

Rolnummer 6891
Arrest nr. 86/2019 van 28 mei 2019

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 14 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Alen en F. Daoût, en de rechters J.-P. Snappe, T. Merckx-Van Goey, T. Giet, R. Leysen en M. Pâques, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Alen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij arrest van 20 maart 2018 in zake het Vlaamse Gewest tegen Herman De Saegher en Jeanine Jacobs, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 3 april 2018, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Is artikel 14 van het Wetboek Registratierechten, waar het slechts van toepassing is op afhankelijke beschikkingen die het voorwerp uitmaken van éénzelfde akte, al dan niet bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, nu het een verschil in behandeling mogelijk maakt tussen twee categorieën van personen :

- enerzijds de categorie van de echtgenoten die wederzijdse schenkingen (kunnen) realiseren via een onrechtstreekse schenking, handgift of bankgift waarbij er over het ter registratie aangeboden geschrift dat wordt opgesteld ten bewijze van de schenkingen slechts éénmaal registratierechten (met name het hoogste recht) zullen worden geheven;

- anderzijds de categorie van de echtgenoten die zich omwille van het verbod van artikel 1097 van het Burgerlijk Wetboek genoodzaakt zien om wederzijdse notariële schenkingen te realiseren via twee afzonderlijke notariële akten waarbij over iedere akte afzonderlijk registratierechten zullen worden geheven? In voormelde interpretatie zou artikel 14 van het Wetboek Registratierechten immers buiten toepassing dienen te worden gelaten omdat voor de toepassing van dit artikel vereist zou zijn dat de afhankelijke beschikkingen het voorwerp uitmaken van één enkele akte ».

Memories zijn ingediend door :

- Herman De Saegher en Jeanine Jacobs, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. F. Vandewalle en Mr. P. Wouters, advocaten bij de balie te Antwerpen;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. K. Van de Velde, advocaat bij de balie te Brussel;

- de Vlaamse Regering, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. M. Delanote, advocaat bij de balie te Brussel.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- Herman De Saegher en Jeanine Jacobs;

- de Vlaamse Regering.

Bij beschikking van 20 maart 2019 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers R. Leysen en T. Giet te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 24 april 2019 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 24 april 2019 in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil*

Op 25 april 2014 hebben de echtgenoten De Saegher-Jacobs, die zijn gehuwd met scheiding van goederen, elkaar wederzijdse schenkingen gedaan van de respectieve schuldvorderingen ten belope van 1 250 000 euro waarover zij elk beschikten op de cva « DESA ». Gelet op artikel 1097 van het Burgerlijk Wetboek werden daarbij twee notariële akten verleden, maar in beide akten werd verklaard dat de schenkingen wederzijds afhankelijk zijn in de zin van de in het geding zijnde bepaling.

De ontvanger van de Registratie heeft tweemaal een registratierecht van 37 500 euro aangerekend. Tegen die beslissing dienden de echtgenoten De Saegher-Jacobs bezwaar in. Zij voerden aan dat zij slechts één registratierecht verschuldigd zijn, gelet op de wederzijdse afhankelijkheid van beide beschikkingen. De directie registratie Mechelen wees dat bezwaar af in een beslissing van 3 december 2014, met als argument dat de in het geding zijnde bepaling enkel van toepassing is op afhankelijke beschikkingen die in eenzelfde akte zijn opgenomen.

De echtgenoten De Saegher-Jacobs vorderden vervolgens een bedrag van 37 500 euro registratierechten terug. Bij vonnis van 27 juni 2016 wees de Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, die vordering toe, op grond van de interpretatie dat niet het aantal akten, maar de wederzijdse afhankelijkheid van de beschikkingen doorslaggevend is voor de toepassing van de in het geding zijnde bepaling. Het Hof van Beroep te Gent oordeelde daarentegen dat die interpretatie strijdig is met de letterlijke tekst ervan. Vervolgens stelde het op verzoek van de echtgenoten De Saegher-Jacobs de onderhavige prejudiciële vraag.

III. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van de ontvankelijkheid

A.1.1. Volgens de Ministerraad behoeft de prejudiciële vraag geen antwoord, aangezien twee schenkingen niet elkaars oorzaak kunnen zijn. Wederzijdse schenkingen van een identieke geldsom of van een identieke schuldvordering vinden niet hun oorzaak in een begiftigingsoogmerk, maar in de overeenkomst om op hetzelfde ogenblik hetzelfde bedrag in ruil te ontvangen. Er is in een dergelijk geval evenmin sprake van een werkelijke verarming van de schenker.

Indien beide beschikkingen afhankelijk van elkaar zijn, vormen zij geen schenkingen, maar een ruilovereenkomst. Indien zij toch schenkingen uitmaken, volgt uit de geldigheidsvereiste van het bestaan van een begiftigingsoogmerk dat zij onafhankelijk van elkaar zijn. Aangezien de wederzijdse schenkingen in het bodemgeschil geen afhankelijke beschikkingen kunnen zijn, is de in het geding zijnde bepaling er niet op van toepassing.

A.1.2. De Vlaamse Regering sluit zich aan bij de zienswijze van de Ministerraad en voegt daaraan toe dat wederzijdse schenkingen van een identieke geldsom of van een identieke schuldvordering een overeenkomst onder bezwarende titel zijn. De zaak moet bijgevolg worden teruggestuurd naar de verwijzende rechter, die eerst dient te beoordelen of er *in casu* sprake is van schenkingen of van een ruilovereenkomst.

A.1.3. Volgens de echtgenoten De Saegher-Jacobs gaat het standpunt van de Ministerraad eraan voorbij dat wederzijdse schenkingen zowel op burgerrechtelijk vlak als op fiscaal vlak worden aanvaard. Dergelijke schenkingen verschillen van een ruilovereenkomst doordat zij niet zijn ingegeven door de schenking van de andere partij, maar door erkentelijkheid. De prejudiciële vraag dient bijgevolg wel te worden beantwoord.

A.2.1. Volgens de Vlaamse Regering is de prejudiciële vraag onontvankelijk, aangezien het voorgelegde verschil in behandeling zijn grondslag niet vindt in de in het geding zijnde bepaling, maar in artikel 1097 van het Burgerlijk Wetboek. Alleen die laatste bepaling verbiedt echtgenoten om wederzijdse schenkingen aan elkaar te doen in eenzelfde authentieke akte, terwijl zij hun niet verbiedt om het bewijs van hun wederzijdse bankgiften of handgiften in één document op te nemen.

De in het geding zijnde bepaling heeft enkel als gevolg dat tweemaal registratierechten verschuldigd zijn indien twee akten ter registratie worden aangeboden. Die bepaling maakt geen onderscheid tussen echtgenoten onderling, noch tussen echtgenoten en andere contractanten.

A.2.2. Volgens de echtgenoten De Saegher-Jacobs vindt het onderhavige verschil in behandeling wel degelijk zijn grondslag in de in het geding zijnde bepaling. Het is immers die bepaling die buiten toepassing wordt gelaten indien verknochte rechtshandelingen het voorwerp uitmaken van afzonderlijke akten. De onderlinge verwevenheid dient te worden beoordeeld op het niveau van de rechtshandelingen, en niet op het niveau van de geschriften.

Ten aanzien van de prejudiciële vraag

A.3.1. Volgens de echtgenoten De Saegher-Jacobs verschilt de schenking van de handgift en de bankgift doordat de authentieke akte een noodzakelijke voorwaarde is voor de geldige totstandkoming van een schenking, terwijl een handgift tot stand komt louter door de overhandiging en een bankgift tot stand komt louter door de overschrijving. In de praktijk wordt na het uitvoeren van een handgift of van een bankgift weliswaar vaak een zogenaamd *pacte adjoint* opgesteld, maar een dergelijk geschrift is niet bij wet voorgeschreven en beoogt enkel het bestaan van de rechtshandeling te bewijzen.

Een dergelijk *pacte adjoint* is niet aan vormvoorschriften onderworpen en mag dus ook in geval van een wederzijdse handgift of bankgift tussen echtgenoten uit één document bestaan. Bij de vrijwillige registratie ervan is dus slechts een registratierecht verschuldigd ten belope van de handgift of bankgift met de hoogste waarde. Daarentegen dienen wederzijdse schenkingen tussen echtgenoten, gelet op de artikelen 931 en 1097 van het Burgerlijk Wetboek, steeds het voorwerp uit te maken van twee authentieke akten.

