mais exclusivement les règles en application desquelles ce « service » est assuré, c'est-à-dire les formalités qui doivent être respectées par l'Administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines lors de la perception de l'impôt. Les nouveaux articles du Code des droits de succession visés à cet égard ne contiennent pas de telles formalités. Ils ne prévoient pas davantage un « service des droits de succession » assuré par l'administration régionale.

L'article 172 de la Constitution n'est pas une règle répartitrice de compétences. A cet égard, le moyen est irrecevable. Le Conseil des ministres se trompe du reste sur la portée de l'article 172 de la Constitution. La notion de « loi » utilisée dans cet article vise une loi matérielle, c'est-à-dire une règle de conduite générale applicable à un nombre indéterminé de cas.

La « modification des exonérations » visée à l'article 4, § 2, de la loi spéciale de financement signifie l'apport de quelque modification que ce soit au régime des exonérations de l'impôt concerné : modifier ou supprimer des exonérations existantes ou en instaurer de nouvelles. A cet égard, le moyen est donc dépourvu de fondement.

A.25. Le second moyen invoqué par le Conseil des ministres dans l'affaire portant le numéro 1120 du rôle n'expose pas en quoi les articles 10 et 11 de la Constitution seraient violés par les dispositions attaquées. Il est dès lors irrecevable.

Le fait de scinder la succession en biens mobiliers et immobiliers pour ce qui concerne les héritiers en ligne directe et les conjoints constitue en fait une réduction d'impôt conçue pour inciter les héritiers à déclarer aussi ou davantage que par le passé les biens mobiliers. La distinction est justifiée par le pourcentage assez élevé de non-déclaration en ligne directe.

Le fait de limiter l'avantage de certaines exonérations ou réductions d'impôt à des institutions flamandes ne représente rien d'autre que la reprise *mutatis mutandis* des anciennes règles fédérales. La distinction est justifiée par le fait qu'il se noue un lien plus intense avec les résidents autochtones qu'avec les résidents étrangers. Cette limitation des réductions ou exonérations d'impôt est dès lors la conséquence normale de l'autonomie régionale. De surcroît, la justification doit en être recherchée dans la compétence territoriale de l'autorité en cause, qui peut difficilement accorder des avantages en dehors de son territoire.

S'agissant de la distinction entre entreprises familiales et sociétés, le Conseil des ministres perd de vue que l'immense majorité des sociétés sont des sociétés commerciales qui ont pratiquement toujours « pour objet des actes de commerce ». De manière plus générale, on peut difficilement se représenter une société qui, eu égard aux autres conditions décrétales, n'exploiterait pas également une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole. Il n'est donc pas question de traitement inégal, de sorte que le moyen manque en fait sous ce rapport.

Le fait que la condition d'emploi inscrite dans le nouvel article 60bis, § 5, concerne l'emploi en Région flamande va de soi, parce qu'on peut difficilement exiger de la Région flamande qu'elle encourage l'emploi en dehors de son territoire et parce que la Région flamande doit respecter les limites territoriales de sa compétence.

Le fait qu'une réduction de l'emploi après le décès du *de cuius* donne lieu à une réduction proportionnelle de l'avantage fiscal est plutôt une application du principe d'égalité qu'une contradiction de celui-ci. Le principe d'égalité comporte en effet un principe de proportionnalité.

Il tombe sous le sens qu'il faut entendre par emploi, l'emploi de travailleurs salariés, à évaluer, en tant que tel et aussi du point de vue du nombre des travailleurs occupés, sur la base des déclarations requises pour la sécurité sociale : encourager l'emploi, c'est encourager le recrutement et le maintien de travailleurs salariés et non pas le travail indépendant.

La condition quantitative de cinq travailleurs occupés constitue évidemment une limite forfaitaire en dessous de laquelle l'effet sur l'emploi est inexistant ou quasi nul, ou dont l'effet n'est pas proportionné à la réduction drastique de tarifs qui y est liée.

Le fait que les entreprises autorisées à tenir une comptabilité simplifiée ne doivent pas établir de comptes annuels n'implique pas qu'elles ne puissent pas établir de tels comptes en vue de satisfaire aux conditions décrétales de la réduction d'impôt. A cet égard, le moyen manque donc en fait. Pour le surplus, la production des comptes annuels est exigée afin de pouvoir vérifier que les conditions dont dépendent l'application du tarif préférentiel sont remplies, et cette exigence est par conséquent justifiée.

Enfin, il est inexact d'affirmer que l'utilisation du terme « héritiers » dans le nouvel article 60bis, § 11, réserverait l'avantage de la réduction d'impôt aux héritiers légaux, à l'exclusion des légataires. Le terme « héritier » vise ici « toute personne appelée à la succession d'un défunt ». Du reste, le terme n'instaure pas des conditions pour la réduction d'impôt.

A.26. S'agissant du moyen unique dans les affaires portant les numéros 1101, 1106 et 1116 du rôle, il ressort déjà d'un examen sommaire que les situations juridiques respectives de personnes mariées et non mariées ne sont pas comparables, d'une part, parce que les effets juridiques du mariage sont tellement nombreux et complexes qu'ils ne peuvent pas être dissociés et, d'autre part, parce que le mariage n'apporte pas seulement des avantages. Cela ne tient pas debout d'attaquer un avantage réservé aux conjoints ou d'exiger que celui-ci soit accordé aux couples non mariés tout en taisant les désavantages du mariage. Ceci vaut *a fortiori* pour des partenaires non mariés qui sont volontairement non mariés. En effet, chacun a le droit de préférer former une famille sans se marier, mais dès lors que ce choix a été fait, les conséquences juridiques de celui-ci doivent être acceptées.

Le fait que le mariage ne comporte pas que des avantages se vérifie également sur le plan des conséquences fiscales. En effet, un même actif taxable après décès n'est pas comparable en ce qui concerne les conjoints et les couples non mariés : pour une succession égale, les premiers auront fourni, antérieurement à leur décès, un plus grand effort fiscal que les seconds. A mérites exactement identiques, les couples mariés laisseront un patrimoine moins important que les couples non mariés. En moyenne, il ne saurait donc être question d'un traitement fiscal inégal, de sorte que le moyen des parties requérantes manque en fait.

Il en va de même pour le traitement inégal que contient à première vue l'article 50 modifié du Code des droits de succession en ce qui concerne les couples non mariés et leurs enfants par rapport aux ex-époux, à leurs enfants ou aux enfants d'un autre lit. A y regarder de plus près, il apparaît en effet que ce traitement inégal est ici encore largement compensé par le traitement inégal antérieur au décès du défunt, qui était défavorable aux époux qui ont été mariés et ont supporté les désavantages fiscaux et autres de cette situation.

A.27. Le premier moyen formulé par le Gouvernement wallon dans l'affaire portant le numéro 1120 du rôle est irrecevable, parce qu'il revient à dire qu'il n'y aurait pas de discrimination si le législateur décretaal avait également exigé, pour la catégorie visée à l'article 59, 2°, du Code des droits de succession, qu'elle soit « située » dans la Région flamande. Cette dernière disposition ne fait toutefois l'objet d'aucun recours en annulation, ce qui ne saurait du reste être le cas, étant donné qu'elle n'a pas été modifiée par les dispositions décrétales attaquées. Le moyen est d'ailleurs non fondé, parce que les deux catégories ne sont pas comparables : l'article 59, 1°, se rapporte aux autorités publiques et aux institutions publiques, l'article 59, 2°, aux personnes (morales) privées.

Le second moyen du Gouvernement wallon repose sur une lecture erronée de l'article 19 du décret attaqué. En effet, aucune distinction n'est opérée entre les organismes publics et les établissements d'utilité publique, de sorte que le moyen manque en fait.

A.28. S'agissant du moyen unique formulé par les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 1113 du rôle, les deux limitations apportées à l'exonération ou à la réduction des droits de succession ne sont rien d'autre que la reprise, *mutatis mutandis*, des anciennes réglementations fédérales. Leur justification réside dans le fait qu'il se noue avec les propres ressortissants un lien plus intense qu'avec les résidents étrangers. Cette limitation des réductions ou exonérations d'impôt est dès lors la conséquence normale de l'autonomie régionale. La justification doit en outre être recherchée dans la compétence territoriale de l'autorité en question, qui peut difficilement octroyer des avantages en dehors de son territoire.

S'agissant du moyen formulé par le Gouvernement wallon dans la même affaire, le Gouvernement flamand renvoie à sa réponse au deuxième moyen formulé par le Conseil des ministres dans l'affaire portant le numéro 1120 du rôle.

A.29. En ce qui concerne les deuxième et troisième moyens formulés dans l'affaire portant le numéro 1175 du rôle, qui sont pris de la violation du principe d'égalité, il convient d'observer que le législateur dispose d'un ample pouvoir d'appréciation discrétionnaire qui ne peut être contesté que si, selon une opinion juridique communément admise, il n'est pas pensable qu'une autorité décidant raisonnablement puisse porter une telle appréciation.

Il est exact que, pour la catégorie « tous autres », l'application du tarif des droits de succession « à la tranche correspondante de la somme des parts nettes recueillies par les ayants droit de ce groupe » et non pas « à la tranche correspondante de la part nette de chacun des ayants droit » peut engendrer des différences non seulement par rapport à l'ancienne situation mais également entre les différentes catégories d'héritiers, en fonction, d'une part, de l'importance de la succession totale et, d'autre part, du degré de parenté avec le défunt. Le Gouvernement flamand estime toutefois que la nouvelle réglementation pour la catégorie « tous autres », en ce compris les « neveux et nièces », est davantage conforme aux principes d'égalité que l'ancienne. Le tarif moyen est désormais fonction de la succession totale et est donc proportionné à la capacité contributive du défunt, ce qui, en matière fiscale, constitue sans doute le critère de distinction le plus pertinent que l'on puisse imaginer. En outre, le calcul de la succession pour la catégorie « tous autres » s'en trouve considérablement simplifié.

Il ne faut pas perdre de vue à cet égard que le défunt peut fixer librement, par testament, le nombre des légataires de la catégorie « tous autres », lesquels ne sont en effet pas des héritiers légitimes. On pouvait donc payer beaucoup ou fort peu d'impôt sur une succession identique, selon que le défunt favorisait un grand nombre ou un petit nombre de légataires. Ce n'est donc que pour les héritiers en ligne directe, le conjoint et les frères et soeurs, qui sont tous des héritiers légitimes, qu'il convenait de maintenir l'impôt selon la capacité contributive de la part nette ».

Que l'on ne saurait parler de traitement inégal manifestement injustifié découle également de la modération, sinon de la suppression totale, par l'article 56 du Code des droits de succession, remplacé par l'article 3 du décret du 15 avril 1997 et modifié par les décrets des 17 juin et 15 juillet 1997, des effets de la mesure entreprise, pour les successions qui n'excèdent pas 3 millions de francs.

Position de A. Menu (affaires portant les numéros 1120 et 1175 du rôle)

A.30. La partie intervenante est l'héritier testamentaire d'une nièce décédée le 6 juillet 1997. L'application du décret du 15 avril 1997, comparée à l'application des anciennes règles de succession, représente presque un doublement des droits de succession. Ceci constitue une discrimination pour les habitants de la Région flamande par rapport aux habitants de la Région wallonne et de la Région de Bruxelles-Capitale. En outre, par une domiciliation dans une autre région du pays, on peut échapper à l'application de ce décret.

Le décret du 15 avril 1997 comporte, de surcroît, une discrimination en fonction du nombre d'héritiers. Les calculs font apparaître que la différence par rapport à la réglementation antérieure est sensiblement plus grande à mesure qu'il y a plus d'héritiers.

Position de la « Vrije Universiteit Brussel » (affaire portant le numéro 1113 du rôle)

A.31. Le décret du 20 décembre 1996 a pour conséquence que la « Vrije Universiteit Brussel », partie intervenante dans l'affaire portant le numéro 1113 du rôle, qui, en vertu d'un usage officiel de l'administration fiscale, était assimilée à un établissement d'utilité publique, est soumise au tarif général fixé à l'article 48 du Code des droits de succession pour les successions ouvertes dans la Région flamande. Etant donné que le siège de la V.U.B. n'est pas établi dans la Région flamande, la V.U.B. est directement affectée par la norme attaquée et a donc intérêt à son intervention.

Position du Gouvernement wallon (affaires portant les numéros 1113, 1120 et 1175 du rôle)

A.32. S'agissant du moyen unique pris dans l'affaire portant le numéro 1113 du rôle, le Gouvernement wallon observe que le premier objectif est une diminution et une simplification des droits de succession. Les autres objectifs du décret sont le soutien apporté à la succession d'entreprises familiales et de soutien de famille aux fins d'assurer la continuité et l'emploi dans ces entreprises, la chasse aux constructions fiscales et le retour dans le circuit économique des biens hérités.

Les établissements d'utilité publique situés dans la Région flamande, dans la Région wallonne ou dans la Région de Bruxelles-Capitale sont des personnes morales comparables. La localisation de ces établissements est un critère qui est objectif mais qui n'est pas pertinent au regard des objectifs précités. Ainsi qu'il ressort des arrêts nos 2/94 et 3/94, le critère de localisation d'un redevable ne s'impose pas nécessairement pour l'établissement d'une différence de taux entre catégories comparables de redevables. Le moyen est donc fondé.

A.33. Dans la même affaire, le Gouvernement wallon formule un nouveau moyen, pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus isolément et en connexité avec l'article 172 de la Constitution, en ce que l'article 19 du décret du 20 décembre 1996 crée une discrimination entre les communes et établissements d'utilité publique des communes selon qu'ils sont ou non situés dans la Région flamande. En l'espèce également, le critère de la localisation n'est pas pertinent par rapport aux objectifs que poursuit le législateur décréteur.

A.34. S'agissant du premier moyen pris dans l'affaire portant le numéro 1120 du rôle, le Gouvernement wallon considère que le décret du 20 décembre 1996 ne viole pas l'article 172 de la Constitution. Cet article, en ce qu'il réserve à la loi le pouvoir d'établir une exonération ou une modération d'impôt, ne s'entend que comme une règle répartitrice de compétences entre les pouvoirs législatif et exécutif.

A.35. Le second moyen dans la même affaire est, de l'avis du Gouvernement wallon, fondé. La Région flamande, la Communauté flamande et les établissements d'utilité publique qui en dépendent sont comparables aux autres entités de l'Etat fédéral et aux établissements d'utilité publique qui en dépendent. La localisation de ces établissements est un critère qui, s'il est objectif, n'est pas pertinent au regard des buts poursuivis.

A.36. Dans la même affaire, le Gouvernement wallon développe deux moyens nouveaux pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus isolément ou en connexité avec l'article 172 de la Constitution.

Tout d'abord, les associations sans but lucratif et les associations internationales poursuivant un but philanthropique, religieux, scientifique, artistique ou pédagogique continuent à bénéficier d'un taux réduit, indépendamment de la localisation de leur siège social, ce qui n'est pas le cas pour les établissements d'utilité publique.

Ensuite, une discrimination est créée entre les établissements d'utilité publique qui ne sont pas situés dans la Région flamande et les provinces, les communes, les établissements d'utilité publique des communes et des provinces et établissements d'utilité publique de la Région flamande. Une distinction entre les établissements d'utilité publique et les établissements d'utilité publique ne saurait être justifiée.

A.37. S'agissant du premier moyen pris dans l'affaire portant le numéro 1175 du rôle, le Gouvernement wallon considère que le législateur décréteur ne s'est pas contenté de régler les tarifs des droits de succession mais qu'il en a fixé la base d'imposition. En matière de droits de succession, la base d'imposition est constituée par l'universalité des biens du défunt, déduction faite des dettes. L'argumentation du Gouvernement flamand selon laquelle les régions disposeraient d'une compétence en ce qui concerne « la base d'imposition en soi », alors que l'autorité fédérale ne serait compétente que pour « la fixation de la base d'imposition » est contredite par l'article 4, § 2, de la loi spéciale de financement, qui limite explicitement la compétence régionale à la modification des taux d'imposition et aux exonérations.

Position du Gouvernement de la Communauté française (affaire portant le numéro 1113 du rôle)

A.38. S'agissant du moyen unique dans l'affaire portant le numéro 1113 du rôle, le point de vue du Gouvernement de la Communauté française est identique à celui du Gouvernement wallon.

A.39. En ce qui concerne la possibilité d'accorder des exonérations et des réductions, il est ajouté dans le mémoire en réponse que le législateur fédéral était autrefois pleinement compétent en matière de droits de succession et qu'il n'était pas lié par le principe d'égalité. La Région flamande ne dispose en la matière que d'une compétence partagée avec l'autorité fédérale. La portée de la compétence fiscale doit s'apprécier à la lumière de l'union économique et monétaire. Le fait que les exonérations et réductions des droits de succession sont limitées aux personnes morales dont le siège social est établi dans la Région flamande constitue une atteinte à la libre circulation des personnes, des biens, des services et des capitaux.

- B -

Quant à la recevabilité des recours et des interventions

Affaires portant les numéros 1101, 1106 et 1116 du rôle

B.1.1. Le Gouvernement flamand observe que, par suite du décret du 15 juillet 1997 « fixant les tarifs des droits de succession des personnes vivant ensemble maritalement », l'intérêt des parties requérantes à l'annulation des articles 48 et 56 du Code des droits de succession, tels qu'ils ont été modifiés par les décrets du 20 décembre 1996 et du 15 avril 1997, a disparu.

B.1.2. Les parties requérantes dans les affaires portant les numéros 1101 et 1106 du rôle sont deux personnes de sexe différent qui habitent ensemble de façon ininterrompue depuis 1989 mais qui ne sont pas mariées. Elles ont introduit la requête dans l'affaire portant le numéro 1106 du rôle en leur qualité de parents de leurs deux enfants mineurs communs.

Les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 1116 du rôle sont deux personnes du même sexe qui vivent ensemble de façon ininterrompue depuis 1992.

Les deux groupes de parties requérantes peuvent être directement et défavorablement affectés par des normes qui fixent les tarifs des droits de succession pour les personnes vivant ensemble maritalement. Le fait qu'une annulation éventuelle rendrait vigueur à des dispositions qui les lésent tout autant sinon davantage que ne le font les dispositions décrétales attaquées n'y change rien. En effet, elles recouvrent ainsi une chance de voir régir plus favorablement leur situation.

La Cour examine ci-après s'il est satisfait en l'espèce aux conditions de recevabilité.

B.1.3. Le décret du 15 juillet 1997 a inséré dans l'article 48 du Code des droits de succession un tarif particulier pour les personnes vivant ensemble maritalement et a adapté en conséquence les alinéas 3 et 4 de l'article 56 du même Code. Ce décret est entré en vigueur le 1^{er} janvier 1998.

Dès lors, l'article 48 du Code des droits de succession, tel qu'il a été remplacé par les décrets du 20 décembre 1996 et du 15 avril 1997, et l'article 56, alinéas 3 et 4, du même Code, tel qu'il a été remplacé par le décret du 20 décembre 1996 et modifié par le décret du 15 avril 1997, n'ont été en vigueur que jusqu'au 31 décembre 1997. Etant donné que jusqu'à cette date, il n'y a pas eu entre les parties requérantes un transfert de propriété par suite de décès, qui aurait entraîné l'application de ces dispositions, et dès lors que ces articles ne s'appliquent plus dans l'état présent de la législation, les parties requérantes n'ont actuellement pas intérêt à leur annulation.

Toutefois, si le décret du 15 juillet 1997 « fixant les tarifs des droits de succession des personnes vivant ensemble maritalement », que les parties requérantes et d'autres personnes ont attaqué dans le délai légal, devait être annulé, les articles présentement attaqués pourraient reprendre vigueur en fonction du contenu et de l'étendue de l'annulation. Les parties requérantes ne perdront donc définitivement leur intérêt à l'annulation de ces dispositions que si les recours dirigés contre le décret du 15 juillet 1997 étaient rejetés par la Cour.

B.1.4. Dans l'état actuel de la législation, la Cour ne doit examiner les recours sur le fond qu'en tant qu'ils se rapportent à l'article 50 du Code des droits de succession, remplacé par le décret du 20 décembre 1996, et à l'article 56, alinéas 1^{er} et 2, du même Code, remplacé ou modifié par les décrets des 20 décembre 1996 et 15 avril 1997.

Affaire portant le numéro 1113 du rôle

B.2.1. Le Gouvernement flamand considère que le recours de la Fondation Roi Baudouin et du Fonds national de la recherche scientifique - « Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen » est irrecevable faute pour ces parties d'avoir produit, dans le délai prescrit pour l'introduction du recours en annulation, les décisions d'introduire le recours prises par les organes légalement et statutairement habilités à cette fin.