A.3.2. Het verschil in behandeling berust volgens de echtgenoten De Saegher-Jacobs op een objectief criterium, namelijk het vervat zijn van de afhankelijke beschikkingen in een of in meerdere akten.

A.3.3. Zij zijn evenwel van mening dat het verschil in behandeling niet redelijk verantwoord is in het licht van de doelstelling die met de in het geding zijnde bepaling wordt nagestreefd, namelijk het waarborgen dat in geval van afhankelijke beschikkingen tussen dezelfde contractanten slechts het hoogste registratierecht dient te worden betaald.

Aangezien niet alle goederen zich lenen voor een handgift, een bankgift of een onrechtstreekse schenking, beschikken de echtgenoten niet steeds over een alternatief voor wederzijdse schenkingen bij twee authentieke akten. Bijgevolg zouden rechtshandelingen die inhoudelijk identiek zijn, niet anders mogen worden belast afhankelijk van het geschrift waarin ze zijn opgenomen. De in het geding zijnde bepaling past die zienswijze overigens wel toe in zoverre zij onafhankelijke beschikkingen die in dezelfde akte zijn opgenomen, toch aan een afzonderlijk registratierecht onderwerpt.

Ook het oogmerk van de administratieve werklast van de Vlaamse belastingadministratie kan het verschil in behandeling niet verklaren, nu de beide notariële akten waarin echtgenoten elkaar wederzijdse schenkingen doen, gelijktijdig ter registratie worden aangeboden en zij allebei vermelden dat ze onderling afhankelijk zijn. De administratie dient in het onderzoek naar de afhankelijkheid van de beschikkingen dus geen enkele bijkomende inspanning te leveren in vergelijking met het geval waarin slechts één akte ter registratie wordt aangeboden.

Tot slot wijzen de echtgenoten De Saegher-Jacobs erop dat de verplichting, neergelegd in artikel 931 van het Burgerlijk Wetboek, om een schenking bij authentieke akte te verlijden, de bescherming van de schenker beoogt. Het kan volgens hen niet de bedoeling van de wetgever zijn geweest de schenkingsvorm die hij als een waarborg beschouwt, fiscaal te benadelen.

A.3.4. Volgens de echtgenoten De Saegher-Jacobs is de in het geding zijnde bepaling vatbaar voor een grondwetsconforme interpretatie, die inhoudt dat niet de eenheid in geschrift, maar de eenheid van rechtshandeling bepalend is voor de toepassing ervan. Zulks is het geval met wederzijdse schenkingen tussen echtgenoten, die immers elkaars oorzaak zijn.

A.4.1. Volgens de Vlaamse Regering vermocht de wetgever redelijkerwijze te oordelen dat een beperking van het registratierecht in geval van meerdere beschikkingen tussen dezelfde contractanten dient te worden onderworpen aan twee cumulatieve voorwaarden, namelijk de formele voorwaarde dat die beschikkingen in dezelfde akte voorkomen en de inhoudelijke voorwaarde dat zij afhankelijk van elkaar zijn.

A.4.2. Het verschil in behandeling berust volgens de Vlaamse Regering op een objectief criterium, namelijk de vraag of de betrokken echtgenoten een of meerdere akten ter registratie aanbieden. Dat zij in het geval van wederzijdse schenkingen twee akten ter registratie moeten aanbieden, vloeit niet voort uit de in het geding zijnde bepaling, maar uit artikel 1097 van het Burgerlijk Wetboek.

A.4.3. Het verschil in behandeling is volgens de Vlaamse Regering redelijk verantwoord. Volgens een vaste rechtspraak van het Hof volstaat het dat de fiscale wet de verscheidenheid aan toestanden opvangt in categorieën die slechts op een vereenvoudigde en benaderende wijze met de werkelijkheid overeenstemmen. De doeltreffendheid van de criteria en de administratieve kosten van de toepassing ervan mogen immers in aanmerking worden genomen om de evenredigheid van een fiscale maatregel te beoordelen.