B.2.2. L'article 7, alinéa 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 dispose :

« Si le recours est introduit ou l'intervention est faite par une personne morale, cette partie produit, à la première demande, la preuve, selon le cas, de la publication de ses statuts aux annexes du *Moniteur belge*, ou de la décision d'intenter ou de poursuivre le recours ou d'intervenir. »

Ces exigences doivent entre autres permettre à la Cour de vérifier si la décision d'introduire le recours a été prise par l'organe compétent de la personne morale.

B.2.3. Il ressort des pièces qui ont été déposées à la demande écrite du greffe qu'il est satisfait aux conditions de l'article 7, alinéa 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989.

L'exception est rejetée.

B.3.1. Le Gouvernement flamand conteste l'intérêt des parties requérantes à l'annulation de la disposition attaquée.

B.3.2. Les parties requérantes sont des établissements d'utilité publique dont le siège est établi dans la Région de Bruxelles-Capitale. Avant l'entrée en vigueur de la norme entreprise, elles pouvaient prétendre à l'application des droits de succession réduits de 6,60 p.c. aux legs dont elles sont bénéficiaires.

Ces parties requérantes peuvent dès lors être directement et défavorablement affectées par une disposition qui supprime le tarif réduit des droits de succession, en ce qui concerne les successions s'ouvrant dans la Région flamande, pour les établissements d'utilité publique qui n'ont pas leur siège dans cette Région.

Le recours est recevable en tant que les mots « de la Région flamande » sont applicables aux établissements d'utilité publique.

B.3.3. Le Gouvernement flamand fait également valoir que la partie intervenante, la « Vrije Universiteit Brussel », n'a pas la qualité d'un établissement d'utilité publique et ne saurait, dès lors, justifier de l'intérêt requis à l'annulation de la disposition attaquée.

B.3.4. Dans la mesure où il n'est pas contesté que, pour l'application des droits de succession, la partie intervenante est assimilée par l'administration fiscale à un établissement d'utilité publique, elle peut être affectée directement et défavorablement par la disposition entreprise.

L'exception est rejetée.

Affaire portant le numéro 1120 du rôle

B.4.1. Le Gouvernement flamand soulève une exception d'irrecevabilité en affirmant qu'il faut déduire du concours essentiel que l'autorité fédérale a apporté à l'élaboration des dispositions entreprises et du silence de celle-ci pendant les six mois qui ont suivi, qu'elle a approuvé la réglementation de la Région flamande, en sorte qu'il devrait s'ensuivre que le Conseil des ministres ne pourrait plus légitimement agir contre les dispositions en cause.

B.4.2. Le Conseil des ministres observe que la collaboration de l'Administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines à l'amélioration et à l'affinement du projet doit être comprise en ce sens que cette administration a sans doute collaboré mais qu'il n'a été tenu compte que dans une mesure réduite de ses observations et critiques.

B.4.3. La collaboration technique apportée par des fonctionnaires de l'administration fédérale à l'élaboration des dispositions attaquées et le silence de l'autorité fédérale pendant plusieurs mois après la publication de ces dispositions au *Moniteur belge* ne peuvent être considérés comme impliquant une renonciation au droit que le Conseil des ministres puise dans l'article 2, 1°, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

L'exception est rejetée.

Affaire portant le numéro 1175 du rôle

B.5.1. Le Gouvernement flamand conteste l'intérêt des parties requérantes à l'annulation des articles 48 et 56 du Code des droits de succession tant que ces parties n'apportent pas la preuve que le montant total de leurs parts héréditaires imposables excède trois millions de francs.

B.5.2. Les parties requérantes sont les héritiers testamentaires d'un couple décédé le 31 mai 1997. En tant que neveux et nièces des défunts, elles appartiennent à la catégorie « tous autres » au sens de l'article 48 du Code des droits de succession, modifié par l'article 2 du décret du 15 avril 1997. Il ressort des déclarations de succession que le montant total des parts héréditaires imposables s'élève à 4.877.701 francs par succession. Les parties requérantes sont dès lors susceptibles d'être directement et défavorablement affectées par des normes qui fixent le tarif des droits de succession pour la catégorie « tous autres ».

L'exception est rejetée.

Affaires portant les numéros 1120 et 1175 du rôle

B.6.1. Le Gouvernement flamand conteste la recevabilité du moyen formulé par A. Menu, partie intervenante dans les affaires portant les numéros 1120 et 1175 du rôle, au sujet de la différence des droits de succession en fonction de la région.

B.6.2. Etant donné qu'aucune des parties requérantes n'a dénoncé l'inégalité de traitement qui résulte de la différence des droits de succession applicables dans la Région flamande et dans les autres régions, le moyen formulé par A. Menu est un moyen nouveau.

L'article 87, § 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage ne permet pas, contrairement à l'article 85, que le mémoire de la partie intervenante formule des moyens nouveaux.

Quant aux moyens

Quant à la compétence de l'Etat fédéral et des régions

B.7.1. Le Conseil des ministres, dans l'affaire portant le numéro 1120 du rôle, et les parties requérantes, dans l'affaire portant le numéro 1175 du rôle, déclarent, respectivement dans le premier moyen, première branche, et dans le premier moyen, que les articles 14 et 21 du décret du 20 décembre 1996 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 1997 et l'article 2 du décret du 15 avril 1997 modifiant les articles 48 et 56 du Code des droits de succession contiennent des dispositions relatives à la matière imposable et à la base d'imposition des droits de succession et excéderaient par conséquent la compétence de la Région flamande, en violation de l'article 4, §§ 2 et 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions.

B.7.2. La loi spéciale de financement du 16 janvier 1989 détermine les moyens dont disposent les communautés et les régions pour exercer leurs compétences. Aux termes de l'article 3, alinéa 1^{er}, 4^o, de cette loi spéciale, les droits de succession et de mutation par décès sont un impôt régional; c'est-à-dire un impôt fédéral dont la recette est, en l'espèce totalement, attribuée à la région.

Le droit de succession et le droit de mutation par décès constituent chacun un impôt qui naît au décès d'un habitant du Royaume (droit de succession) ou d'un non-habitant du Royaume dans la succession duquel figurent des biens immeubles situés en Belgique (droit de mutation par décès).

Ces droits sont levés sur l'universalité des biens transmis par héritage; lorsque le défunt n'est pas un habitant du Royaume, la masse est limitée aux biens immobiliers situés en Belgique. La base d'imposition est la valeur, déduction faite des dettes, de tout ce qui est recueilli dans la succession (articles 1^{er}, 15 et 18 du Code des droits de succession).

En vertu de l'article 4, § 2, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989, les régions peuvent modifier le « taux d'imposition » et les « exonérations » des droits de succession et des droits de mutation par décès, cependant que le législateur fédéral reste compétent, conformément à l'article 4, § 4, « pour fixer la base d'imposition ». Toute modification de la fixation de la base d'imposition ne peut cependant être effectuée qu'avec l'accord des gouvernements de région. La loi spéciale de financement ne fait pas de distinction entre « la matière imposable » et « la base d'imposition ».

B.7.3. Il ressort des travaux préparatoires de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989 que le maintien de la compétence fédérale en matière de fixation de la base d'imposition des droits de succession et des droits de mutation par décès est fondé sur la considération « que la base imposable reste déterminée par le législateur national pour éviter des difficultés pratiques. Il est en effet indispensable de conserver la même méthode d'évaluation des biens de la succession, tant des éléments de l'actif que du passif » (*Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/18, p. 275).

Cette justification fait apparaître qu'en réservant à l'autorité fédérale le pouvoir de fixer la base d'imposition, le législateur spécial a voulu éviter qu'il soit porté atteinte au régime uniforme de la fixation de la valeur de l'universalité des biens recueillis et à l'application de ce régime.

En l'espèce, cette valeur est estimée par les personnes appelées à la succession (article 19 du Code des droits de succession) et elle est établie, sur la base de cette déclaration, par l'administration fédérale, à savoir le receveur des droits de succession (article 35). Toute personne déposant une déclaration peut demander au receveur qu'il soit procédé à l'évaluation par des experts. L'estimation « sert de base à la liquidation de l'impôt » (article 20). L'administration fédérale peut, si elle le souhaite, requérir une expertise de contrôle lorsqu'elle considère que l'évaluation figurant dans la déclaration de succession est insuffisante (article 111). Dans ce cas, l'évaluation donnée par les experts « détermine la valeur vénale du bien au point de vue de la perception de l'impôt » (article 119).

B.7.4. Selon les parties requérantes, il aurait été porté atteinte à la compétence fédérale pour la fixation de la base d'imposition, en particulier dans les articles 48 et 60bis, §§ 1^{er} et 9, du Code des droits de succession, tels que ces articles ont été remplacés et modifiés par les décrets attaqués. La critique concerne la distinction verticale entre les biens meubles et immeubles, l'imputation des dettes, l'imposition de la somme des parts héréditaires nettes pour une catégorie déterminée d'héritiers, le tarif réduit en cas de succession à une entreprise ou société familiale ainsi que la fixation de la valeur nette de l'actif et des parts qui s'y rapportent.

B.7.5. L'article 48 du Code des droits de succession, tel qu'il a été remplacé par l'article 14 du décret du 20 décembre 1996, dispose, concernant le tarif des droits de succession et de mutation par décès en ligne directe et entre époux :

« Ce tarif est appliqué à la part nette des biens immeubles d'une part et à la part nette des meubles et effets d'autres part. Les dettes sont déduites par priorité des meubles et effets et des biens visés par l'article 60*bis*, à l'exception de celles contractées spécialement pour acquérir ou conserver des autres biens. »

Le même article 48, tel qu'il a été remplacé une nouvelle fois par l'article 2 du décret du 15 avril 1997, dispose, concernant le tarif des droits de succession et des droits de mutation par décès pour les personnes autres que les ayants droit en ligne directe, les époux, les frères et soeurs :

« Pour tous les autres ayants droit, ce tarif est appliqué à la tranche correspondante de la somme des parts nettes recueillies par les ayants droit de ce groupe. »

L'article 60*bis* du Code des droits de succession, inséré par l'article 21 du décret du 20 décembre 1996, concerne la réduction de tarif pour les entreprises familiales et les « sociétés de famille ». Le paragraphe 1^{er} dispose qu'un droit de succession réduit est levé « sur la valeur nette : a) des avoirs investis à titre professionnel par le défunt ou son conjoint dans une entreprise familiale, et b) des actions d'une société de famille ou des créances sur une telle société », aux conditions fixées par la disposition attaquée.

L'article 60*bis*, § 9, du Code des droits de succession, tel qu'il a été inséré par l'article 21 du décret du 20 décembre 1996, dispose :

« Par valeur nette, il faut entendre la valeur des avoirs ou actions, diminuée des dettes, à l'exclusion de celles contractées spécialement pour acquérir ou conserver des autres biens. »

B.7.6. Les dispositions des articles 48 et 60*bis*, §§ 1^{er} et 9, ne touchent pas à la composition et aux règles d'évaluation de l'universalité des biens recueillis. Elles ne portent donc pas atteinte à la base d'imposition mais se limitent au taux d'imposition, dans le premier cas, en appliquant le tarif tantôt à la part des biens immeubles et à la part des biens meubles et tantôt à la part correspondante de la somme des parts nettes (article 48), et dans l'autre cas, en déterminant à quelles conditions et sur quelle part des biens recueillis le tarif réduit est accordé (article 60*bis*, §§ 1^{er} et 9). Ces dispositions concernent la tarification et demeurent en tant que telles dans la compétence dont disposent les régions en matière de taux d'imposition et d'exonérations. En effet, pour que cette compétence ait un sens, elle doit aussi inclure le pouvoir de déterminer dans quelles circonstances le taux d'imposition ou l'exonération modifiés sont applicables.

B.8.1. Dans la seconde branche du premier moyen, le Conseil des ministres affirme que les articles 21 et 22 du décret du 20 décembre 1996 contiennent des dispositions relatives à la détermination des règles de procédure en matière de droits de succession et de droits de mutation par décès et excèdent dès lors la compétence de la Région flamande. La critique porte sur l'article 60*bis*, §§ 5, alinéa 5, 7, 10 et 11, et sur l'article 135, 8°, du Code des droits de succession, insérés par le décret du 20 décembre 1996.

B.8.2. En vertu de l'article 5, § 4, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989, les régions ne peuvent assurer le service des impôts régionaux que conformément aux règles de procédure déterminées par la loi.

B.8.3. L'article 60*bis*, § 5, alinéa 5, - dans lequel les mots « depuis le décès » ont été supprimés avec effet au 1^{er} janvier 1997 par l'article 27 du décret du 8 juillet 1997 - et § 7, prévoit qu'en cas de non-respect des conditions mises au maintien du tarif réduit pour les entreprises et sociétés familiales, le tarif normal augmenté des intérêts légaux sera appliqué.

L'article 60*bis*, § 10, dispose que le tarif réduit pour les entreprises et sociétés familiales est applicable pour autant que cette application soit formellement sollicitée dans la déclaration et que l'attestation délivrée par la Communauté flamande, certifiant que les conditions en matière d'emploi et de capital sont remplies, soit jointe à la déclaration. Si l'attestation visée n'est pas produite avant que les droits deviennent exigibles, le tarif normal est appliqué. Sur la base de l'article 135, 8°, une restitution est toutefois possible, moyennant la production de l'attestation dans les deux ans qui suivent le paiement de l'impôt.

L'article 60*bis*, § 11, impose aux héritiers qui ont bénéficié du tarif réduit l'obligation de déclarer chaque année, pendant cinq ans, que les conditions requises sont remplies à titre permanent.

B.8.4. En disposant que le tarif réduit est accordé à la condition que le redevable joigne une attestation à la déclaration ou produise une attestation dans les deux ans du paiement de l'impôt et en prévoyant que le tarif réduit est maintenu pour autant que le redevable déclare chaque année, pendant cinq ans, qu'il est satisfait de manière permanente aux conditions mises à l'application du tarif réduit, le législateur décrétole se borne à indiquer les renseignements que le redevable doit fournir lorsqu'il souhaite bénéficier du tarif réduit. Ces dispositions ne portent pas atteinte aux règles de procédure fédérales.

Toutefois, en prévoyant qu'en cas de non-respect des conditions mises au maintien du tarif réduit, le tarif normal sera majoré des intérêts légaux, le législateur décrétole a pris une mesure qui se rapporte à la procédure de perception, qui relève de la compétence du législateur fédéral.

L'article 21 du décret du 20 décembre 1996 viole dès lors l'article 5, § 4, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989 en tant qu'il règle, à l'article 60, § 5, alinéa 5, et § 7, la majoration à concurrence des intérêts légaux.

B.9.1. Dans la troisième branche de son premier moyen, le Conseil des ministres allègue que l'article 21 du décret du 20 décembre 1996 excède la compétence de la Région flamande en ce qu'il règle partiellement le service de l'impôt sans reprendre totalement celui-ci à l'Etat. La critique vise certaines dispositions de l'article 60*bis* précité.

B.9.2. En vertu de l'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989, l'Etat assure gratuitement le service des impôts tels que, notamment, les droits de succession et les droits de mutation par décès, à moins que la région n'en dispose autrement.

B.9.3. L'article 60*bis*, qui prévoit un tarif réduit pour les entreprises et sociétés familiales, lie le bénéfice de ce tarif à certaines conditions. Les héritiers qui souhaitent bénéficier du tarif réduit doivent joindre à leur déclaration une attestation, délivrée par la Communauté flamande, indiquant qu'il est satisfait aux conditions. Le contrôle en cette matière relève du service de l'impôt en cause, que la Région flamande peut assurer conformément à l'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989. La réglementation attaquée n'implique pas un alourdissement du service fédéral.

B.10.1. Dans la quatrième branche du premier moyen, le Conseil des ministres déclare que le décret attaqué excède la compétence de la Région flamande en ce que le tarif réduit accordé aux entreprises et sociétés familiales reviendrait à accorder une exemption, alors que l'article 172 de la Constitution réserverait l'établissement des exemptions à une « loi ».

B.10.2. En vertu de l'article 4, § 2, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989, les régions sont compétentes pour modifier les exonérations des droits de succession et des droits de mutation par décès.

La modification des exonérations implique que celles-ci peuvent être supprimées ou instaurées. Même si le tarif réduit accordé aux entreprises et sociétés familiales devait être considéré comme une exemption, il ne constituerait pas, compte tenu de la compétence attribuée aux régions, un excès de compétence.

L'article 172, alinéa 2, de la Constitution, qui dispose que « nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi » ne porte pas atteinte à cette compétence du législateur décentralisé. Dans cette disposition, le terme « loi » n'a pas pour portée, compte tenu de l'article 170 de la Constitution, de réserver au législateur fédéral la compétence d'établir des exemptions ou des modérations d'impôt.

Le moyen, en sa quatrième branche, n'est pas fondé.

B.11. Il résulte de ce qui précède que le premier moyen des parties requérantes dans les affaires portant les numéros 1120 et 1175 du rôle est fondé en tant qu'il se rapporte aux mots « augmenté des intérêts légaux » figurant à l'article 60bis, § 5, alinéa 5, et § 7, du Code des droits de succession, tel qu'il a été inséré par l'article 21 du décret du 20 décembre 1996 et modifié par l'article 27 du décret du 8 juillet 1997.

B.12. Dans son mémoire en réponse relatif à l'affaire portant le numéro 1113 du rôle, le Gouvernement de la Communauté française soutient pour la première fois que la compétence fiscale des régions doit être considérée à la lumière de l'union économique et monétaire.

Ce grief doit être considéré comme un moyen nouveau, qui est irrecevable en vertu de l'article 85, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989.

Quant aux articles 10 et 11 de la Constitution

B.13.1. Selon le Gouvernement flamand, le deuxième moyen formulé par le Conseil des ministres dans l'affaire portant le numéro 1120 du rôle n'est pas recevable parce qu'il ne répond pas aux exigences de l'article 6 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

B.13.2. Pour satisfaire aux exigences de l'article 6 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, les moyens de la requête doivent faire connaître, parmi les règles dont la Cour garantit le respect, celles qui seraient violées ainsi que les dispositions qui violeraient ces règles et exposer en quoi ces règles auraient été transgressées par ces dispositions.

Ces exigences se justifient, d'une part, par l'obligation, pour la Cour, d'examiner dès la réception du recours s'il n'est pas manifestement irrecevable ou manifestement non fondé ou si la Cour n'est pas manifestement incompétente pour en connaître, d'autre part, par l'obligation, pour les parties qui désirent répondre aux arguments des requérants, de le faire par un seul mémoire et dans les délais fixés à peine d'irrecevabilité.

B.13.3. Dans le second moyen, le Conseil des ministres dénonce une violation des articles 10 et 11 de la Constitution par les articles 48, 55, 59, 1°, et 60bis du Code des droits de succession, tels qu'ils ont été remplacés par les dispositions attaquées.

L'exposé du moyen n'indique pas à suffisance en quoi les articles litigieux violeraient les articles précités de la Constitution.

L'exception d'irrecevabilité du second moyen pris par le Conseil des ministres dans l'affaire portant le numéro 1120 du rôle est accueillie.

B.14.1. Les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 1175 du rôle allèguent, dans leurs deuxième et troisième moyens, que l'article 2 du décret du 15 avril 1997 viole les articles 10 et 11 de la Constitution, lus conjointement avec l'article 172 de celle-ci, en ce que la « base d'imposition » pour la catégorie « tous autres » diffère de la « base d'imposition » des autres catégories de redevables, d'une part, et en ce qu'il fait dépendre la hauteur des droits de succession pour la catégorie « tous autres » du nombre de personnes appartenant à ce groupe, d'autre part.

B.14.2. La critique porte sur la disposition de l'article 48 du Code des droits de succession, remplacé par l'article 2 du décret du 15 avril 1997, qui dispose :

« Le tableau II indique le tarif applicable entre les [lire : aux] personnes autres que les descendants en ligne directe et les époux. En ce qui concerne les frères et soeurs, ce tarif est appliqué à la tranche correspondante figurant dans la colonne A, de la part nette de chacun des ayants droit. Pour tous les autres ayants droit, ce tarif est appliqué à la tranche correspondante de la somme des parts nettes recueillies par les ayants droit de ce groupe. »

Pour les frères et soeurs, comme pour les héritiers en ligne directe et les époux, le tarif d'imposition reste donc déterminé par la part nette de chacun des ayants droit, cependant que pour les autres, le taux d'imposition est déterminé par la somme des parts nettes des ayants droit de leur groupe. Ainsi que la Cour l'a indiqué au B.7.6, cette disposition ne concerne pas la base d'imposition mais le taux de l'impôt.

B.14.3. Il appartient au législateur fiscal compétent de fixer le tarif d'imposition et d'en établir la modalisation. Toutefois, lorsqu'il utilise à cet effet des critères de distinction, ceux-ci doivent être objectivement et raisonnablement justifiés. Les tarifs et modalités doivent être appliqués de manière égale pour toutes les personnes qui se trouvent dans une situation équivalente au regard de la mesure considérée et du but poursuivi, sous la réserve que le législateur fiscal peut devoir appréhender la diversité des situations individuelles en faisant usage de catégories qui, nécessairement, ne correspondent aux réalités qu'avec un certain degré d'approximation.