Dat de in het geding zijnde bepaling niet alleen rekening houdt met de inhoudelijke afhankelijkheid van de beschikkingen tussen dezelfde contractanten, maar ook met het aantal akten waarin die beschikkingen voorkomen, hangt samen met de aard van de registratierechten, die krachtens artikel 1 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten immers steeds worden geheven op een geschrift.

Overigens kon de wetgever de kwalificatie van meerdere beschikkingen als onderling afhankelijk niet volledig aan de wil van de partijen overlaten, aangezien zij zich in dat geval steeds aan een gedeelte van de verschuldigde registratierechten zouden kunnen onttrekken.

Tot slot wijst de Vlaamse Regering erop dat de registratie van het *pacte adjoint* bij een handgift of een bankgift niet verplicht is. Dat een handgift en een bankgift niet het voorwerp moet uitmaken van een authentieke akte, vloeit voort uit het feit dat die rechtsfiguren niet door de wetgever maar door de praktijk zijn ontwikkeld.

- B -

B.1.1. Artikel 14 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (hierna : het W.Reg.), zoals van toepassing voor de verwijzende rechter, bepaalt :

« Wanneer een akte verscheidene onder dezelfde contractanten tot stand gekomen beschikkingen vervat, welke de ene van de andere afhankelijk zijn of de ene uit de andere noodzakelijk voortvloeien, is slechts één recht voor deze gezamenlijke beschikkingen verschuldigd.

Het recht wordt geheven met inachtneming van diegene van bedoelde beschikkingen welke tot het hoogste recht aanleiding geeft ».

Artikel 15 van het W.Reg., zoals van toepassing voor de verwijzende rechter, bepaalt :

« Wanneer, in een akte, verscheidene onafhankelijke of niet noodzakelijk uit elkaar voortvloeiende beschikkingen voorkomen, is voor elke dier beschikkingen en wel naar eigen aard een bijzonder recht verschuldigd.

Deze regel is niet toepassing op het algemeen vast recht ».

B.1.2. In het Vlaamse Gewest werden die bepalingen met ingang van 1 januari 2015 opgeheven bij artikel 5.0.0.0.1, 5°, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013. De inhoud ervan werd met ingang van die datum *mutatis mutandis* overgenomen door verschillende bepalingen van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, elk van toepassing op een bepaalde Vlaamse belasting. Voor de schenkbelasting gaat het om artikel 2.8.4.1.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, dat bepaalt :

« Als een akte of geschrift, overeengekomen tussen dezelfde partijen, verschillende van elkaar afhankelijke of noodzakelijk uit elkaar voortvloeiende regelingen bevat waaronder een schenking die onderworpen is aan de schenkbelasting, wordt de belasting geheven die van toepassing is op de regeling die aanleiding geeft tot de heffing van de hoogste belasting, vastgesteld met toepassing van hoofdstuk 8 tot en met hoofdstuk 11.

Als een akte of geschrift, overeengekomen tussen dezelfde partijen, verschillende van elkaar onafhankelijke of niet noodzakelijk uit elkaar voortvloeiende regelingen bevat waaronder een schenking die onderworpen is aan de schenkbelasting, wordt op elke regeling al naargelang het geval de belasting, vermeld in hoofdstuk 8 tot en met hoofdstuk 11, geheven ».

Die wijzigingen hebben geen invloed op het bodemgeschil, waarin de notariële akten werden verleden en ter registratie werden aangeboden vóór 1 januari 2015 en waarin de bestreden beslissing van de administratie eveneens van vóór die datum dateert.

B.1.3. Artikel 1096 van het Burgerlijk Wetboek bepaalt :

« Alle schenkingen, tussen echtgenoten tijdens het huwelijk anders dan bij huwelijkscontract gedaan, zijn steeds herroepelijk, hoewel zij schenkingen onder de levenden worden genoemd.

Deze schenkingen worden niet herroepen door de geboorte van kinderen ».

Artikel 1097 van het Burgerlijk Wetboek bepaalt :

« Echtgenoten mogen elkaar tijdens het huwelijk, noch bij akte onder de levenden anders dan bij huwelijkscontract, noch bij testament, enige onderlinge en wederkerige schenking doen bij een en dezelfde akte ».