B.14.4. Un tarif différent pour les divers groupes d'héritiers, en fonction de leur parenté ou alliance avec le défunt, repose sur un critère objectif et pertinent. Il n'est pas manifestement déraisonnable de calculer le tarif en ligne directe et entre époux autrement que le tarif pour les frères et soeurs et de calculer ce dernier différemment du tarif pour toutes les autres personnes, en ce compris les oncles, tantes, neveux et nièces, et donc de moduler le montant de l'imposition en fonction du lien affectif que permet de présumer le degré de parenté entre le défunt et les héritiers.

B.14.5.1. L'application du tarif déterminé par la somme des parts nettes recueillies a aussi pour effet, ainsi que le soulignent les parties requérantes, que pour une même part nette, les droits de succession exigibles sont plus ou moins élevés selon que les ayants droit d'une même catégorie appelés à succéder ensemble sont plus ou moins nombreux.

B.14.5.2. La critique des parties requérantes porte sur le fait que, eu égard au cumul des parts nettes de la catégorie des « autres » héritiers, il est appliqué un pourcentage d'imposition supérieur à ce qu'il serait s'il était déterminé uniquement en fonction de la part héréditaire effectivement recueillie.

Les droits de succession et de mutation par décès sont des impôts à caractère progressif, exprimés en tranches et pourcentages. Ce caractère progressif n'est pas en soi remis en cause par les parties requérantes.

Le caractère progressif de l'imposition, voulu par le législateur décréto fiscal, perd une partie de son efficacité, à tout le moins une partie de son champ d'application, à mesure que le nombre de personnes appelées à la succession augmente.

Dans le système critiqué, le législateur décréto accepte cette atténuation de la progressivité en appliquant - pour les héritiers en ligne directe, les frères et soeurs et les époux - le pourcentage d'imposition à la part nette que chaque héritier recueille.

En subordonnant le pourcentage d'imposition des autres à l'ampleur de la somme des parts nettes qui leur reviennent, le législateur décréto fiscal a rétabli, en ce qui les concerne, la progressivité. Parce qu'il a pris en compte le niveau de parenté entre le défunt et les héritiers, le législateur décréto, pour les raisons exposées au B.14.4, n'a pas agi de manière déraisonnable.

B.14.6. En disposant que les tarifs pour les frères et soeurs, ainsi que pour les héritiers en ligne directe et pour les époux, sont appliqués à la tranche correspondante de la part nette de chacun de ces ayants droit et, pour les autres, à la tranche correspondante de la somme des parts nettes recueillies par les ayants droit de ce groupe, le législateur décréto ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution, lus isolément ou conjointement avec l'article 172 de celle-ci.

Les moyens ne peuvent être accueillis.

B.15.1. Les parties requérantes dans les affaires portant les numéros 1101 et 1106 du rôle affirment que l'article 50 du Code des droits de succession, tel qu'il a été remplacé par l'article 15 du décret du 20 décembre 1996, et l'article 56, alinéa 2, du même Code, tel qu'il a été remplacé par l'article 3 du décret du 15 avril 1997, violent les articles 10 et 11 de la Constitution, lus isolément ou en combinaison avec d'autres articles de la Constitution et certaines dispositions conventionnelles.

B.15.2. L'article 50 dispose :

« Le taux du droit entre époux n'est pas applicable, lorsque les conjoints sont divorcés ou séparés de corps, à moins qu'ils n'aient des enfants ou descendants communs.

Le même taux du droit est applicable aux acquisitions du défunt revenant aux enfants du conjoint survivant [lire : aux acquisitions revenant aux enfants du conjoint survivant du défunt]. »

L'article 56, alinéa 2, dispose :

« En faveur des enfants du défunt n'ayant pas atteint l'âge de 21 ans, une réduction de 3.000 F est accordée sur les droits calculés conformément au tableau I de l'article 48 et à l'article 60*bis*, sans préjudice de l'application éventuelle de l'alinéa précédent, pour chaque année entière restant à courir avant qu'ils atteignent l'âge de 21 ans; en faveur du conjoint survivant, la réduction correspond à la moitié des réductions supplémentaires dont bénéficient les enfants communs. »

B.15.3. L'article 56, alinéa 2, n'accorde la réduction pour enfants à charge qu'aux personnes mariées et non aux personnes non mariées vivant ensemble maritalement et ayant des enfants communs.

En traitant différemment ces catégories de personnes en matière de droits de succession, le législateur décréto est resté cohérent avec le souci, manifesté en droit civil, de protéger une forme de vie familiale qui, à son estime, offre de meilleures chances de stabilité. Les mesures fondées sur cette conception sont compatibles avec la Constitution, étant donné que, compte tenu du régime de l'impôt sur les revenus applicable selon qu'il y a ou non mariage, elles ne sont pas disproportionnées à l'objectif légitime poursuivi.

B.15.4. Le tarif avantageux applicable entre époux n'est en principe pas applicable aux conjoints séparés de corps ou divorcés, à moins - ainsi en dispose l'alinéa 1^{er} de l'article 50 - qu'ils aient des enfants ou des descendants communs. Cette exception en faveur des conjoints ayant des enfants communs part du principe que la part héréditaire future de ces enfants s'amenuise à mesure que le patrimoine du parent survivant est davantage imposé.

Cette disposition vise le cas où deux personnes hériteraient l'une de l'autre, en dépit de leur divorce ou de leur séparation de corps. A l'égard de ces personnes, le législateur décréto a pu tenir compte de ce que, pendant la durée de leur mariage, elles ont pu voir appliquer à leurs revenus, considérés globalement, un régime fiscal en principe moins favorable auquel échappent les personnes non mariées.

B.15.5. L'alinéa 2 de l'article 50 étend le tarif avantageux applicable aux héritiers en ligne directe et entre conjoints aux enfants du conjoint survivant.

Etant donné que cette disposition vise les intérêts des enfants d'un autre lit et non ceux des parents, ce qui ressort du fait que le conjoint qui n'est pas le père ou la mère ne bénéficie pas du même tarif avantageux pour les acquisitions provenant d'enfants d'un autre lit, les enfants d'un autre lit et les partenaires non mariés ne peuvent être considérés comme des catégories comparables au regard de la disposition attaquée.

B.15.6. Il résulte de ce qui précède que l'article 50 du Code des droits de succession, tel qu'il a été remplacé par l'article 15 du décret du 20 décembre 1996, et l'article 56, alinéa 2, du même Code, tel qu'il a été remplacé par l'article 3 du décret du 15 avril 1997, ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution, considérés isolément ou lus en combinaison avec d'autres articles constitutionnels ou certaines dispositions conventionnelles.

Le moyen n'est pas fondé.

B.16.1. Les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 1113 du rôle et le Gouvernement wallon, dans l'affaire portant le numéro 1120 du rôle, soutiennent que l'article 59, 1^o, du Code des droits de succession, tel qu'il a été remplacé par l'article 19 du décret du 20 décembre 1996, viole les articles 10 et 11 de la Constitution, considérés isolément ou lus en combinaison avec l'article 172 de la Constitution, en ce que la diminution des droits de succession à 6,60 p.c. est limitée aux legs faits aux communes, aux organismes publics communaux et aux établissements d'utilité publique qui sont situés dans la Région flamande, ce qui a pour effet que les autres communes, organismes publics communaux ou établissements d'utilité publique sont soumis au tarif général des droits de succession.

B.16.2. En vertu de l'article 59, 1°, du Code des droits de succession, tel qu'il a été remplacé par l'article 19 du décret du 20 décembre 1996, les droits de succession et de mutation par décès sont réduits :

« 1° à 6,60 % pour les legs faits aux provinces, aux communes, aux organismes publics des communes et des provinces et aux organismes d'intérêt public de la Région flamande; »

Auparavant, le tarif réduit était applicable quelle que soit la localisation sur le territoire belge.

B.16.3. Selon le Gouvernement flamand, la limitation du tarif réduit aux communes, organismes publics des communes et établissements d'utilité publique situés dans la Région flamande se justifie par leur impact sur l'environnement local ou régional flamand ainsi que par la compétence territoriale de la Région flamande.

B.16.4. La localisation dans la Région flamande constitue un critère objectif de distinction pour accorder un tarif réduit aux communes, organismes publics des communes et établissements d'utilité publique.

B.16.5. En ce qui concerne les communes et organismes publics des communes, la localisation dans la Région flamande constitue un critère adéquat pour contribuer, en y associant un tarif particulier, au renforcement de leur impact sur l'environnement local ou régional flamand. En effet, les communes et les organismes publics des communes doivent, en tant que services territorialement décentralisés, déployer leurs activités dans les communes concernées ou en leur faveur.

B.16.6. S'agissant des établissements d'utilité publique, la localisation dans la Région flamande ne constitue cependant pas un critère adéquat en vue de renforcer leur impact sur l'environnement local ou régional flamand. En effet, ce critère ne tient pas compte de la région géographique dans laquelle ces établissements déploient effectivement leurs activités. Des établissements d'utilité publique qui ne sont pas situés dans la Région flamande peuvent avoir une sphère d'activité qui s'étend à la Région flamande.

Le critère de distinction ne peut pas davantage être justifié par la compétence territoriale de la Région flamande en matière de droits de succession et de droits de mutation par décès. En effet, ainsi qu'il résulte de l'article 5, § 2, 4°, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989, cette compétence territoriale n'est pas définie par référence à la « localisation » du redevable mais, en ce qui concerne le droit de succession, par l'endroit où la succession s'est ouverte et, en ce qui concerne le droit de mutation par décès, par l'endroit où les biens sont situés.

B.16.7. Le moyen est fondé en tant que les mots « de la Région flamande » sont applicables aux établissements d'utilité publique.

B.17.1. Le Gouvernement wallon soutient, dans l'affaire portant le numéro 1120 du rôle, que l'article 59, 1°, viole les articles 10 et 11 de la Constitution considérés isolément ou en corrélation avec l'article 172 de la Constitution, en ce que le tarif réduit est refusé aux établissements d'utilité publique qui ne sont pas situés dans la Région flamande, alors que les associations sans but lucratif et les associations internationales à but philanthropique, religieux, scientifique, artistique et pédagogique continuent de bénéficier d'un tarif de droits de succession réduit, indépendamment du lieu d'établissement de leur siège social, en vertu d'une disposition existante qui n'a pas été modifiée par le décret attaqué.

B.17.2. Les deux catégories d'établissements ou d'associations mentionnées au moyen peuvent prétendre à un tarif réduit, les unes par suite de ce qui est constaté au B.16.7, les autres en vertu de l'article 59, 2°, demeuré inchangé, du Code des droits de succession. Le traitement inégal allégué au moyen est dès lors inexistant.

B.17.3. Le moyen ne peut être accueilli.

Par ces motifs,

la Cour

- décide que les affaires portant les numéros 1101, 1106 et 1116 du rôle, en tant qu'elles portent sur les articles 48 et 56, alinéas 3 et 4, du Code des droits de succession, modifiés par les décrets des 20 décembre 1996 et 15 avril 1997, seront rayées du rôle de la Cour si les recours en annulation du décret de la Région flamande du 15 juillet 1997 « fixant les tarifs des droits de succession des personnes vivant ensemble maritalement » (affaires portant les numéros 1315, 1318, 1319 et 1320 du rôle) sont rejetés;

- annule :

. à l'article 59, 1°, du Code des droits de succession, tel qu'il a été remplacé par l'article 19 du décret du 20 décembre 1996, les mots « gelegen in het Vlaamse Gewest » (« de la Région flamande »), en tant qu'ils se rapportent aux établissements d'utilité publique;

. à l'article 60bis, § 5, alinéa 5, et § 7, du même Code, tel qu'il a été remplacé par l'article 21 du décret du 20 décembre 1996 et modifié par l'article 27 du décret du 8 juillet 1997, respectivement les mots « verhoogd met de wettelijke interest » et « verhoogd met de wettelijke intresten » (« augmenté des intérêts légaux »);

- rejette les recours pour le surplus.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 9 décembre 1998.

Le greffier,
L. Potoms.

Le président,
L. De Grève.

SCHIEDSHOF

D. 98 — 3354

[C - 98/21492]

Urteil Nr. 128/98 vom 9. Dezember 1998

Geschäftsverzeichnisnummern 1101, 1106, 1113, 1116, 1120 und 1175

In Sachen: Klagen auf teilweise Nichtigerklärung des Kapitels V «Erbchaftsteuern» des Dekrets der Flämischen Gemeinschaft vom 20. Dezember 1996 zur Festlegung von Bestimmungen zur Begleitung des Haushalts 1997 und des Dekrets der Flämischen Gemeinschaft vom 15. April 1997 zur Abänderung der Artikel 48 und 56 des Erbschaftsteuergesetzbuches, erhoben von A. Michaux und anderen.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden L. De Grève und M. Melchior, und den Richtern H. Boel, L. François, P. Martens, J. Delruelle, G. De Baets, E. Cerexhe, H. Coremans, A. Arts, R. Henneuse und M. Bossuyt, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden L. De Grève,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

I. *Gegenstand der Klage*

a. Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 13. Juni 1997 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 16. Juni 1997 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben A. Michaux und G. van Haegendoren, zusammen wohnhaft in 3001 Heverlee, Erasme Ruelensvest 57, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 48, 50 und 56 des Erbschaftsteuergesetzbuches, abgeändert durch das Dekret der Flämischen Gemeinschaft vom 20. Dezember 1996 zur Festlegung von Bestimmungen zur Begleitung des Haushalts 1997 (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 31. Dezember 1996, dritte Ausgabe) und durch das Dekret der Flämischen Gemeinschaft vom 15. April 1997 zur Abänderung der Artikel 48 und 56 des Erbschaftsteuergesetzbuches (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 25. April 1997).

Diese Rechtssache wurde unter der Nummer 1101 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragen.

b. Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 21. Juni 1997 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 23. Juni 1997 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben die vorgenannten Kläger in ihrer Eigenschaft als Eltern und namens ihrer minderjährigen Kinder Klage auf Nichtigerklärung derselben Gesetzes- bzw. Dekretsbestimmungen.

Diese Rechtssache wurde unter der Nummer 1106 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragen.

c. Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 27. Juni 1997 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 30. Juni 1997 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben die König-Baudouin-Stiftung, mit Sitz in 1000 Brüssel, Brederodestraat 21, und der Nationale Fonds für wissenschaftliche Forschung - «Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen», mit Sitz in 1000 Brüssel, Egmontstraat 5, Klage auf teilweise Nichtigerklärung von Artikel 59 Nr. 1 des Erbschaftsteuergesetzbuches, abgeändert durch Artikel 19 des vorgenannten Dekrets vom 20. Dezember 1996.

Diese Rechtssache wurde unter der Nummer 1113 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragen.

d. Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 27. Juni 1997 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 30. Juni 1997 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben N. Segers und J. Verlooy, zusammen wohnhaft in 2000 Antwerpen, Bouwmeestersstraat 10, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 48 und 56 des Erbschaftsteuergesetzbuches, abgeändert durch die vorgenannten Dekrete.

Diese Rechtssache wurde unter der Nummer 1116 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragen.

e. Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 30. Juni 1997 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 1. Juli 1997 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob der Ministerrat, Wetstraat 16 in 1000 Brüssel, Klage auf Nichtigerklärung von Kapitel V des vorgenannten Dekrets vom 20. Dezember 1996, mit Ausnahme des Artikels 14, soweit er Artikel 48 des Erbschaftsteuergesetzbuches abändert, indem er einen neuen allgemeinen Tarif einführt, und der Artikel 15, 16 und 18, soweit sie von den Tarifermäßigungen handeln.

Diese Rechtssache wurde unter der Nummer 1120 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragen.

f. Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 22. Oktober 1997 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 23. Oktober 1997 in der Kanzlei eingegangen ist, wurde Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 48 und 56 des Erbschaftsteuergesetzbuches, abgeändert durch das vorgenannte Dekret vom 15. April 1997, erhoben von M. Van Santfoort, wohnhaft in 2570 Duffel, Lintsesteenweg 107, E. Joly, wohnhaft in 2570 Duffel, Leopoldstraat 81, L. Van Santfoort, wohnhaft in 5660 Couvin, Chemin du Paradis 11, J. Van Santfoort, wohnhaft in 2840 Reet, steenweg op Waarloos 39, H. Van Santfoort, wohnhaft in 2550 Waarloos, Kiezelweg 20 A, A. Joly, wohnhaft in 2850 Boom, Rubensstraat 25, J. Steenackers, wohnhaft in 2840 Rumst, Nijverheidsstraat 62, G. Steenackers, wohnhaft in 2840 Reet, Molenstraat 79, Bk. 8, H. Steenackers, wohnhaft in 2800 Mecheln, Maurits Sabbestraat 32, M. Steenackers, wohnhaft in 2550 Kontich, Keizershoek 282, G. Steenackers, wohnhaft in 2811 Hombeek, Moerbeistraat 4, K. De Winter, wohnhaft in 2550 Kontich, Gallo-Romeinenlaan 10, Bk. 6, I. De Winter, wohnhaft in 2500 Lier, Lispersteenweg 288, A. De Winter, wohnhaft in 2547 Lint, Eikhof 14, M. De Winter, wohnhaft in 2547 Lint, Eikhof 14, V. De Weerd, wohnhaft in 2547 Lint, Molenvoetweg 51, M. De Weerd, wohnhaft in 2627 Schelle, Paepveld 64, und B. De Weerd, wohnhaft in 2627 Schelle, Tuinlei 97.

Diese Rechtssache wurde unter der Nummer 1175 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragen.

II. *Verfahren*

Durch Anordnungen vom 16., 23., 30. Juni 1997, 1. Juli 1997 und 23. Oktober 1997 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Richter der jeweiligen Besetzungen bestimmt.

Die referierenden Richter haben Artikel 71 bzw. 72 des organisierenden Gesetzes in den jeweiligen Rechtssachen nicht für anwendbar erachtet.

Die sechs Klagen wurden gemäß Artikel 76 des organisierenden Gesetzes mit am 14. August 1997 bzw. 20. November 1997 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 15. August 1997, 19. August 1997 und 29. November 1997.

Schriftsätze wurden eingereicht von

- der «Vrije Universiteit Brussel», Pleinlaan 2, 1050 Brüssel, mit am 2. August 1997 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- A. Menu, Hullhage 23, 9800 Deinze, mit am 11. September 1997 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- dem Ministerrat, mit am 30. September 1997 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- der Regierung der Französischen Gemeinschaft, Surlet de Chokierplein 15-17, 1000 Brüssel, mit am 30. September 1997 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- der Flämischen Regierung, Martelaarsplein 19, 1000 Brüssel, mit am 2. Oktober 1997 und 29. Dezember 1997 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen;
- der Wallonischen Regierung, rue Mazy 25-27, 5100 Namur, mit am 2. Oktober 1997 und 5. Januar 1998 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen.

Diese Schriftsätze wurden gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 25. März 1998 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Erwiderungsschriftsätze wurden eingereicht von

- A. Menu, mit am 10. April 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- der «Vrije Universiteit Brussel», mit am 15. April 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- der Regierung der Französischen Gemeinschaft, mit am 23. April 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- den klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1113, mit am 23. April 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- dem Ministerrat, mit am 24. April 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- den klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1175, mit am 24. April 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- der Flämischen Regierung, mit am 27. April 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- der Wallonischen Regierung, mit am 27. April 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- den klagenden Parteien in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1101 und 1106, mit am 13. Mai 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- den klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1116, mit am 13. Mai 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Durch Anordnungen vom 25. November 1997 und 27. Mai 1998 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 13. Juni 1998 bzw. 13. Dezember 1998 verlängert.

Durch Anordnung vom 27. Mai 1998 hat der Vorsitzende L. De Grève die Rechtssachen dem vollzählig tagenden Hof vorgelegt.

Durch Anordnung vom 27. Mai 1998 hat der Hof die Rechtssachen für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 17. Juni 1998 anberaumt.

Die letztgenannte Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwälten mit am 28. Mai 1998 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 17. Juni 1998

- erschienen
- . RA H. Croux, in Brüssel zugelassen, für die klagenden Parteien in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1101, 1106 und 1116,
- . RA P. Peeters, in Brüssel zugelassen, für die klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1113,
- . B. Druart, Generalauditor, und P. Goblet, beigeordneter Kabinettschef beim Finanzministerium, für den Ministerrat,
- . RA B. Coopman *loco* RA W. Huber, in Antwerpen zugelassen, für die klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1175,
- . RA E. Brewaeys, in Brüssel zugelassen, für die «Vrije Universiteit Brussel»,
- . RA V. Thiry, in Lüttich zugelassen, für die Wallonische Regierung,
- . RA P. Levert, in Brüssel zugelassen, für die Regierung der Französischen Gemeinschaft und für die Wallonische Regierung,
- . RA P. Van Orshoven, in Brüssel zugelassen, für die Flämische Regierung,
- haben die referierenden Richter H. Coremans und L. François Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Parteien angehört,
- wurden die Rechtssachen zur Beratung gestellt.