B.2. De verwijzende rechter ondervraagt het Hof over de bestaanbaarheid van artikel 14 van het W.Reg. met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre het wederzijdse giften tussen echtgenoten verschillend behandelt naar gelang van de gehanteerde techniek. Indien de echtgenoten de techniek van de wederzijdse handgiften, wederzijdse bankgiften of wederzijdse onrechtstreekse schenkingen gebruiken, zijn zij voor het ter registratie aangeboden geschrift dat wordt opgesteld ten bewijze van de giften slechts eenmaal registratierecht verschuldigd. Indien zij daarentegen de techniek van de wederzijdse schenkingen hanteren, zijn zij tweemaal registratierecht verschuldigd, aangezien zij, gelet op artikel 1097 van het Burgerlijk Wetboek, twee authentieke akten ter registratie dienen aan te bieden.

B.3.1. Krachtens artikel 15 van het W.Reg. zijn meerdere registratierechten verschuldigd indien één ter registratie aangeboden akte meerdere beschikkingen bevat. Elke beschikking wordt in dat geval aan het naar eigen aard toepasselijke registratierecht onderworpen. Aldus wordt vermeden dat partijen zich aan de registratierechten kunnen onttrekken door verscheidene onafhankelijke rechtshandelingen in eenzelfde akte te laten opnemen.

De in het geding zijnde bepaling bevat een uitzondering op die regel. Zij waarborgt dat slechts één registratierecht verschuldigd is indien één akte verscheidene beschikkingen tussen dezelfde contractanten bevat, voor zover die beschikkingen « de ene van de andere afhankelijk zijn of de ene uit de andere noodzakelijk voortvloeien ». In dat geval wordt enkel de beschikking die tot het hoogste recht aanleiding geeft, aan het registratierecht onderworpen. Aldus wordt vermeden dat voor onderscheiden rechtshandelingen die één juridisch geheel vormen, meerdere registratierechten verschuldigd zijn.

B.3.2. In de interpretatie die de verwijzende rechter eraan geeft, vindt de in het geding zijnde bepaling slechts toepassing voor zover de afhankelijke beschikkingen in dezelfde akte voorkomen, maar kan zij niet worden toegepast op afhankelijke beschikkingen die in twee of meer akten voorkomen.

Die interpretatie, die ook de interpretatie van de Vlaamse Belastingdienst is (Vlabel, standpunt nr. 15137 van 12 oktober 2015), is niet kennelijk onjuist, aangezien zij overeenstemt met de letterlijke tekst van de in het geding zijnde bepaling. Het Hof beantwoordt de prejudiciële vraag bijgevolg in die interpretatie.

Ten aanzien van de ontvankelijkheid van de prejudiciële vraag

B.4.1. Volgens de Ministerraad en de Vlaamse Regering kunnen wederzijdse schenkingen van een identieke geldsom of van een identieke schuldvordering geen werkelijke schenking uitmaken, aangezien geen van beide schenkers zich verarmt. Er zou veeleer sprake zijn van een ruilovereenkomst.

B.4.2. De burgerrechtelijke nietigheid van een ter registratie aangeboden akte doet geen afbreuk aan de verplichting om de verschuldigde registratierechten te betalen (Cass., 18 mei 1866, *Pas.*, 1866, p. 190; Vlabel, standpunt nr. 15137 van 12 oktober 2015). Bijgevolg dient het Hof niet na te gaan of de rechtshandelingen waarop het geschil voor de verwijzende rechter betrekking heeft, geldig zijn, noch of de partijen ze correct hebben gekwalificeerd.

De exceptie wordt verworpen.

B.5.1. Volgens de Vlaamse Regering vindt het voorgelegde verschil in behandeling zijn grondslag niet in de in het geding zijnde bepaling, maar in artikel 1097 van het Burgerlijk Wetboek.

B.5.2. Het voorgelegde verschil in behandeling heeft betrekking op de fiscale behandeling van wederzijdse giften tussen echtgenoten. Dat verschil vloeit voort uit de in het geding zijnde bepaling, die enkel voorziet in een enkelvoudig registratierecht wanneer afhankelijke beschikkingen vervat zijn in eenzelfde ter registratie aangeboden akte, maar niet wanneer zij vervat zijn in afzonderlijke ter registratie aangeboden akten.

De exceptie wordt verworpen.

Ten gronde

B.6.1. Het voorgelegde verschil in behandeling heeft geen betrekking op een vergelijking van twee wettelijke regelingen, maar op een vergelijking van een wettelijke regeling met rechtsfiguren die in de praktijk zijn ontwikkeld.

B.6.2. De schenking onder de levenden wordt geregeld door de artikelen 931 tot 959 van het Burgerlijk Wetboek. Krachtens artikel 931 van het Burgerlijk Wetboek worden alle schenkingsakten verleden voor een notaris. Krachtens artikel 938 van het Burgerlijk Wetboek gaat de eigendom van de geschonken goederen over op de begiftigde door de aanvaarding van de schenking, zonder dat enige andere overgave vereist is.

Krachtens artikel 19, eerste lid, 1°, van het W.Reg., zoals van toepassing voor de verwijzende rechter, is een notariële schenkingsakte aan de registratieverplichting onderworpen. Artikel 131, § 2, eerste lid, 1°, van het W.Reg., zoals van toepassing voor de verwijzende rechter, onderwerpt schenkingen van roerende goederen tussen echtgenoten aan een registratierecht van 3 % op het brutoaandeel van de begiftigde.

Voor wederzijdse giften tussen echtgenoten die de vorm van schenkingen onder de levenden aannemen, is dat registratierecht tweemaal verschuldigd, aangezien wederzijdse schenkingen tussen echtgenoten krachtens artikel 1097 van het Burgerlijk Wetboek het voorwerp moeten uitmaken van twee afzonderlijke notariële akten.

B.6.3. De handgift, de bankgift en de onrechtstreekse schenking zijn rechtsfiguren die in de rechtspraak zijn ontwikkeld. Die rechtsfiguren verschillen op meerdere vlakken van de schenking onder de levenden.

Een handgift komt tot stand door de materiële overdracht van een roerend goed door de schenker aan de begiftigde. Zij is slechts geldig indien zij geschiedt vanuit een *animus donandi* van de schenker en indien de begiftigde de gift aanvaardt tijdens hun beider leven.

Een onrechtstreekse schenking bestaat in een definitieve en onherroepelijke overdracht van een goed aan de hand van een andere rechtshandeling dan een schenking onder de levenden of een handgift. Die rechtshandeling heeft een eigen autonoom statuut en eerbiedigt de daaraan verbonden voorwaarden. De akte van die rechtshandeling maakt geen melding van haar oorzaak.

Een bankgift is een vorm van onrechtstreekse schenking die tot stand komt door het overschrijven van een geldsom op de bankrekening van de begiftigde, die de gift uitdrukkelijk of stilzwijgend aanvaardt.

Die technieken verschillen van de schenking onder de levenden doordat zij niet tot stand komen door het opstellen van een authentieke akte of van enig ander geschrift, maar door het stellen van de overeenkomstige handeling, op voorwaarde dat aan de overige geldigheidsvereisten is voldaan.

Niettemin wordt in de praktijk vaak *post factum* een akte opgesteld om een handgift of bankgift te bewijzen. Een dergelijke onderhandse akte is niet aan de registratieverplichting onderworpen. Voor wederzijdse giften tussen echtgenoten die de vorm van hand- of bankgiften aannemen, is dus in beginsel geen registratierecht verschuldigd. Indien de echtgenoten er toch voor kiezen die onderhandse akte vrijwillig te laten registreren, is het registratierecht van 3 % op het brutoaandeel van de begiftigde, bedoeld in artikel 131, § 2, eerste lid, 1°, van het W.Reg., erop van toepassing.

In de interpretatie die de verwijzende rechter eraan geeft, is artikel 1097 van het Burgerlijk Wetboek niet van toepassing op wederzijdse handgiften en bankgiften tussen echtgenoten. In die interpretatie volstaat één onderhandse akte om beide giften te bewijzen. Indien de echtgenoten ervoor kiezen die onderhandse akte te laten registreren, is de in het geding zijnde bepaling van toepassing, zodat enkel een registratierecht dient te worden betaald op de gift die tot het hoogste recht aanleiding geeft.