Das Verfahren wurde gemäß den Artikeln 62 ff. des organisierenden Gesetzes, die sich auf den Sprachengebrauch vor dem Hof beziehen, geführt.

III. *In rechtlicher Beziehung*

- A -

Standpunkt des Ministerrates (Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1116 und 1120)

A.1. Der erste Klagegrund in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1120 sei abgeleitet aus der Verletzung der Artikel 4 § 4 und 5 §§ 3 und 4 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 über die Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen und von Artikel 172 der Verfassung durch Kapitel V des Dekrets vom 20. Dezember 1996.

Aufgrund von Artikel 4 § 2 des genannten Sondergesetzes seien die Regionen in bezug auf die Erbschaftsteuern und die Übertragungssteuern im Todesfall befugt, den Steuersatz und die Befreiungen abzuändern, jedoch weder den Steuergegenstand noch die Steuerbemessungsgrundlage. Was die Erbschaftsteuern betreffe, umfasse der Steuergegenstand «alles, was man aus dem Nachlaß eines Einwohners des Königreiches erhält» sowie dasjenige, was das Erbschaftsteuergesetzbuch dem gleichsetze, und sei die Steuerbemessungsgrundlage der Nettoanteil eines jeden Anspruchsberechtigten. Das angefochtene Dekret teile die Steuerbemessungsgrundlage auf, indem es festlege, daß der Tarif auf den Nettoanteil an den Immobiliargütern einerseits sowie auf den Nettoanteil an den beweglichen Gütern andererseits angewandt werde. Es sehe ferner eine getrennte Steuerbemessungsgrundlage für Familienunternehmen und -gesellschaften vor. Schließlich regelten auch die Bestimmungen über das Anrechnen der Schulden des Verstorbenen die Grundlage der Besteuerung.

Gemäß Artikel 5 § 4 des vorstehend erwähnten Sondergesetzes könnten die mit dem Steuerdienst im Zusammenhang stehenden Verfahrensregeln nur durch Gesetz festgelegt werden. Indem bestimmt werde, daß zusätzliche Steuern und die gesetzlichen Zinsen geschuldet würden, indem die Steuererstattung vom Einreichen einer ergänzenden Erklärung abhängig gemacht werde und indem man den Erben, die in den Genuß der Ermäßigung gelangten, die Verpflichtung auferlege, jährlich anzugeben, daß die diesbezüglichen Bedingungen auf Dauer erfüllt seien, überschreite die Flämische Region ihre Befugnisse, die sich auf einen Teil des materiellen Steuerrechtes beschränkten.

Artikel 5 § 3 des obengenannten Sondergesetzes besage, daß der Staat den Steuerdienst kostenlos erledige, außer wenn die Region beschließe, dies selbst zu übernehmen. Aus dem Text des Dekrets gehe hervor, daß Erben, Vermächtnisnehmer oder Schenkungsempfänger sich für einen Teil der von ihnen zu erledigenden Formalitäten an die regionalen Behörden wenden müßten, denen bestimmte Kontrollaufgaben übertragen würden. Es liege eine Befugnisüberschreitung vor, indem die Flämische Region den Steuerdienst teilweise zu regeln wünsche, ohne ihn vollständig vom Staat zu übernehmen, so daß dieser Dienst erheblich komplizierter werde und die Kontrollaufgaben erschwert oder gar unmöglich gemacht würden.

Zwar könne das Wort «Gesetz» in Artikel 172 Absatz 2 der Verfassung im allgemeinen Sinne ausgelegt werden, wenn es darum gehe, eine Befreiung von einer durch eine Region eingeführten eigenen Steuer vorzusehen, doch in bezug auf die Regionalsteuern, deren Grundlage sich auf das gesamte Königreich erstreckte, müsse dieser Begriff in seinem engen institutionellen Sinne ausgelegt werden. Artikel 4 § 2 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 erlaube es den Regionen, eine Befreiung zu ändern, jedoch nicht eine Befreiung einzuführen. Das angefochtene Dekret stehe im Widerspruch zu Artikel 172 der Verfassung, indem es einen niedrigeren Tarif für Familienunternehmen und -gesellschaften einführe.

A.2. Der zweite Klagegrund sei aus einem Verstoß gegen die Gleichheit vor der Steuer und gegen die Nichtdiskriminierung, so wie sie in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung festgehalten seien, durch die Artikel 48, 55, 59 Nr. 1 und 60bis des Erbschaftsteuergesetzbuches abgeleitet.

Artikel 48 schaffe eine doppelte Steuerbemessungsgrundlage, die zur Folge habe, daß Nachlässe mit einem gleich hohen Gesamtbetrag an Nettoaktiva je nach der Zusammensetzung der Nachlässe unterschiedlich besteuert würden. Artikel 55 begrenze die Befreiung auf die Vermächtnisse an die Flämische Region, die Flämische Gemeinschaft sowie an öffentliche Einrichtungen der Flämischen Region und der Flämischen Gemeinschaft. Artikel 59 Nr. 1 begrenze die Anwendung des ermäßigten Tarifes von 6,60 Prozent auf die Vermächtnisse an Provinzen, Gemeinden, öffentliche Einrichtungen der Provinzen und Gemeinden sowie gemeinnützige Einrichtungen in der Flämischen Region. Artikel 60bis führe eine unterschiedliche Behandlung ein zwischen individuellen Unternehmen und Gesellschaften sowie einen Unterschied je nach dem Ort und der Weise der Beschäftigung, der Anzahl der beschäftigten Arbeitnehmer und der Weise, in der die Buchhaltung geführt werde. Der Vorteil der Ermäßigung scheine überdies Erben vorbehalten zu sein, dies unter Ausschluß von Vermächtnis- und Schenkungsnehmern. Der Ministerrat könne keine Gründe zur Rechtfertigung der obengenannten Unterschiede anführen.

A.3. In der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1116 merkt der Ministerrat an, daß es nicht dem Dekretgeber obliege, die Regeln der öffentlichen Ordnung, mit denen das Zusammenleben innerhalb der Gesellschaft organisiert werde, zu ändern, indem er neue Formen des Zusammenlebens unter anderem durch steuerliche Maßnahmen fördere. Nur der föderale Gesetzgeber könne durch eine Anpassung des Familienrechtes und der Gesetzgebung über den Zivilstand einen wirksamen Rahmen schaffen, dem der föderale oder regionale Gesetzgeber Rechnung tragen müsse.

A.4. In seinem Erwidierungsschriftsatz widerlegt der Ministerrat die von der Flämischen Regierung in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1120 aufgeworfene Unzulässigkeitseinrede. Die konstruktive Mitarbeit der Verwaltung der Mehrwertsteuer, Einregistrierung und Domänen an der Verbesserung und Verfeinerung des Entwurfs sei so zu verstehen, daß diese Verwaltung habe mitarbeiten wollen, aber daß ihren Anmerkungen und Kritiken nur in sehr geringem Maße Rechnung getragen worden sei. Die Behauptung der Flämischen Regierung, der Ministerrat reiche eine Klage auf Nichtigerklärung gegen Bestimmungen oder Bestandteile des Dekrets ein, die durch seine eigene Verwaltung erarbeitet worden seien, sei folglich nicht richtig.

Bezüglich der föderalen Zuständigkeit zur Festlegung der Steuerbemessungsgrundlage verweist der Ministerrat auch auf die Vorarbeiten zum Finanzierungssondergesetz, aus denen hervorgehe, daß mit dem Ausdruck «den Steuersatz ändern» gemeint gewesen sei «die Steuerprozentsätze erhöhen oder herabsetzen».

Standpunkt der König-Baudouin-Stiftung und des Nationalen Fonds für wissenschaftliche Forschung - «Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen» (Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1113)

A.5. Artikel 19 des Dekrets der Flämischen Gemeinschaft vom 20. Dezember 1996 zur Festlegung von Bestimmungen zur Begleitung des Haushalts 1997 beschränke den Vorteil der Ermäßigung der Erbschaftsteuern auf die Provinzen, Gemeinden, öffentlichen Einrichtungen der Provinzen und Gemeinden sowie gemeinnützigen Einrichtungen, die in der Flämischen Region gelegen seien. Zuvor sei gemäß Artikel 60 des Erbschaftsteuergesetzbuches Artikel 59 dieses Gesetzbuches auf alle belgischen Anstalten und Einrichtungen anwendbar gewesen.

Die klagenden Parteien seien gemeinnützige Einrichtungen, die vor dem Inkrafttreten der angefochtenen Norm Anspruch auf den ermäßigten Erbschaftsteuertarif von 6,60 Prozent, der auf ihnen zukommende Vermächtnisse erhoben werde, hätten erheben können. Für Vermächtnisse aus Nachlässen, die in der Flämischen Region nach dem Inkrafttreten der angefochtenen Norm anfielen, könnten sie diese ermäßigte Erbschaftsteuer nicht mehr beanspruchen. Der Sitz der klagenden Parteien befinde sich jedoch nicht in der Flämischen Region, sondern in der Region Brüssel-Hauptstadt.

A.6. Der einzige Klagegrund sei aus einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, sowohl an sich als auch in Verbindung mit Artikel 172 der Verfassung, durch Artikel 59 Nr. 1 des Erbschaftsteuergesetzbuches abgeleitet.

Das Unterscheidungskriterium sei objektiv. Es beruhe auf dem «Standort» der gemeinnützigen Einrichtung. Dies könne nichts anderes sein als der Ort, an dem sich der Sitz der Einrichtung befinde. Für den Unterschied bestehe jedoch keine vernünftige Rechtfertigung im Lichte der Zielsetzung und der Folgen der Maßnahme. Gemäß den Vorarbeiten zum Dekret vom 20. Dezember 1996 habe man mit dem Kapitel über die Erbschaftsteuern an erster Stelle eine Ermäßigung und eine Vereinfachung der Tarife bezweckt. Die zweite Zielsetzung sei die Unterstützung der Nachfolge in Familienunternehmen und -gesellschaften, um auf diese Weise die Kontinuität und Beschäftigung in solchen Unternehmen zu sichern. Schließlich sei bezweckt worden, die korrekt erklärten und vererbten Vermögensbestandteile in den Wirtschaftskreislauf einzugliedern. Der angefochtene Unterschied finde in diesen allgemeinen Zielsetzungen keine vernünftige Rechtfertigung. Die Vorarbeiten würden keine spezifische Rechtfertigung dafür liefern, daß der ermäßigte Tarif auf Vermächtnisse an gemeinnützige Einrichtungen, die in der Flämischen Region gelegen seien, beschränkt werde.

Als vernünftige Rechtfertigung für den angefochtenen Unterschied könne in jedem Fall nicht auf den Umstand verwiesen werden, daß nur die gemeinnützigen Einrichtungen, die als Gesellschaftszweck ausschließlich oder teilweise in der Flämischen Region die Verwirklichung einer Arbeit auf den Gebieten der Philanthropie, der Religion, der Wissenschaft, der Kunst oder der Erziehung anstreben, in den Genuß des ermäßigten Tarifes gelangen könnten. Das auf dem «Standort» der betreffenden gemeinnützigen Einrichtung beruhende Unterscheidungskriterium hänge an sich nicht mit dem Standort ihrer Tätigkeiten zusammen, die sich für beide klagenden Parteien auf die Flämische Region erstreckten. Die angefochtene Bestimmung schließe im übrigen nicht aus, daß in Flandern gelegene gemeinnützige Einrichtungen, die jedoch hauptsächlich oder ausschließlich Initiativen außerhalb der Flämischen Region verwirklichten, in den Genuß des ermäßigten Tarifs gelangen könnten.

Das Fehlen einer vernünftigen Rechtfertigung des angefochtenen Unterschieds lasse sich im übrigen aus dem Umstand ableiten, daß belgische Vereinigungen ohne Erwerbzzweck und internationale Vereinigungen mit einer wissenschaftlichen Zielsetzung gemäß dem unveränderten Artikel 59 Nr. 2 des Erbschaftsteuergesetzbuches ohne Unterschied, ob sie in der Flämischen Region gelegen seien oder nicht, den ermäßigten Tarif von 8,80 Prozent in Anspruch nehmen könnten.

A.7. Im Erwidernsschriftsatz widerlegen die klagenden Parteien die Argumente der Flämischen Regierung. Die intensivere Verbindung mit den eigenen Ansässigen könne keine Rechtfertigung bieten, da die Vorteile der neuen Erbschaftsteuern nicht auf die Einwohner der Flämischen Region und, angesichts der allgemeinen Regeln über das Anfallen von Nachlässen, auf die in der Flämischen Region gelegenen Güter beschränkt blieben. Das Kriterium des Standortes, an dem der Nachlaß anfalle, sei ausschlaggebend zur Bestimmung der Zuständigkeit der Flämischen Region und der Zuteilung des Ertrags der Erbschaftsteuern. Grundsätzlich spiele es keine Rolle bei der Bestimmung der Anspruchsberechtigten des Nachlasses.

Die klagenden Parteien sähen nicht ein, warum eine allgemeine Anwendung des ermäßigten Tarifs der Erbschaftsteuern auf alle gemeinnützigen Einrichtungen unabhängig vom Standort ihres Sitzes eine Politik beinhalten würde, die gegebenenfalls im Widerspruch zur verfassungsmäßigen Zuständigkeitsverteilung *ratione loci* stehen würde.

Schließlich könne das Argument, daß auch der föderale Gesetzgeber Unterschiede auf der Grundlage des Standortes des Sitzes eingeführt habe, die klagenden Parteien nicht überzeugen. Zunächst könne die Flämische Regierung keine Gleichheit in der Ungesetzlichkeit beanspruchen. Sodann seien steuerliche Diskriminierungen zwischen Ansässigen und Nichtansässigen in zunehmendem Maße der Kritik des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften ausgesetzt.

Standpunkt von A. Michaux und G. van Haegendoren sowie von N. Segers und J. Verlooy (Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1101, 1106 und 1116)

A.8. Der einzige Klagegrund sei abgeleitet aus dem Verstoß der Artikel 48, 50 und 56 des Erbschaftsteuergesetzbuches gegen die Artikel 10, 11 und 172 Absatz 1 der Verfassung, alleine betrachtet und in Verbindung mit Artikel 22 der Verfassung, mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit Artikel 1 des Ersten Zusatzprotokolls zu dieser Konvention sowie mit den Artikeln 17, 23 Absatz 1, 24 Absatz 1 und 26 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte, da unverheiratet zusammenlebende Personen, die unterschiedlichen Geschlechtes seien oder nicht, zur Anwendung der Erbschaftsteuern anders behandelt würden als Eheleute und auf gleiche Weise behandelt würden wie andere Personen als Eheleute, Nachkommen in direkter Linie, Geschwister, und indem die Kinder von unverheiratet zusammenlebenden Personen aufgrund ihrer Geburt zur Anwendung der Erbschaftsteuern anders behandelt würden als Kinder, deren Eltern verheiratet oder geschieden seien.

Der Tarif und die Ermäßigung der Erbschaftsteuern in direkter Linie und zwischen Eheleuten seien nicht anwendbar auf Erwerbungen zwischen den Klägern, die zur Anwendung der Erbschaftsteuern in die Kategorie «andere» fielen und daher den höchsten Tarifen unterlägen. Daher werde gleichzeitig die Höhe des Vermögens des überlebenden Klägers beeinflußt, das später von den Kindern geerbt werden könne. Der Unterschied beruhe lediglich auf dem Kriterium des Verheiratetseins und übersehe das Kriterium des dauerhaften Zusammenlebens und der Bildung einer Familie. Dies sei ein Unterschied in der steuerlichen Behandlung, der rechtlich nicht zu rechtfertigen sei.

A.9. Die Erbschaftsteuern würden die Bereicherung des Erben betreffen. Die Erbschaftsteuer werde als eine Steuer auf eine «unentgeltliche» Erwerbung betrachtet, weil dieser Bereicherung keine Gegenleistung gegenüberstehe. Der Umstand, daß die Familienmitglieder zum Aufbau des Vermögens, das ihnen zufalle, beigetragen hätten, rechtfertige einen Unterschied in der Behandlung zwischen den Familienmitgliedern, für die die Bereicherung nicht vollständig als «unentgeltlich» betrachtet werden könne, und Erwerbungen durch andere, bei denen davon auszugehen sei, daß sie nicht einen solchen Beitrag zum Aufbau des Vermögens geleistet hätten. Der Steuergesetzgeber verfehle sein Ziel jedoch, indem er die Entwicklung übersehe, daß Familien nicht mehr nur aus verheirateten Eltern mit oder ohne Kinder bestünden. Der Unterschied zwischen verschiedenen Familienformen auf der Grundlage der Eheschließung sei ein objektiver Unterschied, der jedoch nicht vernünftig gerechtfertigt werden könne.

A.10. Wenn eine Ermäßigung für unterhaltsberechtignte Kinder gewährt werde (Artikel 56 des Erbschaftsteuergesetzbuches), dürfe der Dekretgeber, so wie es in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1101 und 1106 angeführt werde, keinen Unterschied auf der Grundlage des Umstandes vornehmen, daß die Eltern dieser Kinder verheiratet seien oder nicht. Dieser Unterschied beinhalte nämlich eine Diskriminierung der Eltern aufgrund der Abstammung ihrer Kinder.

Artikel 50 des Erbschaftsteuergesetzbuches bewirke, daß beim Vorhandensein gemeinsamer Kinder der niedrigere Tarif auf die gegenseitigen Erwerbungen Anwendung finde oder nicht, entsprechend dem Kriterium, daß man einmal verheiratet gewesen sei oder nicht. Zur Begünstigung von Personen auf der Grundlage des Umstandes, daß sie gemeinsame Kinder oder Nachkommen hätten, sei die Ehe nicht sachdienlich als Unterscheidungskriterium. Der Unterschied beinhalte eine Diskriminierung zwischen Kindern, je nachdem, ob sie innerhalb oder außerhalb der Ehe geboren seien. Darüber hinaus bewirke dieser Unterschied eine Diskriminierung der Eltern auf der Grundlage der Abstammung ihrer Kinder.

Artikel 50 des Erbschaftsteuergesetzbuches habe auch zur Folge, daß der überlebende Elternteil eigener Kinder zu einem höheren Tarif besteuert werde als die etwaigen Stiefkinder des verstorbenen Ehepartners. Die Kläger in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1101 befänden sich jedoch in einem engeren Familienverhältnis als Stiefkinder, da sie durch ihre gemeinsamen Kinder miteinander verwandt seien.

A.11. Im Erwidernsschriftsatz erklären die Kläger, daß sie ihr Interesse an der Klage infolge des Dekrets vom 15. Juli 1997 zur Regelung der Erbschaftsteuersätze für in eheähnlicher Gemeinschaft lebende Personen nicht verlören. Artikel 50 des Erbschaftsteuergesetzbuches und Tabelle I von Artikel 48, in der der Tarif für Erbschaften in direkter Linie und zwischen Eheleuten angegeben sei, seien nicht abgeändert worden. Die Änderungen der Artikel 48 und 56 hätten andererseits nicht zur Folge, daß eine dauerhafte Zweierbeziehung dem gleichen Tarif, den gleichen

Ermäßigungen oder der gleichen Berechnungsweise unterliegen würde wie eine Verbindung in direkter Linie zwischen Eheleuten. Insofern der Klagegrund auf die ungleiche Behandlung der Familiensituation der Kläger und der Familiensituation von Eheleuten ausgerichtet sei, bleibe er folglich nach dem Dekret vom 15. Juli 1997 unverändert. Bei Nichtigerklärung des vorgenannten Dekrets würden im übrigen die nunmehr angefochtenen Bestimmungen wieder gelten.

Die klagenden Parteien stellten fest, daß die Flämische Regierung die ungleiche Behandlung, die in Artikel 50 des Erbschaftsteuergesetzbuches enthalten sei, nur widerlege, indem sie den «Ausgleich» der Steuervorteile anführe, die den Eltern zeit ihres Lebens in der Personensteuer im Vergleich zu Eheleuten zugute gekommen seien. Beide Steuern gehörten jedoch zum Bereich verschiedener eigenständiger Behörden, so daß ein gegebenenfalls bestehender «Ausgleich» rechtlich nicht relevant sei. Im übrigen könne eine etwaige diskriminierende Behandlung einer Kategorie von Bürgern durch eine Gesetzesbestimmung nicht die Rechtfertigung für die diskriminierende Behandlung einer anderen Kategorie von Bürgern durch eine Dekretsbestimmung liefern.

Standpunkt von M. Van Santfoort und anderen (Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1175)

A.12. Die Kläger seien die Testamentserben eines am 31. Mai 1997 verstorbenen Ehepaars. Als Neffe und Nichte der Verstorbenen gehörten sie zur Gruppe der «anderen» im Sinne von Artikel 48 des Erbschaftsteuergesetzbuches in der durch Artikel 2 des Dekrets vom 15. April 1997 abgeänderten Fassung. Sie wiesen zahlenmäßig ihr Interesse nach, indem sie den Unterschied zwischen der Festsetzung der geschuldeten Steuern einerseits auf «den übereinstimmenden Teil der Summe der Nettoanteile» und andererseits auf «den übereinstimmenden Teil des Nettoanteils eines jeden Anspruchsberechtigten» anführten.

A.13. Der erste Klagegrund sei aus einem Verstoß gegen Artikel 4 §§ 2 und 4 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 über die Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen abgeleitet, weil Artikel 2 des Dekrets vom 15. April 1997 eine Bestimmung über die Steuerbemessungsgrundlage der Erbschaftsteuern enthalte. Aufgrund des obenerwähnten Sondergesetzes seien die Regionen befugt, den Steuersatz und die Tarife der Erbschaftsteuern zu ändern, jedoch nicht die Steuerbemessungsgrundlage.

Gemäß dem Staatsrat gebe der Steuergegenstand Anlaß zu einer Besteuerung und sei die Steuerbemessungsgrundlage die Basis, auf der die Steuer berechnet werde. Die Steuerbemessungsgrundlage für Erbschaftsteuern sei vor der Abänderung durch das Dekret vom 15. April 1997 für alle Gruppen von Erbberechtigten «der Nettoanteil eines jeden Anspruchsberechtigten» gewesen. Für die Gruppe der «anderen» ändere das obenerwähnte Dekret die Steuerbemessungsgrundlage in «den übereinstimmenden Teil der Summe der Nettoanteile» um.

A.14. Der zweite Klagegrund sei abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 172 der Verfassung, da Artikel 2 des Dekrets vom 15. April 1997 für die Gruppe der «anderen» eine Steuerbemessungsgrundlage einführe, die die Höhe der Erbschaftsteuern von der Anzahl der zu dieser Gruppe gehörenden Personen abhängig mache. Trotz des Umstandes, daß die Anspruchsberechtigten der Gruppe «andere» sich in einer gleichartigen Situation befänden - sie gehörten zu einer gleichen Gruppe von Anspruchsberechtigten, auf die der gleiche Tarif Anwendung finde -, habe die abgeänderte Steuerbemessungsgrundlage zur Folge, daß die Anspruchsberechtigten mehr oder weniger Erbschaftsteuern zahlen müßten, je nachdem, ob sie zusammen mit mehr oder weniger anderen Personen zum Nachlaß aufgerufen würden. Weder die Art noch das Ziel des angefochtenen Dekrets rechtfertigten diesen Unterschied.

A.15. Der dritte Klagegrund sei aus einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 172 der Verfassung abgeleitet, indem Artikel 2 des Dekrets vom 15. April 1997 für die verschiedenen Gruppen von Anspruchsberechtigten eine unterschiedliche Steuerbemessungsgrundlage einführe. In bezug auf die Gruppe «in direkter Linie und zwischen Eheleuten» sowie die Gruppe «Geschwister» bleibe die frühere Steuerbemessungsgrundlage bestehen; nur in bezug auf die Gruppe der «anderen» werde die Steuerbemessungsgrundlage geändert. Dieser Unterschied könne nicht durch die Art oder das Ziel des Dekrets gerechtfertigt werden. In den Vorarbeiten werde selbst bestätigt, daß diese bedeutende Steuererhöhung im Widerspruch zur allgemeinen Philosophie des Dekrets stehe, das eine Senkung der Erbschaftsteuern bezwecke.

Standpunkt der Flämischen Regierung (Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1101, 1106, 1113, 1116, 1120 und 1175)

A.16. Infolge des Dekrets vom 15. Juli 1997, aufgrund dessen Zusammenlebende als eine getrennte Kategorie von Erben betrachtet würden, seien die von den klagenden Parteien in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1101, 1106 und 1116 eingereichten Klagen gegenstandslos geworden, mit Ausnahme von Artikel 50 des Erbschaftsteuergesetzbuches, so wie er durch das Dekret vom 20. Dezember 1996 abgeändert worden sei, und sei die durch den Ministerrat eingereichte Klage in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1120 mangels eines Gegenstandes teilweise unzulässig geworden.

A.17. Die klagenden Parteien in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1101, 1106 und 1116 wünschten, daß unverheiratete Paare hinsichtlich der Erbschaftsteuertarife wie Ehepaare behandelt würden. Diese gleiche Behandlung könnte sich nicht aus der geforderten Nichtigerklärung ergeben, so daß die klagenden Parteien den Hof eigentlich bäten, eine neue Dekretgebung in dem von ihnen gewünschten Sinne herausgeben zu lassen. Eine solche Einnischung in den Zuständigkeitsbereich des Gesetzgebers gehöre nicht zur Befugnis des Hofes. Der angefochtene Unterschied sei im übrigen nicht neu; in Wirklichkeit würden die klagenden Parteien eine frühere Entscheidung des föderalen Gesetzgebers anfechten, so daß die Klagen auf Nichtigerklärung *ratione temporis* unzulässig seien.

Indem das Dekret vom 15. Juli 1997 einen besonderen Erbschaftsteuertarif für Zusammenlebende vorsehe, der in sehr vorteilhafter Weise vom Tarif für «andere» abweiche, erlösche jedes mögliche Interesse der klagenden Parteien spätestens am 1. Januar 1998, das heißt am Datum des Inkrafttretens des obenerwähnten Dekrets, außer wenn eine der klagenden Parteien vorher sterben und der andere Partner zu ihrem Nachlaß aufgerufen würde.

A.18. In Ermangelung der Vorlage der durch die gesetzlich und satzungsgemäß zuständigen Organe fristgerecht gefaßten Klageerhebungsbeschlüsse sei die Klage in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1113 unzulässig.

Da die Klage nur zulässig sei, insofern die klagenden Parteien an dieser Nichtigerklärung ein Interesse hätten, ergebe sich hieraus, daß die Klage sich auf die Nichtigerklärung der Wörter «die in der Flämischen Region gelegen sind» beschränke, *insofern diese Wörter auf gemeinnützige Einrichtungen anwendbar seien*.

A.19. Da keine der klagenden Parteien sich über die ungleiche Behandlung beklagt habe, die sich aus dem Unterschied in den Erbschaftsteuertarifen der Flämischen Region und der beiden anderen Regionen ergebe, werde durch A. Menu, intervenierende Partei in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1120 und 1175, ein neuer Klagegrund vorgebracht, der folglich unzulässig sei. Der Klagegrund sei im übrigen unbegründet, da die ungleiche Behandlung sich daraus ergebe, ob verschiedene, souveräne Behörden aufträten oder nicht.

A.20. Das von der «Vrije Universiteit Brussel» - intervenierende Partei in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1113 - angeführte Interesse sei rechtswidrig, da sie sich auf den Verlust eines Steuervorteils berufe, der nicht durch das Steuergesetz vorgesehen gewesen sei und der somit gemäß Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung verboten sei.

A.21. Aus der wesentlichen Mitarbeit der Föderalbehörde beim Zustandekommen der angefochtenen Bestimmungen und aus ihrem Stillschweigen während der darauffolgenden sechs Monate müsse abgeleitet werden, daß sie die Regelung der Flämischen Regierung gebilligt habe, so daß davon auszugehen sei, daß der Ministerrat in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1120 auf seinen Anspruch verzichtet habe und seine Klage auf Nichtigerklärung unzulässig sei. Aufgrund dessen sei zumindest der Antrag des föderalen Finanzministers an den Ministerrat, eine Entscheidung über das Einreichen der Klage zu treffen, nicht nur unehrlich, sondern gleichzeitig ungesetzlich, so daß der Ministerrat am 27. Juni 1997 nicht gültig über das Einreichen dieser Klage entschieden habe. In Anwendung von Artikel 159 der Verfassung könne der Hof die Entscheidung des Ministerrates also nicht berücksichtigen, so daß die Klage wegen Mißachtung von Artikel 7 Absatz 2 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof unzulässig sei.

Der Ministerrat führe nur Klagegründe an gegen den neuen Artikel 48, Artikel 55, Artikel 59 Nr. 1, Artikel 60bis §§ 1, 7 und 9 bis 11 sowie Artikel 135 Nr. 8 des Erbschaftsteuergesetzbuches in der durch die angefochtenen Dekretsbestimmungen abgeänderten Fassung. Daraus ergebe sich, daß die Klage nur in bezug auf die obengenannten Bestimmungen zulässig sei.

A.22. Wenn die klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1175 nicht glaubhaft machten, daß der Gesamtbetrag der besteuerten Erbschaftsteile mehr als drei Millionen Franken ausmache, sei ihre Klage wegen Mangels an Interesse unzulässig. Die von ihnen angefochtene Tarifänderung sei nämlich mit der Einführung eines Steuerguthabens einhergegangen (neuer Artikel 56 des Erbschaftsteuergesetzbuches), aufgrund dessen die Tarifänderung für Nachlässe bis drei Millionen Franken vollständig ausgeglichen worden sei.

Wie dem auch sei, aus dem Erfordernis eines Interesses ergebe sich, daß der Gegenstand der Klage sich auf die Nichtigerklärung der Wörter «in bezug auf Geschwister» und des Satzes «Was alle anderen betrifft, wird dieser Tarif auf den übereinstimmenden Teil der Summe der Nettoanteile, die die Anspruchsberechtigten dieser Gruppe erhalten, angewandt» in Artikel 48 Absatz 5 des Erbschaftsteuergesetzbuches, so wie er für die Flämische Region durch Artikel 2 des Dekrets vom 15. April 1997 ersetzt worden sei, beschränke.

A.23. In bezug auf den Standpunkt des Ministerrates in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1116 verweist die Flämische Regierung darauf, daß die Steuerbefugnisse der Regionen nirgendwo von einer Finanzierungszielsetzung abhängig gemacht würden, so daß auch andere Zielsetzungen - Abschreckung von ungewünschtem oder Förderung von gewünschtem Verhalten - durch die Änderung des Tarifs der Regionalsteuern verfolgt werden könnten. Die befugnisrechtliche Grundlage sei im vorliegenden Fall nicht in den nichtsteuerlichen materiellen Zuständigkeiten der Region, sondern in ihrer steuerlichen Zuständigkeit im eigentlichen Sinne zu suchen.

Ferner verweist die Flämische Regierung darauf, daß der Ministerrat in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1116 anerkenne, zu bestimmen, worauf der Tarif anwendbar sei, bedeute nicht das gleiche wie «die Festlegung der Steuerbemessungsgrundlage».

A.24. In bezug auf den ersten Klagegrund in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1120 und 1175 beschränkten sich die angefochtenen Dekretsbestimmungen auf eine jeweils ausdrücklich auf die Flämische Region begrenzte Änderung von Bestimmungen des Erbschaftsteuergesetzbuches bezüglich des Tarifs oder der Befreiungen, gegebenenfalls der Steuerfreiheit, der Steuerermäßigung und des Steuerabzugs in bezug auf die Erbschaftsteuer. Die Festlegung der Anwendbarkeit eines Steuertarifs, einer Steuerbefreiung, einer Steuerermäßigung oder eines Steuerabzugs bedeute nicht, daß etwas anderes geregelt werde als der Tarif oder die Befreiungen.

Die föderale Zuständigkeit beziehe sich nicht einfach auf die Steuerbemessungsgrundlage, sondern auf die Festlegung der Steuerbemessungsgrundlage, das heißt das Verwaltungsverfahren für die Berechnung der Besteuerungsgrundlage, und beschränke sich somit auch auf die Regeln in bezug auf die einheitliche Vorgehensweise der Verwaltung der Mehrwertsteuer, Einregistrierung und Domänen, um die Gesamtheit oder einen Teil der Erbmasse veranschlagen zu lassen. Übrigens sehe der Ministerrat ein, daß die Festlegung der Besteuerungsgrundlage nichts mit der Erhebung der Steuern in *abstracto* - der Besteuerungsnorm -, zu tun habe, sondern daß sie die Anwendung dieser Norm in *concreto* betreffe, mit der die angefochtenen Dekretsbestimmungen nichts zu tun hätten. Der Klagegrund entbehre in dieser Hinsicht faktisch einer Grundlage. Daran ändere die Tatsache nichts, daß der Dekretgeber nach der Anpassung der Tarife der Erbschaftsteuern und der Befreiungen davon selbstverständlich habe festlegen müssen, worauf diese neuen Tarife und Befreiungen anwendbar seien, was der Ministerrat zu Unrecht als «Festlegung der Steuerbemessungsgrundlage» bezeichne. Im übrigen müsse festgestellt werden, daß die angefochtenen Dekretsbestimmungen die Besteuerungsgrundlage oder den Steuergegenstand unberührt ließen.

Was die föderale Zuständigkeit für die Festlegung der Verfahrensregeln betreffe, werde der Dienst der Erbschaftsteuern in Anwendung von Artikel 5 § 3 des Finanzierungs Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 vorerst noch durch den Föderalstaat gewährleistet, so daß Artikel 5 § 4 vorläufig gegenstandslos bleibe. Von einer Verletzung der letztgenannten Bestimmung könne deshalb in Ermangelung einer Anwendbarkeit dieser Bestimmung nicht die Rede sein. Folglich entbehre der Klagegrund auch in dieser Hinsicht einer faktischen Grundlage. Die in Artikel 5 §§ 3 und 4 angeführten Verfahrensregeln enthielten nicht alle steuerlichen Verfahrensregeln, sondern ausschließlich die Regeln, in deren Anwendung dieser «Dienst» gewährleistet werde, das heißt die Formalitäten, zu deren Einhaltung die Verwaltung der Mehrwertsteuer, Einregistrierung und Domänen bei der Erhebung der Steuern verpflichtet sei. Die in diesem Zusammenhang angeführten neuen Artikel des Erbschaftsteuergesetzbuches enthielten nicht solche Formalitäten. Sie sähen ebenfalls keinerlei «Dienst für die Erbschaftsteuern» vor, der von der regionalen Verwaltung gewährleistet werde.

Bei Artikel 172 der Verfassung handele es sich nicht um eine Vorschrift zur Zuständigkeitsverteilung. In dieser Hinsicht sei der Klagegrund unzulässig. Der Ministerrat irre sich im übrigen in bezug auf die Tragweite von Artikel 172 der Verfassung. Der in diesem Artikel verwendete Begriff «Gesetz» beziehe sich auf ein materielles Gesetz, das heißt eine allgemeingültige Verhaltensvorschrift, die auf eine unbestimmte Anzahl von Fällen anwendbar sei.

Die in Artikel 4 § 2 des Finanzierungs Sondergesetzes vorgesehene «Änderung der Befreiungen» bedeute die Einführung gleich welcher Änderungen in der Befreiungsregelung der betreffenden Steuer: bestehende Befreiungen ändern oder abschaffen oder neue Befreiungen einführen. In dieser Hinsicht sei der Klagegrund also unbegründet.

A.25. Im zweiten Klagegrund des Ministerrates in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1120 sei nicht angegeben, inwiefern die Artikel 10 und 11 der Verfassung durch die angefochtenen Bestimmungen verletzt würden. Er sei somit unzulässig.

Die Aufteilung der Erbschaft in Immobiliargüter und in bewegliche Güter für die Erben in direkter Linie und die Ehepartner stelle in Wirklichkeit eine Steuersenkung dar, mit der die Erbnehmer dazu ermutigt werden sollten, die beweglichen Güter ebenfalls oder mehr als früher anzugeben. Die Unterscheidung werde gerechtfertigt durch den ziemlich hohen Prozentsatz der in direkter Linie nicht angegebenen Güter.

Die Begrenzung des Vorteils gewisser Steuerbefreiungen oder -senkungen auf flämische Einrichtungen sei nichts anderes als die Übernahme *mutatis mutandis* der vorherigen föderalen Regeln. Die Unterscheidung werde durch die engere Verbindung zu den eigenen als zu den fremden Ansässigen gerechtfertigt. Die Begrenzung der Steuersenkungen oder -befreiungen sei somit die direkte Folge der regionalen Autonomie. Die Rechtfertigung sei im übrigen in der territorialen Zuständigkeit der betreffenden Behörde zu suchen, die schwerlich außerhalb ihres Gebietes Vorteile zuerkennen könne.

Was die Unterscheidung zwischen Familienunternehmen und -gesellschaften betreffe, verliere der Ministerrat aus den Augen, daß die überwiegende Mehrheit der Gesellschaften Handelsgesellschaften seien, die fast immer «die Ausübung einer Handelstätigkeit zum Ziel» hätten. Allgemein könne man sich nur schwer eine Gesellschaft vorstellen, die unter Berücksichtigung der anderen Dekretsbedingungen nicht ebenfalls einen Industrie-, Handels-, Handwerks- oder Landwirtschaftsbetrieb bewirtschaften würde. Es sei also nicht die Rede von einer ungleichen Behandlung, so daß der Klagegrund diesbezüglich faktisch einer Grundlage entbehre.

Daß die im neuen Artikel 60bis § 5 vorgesehene Bedingung der Beschäftigung sich auf die Beschäftigung in der Flämischen Region beziehe, liege auf der Hand, da man schwerlich von der Flämischen Region verlangen könne, die Beschäftigung außerhalb ihres Gebietes zu fördern, und da die Flämische Region ihre territorialen Zuständigkeitsgrenzen einhalten müsse.

Daß eine Verringerung der Beschäftigung nach dem Tod des Erblassers zu einer verhältnismäßigen Verringerung des Steuervorteils führe, sei eher eine Anwendung des Gleichheitsgrundsatzes als ein Widerspruch hierzu. Der Gleichheitsgrundsatz umfasse nämlich einen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.

Daß unter Beschäftigung die Beschäftigung von Arbeitnehmern zu verstehen sei, die als solche und auch durch die Anzahl der beschäftigten Arbeitnehmer auf der Grundlage der für die Sozialsicherheit erforderlichen Erklärungen zu beurteilen sei, verstehe sich von selbst; eine Förderung der Beschäftigung bedeute eine Förderung der Einstellung und der Beibehaltung von Arbeitnehmern und nicht der Arbeit von Selbständigen.

Bei der mengenmäßigen Bedingung von fünf beschäftigten Arbeitnehmern handele es sich natürlich um eine pauschale Grenze, bei deren Unterschreitung von einem Beschäftigungseffekt nicht oder kaum die Rede sein könne, oder deren Wirkung nicht im Verhältnis zu der damit verbundenen drastischen Senkung der Tarife stehe.

Daß die Unternehmen, die nur zu einer vereinfachten Buchführung verpflichtet seien, keinen Jahresabschluß erstellen müßten, bedeute nicht, daß sie einen solchen Abschluß nicht erstellen dürften, um die Dekretsbestimmungen für die Steuersenkung zu erfüllen. In dieser Hinsicht entbehre der Klagegrund einer faktischen Grundlage. Im übrigen werde die Vorlegung eines Jahresabschlusses gefordert, um überprüfen zu können, ob die Bedingungen für die Anwendung des Vorzugstarifs erfüllt seien, und dieses Erfordernis sei somit gerechtfertigt.

Schließlich sei die Behauptung unrichtig, daß im neuen Artikel 60bis § 11 durch die Verwendung des Wortes «Erben» der Vorteil der Steuersenkung den gesetzlichen Erben vorbehalten sei, unter Ausschluß der Vermächtnisnehmer. Der Begriff «Erben» bedeute hier «alle Personen, die zum Nachlaß eines Verstorbenen aufgerufen werden». Mit diesem Begriff würden im übrigen keine Voraussetzungen für die Steuersenkung eingeführt.

A.26. Was den einzigen Klagegrund in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnissen 1101, 1106 und 1116 betreffe, mache eine kurze Prüfung bereits deutlich, daß die jeweiligen Rechtssituationen von verheirateten und unverheirateten Personen nicht vergleichbar seien, einerseits, weil die rechtlichen Auswirkungen der Eheschließung so zahlreich und vielschichtig seien, daß sie nicht voneinander zu trennen seien, und andererseits, weil die Eheschließung nicht nur Vorteile biete. Es mache keinen Sinn, einen für Ehepartner bestehenden Vorteil anzufechten oder ihn für unverheiratete Paare zu fordern, während man über die Nachteile der Eheschließung schweige. Dies gelte *a fortiori* für unverheiratete Paare, die freiwillig nicht verheiratet seien. Jeder habe nämlich das Recht, sich für die Bildung einer Familie ohne Eheschließung zu entscheiden, doch wenn diese Wahl einmal getroffen sei, müsse man die rechtlichen Folgen dieser Entscheidung annehmen.

Daß die Eheschließung nicht nur Vorteile biete, gelte auch in bezug auf die steuerlichen Rechtsfolgen. Die gleichen besteuerten Aktiva nach dem Tod seien nämlich nicht vergleichbar bei Ehepaaren und nicht verheirateten Paaren; bei gleichem Nachlaß würden die ersteren vor ihrem Ableben eine größere steuerliche Anstrengung unternommen haben als die letzteren. Bei genau den gleichen Verdiensten würden Verheiratete ein kleineres Vermögen hinterlassen als unverheiratete Paare. Durchschnittlich könne also nicht die Rede von einer ungleichen steuerlichen Behandlung sein, so daß der Klagegrund der klagenden Parteien einer faktischen Grundlage entbehre.

Das gleiche gelte für die ungleiche Behandlung von unverheirateten Paaren oder ihren Kindern in bezug auf die ehemaligen Ehepartner, ihre Kinder oder Stiefkinder, die *prima facie* im abgeänderten Artikel 50 des Erbschaftsteuergesetzbuches enthalten sei. Bei näherer Betrachtung stelle sich nämlich heraus, daß diese ungleiche Behandlung ebenfalls umfassend ausgeglichen werde durch die ungleiche Behandlung vor dem Tod des Erblassers, die im Gegensatz ungünstig gewesen sei für verheiratete Partner, die die steuerlichen und sonstigen Nachteile dieser Situation auf sich genommen hätten.

A.27. Der erste Klagegrund der Wallonischen Regierung in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnungsnummer 1120 sei unzulässig, da er darauf hinauslaufe zu behaupten, daß keine Diskriminierung vorgelegen hätte, wenn der Dekretgeber auch für die in Artikel 59 Nr. 2 des Erbschaftsteuergesetzbuches vorgesehene Kategorie gefordert hätte, sie müsse in der Flämischen Region «gelegen sein». Diese letzte Bestimmung sei jedoch nicht Gegenstand irgendeiner Nichtigkeitsklage, was im übrigen nicht möglich sei, da sie durch die angefochtenen Dekretsbestimmungen nicht abgeändert worden sei. Der Klagegrund sei im übrigen unbegründet, da beide Kategorien nicht zu vergleichen seien; Artikel 59 Nr. 1 beziehe sich auf Behörden und öffentliche Einrichtungen, Artikel 59 Nr. 2 auf private (juristische) Personen.

Der zweite Klagegrund der Wallonischen Regierung beruhe auf einer falschen Auslegung von Artikel 19 des angefochtenen Dekrets. Es werde nämlich keine Unterscheidung vorgenommen zwischen öffentlichen Einrichtungen und gemeinnützigen Einrichtungen, so daß der Klagegrund einer faktischen Grundlage entbehre.

A.28. In bezug auf den einzigen Klagegrund der klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnungsnummer 1113 handele es sich bei den beiden Begrenzungen der Befreiung oder der Senkung der Erbschaftsteuern um nichts anderes als eine Übernahme *mutatis mutandis* der vorherigen föderalen Vorschriften. Ihre Rechtfertigung sei darin zu finden, daß mit den eigenen Ansässigen eine intensivere Verbindung bestehe als mit den fremden Ansässigen. Diese Begrenzung der Steuersenkungen oder -befreiungen sei somit die normale Folge der regionalen Autonomie. Sie sei im übrigen in der territorialen Zuständigkeit der betreffenden Behörde zu suchen, die schwerlich außerhalb ihres Gebietes Vorteile zuerkennen könne.

Was den Klagegrund der Wallonischen Regierung in derselben Rechtssache betrifft, verweist die Flämische Regierung auf die Antwort auf den zweiten Klagegrund des Ministerrates in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnungsnummer 1120.

A.29. Was den zweiten und den dritten Klagegrund in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1175 betreffe, die aus einem Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz abgeleitet seien, sei anzumerken, daß der Gesetzgeber über eine weite Ermessensbefugnis verfüge, die nur angefochten werden könne, wenn gemäß einer allgemein angenommenen Rechtsüberzeugung nicht denkbar sei, daß eine vernünftig entscheidende Behörde eine solche Beurteilung vorbringen könne.

Es stimme zwar, daß die Anwendung des Tarifs der Erbschaftsteuern für die Kategorie der «anderen» auf «den übereinstimmenden Teil der Summe der Nettoanteile, die die Anspruchsberechtigten dieser Gruppe erhalten» und nicht «auf den übereinstimmenden Teil des Nettoanteils eines jeden Anspruchsberechtigten» zu Unterschieden führen könne, nicht nur im Vergleich zur vorherigen Situation, sondern auch zwischen den verschiedenen Kategorien von Erben, einerseits je nach dem Umfang der gesamten Erbschaft und andererseits je nach dem Grad der Verwandtschaft mit dem Erblasser. Die Flämische Regierung sei jedoch der Meinung, daß die neue Regelung für die Kategorie «alle anderen», einschließlich der Neffen und Nichten, dem Gleichheitsgrundsatz mehr entspreche als die vorherige. Der Durchschnittstarif hänge nunmehr vom gesamten Nachlaß ab und stehe somit im Verhältnis zur Finanzkraft des Erblassers, was *in fiscalibus* sicherlich das relevanteste Unterscheidungskriterium sei, das man sich vorstellen könne. Im übrigen werde die Berechnung des Nachlasses für die Kategorie «alle anderen» dadurch erheblich vereinfacht.

Dabei dürfe man nicht aus den Augen verlieren, daß der Verstorbene in einem Testament nach freiem Ermessen die Anzahl der Vermächtnisnehmer der Kategorie «alle anderen», die jedenfalls keine gesetzlichen Erben seien, festlegen könne. Bei einer gleichen Erbschaft habe man also sehr viel oder sehr wenig Erbschaftsteuern bezahlen müssen, je nachdem, ob der Erblasser viele oder wenige Vermächtnisnehmer begünstigt habe. Nur für die Erben in direkter Linie, den Ehepartner und die Geschwister, die alle gesetzliche Erben seien, habe also ein Anlaß bestanden, die «der Finanzkraft entsprechende Besteuerung des Nettoanteils» anzuwenden.

Daß von einer offensichtlich ungerechtfertigten ungleichen Behandlung nicht die Rede sein könne, ergebe sich ferner aus der Abschwächung, wenn nicht gar vollständigen Abschaffung der Wirkung der angefochtenen Maßnahme für Nachlässe von höchstens drei Millionen Franken durch Artikel 56 des Erbschaftsteuergesetzbuches, so wie er durch Artikel 3 des Dekrets vom 15. April 1997 ersetzt sowie durch die Dekrete vom 17. Juni und 15. Juli 1997 abgeändert worden sei.

Standpunkt von A. Menu (Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1120 und 1175)

A.30. Die intervenierende Partei sei der Testamentserbe einer am 6. Juli 1997 verstorbenen Nichte. Die Anwendung des Dekrets vom 15. April 1997 bedeute im Vergleich zur Anwendung der vorherigen Erbschaftsregeln fast eine Verdoppelung der Erbschaftsteuern. Dadurch würden Einwohner der Flämischen Region im Vergleich zu Einwohnern der Wallonischen Region und der Region Brüssel-Hauptstadt diskriminiert. Außerdem könne man durch die Verlegung des Wohnsitzes in einen anderen Landesteil der Anwendung des Dekrets entgehen.

Das Dekret vom 15. April 1997 beinhalte außerdem eine Diskriminierung aufgrund der Anzahl Erben. Berechnungen hätten ergeben, daß der Unterschied zur früheren Regelung erheblich größer werde, je zahlreicher die Erben seien.

Standpunkt der «Vrije Universiteit Brussel» (Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1113)

A.31. Das Dekret vom 20. Dezember 1996 habe zur Folge, daß die «Vrije Universiteit Brussel», intervenierende Partei in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1113, die aufgrund einer halbamtlichen Gepflogenheit der Steuerverwaltung einer gemeinnützigen Einrichtung gleichgestellt werde, für Erbschaften, die in der Flämischen Region eröffnet würden, dem in Artikel 48 des Erbschaftsteuergesetzbuches festgelegten allgemeinen Tarif unterworfen werde. Da der Sitz der V.U.B. sich nicht in der Flämischen Region befinde, sei sie unmittelbar von der angefochtenen Norm betroffen und habe sie somit ein Interesse an ihrer Intervention.

Standpunkt der Wallonischen Regierung (Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1113, 1120 und 1175)

A.32. In bezug auf den einzigen Klagegrund in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1113 stelle die Wallonische Regierung fest, daß in erster Linie eine Herabsetzung und Vereinfachung der Erbschaftsteuern angestrebt worden sei. Die anderen Zielsetzungen des Dekrets seien eine Unterstützung von Familienunternehmen und von Familien, um die Kontinuität und die Beschäftigung in den Unternehmen zu gewährleisten, die Bekämpfung von Steuerkonstruktionen sowie die Begünstigung der Rückkehr der geerbten Güter in den Wirtschaftskreislauf.

Die in der Flämischen und der Wallonischen Region oder der Region Brüssel-Hauptstadt gelegenen gemeinnützigen Einrichtungen seien vergleichbare juristische Personen. Der Standort dieser Einrichtungen sei ein objektives, jedoch in bezug auf die obenerwähnten Zielsetzungen nicht relevantes Kriterium. Wie aus den Urteilen Nrn. 2/94 und 3/94 hervorgehe, sei das Kriterium des Standortes eines Steuerpflichtigen nicht erforderlich zur Festsetzung eines unterschiedlichen Tarifs für vergleichbare Kategorien von Steuerpflichtigen. Der Klagegrund sei daher unbegründet.

A.33. In derselben Rechtssache leite die Wallonische Regierung einen neuen Klagegrund aus einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung an sich und in Verbindung mit Artikel 172 der Verfassung ab, indem Artikel 19 des Dekrets vom 20. Dezember 1996 eine Diskriminierung zwischen den Gemeinden und den gemeinnützigen Einrichtungen der Gemeinden schaffe, je nachdem, ob sie in der Flämischen Region gelegen seien oder nicht. Auch diesbezüglich sei das Standortkriterium nicht relevant für die vom Dekretgeber angestrebten Zielsetzungen.

A.34. In bezug auf den ersten Klagegrund in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1120 sei die Wallonische Regierung der Auffassung, das Dekret vom 20. Dezember 1996 verstoße nicht gegen Artikel 172 der Verfassung. Indem es dem Gesetz die Befugnis vorbehalte, eine Steuerbefreiung oder -verringerung festzulegen, gelte dieser Artikel nur als eine Regel der Befugnisverteilung zwischen der gesetzgebenden und der vollziehenden Gewalt.

A.35. Der zweite Klagegrund in derselben Rechtssache sei nach der Beurteilung der Wallonischen Regierung begründet. Die Flämische Region, die Flämische Gemeinschaft und die von ihnen abhängenden gemeinnützigen Einrichtungen seien mit den anderen Körperschaften des Föderalstaates und den davon abhängenden gemeinnützigen Einrichtungen vergleichbar. Der Standort dieser Einrichtungen sei ein objektives, jedoch in bezug auf die obenerwähnten Zielsetzungen nicht relevantes Kriterium.

A.36. In derselben Rechtssache leite die Wallonische Regierung zwei neue Klagegründe aus einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung an sich und in Verbindung mit Artikel 172 der Verfassung ab.

An erster Stelle würden die Vereinigungen ohne Erwerbzzweck und die internationalen Vereinigungen mit einer philanthropischen, religiösen, wissenschaftlichen, künstlerischen und pädagogischen Zielsetzung ungeachtet des Standortes ihres Sitzes weiterhin in den Genuß eines ermäßigten Erbschaftstarifs gelangen, während dies für gemeinnützige Einrichtungen nicht der Fall sei.

An zweiter Stelle werde eine Diskriminierung zwischen den gemeinnützigen Einrichtungen, die nicht in der Flämischen Region gelegen seien, und den Provinzen, Gemeinden, öffentlichen Einrichtungen der Provinzen und Gemeinden und gemeinnützigen Einrichtungen der Flämischen Region geschaffen. Ein Unterschied zwischen den öffentlichen Einrichtungen und den gemeinnützigen Einrichtungen könne nicht gerechtfertigt werden.

A.37. In bezug auf den ersten Klagegrund in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1175 vertritt die Wallonische Regierung den Standpunkt, der Dekretgeber habe sich nicht darauf beschränkt, die Tarife der Erbschaftsteuern festzulegen, sondern habe deren Bemessungsgrundlage bestimmt. In Sachen Erbschaftsteuern umfasse die Steuerbemessungsgrundlage die gesamten Güter des Verstorbenen, nach Abzug der Schulden. Das Argument der Flämischen Regierung, die Regionen seien zuständig für die Steuerbemessungsgrundlage an sich, während die Föderalbehörde lediglich für die Festlegung der Steuerbemessungsgrundlage zuständig sei, werde widerlegt durch Artikel 4 § 2 des Finanzierungs-sondergesetzes, der die Zuständigkeit der Regionen ausdrücklich auf die Änderung des Steuersatzes und der Befreiungen beschränke.

Standpunkt der Regierung der Französischen Gemeinschaft (Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1113)

A.38. In bezug auf den einzigen Klagegrund in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1113 deckt sich der Standpunkt der Regierung der Französischen Gemeinschaft mit demjenigen der Wallonischen Regierung.

A.39. In bezug auf die Möglichkeit, Befreiungen und Ermäßigungen zu gewähren, wird im Erwidierungsschriftsatz hinzugefügt, daß der föderale Gesetzgeber seinerzeit uneingeschränkt für Erbschaftsteuern zuständig und nicht an den Gleichheitsgrundsatz gebunden gewesen sei. Die Flämische Regierung verfüge diesbezüglich nur über eine mit der Föderalbehörde geteilte Zuständigkeit. Die Tragweite der Steuerbefugnis müsse im Lichte der Wirtschafts- und Währungsunion beurteilt werden. Die Tatsache, daß Befreiungen und Ermäßigungen von Erbschaftsteuern auf die Rechtspersonen beschränkt seien, deren Gesellschaftssitz sich in der Flämischen Region befinde, beinhalte einen Verstoß gegen den freien Personen-, Waren-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr.

- B -

Was die Zulässigkeit der Klagen und Interventionen betrifft

Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1101, 1106 und 1116

B.1.1. Die Flämische Regierung bemerkt, daß das Interesse der klagenden Parteien an der Nichtigklärung der Artikel 48 und 56 des Erbschaftsteuergesetzbuches in der durch die Dekrete vom 20. Dezember 1996 und 15. April 1997 abgeänderten Fassung infolge des Dekrets vom 15. Juli 1997 «zur Regelung der Erbschaftsteuersätze für in eheähnlicher Gemeinschaft lebende Personen» nicht mehr bestehe.

B.1.2. Die klagenden Parteien in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1101 und 1106 sind zwei Personen unterschiedlichen Geschlechts, die seit 1989 ununterbrochen unverheiratet zusammenleben. Die Klageschrift in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1106 haben sie in der Eigenschaft als Eltern von zwei gemeinsamen minderjährigen Kindern eingereicht.

Die klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1116 sind zwei Personen des gleichen Geschlechts, die seit 1992 ununterbrochen zusammenleben.

Die beiden Gruppen von klagenden Parteien können durch Normen, die den Tarif der Erbschaftsteuern für Zusammenlebende festlegen, unmittelbar und nachteilig betroffen werden. Dem tut der Umstand keinen Abbruch, daß eine etwaige Nichtigklärung Bestimmungen wieder einführt, die sie ebenso oder noch mehr benachteiligen wie die angefochtenen Dekretsbestimmungen. Sie erhalten somit eine neue Möglichkeit, daß ihre Situation auf günstigere Weise geregelt wird.

Der Hof prüft nachstehend, ob im vorliegenden Fall diese Zulässigkeitsbedingung erfüllt ist.

B.1.3. Das Dekret vom 15. Juli 1997 hat in Artikel 48 des Erbschaftsteuergesetzbuches einen Sondertarif für Zusammenlebende eingeführt und die Absätze 3 und 4 von Artikel 56 desselben Gesetzbuches dementsprechend angepaßt. Dieses Dekret ist am 1. Januar 1998 in Kraft getreten.

Daher waren Artikel 48 des Erbschaftsteuergesetzbuches in der durch die Dekrete vom 20. Dezember 1996 und vom 15. April 1997 abgeänderten Fassung und Artikel 56 Absätze 3 und 4 desselben Gesetzbuches in der durch das Dekret vom 20. Dezember 1996 ersetzten und durch das Dekret vom 15. April 1997 abgeänderten Fassung nur bis zum 31. Dezember 1997 in Kraft gewesen. Da bis zu diesem Datum zwischen den klagenden Parteien keine Eigentumsübertragung infolge eines Todesfalls stattgefunden hat, die zur Anwendung dieser Bestimmungen geführt hätte, und in Anbetracht der Tatsache, daß diese Artikel beim heutigen Stand der Gesetzgebung nicht mehr Anwendung finden, haben die klagenden Parteien nun kein Interesse an deren Nichtigklärung.

Sollte jedoch das Dekret vom 15. Juli 1997 zur Regelung der Erbschaftsteuersätze für in eheähnlicher Gemeinschaft lebende Personen, das die klagenden Parteien und andere Personen innerhalb der gesetzlichen Frist angefochten haben, für nichtig erklärt werden, so würden je nach dem Grund und dem Umfang der Nichtigklärung die nun angefochtenen Artikel wieder eingeführt. Die klagenden Parteien werden das Interesse an der Nichtigklärung dieser Bestimmungen also erst endgültig verlieren, wenn die Klagen gegen das Dekret vom 15. Juli 1997 durch den Hof zurückgewiesen werden.

B.1.4. Beim heutigen Stand der Gesetzgebung braucht der Hof nur auf den Grund der Klagen einzugehen, insofern sie sich auf Artikel 50 des Erbschaftsteuergesetzbuches in der durch das Dekret vom 20. Dezember 1996 abgeänderten Fassung und auf Artikel 56 Absätze 1 und 2 desselben Gesetzbuches in der durch die Dekrete vom 20. Dezember 1996 und vom 15. April 1997 ersetzten bzw. abgeänderten Fassung beziehen.

Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1113

B.2.1. Die Flämische Regierung vertritt den Standpunkt, daß die Klage der König-Baudouin-Stiftung und des Nationalen Fonds für wissenschaftliche Forschung - «Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen» unzulässig sei, da nicht innerhalb der für die Erhebung der Nichtigkeitsklage vorgesehenen Frist die von den gesetzlich und satzungsgemäß dafür zuständigen Organen gefaßten Klageerhebungsbeschlüsse vorgelegt worden seien.

B.2.2. Artikel 7 Absatz 3 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 besagt:

«Wenn eine juristische Person die Klage einreicht oder dem Verfahren beiträgt, legt diese Partei auf die erste Aufforderung hin den Beweis dafür vor, daß je nach Fall ihre Satzung in den Beilagen zum *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht wurde oder daß der Beschluß gefaßt wurde, die Klage einzureichen beziehungsweise weiterzuführen oder dem Verfahren beizutreten.»

Die Bedingungen sollen es dem Hof unter anderem ermöglichen zu prüfen, ob der Klageerhebungsbeschluß durch das zuständige Organ der juristischen Person gefaßt wurde.

B.2.3. Aus den Unterlagen, die auf schriftliche Anforderung der Kanzlei hin vorgelegt wurden, geht hervor, daß die Bedingungen von Artikel 7 Absatz 3 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 erfüllt sind.

Die Einrede wird abgewiesen.

B.3.1. Die Flämische Regierung stellt das Interesse der klagenden Parteien an der Nichtigerklärung der angefochtenen Bestimmung in Abrede.

B.3.2. Die klagenden Parteien sind gemeinnützige Einrichtungen, deren Sitz sich in der Region Brüssel-Hauptstadt befindet. Vor dem Inkrafttreten der angefochtenen Norm konnten sie für Vermächtnisse, die ihnen übertragen wurden, einen ermäßigten Tarif von 6,60 Prozent in Anspruch nehmen.

Sie können daher unmittelbar und nachteilig durch eine Bestimmung betroffen werden, die den ermäßigten Tarif für in der Flämischen Region eröffnete Nachlässe abschafft für gemeinnützige Einrichtungen, die ihren Sitz nicht in dieser Region haben.

Die Klage ist zulässig, insofern die Wörter «die in der Flämischen Region gelegen sind» auf gemeinnützige Einrichtungen anwendbar sind.

B.3.3. Die Flämische Regierung macht gleichzeitig geltend, daß die intervenierende Partei, die «Vrije Universiteit Brussel», nicht die Eigenschaft einer gemeinnützigen Einrichtung besitze und daher nicht das rechtlich erforderliche Interesse an der Nichtigerklärung der angefochtenen Bestimmung nachweisen könne.

B.3.4. Da nicht widersprochen wird, daß die intervenierende Partei zur Anwendung der Erbschaftsteuern durch die Steuerverwaltung einer gemeinnützigen Einrichtung gleichgesetzt wird, kann sie durch die angefochtene Bestimmung unmittelbar und nachteilig betroffen werden.

Die Einrede wird abgewiesen.

Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1120

B.4.1. Die Flämische Regierung führt als Unzulässigkeitseinrede an, daß aus der wesentlichen Mitarbeit der Föderalbehörde an der Ausarbeitung der angefochtenen Bestimmungen und aus ihrem Stillschweigen während der darauffolgenden sechs Monate abgeleitet werden müsse, daß sie der Regelung der Flämischen Region zugestimmt habe, woraus zu schlußfolgern sei, daß der Ministerrat die fraglichen Bestimmungen nicht mehr rechtmäßig anfechten könne.

B.4.2. Der Ministerrat bemerkt, daß die Mitarbeit der Verwaltung der Mehrwertsteuer, Einregistrierung und Domänen an der Verbesserung und Verfeinerung des Entwurfs so zu verstehen sei, daß die Verwaltung zwar mitgearbeitet habe, daß jedoch ihren Anmerkungen und ihrer Kritik nur in sehr geringem Maße Rechnung getragen worden sei.

B.4.3. Die technische Mitarbeit von Beamten einer föderalen Verwaltung an der Ausarbeitung der angefochtenen Bestimmungen und das Stillschweigen der Föderalbehörde während mehreren Monaten nach der Veröffentlichung dieser Bestimmungen im *Belgischen Staatsblatt* können nicht so ausgelegt werden, daß sie einen Verzicht auf das Recht des Ministerrates beinhalten, das aus Artikel 2 Nr. 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof abgeleitet wird.

Die Einrede wird abgewiesen.

Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1175

B.5.1. Die Flämische Regierung bestreitet das Interesse der klagenden Parteien an der Nichtigerklärung der Artikel 48 und 56 des Erbschaftsteuergesetzbuches, solange sie nicht nachweisen, daß der Gesamtbetrag ihrer besteuerten Erbteile höher als drei Millionen Franken ist.

B.5.2. Die klagenden Parteien sind die Testamentserben eines am 31. Mai 1997 verstorbenen Ehepaares. Als Neffen und Nichten der Verstorbenen gehören sie zur Gruppe «alle anderen» im Sinne von Artikel 48 des Erbschaftsteuergesetzbuches in der durch Artikel 2 des Dekrets vom 15. April 1997 abgeänderten Fassung. Aus den Nachlaßerklärungen geht hervor, daß der Gesamtbetrag der besteuerten Erbteile sich auf 4.877.701 Franken je Nachlaß beläuft. Die klagenden Parteien können daher unmittelbar und nachteilig durch Normen, die den Erbschaftsteuertarif für die Gruppe «alle anderen» festlegen, betroffen werden.

Die Einrede wird abgewiesen.

Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1120 und 1175

B.6.1. Die Flämische Regierung bestreitet die Zulässigkeit des Klagegrunds, den A. Menu, intervenierende Partei in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1120 und 1175, in bezug auf den Unterschied in den Erbschaftsteuertarifen je nach Region anführt.

B.6.2. Da keine der klagenden Parteien sich über die ungleiche Behandlung beschwert, die sich aus dem Unterschied in den Erbschaftsteuertarifen, je nachdem, ob sie in der Flämischen Region oder in einer anderen Region gelten, ergibt, wird durch A. Menu ein neuer Klagegrund angeführt.

Artikel 87 § 2 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof erlaubt es im Gegensatz zu Artikel 85 nicht, daß im Schriftsatz der intervenierenden Partei neue Klagegründe vorgebracht werden.

Was die Klagegründe betrifft

In bezug auf die Zuständigkeit des Föderalstaates und der Regionen

B.7.1. In der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1120 führt der Ministerrat und in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1175 führen die klagenden Parteien im ersten Teil eines ersten Klagegrunds beziehungsweise in einem ersten Klagegrund an, daß die Artikel 14 und 21 des Dekrets vom 20. Dezember 1996 zur Festlegung von Bestimmungen zur Begleitung des Haushalts 1997 und Artikel 2 des Dekrets vom 15. April 1997 zur Abänderung der Artikel 48 und 56 des Erbschaftsteuergesetzbuches Bestimmungen über den Steuergegenstand und die Steuerbemessungsgrundlage der Erbschaftsteuern beinhalten und daher im Widerspruch zu Artikel 4 §§ 2 und 4 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 über die Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen die Zuständigkeit der Flämischen Region überschreiten würden.

B.7.2. Das Finanzierungs Sondergesetz vom 16. Januar 1989 legt die Mittel fest, über die die Regionen und Gemeinschaften verfügen, um ihre Befugnisse auszuüben. Gemäß Artikel 3 Absatz 1 Nr. 4 dieses Sondergesetzes sind die Erbschaftsteuern und die Übertragungssteuern im Todesfall eine Regionalsteuer; dies ist eine föderale Steuer, deren Aufkommen im vorliegenden Fall insgesamt der Region zugeteilt wird.

Die Erbschaftsteuern und die Übertragungssteuern im Todesfall stellen eine Steuer dar, die durch den Tod eines im Land Ansässigen (Erbschaftsteuer) oder eines nicht im Land Ansässigen, der in Belgien gelegene Immobiliargüter hinterläßt (Übertragungssteuer im Todesfall), anfällt.

Diese Steuern werden auf die Masse erhoben, die durch Vererbung übertragen wird; wenn der Verstorbene kein Gebietsansässiger ist, beschränkt sich die Masse auf die in Belgien gelegenen Immobiliargüter. Die Steuerbemessungsgrundlage ist der Wert der vererbten Masse nach Abzug der Schulden (Artikel 1, 15 und 18 des Erbschaftsteuergesetzbuches).

Aufgrund von Artikel 4 § 2 des Finanzierungssondergesetzes vom 16. Januar 1989 sind die Regionen befugt, den «Steuersatz» der Erbschaftsteuer und der Übertragungssteuer im Todesfall sowie die «Befreiungen» davon zu ändern, während die Föderalbehörde aufgrund von Artikel 4 § 4 zuständig bleibt für die «Festlegung der Steuerbemessungsgrundlage». Eine Änderung in der Festlegung der Steuerbemessungsgrundlage kann jedoch nur mit Zustimmung der Regionalregierungen durchgeführt werden. Das Finanzierungssondergesetz macht keinen Unterschied zwischen «Steuergegenstand» und «Steuerbemessungsgrundlage».

B.7.3. Gemäß den Vorarbeiten zum Finanzierungssondergesetz vom 16. Januar 1989 beruht die Beibehaltung der föderalen Zuständigkeit für die Festlegung der Steuerbemessungsgrundlage der Erbschaftsteuern und der Übertragungssteuern im Todesfall auf der Erwägung, «daß die Steuerbemessungsgrundlage durch den nationalen Gesetzgeber festgelegt wird, um praktische Schwierigkeiten zu vermeiden. Es ist jedoch unerlässlich, die gleiche Bewertungsmethode für die Güter aus einem Nachlaß sowohl für die Bestandteile der Aktiva als auch der Passiva beizubehalten» (*Parl. Dok.*, Kammer, 1988-1989, Nr. 635/18, S. 275).

Diese Rechtfertigung zeigt, daß der Sondergesetzgeber, indem die Festlegung der Steuerbemessungsgrundlage der Föderalbehörde vorbehalten bleibt, vermeiden wollte, daß der einheitlichen Regelung der Ermittlung des Wertes der vererbten Masse sowie der Anwendung dieser Regelung Abbruch getan würde.

Im vorliegenden Fall wird dieser Wert durch denjenigen veranschlagt, der zum Nachlaß aufgerufen ist (Artikel 19 des Erbschaftsteuergesetzbuches) und anhand dieser Erklärung durch die Föderalverwaltung festgelegt, nämlich den Einnehmer der Erbschaftsteuern (Artikel 35). Wer eine Erklärung erstellt, kann den Empfänger bitten, die Bewertung durch einen Sachverständigen vornehmen zu lassen. Diese Bewertung «dient als Grundlage für die Begleichung der Steuern» (Artikel 20). Die Föderalverwaltung kann gegebenenfalls eine Kontrollschätzung verlangen, wenn sie die Schätzung in der Nachlaßerklärung als zu niedrig erachtet (Artikel 111). In diesem Fall bestimmt die durch die Schätzer vorgenommene Veranschlagung «den Verkaufswert des Gutes im Hinblick auf die Steuererhebung» (Artikel 119).

B.7.4. Nach Darlegung der klagenden Parteien würde die föderale Zuständigkeit für die Festlegung der Steuerbemessungsgrundlage verletzt, insbesondere in den Artikeln 48 und 60bis §§ 1 und 9 des Erbschaftsteuergesetzbuches, so wie diese Artikel durch die angefochtenen Dekrete ersetzt und abgeändert würden. Die Kritik betrifft die vertikale Aufteilung zwischen beweglichen und unbeweglichen Gütern, die Verrechnung der Schulden, die Veranlagung aufgrund der Summe der Nettoanteile für eine bestimmte Kategorie von Erbberechtigten, den ermäßigten Tarif im Falle der Vererbung eines Familienunternehmens oder einer Familiengesellschaft und die Bestimmung des Nettowertes der Aktiva und Anteile daran.

B.7.5. Artikel 48 des Erbschaftsteuergesetzbuches in der durch Artikel 14 des Dekrets vom 20. Dezember 1996 abgeänderten Fassung besagt in bezug auf den Tarif der Erbschaftsteuern und der Übertragungssteuern im Todesfall in direkter Linie zwischen Eheleuten:

«Dieser Tarif wird auf den Nettoanteil an den Immobiliargütern einerseits und auf den Nettoanteil an den beweglichen Gütern andererseits angewandt. Die Schulden werden vorrangig auf die beweglichen Güter und auf die Güter, auf die sich Artikel 60bis bezieht, angerechnet, es sei denn, sie wurden spezifisch aufgenommen, um andere Güter zu erwerben oder zu behalten.»

Derselbe Artikel 48 in der erneut durch Artikel 2 des Dekrets vom 15. April 1997 ersetzten Fassung besagt in bezug auf den Tarif der Erbschaftsteuern und der Übertragungssteuern im Todesfall für andere Personen als Erbberechtigte in direkter Linie, Eheleute und Geschwister:

«In bezug auf alle anderen wird dieser Tarif auf den übereinstimmenden Teil der Summe der Nettoanteile, die die Anspruchsberechtigten dieser Gruppe erhalten, angewandt.»

Artikel 60bis des Erbschaftsteuergesetzbuches in der durch Artikel 21 des Dekrets vom 20. Dezember 1996 eingefügten Fassung betrifft den ermäßigten Tarif für Familienunternehmen und Familiengesellschaften. Paragraph 1 besagt, daß eine ermäßigte Erbschaftsteuer erhoben wird «auf den Nettowert (a) der Aktiva, die der Erblasser oder sein Ehepartner beruflich in ein Familienunternehmen investiert hat, und (b) die Anteile an einer Familiengesellschaft oder Forderungen gegenüber einer solchen Gesellschaft», unter den in der angefochtenen Bestimmung angegebenen Bedingungen.

Artikel 60bis § 9 des Erbschaftsteuergesetzbuches in der durch Artikel 21 des Dekrets vom 20. Dezember 1996 eingefügten Fassung besagt:

«Unter Nettowert ist der Wert der Aktiva oder Anteile abzüglich der Schulden, mit Ausnahme derjenigen, die spezifisch aufgenommen wurden, um andere Güter zu erwerben oder zu behalten, zu verstehen.»

B.7.6. Die Bestimmungen der Artikel 48 und 60bis §§ 1 und 9 lassen die Zusammensetzung und die Bewertungsregeln der vererbten Masse unberührt. Sie wirken sich daher nicht auf die Steuerbemessungsgrundlage aus, sondern beschränken sich auf den Steuersatz, indem im einen Fall der Tarif auf den Anteil an den unbeweglichen Gütern und auf den Anteil an den beweglichen Gütern beziehungsweise auf den übereinstimmenden Teil der Summe der Nettoanteile (Artikel 48) angewandt wird, und indem im anderen Fall festgelegt wird, unter welchen Bedingungen und auf welchen Teil der vererbten Masse der ermäßigte Tarif gewährt wird (Artikel 60bis §§ 1 und 9). Diese Bestimmungen sind eine Sache der Tariffestsetzung und liegen als solche innerhalb des Zuständigkeitsbereiches der Regionen in bezug auf den Steuersatz und die Befreiungen. Wenn diese Zuständigkeit nämlich nicht inhaltslos sein soll, so muß sie gleichzeitig die Zuständigkeit beinhalten, festzulegen, wann der abgeänderte Steuersatz oder die abgeänderte Befreiung anwendbar ist.

B.8.1. Der Ministerrat führt im zweiten Teil des ersten Klagegrunds an, daß die Artikel 21 und 22 des Dekrets vom 20. Dezember 1996 Bestimmungen über die Festlegung der Verfahrensregeln bezüglich der Erbschaftsteuern und der Steuern bei Übertragung im Todesfall beinhalten und somit die Zuständigkeit der Flämischen Regierung überschreiten würden. Die Kritik bezieht sich auf Artikel 60bis §§ 5 Absatz 5, 7, 10 und 11 und Artikel 135 Nr. 8 des Erbschaftsteuergesetzbuches in der durch das Dekret vom 20. Dezember 1996 eingefügten Fassung.

B.8.2. Aufgrund von Artikel 5 § 4 des Finanzierungssondergesetzes vom 16. Januar 1989 können die Regionen den Dienst der Regionalsteuern nur gemäß den durch Gesetz festgelegten Verfahrensregeln gewährleisten.

B.8.3. Artikel 60bis § 5 Absatz 5 - in dem durch Artikel 27 des Dekrets vom 8. Juli 1997 die Wörter «ab dem Tod» mit Wirkung zum 1. Januar 1997 gestrichen wurden - und § 7 bestimmt, daß im Falle der Nichteinhaltung der Bedingungen für die weitere Beanspruchung des ermäßigten Tarifs für Familienunternehmen und Familiengesellschaften der normale Tarif zuzüglich der gesetzlichen Zinsen Anwendung findet.

Artikel 60bis § 10 bestimmt, daß der ermäßigte Tarif für Familienunternehmen und Familiengesellschaften nur Anwendung findet, insofern in der Erklärung ausdrücklich die Anwendung dieses Tarifs beantragt wird und insofern die von der Flämischen Gemeinschaft ausgestellte Bescheinigung, aus der hervorgeht, daß die Bedingungen in bezug auf die Beschäftigung und das Kapital erfüllt sind, der Erklärung beigefügt wurde. Falls diese Bescheinigung nicht eingereicht wurde, bevor die Steuern einforderbar sind, wird der normale Tarif angewandt. Aufgrund von Artikel 135 Nr. 8 ist jedoch eine Rückforderung möglich, wenn innerhalb von zwei Jahren nach der Zahlung der Steuern die Bescheinigung eingereicht wird.

Artikel 60bis § 11 erlegt den Erben, die in den Genuß des ermäßigten Tarifs gelangt sind, die Verpflichtung auf, während fünf Jahren jährlich anzugeben, daß die Bedingungen dauerhaft erfüllt werden.

B.8.4. Indem der Dekretgeber festlegt, daß der ermäßigte Tarif nur unter der Bedingung gewährt wird, daß der Steuerpflichtige der Erklärung eine Bescheinigung beifügt oder innerhalb von zwei Jahren nach der Zahlung der Steuer eine Bescheinigung einreicht, und indem er festlegt, daß der ermäßigte Tarif nur unter der Bedingung aufrechterhalten wird, daß der Steuerpflichtige während fünf Jahren jährlich angibt, daß die Bedingungen für die Gewährung des ermäßigten Tarifs dauerhaft erfüllt sind, beschränkt er sich darauf, zu erläutern, welche Angaben der Steuerpflichtige mitteilen muß, wenn er in den Genuß des ermäßigten Tarifs zu gelangen wünscht. Diese Bestimmungen tun den föderalen Verfahrensregeln keinen Abbruch.

Indem der Dekretgeber jedoch festlegt, daß im Falle der Nichteinhaltung der Bedingungen für die Aufrechterhaltung des ermäßigten Tarifs der normale Tarif um die gesetzlichen Zinsen erhöht wird, hat er eine Maßnahme ergriffen, die mit dem Erhebungsverfahren zusammenhängt, welches zum Zuständigkeitsbereich des föderalen Gesetzgebers gehört.

Artikel 21 des Dekrets vom 20. Dezember 1996 verstößt daher gegen Artikel 5 § 4 des Finanzierungssondergesetzes vom 16. Januar 1989, insofern er in Artikel 60 § 5 Absatz 5 und § 7 die Erhöhung um die gesetzlichen Zinsen regelt.

B.9.1. Im dritten Teil des ersten Klagegrunds führt der Ministerrat an, daß Artikel 21 des Dekrets vom 20. Dezember 1996 die Zuständigkeit der Flämischen Region überschreite, indem er den Steuerdienst teilweise regelt, ohne diesen vollständig vom Staat zu übernehmen. Die Kritik bezieht sich auf bestimmte Teile des besagten Artikels 60bis.

B.9.2. Aufgrund von Artikel 5 § 3 Absatz 1 des Finanzierungssondergesetzes vom 16. Januar 1989 sorgt der Staat kostenlos unter anderem für den Dienst der Erbschaftsteuern und der Übertragungssteuern im Todesfall, außer wenn die Region anders darüber entscheidet.

B.9.3. Artikel 60bis, der einen ermäßigten Tarif für Familienunternehmen und -gesellschaften vorsieht, verbindet die Gewährung dieses Tarifs mit Bedingungen. Die Erben, die in den Genuß des ermäßigten Tarifs gelangen möchten, müssen ihrer Erklärung eine Bescheinigung der Flämischen Gemeinschaft beifügen, aus der hervorgeht, daß die Bedingungen erfüllt sind. Die Aufsicht darüber gehört zum Dienst der betreffenden Steuern, den die Flämische Region gemäß Artikel 5 § 3 Absatz 1 des Finanzierungssondergesetzes vom 16. Januar 1989 übernehmen kann. Die angefochtene Regelung beinhaltet keine Erschwerung des föderalen Dienstes.

B.10.1. Im vierten Teil seines ersten Klagegrunds führt der Ministerrat an, daß das angefochtene Dekret die Zuständigkeit der Flämischen Region überschreite, indem der ermäßigte Tarif für Familienunternehmen und -gesellschaften eine Befreiung bedeuten würde, während Artikel 172 der Verfassung einem «Gesetz» die Gewährung von Befreiungen vorbehalten würde.

B.10.2. Aufgrund von Artikel 4 § 2 des Finanzierungssondergesetzes vom 16. Januar 1989 sind die Regionen befugt, um Befreiungen von der Erbschaftsteuer und von der Übertragungssteuer im Todesfall zu ändern.

Die Änderung von Befreiungen beinhaltet, daß Befreiungen abgeschafft und eingeführt werden können. Auch wenn der ermäßigte Tarif für Familienunternehmen und -gesellschaften als eine Befreiung betrachtet werden sollte, beinhaltet er in Anbetracht der den Regionen zugeteilten Befugnis keine Befugnisüberschreitung.

Dieser Befugnis des Dekretgebers wird kein Abbruch getan durch die Bestimmungen von Artikel 172 Absatz 2 der Verfassung, der besagt, daß «eine Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung [...] nur durch ein Gesetz eingeführt werden [darf]». In dieser Bestimmung hat das Wort «Gesetz» unter Berücksichtigung der Bestimmungen von Artikel 170 der Verfassung nicht die Bedeutung, daß die Zuständigkeit, Steuerbefreiungen oder -ermäßigungen vorzusehen, dem föderalen Gesetzgeber vorbehalten ist.

Der Klagegrund ist in seinem vierten Teil unbegründet.

B.11. Aus den obigen Erwägungen ergibt sich, daß der erste Klagegrund der klagenden Parteien in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1120 und 1175 begründet ist, insofern er sich auf die Wörter «erhöht um die gesetzlichen Zinsen» in Artikel 60bis § 5 Absatz 5 und § 7 des Erbschaftsteuergesetzbuches, eingefügt durch Artikel 21 des Dekrets vom 20. Dezember 1996 und abgeändert durch Artikel 27 des Dekrets vom 8. Juli 1997, bezieht.

B.12. Die Regierung der Französischen Gemeinschaft führt in ihrem Erwidierungsschriftsatz in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1113 zum ersten Mal an, daß die Steuerbefugnis der Regionen im Lichte der Wirtschafts- und Währungsunion beurteilt werden müsse.

Diese Beschwerde ist als ein neuer Klagegrund anzusehen, der aufgrund von Artikel 85 Absatz 2 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 unzulässig ist.

In bezug auf die Artikel 10 und 11 der Verfassung

B.13.1. Die Flämische Regierung bringt vor, der zweite Klagegrund, den der Ministerrat in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1120 anführe, sei unzulässig, weil er nicht der Vorschrift entspreche, die in Artikel 6 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof festgehalten sei.

B.13.2. Um den Erfordernissen nach Artikel 6 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof zu entsprechen, müssen die in der Klageschrift vorgebrachten Klagegründe angeben, welche Vorschriften, deren Einhaltung der Hof gewährleistet, verletzt wäre und welche Bestimmungen gegen diese Vorschriften verstoßen würden, und darlegen, in welcher Hinsicht diese Vorschriften durch die fraglichen Bestimmungen verletzt würden.

Diese Erfordernisse liegen einerseits in der dem Hof obliegenden Verpflichtung begründet, sofort nach Eingang der Klage zu prüfen, ob diese nicht offensichtlich unzulässig oder offensichtlich unbegründet ist, oder ob der Hof nicht offensichtlich unzuständig ist, darüber zu befinden, und andererseits in der Verpflichtung, die den Parteien, die auf die Argumente der Kläger antworten möchten, obliegt, in einem einzigen Schriftsatz und innerhalb der festgesetzten Fristen, deren Nichteinhaltung zur Unzulässigkeit führt, darauf zu antworten.

B.13.3. Im zweiten Klagegrund führt der Ministerrat einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung durch die Artikel 48, 55, 59 Nr. 1 und 60bis des Erbschaftsteuergesetzbuches in der durch die angefochtenen Bestimmungen ersetzten Fassung an.

In der Darlegung des Klagegrunds ist nicht in ausreichendem Maße angegeben, in welcher Hinsicht die angefochtenen Artikel gegen die obenerwähnten Verfassungsartikel verstoßen würden.

Die Einrede der Unzulässigkeit des zweiten Klagegrunds des Ministerrates in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1120 wird angenommen.

B.14.1. Die klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1175 führen in einem zweiten und einem dritten Klagegrund an, daß Artikel 2 des Dekrets vom 15. April 1997 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 172 der Verfassung verstoße, indem einerseits die «Steuerbemessungsgrundlage» für die Gruppe «alle anderen» sich von der «Steuerbemessungsgrundlage» für andere Gruppen von Steuerpflichtigen unterscheidet und andererseits die Höhe der Erbschaftsteuern für die Gruppe «alle anderen» von der zu dieser Gruppe gehörenden Anzahl Personen abhängig gemacht werde.

B.14.2. Die Kritik bezieht sich auf die Bestimmung von Artikel 48 des Erbschaftsteuergesetzbuches in der durch Artikel 2 des Dekrets vom 15. April 1997 abgeänderten Fassung, der besagt:

«Tabelle II enthält den Tarif zwischen anderen Personen als in direkter Linie und zwischen Eheleuten. Dieser Tarif wird in bezug auf Geschwister auf den übereinstimmenden Teil des Nettoanteils eines jeden Anspruchsberechtigten gemäß der Angabe in Spalte A angewandt. Was alle anderen betrifft, wird dieser Tarif auf den übereinstimmenden Teil der Summe der Nettoanteile, die die Anspruchsberechtigten dieser Gruppe erhalten, angewandt.»

Für Geschwister sowie für Erben in direkter Linie und Eheleute wird der Steuertarif folglich immer noch durch den Nettoanteil eines jeden Erben bestimmt, während für die anderen der Steuertarif durch die Summe der Nettoanteile der Anspruchsberechtigten ihrer Gruppe bestimmt wird. Wie der Hof unter B.7.6 festgestellt hat, betrifft diese Bestimmung nicht die Steuerbemessungsgrundlage, sondern den Steuersatz.

B.14.3. Die Bestimmung des Steuertarifs und die Festlegung seiner Modalisierung stehen dem zuständigen Steuerregelgeber zu. Wenn er hierzu Unterscheidungskriterien benutzt, müssen diese objektiv und vernünftig zu rechtfertigen sein. Die Tarife und Modalitäten müssen gegenüber einem jeden, der sich in bezug auf die Maßnahme und die angestrebte Zielsetzung in einer gleichwertigen Position befindet, auf gleiche Weise angewandt werden, unter dem Vorbehalt, daß der Steuergesetzgeber die Verschiedenartigkeit von Situationen in Kategorien zu erfassen haben kann, die zwangsläufig auf vereinfachende und annähernde Weise mit der Wirklichkeit übereinstimmen.

B.14.4. Ein unterschiedlicher Tarif für verschiedene Gruppen von Erben entsprechend ihrer Blutsverwandtschaft oder Verschwägerung mit dem Erblasser beruht auf einem objektiven Kriterium. Es ist nicht offensichtlich unvernünftig, den Tarif in direkter Linie und zwischen Eheleuten anders zu berechnen als den Tarif für Geschwister, und letzteren anders zu berechnen als den Tarif für alle anderen, einschließlich der Onkel, Tanten, Neffen und Nichten, und somit den Betrag der Steuer vom Grad der Verbundenheit abhängig zu machen, von der man annehmen kann, daß sie durch den Verwandtschaftsgrad zwischen dem Erblasser und den Erbberechtigten bestimmt wird.

B.14.5.1. Die Anwendung des durch die Summe der Nettoanteile bestimmten Tarifs hat gleichzeitig zur Folge, wie die klagenden Parteien anmerken, daß für einen gleichen Nettoanteil die geschuldete Erbschaftsteuer höher oder niedriger ist, je nachdem, ob die Anzahl der Anspruchsberechtigten der gleichen Kategorie, die zusammen zum Nachlaß aufgerufen werden, größer oder kleiner ist.

B.14.5.2. Die Kritik der klagenden Parteien läuft darauf hinaus, daß durch Zusammenlegung der Nettoanteile, die der Kategorie der «anderen» Erbberechtigten zukommen, ein Steuerprozentsatz angewandt wird, der höher ist als in dem Fall, wo er nur entsprechend dem tatsächlich erhaltenen Erbteil bestimmt würde.

Die Erbschaftsteuer und die Übertragungssteuer im Todesfall sind progressive Steuern, die in Teilbeträgen und Prozentsätzen ausgedrückt werden. Diese progressive Beschaffenheit wird an sich durch die klagenden Parteien nicht in Frage gestellt.

Die durch den Steuerdekretgeber angestrebte progressive Beschaffenheit der Steuer verliert an Zweckdienlichkeit, zumindest aber ihre Anwendungsmöglichkeit, wenn die Zahl derjenigen, die zum Nachlaß aufgerufen sind, ansteigt.

In dem bemängelten System nimmt der Dekretgeber diese Abschwächung der Progressivität an, indem er - für die Kategorie der Erbberechtigten in direkter Linie, die Geschwister und zwischen Eheleuten - den vorgesehenen Steuerprozentsatz auf den Nettoanteil, den jeder von ihnen aus dem Nachlaß erhält, anwendet.

Indem er für die anderen den Steuerprozentsatz von der Höhe der ihnen gemeinsam zukommenden Nettoanteile abhängig macht, hat der Steuerdekretgeber, was sie betrifft, die Progressivität wiederhergestellt. Da der Dekretgeber dem Verwandtschaftsgrad zwischen Erblasser und Erbberechtigten Rechnung getragen hat, hat er - aus dem unter B.14.4 angeführten Grund - nicht unvernünftig gehandelt.

B.14.6. Indem der Dekretgeber festlegt, daß die Erbschaftstarife für Geschwister sowie für Erben in direkter Linie und für Eheleute auf den übereinstimmenden Teil des Nettoanteils eines jeden dieser Anspruchsberechtigten einerseits und für die anderen auf den übereinstimmenden Teil der Summe der Nettoanteile, die die Anspruchsberechtigten dieser Gruppe erhalten, andererseits angewandt werden, verstößt er nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, weder an sich noch in Verbindung mit Artikel 172 der Verfassung.

Die Klagegründe sind nicht annehmbar.

B.15.1. Die klagenden Parteien in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1101 und 1106 führen an, daß Artikel 50 des Erbschaftsteuergesetzbuches in der durch Artikel 15 des Dekrets vom 20. Dezember 1996 ersetzten Fassung und Artikel 56 Absatz 2 desselben Gesetzbuches in der durch Artikel 3 des Dekrets vom 15. April 1997 ersetzten Fassung gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, an sich und in Verbindung mit anderen Verfassungsartikeln und einigen Vertragsbestimmungen, verstoßen würden.

B.15.2. Artikel 50 besagt:

«Der Prozentsatz der Steuer zwischen Eheleuten ist nicht anwendbar, wenn die Eheleute geschieden oder von Tisch und Bett getrennt sind, es sei denn, daß sie gemeinsame Kinder oder Nachkommen haben.

Derselbe Prozentsatz der Steuer findet ebenfalls Anwendung auf Erwerbungen durch die Kinder des überlebenden Ehegatten des verstorbenen Ehegatten.»

Artikel 56 Absatz 2 besagt:

«Zugunsten der Kinder, die nicht das Alter von 21 Jahren erreicht haben, wird unbeschadet der etwaigen Anwendung des vorstehenden Absatzes eine Ermäßigung von 3.000 Franken auf die gemäß Tabelle I von Artikel 48 und Artikel 60bis errechnete Steuer gewährt für jedes volle Jahr, das noch ablaufen muß, bis sie das Alter von 21 Jahren erreichen, und zugunsten des überlebenden Ehepartners in Höhe der Hälfte der zusätzlichen Ermäßigungen, in deren Genuß die gemeinsamen Kinder zusammen gelangen.»

B.15.3. Artikel 56 Absatz 2 gewährt die Ermäßigungen aufgrund der unterhaltsberechtigten Kinder nur Eheleuten und nicht unverheiratet zusammenlebenden Personen mit gemeinsamen Kindern.

Indem der Dekretgeber diese Kategorien von Personen in bezug auf Erbschaftsteuern unterschiedlich behandelt, hat er gemäß der im bürgerlichen Recht zum Ausdruck gebrachten Auffassung gehandelt, wonach eine Form des Familienlebens, die nach seiner Einschätzung größere Aussichten auf Stabilität bietet, geschützt werden muß. Die Maßnahmen, die von dieser Einschätzung ausgehen, sind mit der Verfassung vereinbar, da sie unter Berücksichtigung des Systems der Einkommensteuern je nachdem, ob man verheiratet ist oder nicht, nicht unverhältnismäßig im Vergleich zum angestrebten gesetzlichen Ziel sind.

B.15.4. Der vorteilhafte Tarif zwischen Eheleuten gilt grundsätzlich nicht für die von Tisch und Bett getrennt lebenden oder die geschiedenen Eheleute, es sei denn - wie in Absatz 1 von Artikel 50 festgelegt -, sie haben gemeinsame Kinder oder Nachkommen. Diese Ausnahme für Eheleute mit gemeinsamen Kindern geht davon aus, daß in dem Maße, wie das Vermögen des überlebenden Elternteils höher besteuert wird, der spätere Erbteil dieser Kinder abnimmt.

Diese Bestimmung betrifft den angenommenen Fall, daß zwei Personen trotz ihrer Ehescheidung oder ihrer Trennung von Tisch und Bett einander beerben. Der Gesetzgeber hat für sie der in der Regel weniger günstigen Steuerregelung Rechnung tragen können, der ihre Einkünfte insgesamt betrachtet während ihrer Ehe unterliegen konnten, und der die nichtverheirateten Personen entgehen.

B.15.5. Absatz 2 von Artikel 50 dehnt den vorteilhaften Tarif für Erben in direkter Linie und zwischen Eheleuten auf die Kinder des überlebenden Ehepartners des verstorbenen Ehepartners aus.

Da diese Bestimmung auf die Interessen der Stiefkinder und nicht diejenigen der Eltern ausgerichtet ist, was aus dem Umstand ersichtlich ist, daß der Stiefelternteil nicht den gleichen vorteilhaften Tarif für Erwerbungen der Stiefkinder genießt, können Stiefkinder und unverheiratete Partner in bezug auf die angefochtene Bestimmung nicht als vergleichbare Kategorien betrachtet werden.

B.15.6. Aus den obigen Erwägungen ergibt sich, daß Artikel 50 des Erbschaftsteuergesetzbuches in der durch Artikel 15 des Dekrets vom 20. Dezember 1996 abgeänderten Fassung und Artikel 56 Absatz 2 desselben Gesetzbuches in der durch Artikel 3 des Dekrets vom 15. April 1997 abgeänderten Fassung nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit anderen Verfassungsbestimmungen und einigen Vertragsbestimmungen, verstoßen.

De Klagegrund ist unbegründet.

B.16.1. Die klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1113 und die Wallonische Regierung in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1120 führen an, daß Artikel 59 Nr. 1 des Erbschaftsteuergesetzbuches in der durch Artikel 19 des Dekrets vom 20. Dezember 1996 abgeänderten Fassung gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, sowohl an sich als auch in Verbindung mit Artikel 172 der Verfassung, verstoße, indem er die Ermäßigung der Erbschaftsteuern auf 6,60 Prozent auf Vermächtnisse an Gemeinden, öffentliche Einrichtungen der Gemeinden und gemeinnützige Einrichtungen, die in der Flämischen Region gelegen seien, beschränke, mit der Folge, daß die anderen Gemeinden, öffentlichen Einrichtungen der Gemeinden und gemeinnützigen Einrichtungen dem allgemeinen Erbschaftsteuertarif unterworfen würden.

B.16.2. Gemäß Artikel 59 Nr. 1 des Erbschaftsteuergesetzbuches in der durch Artikel 19 des Dekrets vom 20. Dezember 1996 abgeänderten Fassung werden die Erbschaftsteuern und die Steuern auf Übertragungen im Todesfall herabgesetzt:

«1. auf 6,60 % für Vermächtnisse an Provinzen, Gemeinden, provinzielle und kommunale öffentliche Einrichtungen und gemeinnützige Einrichtungen, die in der Flämischen Region gelegen sind.»

Zuvor fand dieser ermäßigte Tarif ungeachtet des Standortes auf dem belgischen Staatsgebiet Anwendung.

B.16.3. Gemäß der Flämischen Regierung wird die Beschränkung des ermäßigten Tarifs auf die in der Flämischen Region gelegenen Gemeinden, öffentlichen Einrichtungen der Gemeinden und gemeinnützigen Einrichtungen gerechtfertigt mit ihren Auswirkungen auf das örtliche oder regionale flämische Umfeld sowie mit der territorialen Zuständigkeit der Flämischen Region.

B.16.4. Die Lage in der Flämischen Region als Unterscheidungskriterium, um Gemeinden, öffentlichen Einrichtungen der Gemeinden und gemeinnützigen Einrichtungen einen ermäßigten Tarif zu gewähren, ist objektiv.

B.16.5. In bezug auf Gemeinden und öffentliche Einrichtungen der Gemeinden ist die Lage in der Flämischen Region ein geeignetes Kriterium, um durch die Verbindung mit einem besonderen Steuertarif zu einer Verstärkung ihrer Auswirkungen auf das örtliche oder regionale flämische Umfeld beizutragen. Gemeinden und öffentliche Einrichtungen der Gemeinden müssen nämlich als territorial dezentralisierte Dienststellen ihre Tätigkeiten in der betreffenden Gemeinde oder für diese entfalten.

B.16.6. In bezug auf gemeinnützige Einrichtungen ist die Lage in der Flämischen Region jedoch kein geeignetes Kriterium, um ihre Auswirkungen auf das örtliche oder regionale flämische Umfeld zu verstärken. Das Kriterium trägt nämlich nicht dem Gebiet Rechnung, in dem die gemeinnützige Einrichtung tatsächlich ihre Tätigkeiten entfaltet. Gemeinnützige Einrichtungen, die nicht in der Flämischen Region gelegen sind, können einen Tätigkeitsbereich haben, der sich auf die Flämische Region erstreckt.

Das Unterscheidungskriterium kann ebenfalls nicht durch die territoriale Zuständigkeit der Flämischen Region für Erbschaftsteuern und Steuern auf Übertragungen im Todesfall gerechtfertigt werden. Wie aus Artikel 5 § 2 Nr. 4 des Finanzierungs-sondergesetzes vom 16. Januar 1989 hervorgeht, wird diese Zuständigkeit nämlich nicht durch den «Standort» des Steuerpflichtigen bestimmt, sondern in bezug auf die Erbschaftsteuer durch den Ort, an dem der Nachlaß anfällt, und in bezug auf die Steuer auf Übertragungen im Todesfall durch den Ort, an dem die Güter gelegen sind.

B.16.7. Der Klagegrund ist begründet, insofern die Wörter «die in der Flämischen Region gelegen sind» auf gemeinnützige Einrichtungen anwendbar sind.

B.17.1. Die Wallonische Regierung führt in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1120 an, daß Artikel 59 Nr. 1 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoße, sowohl an sich als auch in Verbindung mit Artikel 172 der Verfassung, indem der ermäßigte Tarif gemeinnützigen Einrichtungen, die nicht in der Flämischen Region gelegen seien, verwehrt werde, während Vereinigungen ohne Erwerbzzweck und internationale Vereinigungen mit philanthropischer, religiöser, wissenschaftlicher, künstlerischer und pädagogischer Zielsetzung ungeachtet des Ortes, an dem ihr Sitz sich befindet, aufgrund einer bestehenden und durch die angefochtenen Dekrete nicht abgeänderten Bestimmung weiterhin einen ermäßigten Erbschaftsteuertarif genießen.

B.17.2. Beide im Klagegrund angeführten Kategorien von Einrichtungen oder Vereinigungen haben Anspruch auf einen ermäßigten Tarif, die eine gemäß den Feststellungen unter B.16.7 und die andere aufgrund des unverändert beibehaltenen Artikels 59 Nr. 2 des Erbschaftsteuergesetzbuches. Die in dem Klagegrund angeführte ungleiche Behandlung besteht somit nicht.

B.17.3. Der Klagegrund ist nicht annehmbar.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

- beschließt, daß die Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1101, 1106 und 1116, soweit sie sich auf die Artikel 48 und 56 Absätze 3 und 4 des Erbschaftsteuergesetzbuches, abgeändert durch die Dekrete vom 20. Dezember 1996 und 15. April 1997, beziehen, aus dem Geschäftsverzeichnis des Hofes zu streichen sind, wenn die Klagen auf Nichtigerklärung des Dekrets der Flämischen Region vom 15. Juli 1997 «zur Regelung der Erbschaftsteuersätze für in eheähnlicher Gemeinschaft lebende Personen» (Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1315, 1318, 1319 und 1320) zurückgewiesen werden;

- erklärt

. in Artikel 59 Nr. 1 des Erbschaftsteuergesetzbuches, ersetzt durch Artikel 19 des Dekrets vom 20. Dezember 1996, die Wortfolge «gelegen in het Vlaamse Gewest» («die in der Flämischen Region gelegen sind»), soweit sie sich auf die gemeinnützigen Einrichtungen bezieht, und

. in Artikel 60bis § 5 Absatz 5 und § 7 desselben Gesetzbuches, ersetzt durch Artikel 21 des Dekrets vom 20. Dezember 1996 und abgeändert durch Artikel 27 des Dekrets vom 8. Juli 1997, die Wortfolge «verhoogd met de wettelijke interest» beziehungsweise «verhoogd met de wettelijke intresten» («erhöht um die gesetzlichen Zinsen»)

für nichtig;

- weist die Klagen im übrigen zurück.

Verkündet in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 9. Dezember 1998

Der Kanzler,
L. Potoms.

Der Vorsitzende,
L. De Grève.

GEMEENSCHAPS- EN GEWESTREGERINGEN
GOUVERNEMENTS DE COMMUNAUTE ET DE REGION
GEMEINSCHAFTS- UND REGIONALREGIERUNGEN

VLAAMSE GEMEENSCHAP — COMMUNAUTE FLAMANDE

MINISTERIE VAN DE VLAAMSE GEMEENSCHAP

N. 98 — 3355

[S - C - 98/36329]

17 NOVEMBER 1998. — Decreet houdende goedkeuring van het samenwerkingsakkoord tussen de federale Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten betreffende de besteding van het armoedebeleid, ondertekend te Brussel op 5 mei 1998 (1)

Het Vlaams Parlement heeft aangenomen en Wij, regering, bekrachtigen hetgeen volgt :

Artikel 1. Dit decreet regelt een gemeenschapsaangelegenheid en een gewestaangelegenheid.

Art. 2. Het samenwerkingsakkoord tussen de federale Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten betreffende de besteding van het armoedebeleid, ondertekend te Brussel op 5 mei 1998, wordt goedgekeurd.

Kondig dit decreet af, bevelen dat het in het *Belgisch Staatsblad* zal worden bekendgemaakt.

Brussel, 17 november 1998.

De minister-president van de Vlaamse regering,
Vlaams minister van Buitenlands Beleid, Europese Aangelegenheden, Wetenschap en Technologie,
L. VAN DEN BRANDE

De Vlaamse minister van Binnenlandse Aangelegenheden, Stedelijk Beleid en Huisvesting,
L. PEETERS

Nota

Zitting 1997-1998

Stuk. — Ontwerp van decreet : 1123, nr. 1.

Zitting 1998-1999

Stuk. — Verslag : 1123, nr. 2.

Handelingen. — Bespreking en aanneming. Vergaderingen van 27 en 28 oktober 1998.