B.7.1. Bij toepassing van de techniek van wederzijdse giften tussen echtgenoten met een beding van terugkeer bij overlijden zijn op het geschonken gedeelte van het eigen vermogen van de eerstoverleden echtgenoot geen successierechten tegen een progressief tarief tot 27 %, maar enkel registratierechten tegen een vlak tarief van 3 % verschuldigd.

B.7.2. De federale Dienst Voorafgaande Beslissingen heeft beslist dat de in het geding zijnde bepaling van toepassing is indien de echtgenoten daartoe de techniek van de wederzijdse bankgiften gebruiken, op voorwaarde dat zij slechts één geschrift opmaken als bewijs van beide giften (voorafgaande beslissingen nr. 900 097 van 23 juni 2009, nr. 900 469 van 20 april 2010 en nr. 2011 260 van 6 september 2011). In een dergelijk geval dient bijgevolg slechts een registratierecht op de hoogste geschonken geldsom te worden betaald.

B.7.3. De Vlaamse Belastingdienst heeft beslist dat artikel 2.8.4.1.2, eerste lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit niet van toepassing is indien de echtgenoten daartoe de techniek van de wederzijdse schenkingen onder de levenden gebruiken en daarbij, gelet op artikel 1097 van het Burgerlijk Wetboek, twee authentieke akten ter registratie aanbieden (Vlabel, standpunt nr. 15137 van 12 oktober 2015). In dat standpunt heeft de Vlaamse Belastingdienst overwogen dat de registratiebelasting wordt geheven op basis van « akten en geschriften », zodat het *scriptum* van de rechtshandeling doorslaggevend is. Beschikkingen die voorkomen in twee verschillende akten kunnen bijgevolg niet onderling afhankelijk zijn in de zin van artikel 2.8.4.1.2, eerste lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit.

B.8. Het bepalen van het belastingtarief en het vaststellen van de modalisering ervan komt de bevoegde fiscale wetgever toe. Wanneer hij daartoe criteria van onderscheid hanteert, moeten die 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 toestanden kan dienen op te vangen in categorieën die, noodzakelijkerwijze, slechts bij benadering met de werkelijkheid overeenstemmen.

B.9. Het in het geding zijnde verschil in behandeling berust op het aantal akten dat ter registratie wordt aangeboden. Dat criterium van onderscheid is objectief.

B.10.1. De wetgever vermocht redelijkerwijze van oordeel te zijn dat er slechts sprake is van rechtshandelingen die één juridisch geheel vormen in het licht van de in het geding zijnde bepaling indien zij onderling afhankelijk zijn en in eenzelfde akte zijn vervat.

Die laatste voorwaarde stemt overeen met de aard van een registratierecht, dat krachtens artikel 1 van het W.Reg. wordt geheven op « het afschrijven, ontleden of vermelden van een akte of van een geschrift ».

B.10.2. Het kan de fiscale wetgever die bepaalt in welke omstandigheden een preferentieel belastingtarief van toepassing is, niet worden verweten dat hij geen rekening houdt met elke burgerrechtelijke techniek. Het kan hem evenmin worden verweten dat hij de fiscale behandeling van wettelijk geregelde stelsels, zoals te dezen de schenking onder de levenden, niet heeft gelijkgeschakeld met de fiscale behandeling van technieken die door de praktijk zijn ontwikkeld, *a fortiori* wanneer die technieken net beogen om met het oog op een fiscale optimalisatie af te wijken van die wettelijk geregelde stelsels.

B.10.3. Tot slot is het redelijk verantwoord dat de kwalificatie van rechtshandelingen als onderling afhankelijke beschikkingen in de zin van de in het geding zijnde bepaling gebeurt op grond van objectieve maatstaven. Indien die kwalificatie aan de wil van de partijen zou worden overgelaten, zouden zij zich immers steeds aan een deel van de registratierechten kunnen onttrekken en zou de effectieve inning van die belasting in het gedrang komen.

B.11. Rekening houdend met hetgeen voorafgaat, is het voorgelegde verschil in behandeling niet zonder redelijke verantwoording.

De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 14 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 28 mei 2019.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen