

Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers

GEWONE ZITTING 1995-1996 (*)

19 OKTOBER 1995

WETSVOORSTEL

**inzake de fiscale terugslag van de
omzetting van het vruchtgebruik
van de langstlevende echtgenoot
wanneer deze met afstammelingen
uit een vorig huwelijk tot
de nalatenschap komt**

(Ingediend door de heer Antoine Duquesne)

TOELICHTING

DAMES EN HEREN,

1. Inleiding : « Een aanbod aan de wetgever »

Meer dan tien jaar geleden verliet Pierre Harmel de rechtsfaculteit van de Universiteit van Luik, nadat hij daar fiscaal recht en hoofdzakelijk notarieel recht had gedoceerd. Paul Delnoy, een jonge professor die zijn opvolger in de laatstgenoemde leerstoel zou worden, vatte het originele idee op om, onder de titel « Mélanges de suggestions de lois en hommage à Pierre Harmel », een werk samen te stellen dat bedoeld was als een hulde en een blijk van erkentelijkheid. Het is ontegenzeggelijk een ongewoon werkstuk geworden. Het gaat immers om echte wetssuggesties, en niet louter om artikelen die de belangstelling van gedreven parlementsleden kunnen wekken.

In het woord vooraf licht professor Delnoy de gevolgde methode en het beoogde doel als volgt toe : « Rechtszekerheid is voor de bevolking essentieel. De

(*) Tweede zitting van de 49^e zittingsperiode.

Chambre des Représentants de Belgique

SESSION ORDINAIRE 1995-1996 (*)

19 OCTOBRE 1995

PROPOSITION DE LOI

**relative aux incidences fiscales
de la conversion de l'usufruit
du conjoint survivant en concours
avec des descendants issus
d'un précédent mariage**

(Déposée par M. Antoine Duquesne)

DEVELOPPEMENTS

MESDAMES, MESSIEURS,

1. Note préliminaire : « Une offre de service au législateur »

Il y a plus de dix ans, Pierre Harmel quittait la faculté de droit de l'université de Liège, après y avoir enseigné le droit fiscal et principalement le droit notarial. Paul Delnoy, jeune professeur appelé à lui succéder dans cette dernière matière, eut l'idée originale, pour lui rendre hommage et organiser le témoignage de la reconnaissance qui lui était due, de composer un ouvrage intitulé « Mélanges de suggestions de lois en hommage à Pierre Harmel ». Cette contribution sort incontestablement des sentiers battus : il s'agit en effet de véritables suggestions de lois et non d'articles susceptibles d'éveiller l'intérêt de parlementaires actifs.

Dans l'avant-propos, le professeur Delnoy s'explique sur la méthode et l'objectif poursuivis : « La sécurité juridique est essentielle pour les citoyens. Or, les

(*) Deuxième session de la 49^e législature.

rechtspractici zijn evenwel niet altijd in staat om degenen die hen om advies vragen, afdoende oplossingen voor hun problemen aan te reiken. De oorzaak daarvan is dat er zowel in de rechtspraak als in de rechtsleer betwisting bestaat omtrent de hen voorggelegde vraagstukken, dan wel dat de desbetreffende teksten niet behoorlijk zijn geformuleerd.

In aanmerking nemend dat professor Pierre Harmel vooral het notarieel recht heeft bestudeerd, heb ik in eerste instantie aan een aantal notarissen alsmede aan collega's van de rechtsfaculteiten over het gehele land gevraagd om de uit hun praktijk- en studie-ervaring naar voren gekomen behoeften op wetgevend gebied te inventariseren, en om vervolgens aan deze behoeften beantwoordende wetssuggesties uit te werken.

Daarbij is overeengekomen dat zij geen hervormingen zouden voorstellen die zodanig verstrekkend waren dat zij niet tijdens een zelfde zittingsperiode konden worden aangenomen, of die een voorafgaande discussie over maatschappijproblemen vereisten.

Tijdens een op 20 maart 1991 in het kasteel van Colonster gehouden colloquium, dat een tweehonderdtal deelnemers groepeerde, hebben de notarissen en collega's die op mijn oproep waren ingegaan, hun ideeën voorgesteld en verdedigd. Een en ander geschiedde in drie commissies, waarvan de eerste door mevrouw Simone David-Constant, professor emerita aan de Universiteit van Luik, de tweede door de heer Léon Raucent, gewoon hoogleraar aan de rechtsfaculteit van de Université catholique de Louvain-la-Neuve, en de derde door de heer Jacques Hansenne, gewoon hoogleraar aan de rechtsfaculteit van de Universiteit van Luik werd voorgezeten.

Ieder van deze teksten is bedoeld als een bijdrage tot de vooruitgang van onze wetgeving. Het is een aanbod van de respectieve auteurs aan de wetgever. »

Op een ogenblik waarop complexiteit en bijwijlen verwarring tot systeem worden verheven, hebben de auteurs naar eenvoud en duidelijkheid gestreefd. Zoals de heer Gérard Cornu, professor aan de Université Panthéon-Assas Paris II in zijn inleiding onder de titel « Propos sur l'esprit d'économie législative » schrijft : « ... De maatschappij lijdt aan regelgevende overbelasting (...) Neen, geschreven recht heeft geen natuurlijke neiging tot inflatie. De ware rechtscheping gaat daarentegen spaarzaam met wetten om, zij is zuinig op zichzelf, alsof haar devies luidt dat om recht te scheppen, in de regel zo weinig mogelijk recht moet worden geproduceerd. Kennelijk beheerst deze gulden regel vooral de stijl die de wetten kenmerkt. *Aurea brevitās, multa paucis*. Veel zeggen met weinig woorden, ja zelfs het maximum in een minimum verwoorden. Bondigheid en beknoptheid zijn kardinale deugden op voorwaarde dat ook duidelijkheid niet ontbreekt. »

De geformuleerde suggesties kunnen in zes grote categorieën worden ondergebracht : familierecht, vastgoedrecht, handelsrecht, erfrecht, procesrecht, notarieel recht. Deze suggesties beogen de bestaande

practiciens du droit ne peuvent pas toujours apporter aux personnes qui les consultent des solutions satisfaisantes à leurs problèmes, soit parce que les questions sur lesquelles on les interroge sont controversées en jurisprudence et en doctrine, soit parce que les textes qui les concernent ne sont pas suffisamment bien rédigés.

Pierre Harmel, en tant qu'enseignant, ayant surtout exploré le droit dont usent les notaires, c'est à ces derniers et aux collègues des facultés de droit du pays que j'ai demandé d'abord, de faire le relevé des besoins législatifs que, dans cette perspective, leur pratique et leurs études leur ont fait ressentir, ensuite, de suggérer des modifications légales de nature à satisfaire ces besoins.

Encore a-t-il été entendu qu'ils ne pourraient pas suggérer des réformes d'une ampleur telle qu'elles ne puissent pas être adoptées au cours d'une législature, ni des réformes qui appelleraient, au préalable, un débat sur des problèmes de société.

C'est ainsi qu'au cours d'un colloque qui s'est tenu au Château de Colonster le 20 mars 1991 et auquel ont pris part près de deux cents personnes, ceux des notaires et de mes collègues qui avaient répondu à mon appel ont présenté et défendu leurs idées au sein de trois commissions : la première, présidée par Mme Simone David-Constant, professeur émérite de l'Université de Liège, la seconde présidée par M. Léon Raucent, professeur ordinaire à la faculté de droit de l'Université catholique de Louvain-la-Neuve et la troisième, présidée par M. Jacques Hansenne, professeur ordinaire à la faculté de droit de l'Université de Liège.

Chacun de ces textes se veut une contribution au progrès de notre législation. Chacun d'eux est l'expression de la part de son auteur d'une offre de services qu'il adresse au législateur. »

Les auteurs, à un moment où la complexité et parfois la confusion sont érigées en système, ont voulu au contraire la simplicité et la clarté. Comme l'écrit Gérard Cornu, professeur à l'université Panthéon-Assas Paris II, en préface dans « Propos sur l'esprit d'économie législative » : « ... Le corps social est en malaise d'indigestion réglementaire (...) Non, l'inflation n'est pas dans la propension naturelle du droit écrit. Au contraire, la véritable création du droit est économe de droit, elle est avare d'elle-même, comme si sa devise, en créant du droit, était d'en produire, globalement, le moins possible. Cette règle d'or paraît surtout gouverner le style des lois. *Aurea brevitās; multa paucis*. Dire beaucoup en peu, et même le maximum dans le minimum. Brièveté, concision, vertus majeures si l'on y joint la clarté. »

Les suggestions formulées peuvent être regroupées sous six grandes rubriques : le droit de la famille, le droit immobilier, le droit commercial, le droit des successions, le droit judiciaire, le droit nota-

wetgeving vanuit een technisch oogpunt te verbeteren, de in de praktijk gerezen problemen op te lossen, of voor sommige twistpunten in de rechtsleer of de rechtspraak een uitkomst te bieden.

Jean Gol, Antoine Duquesne, Louis Michel en François-Xavier de Donnée hebben het wenselijk geacht deze belangwekkende suggesties aan het Parlement voor te leggen. Daarom heeft de heer Antoine Duquesne, voorzitter van de « Intergroupe parlementaire libéral », het initiatief genomen om samen met de fracties van andere politieke formaties de indiening te coördineren van deze teksten, waarvan de verdienste uiteraard alleen aan de auteurs daarvan toekomt. De parlementsleden die de desbetreffende wetsvoorstellen hebben medeondertekend, begogen zodoende een parlementaire discussie op gang te brengen, wat trouwens de wens is van de auteurs van deze wetssuggesties. Zij dienen deze wetsvoorstellen met overtuiging in, te meer daar het hier ernstig voorbereid wetgevend werk betreft, dat vanuit een wetgevingstechnisch oogpunt in orde en rijp voor indiening is. Onze parlementaire fracties danken allen die aan deze werkzaamheden hebben bijgedragen en wensen hen van harte geluk. Verhoopt mag worden dat de minister en alle parlementaire fracties er zorg zullen voor dragen dat deze wetsvoorstellen zo spoedig mogelijk op de agenda van de bevoegde parlementaire commissies worden geplaatst.

Dit voorstel werd uitgewerkt door de heer Edouard Bours, erehoogleraar aan de Universiteit van Luik.

2. Toelichting bij het wetsvoorstel

1. *Probleemstelling*

Ingeval de langstlevende echtgenoot met afstammelingen uit een vorig huwelijk tot de nalatenschap komt, kunnen zowel de langstlevende echtgenoot (vruchtgebruiker) als de afstammelingen (blote eigenaars) vorderen dat het vruchtgebruik wordt omgezet, hetzij in volle eigendom, hetzij in een geldsom dan wel een rente.

Bij de vaststelling van het kapitaal of de rente die in dat geval de langstlevende echtgenoot toekomt, wordt deze laatste overeenkomstig artikel 745quinquies van het Burgerlijk Wetboek geacht ten minste twintig jaar ouder te zijn dan de oudste afstammeling uit een vorig huwelijk.

Uit ingewonnen informatie blijkt dat de afstammelingen uit een vorig huwelijk haast altijd de omzetting vorderen wanneer zij tot de nalatenschap komen met de echtgenoot van een tweede huwelijk. Behoudens bijzondere gevallen die verband houden met de aard van de verkregen goederen, kan men er normaliter van uitgaan dat de afstammelingen er meer belang bij hebben de omzetting te vorderen naarmate het leeftijdsverschil tussen de oudste afstammeling en de — jongere — echtgenoot groter is.

rial. Ces suggestions visent à améliorer techniquement la législation existante, à solutionner des problèmes rencontrés dans la pratique ou encore à trancher une controverse doctrinale ou jurisprudentielle.

Jean Gol, Antoine Duquesne, Louis Michel et François-Xavier de Donnée ont estimé que ces intéressantes suggestions méritaient d'être soumises au Parlement. C'est pourquoi M. Antoine Duquesne, président de l'Intergroupe parlementaire libéral a pris l'initiative de coordonner avec les groupes parlementaires d'autres formations politiques le dépôt de ces textes dont le seul mérite revient bien entendu à leurs auteurs. Le rôle des parlementaires qui ont accepté de les cosigner est de provoquer, comme le souhaitent les auteurs des suggestions, un débat parlementaire sur les textes proposés. Ils déposent ces propositions avec d'autant plus de conviction qu'il s'agit d'un travail législatif sérieusement préparé, légistiquement au point et prêt à être déposé. Que tous ceux qui ont pris part à ces travaux trouvent ici l'expression des remerciements et des plus vives félicitations de nos groupes parlementaires. Nous espérons que le ministre d'une part et l'ensemble des groupes parlementaires auront à cœur d'œuvrer pour que ces propositions soient inscrites au plus tôt à l'ordre du jour des commissions parlementaires compétentes.

La présente proposition a été formulée par M. Edouard Bours, professeur honoraire de l'Université de Liège.

2. Commentaire de la proposition de loi

1. *Le problème*

En cas de concours du conjoint survivant avec des descendants issus d'un précédent mariage, le conjoint survivant (usufruitier) et les descendants (nus propriétaires) peuvent demander la conversion de l'usufruit soit en une pleine propriété, soit en une somme ou une rente.

En vertu de l'article 745quinquies du Code civil, pour la détermination du capital ou de la rente revenant dans ce cas au conjoint survivant, celui-ci est censé avoir au moins 20 ans de plus que l'aîné des descendants d'un précédent mariage.

Il résulte des informations que nous avons recueillies qu'en cas de concours avec un conjoint en secondes noces, les descendants issus d'un précédent mariage demandent presque toujours la conversion. Sous réserve d'incidences particulières tenant à la nature des biens recueillis, on peut considérer que, normalement, leur intérêt à la demander est d'autant plus grand que l'écart entre l'âge de l'aîné des descendants et celui — moins élevé — du conjoint s'accroît.

Met de omzetting rijst een fiscaal probleem omdat de wijziging in 1982 van het Burgerlijk Wetboek niet gepaard is gegaan met enige wijziging van het Wetboek van de successierechten.

2. Vigerende teksten

Voor een beter begrip van het probleem worden hierna de vigerende bepalingen geciteerd van het Burgerlijk Wetboek en van het Wetboek van de successierechten die ermee in verband staan of kunnen staan.

Artikel 745*quater*, § 1, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek. — « Wanneer de blote eigendom behoort aan de afstammelingen van de vooroverleden echtgenoot (...), kan de langstlevende echtgenoot of een van de blote eigenaars vorderen dat het vruchtgebruik geheel of ten dele wordt omgezet, hetzij in de volle eigendom van met vruchtgebruik belaste goederen, hetzij in een geldsom, hetzij in een gewaarborgde en geïndexeerde rente ».

Artikel 745*quinquies*, § 3, van het Burgerlijk Wetboek. — « Ingeval de langstlevende echtgenoot tot de nalatenschap komt met afstammelingen uit een vorig huwelijk en de omzetting wordt gevorderd door een van de partijen, wordt de langstlevende echtgenoot geacht ten minste twintig jaar ouder te zijn dan de oudste afstamming uit een vorig huwelijk ».

Artikel 745*sexies*, § 3, van het Burgerlijk Wetboek. — « Het vruchtgebruik wordt berekend volgens de waarde op de dag van de omzetting. Bij die waardering wordt onder meer en naar gelang van de omstandigheden rekening gehouden met de waarde en de opbrengst van de goederen, de eraan verbonden schulden en lasten en de vermoedelijke levensduur van de vruchtgebruiker ».

Artikel 745*sexies*, § 4, van het Burgerlijk Wetboek. — « De omzetting van het vruchtgebruik heeft geen terugwerkende kracht, evenmin als de toewijzing van de goederen bedoeld in artikel 745*quater* ».

Artikel 19 van het Wetboek van de successierechten. — « De belastbare waarde der goederen die het actief van de nalatenschap van een Rijksinwoner uitmaken (...) is de door de aangevers te schatten verkoopwaarde ten dage van het overlijden ».

Artikel 21 van het Wetboek van de successierechten. — « De belastbare waarde der tot de nalatenschap behorende goederen wordt als volgt vastgesteld : (...) VI. Voor het op het hoofd van een derde gevestigde vruchtgebruik, door de jaarlijkse opbrengst van de goederen, berekend tegen 4 % van de waarde van de volle eigendom, vermenigvuldigd met het onder nummer V aangeduide cijfer ».

Artikel 48 van het Wetboek van de successierechten. — « De rechten van successie en van overgang bij overlijden worden over het netto-aandeel van elk der rechtverkrijgenden geheven volgens het tarief in onderstaande tabellen aangeduid : (...) ».

Artikel 49 van het Wetboek van de successierechten. — « Wanneer er onzekerheid bestaat omtrent de

La conversion suscite un problème fiscal découlant du fait que la modification en 1982 des dispositions du Code civil en cette matière n'a été accompagnée d'aucune adaptation du Code des droits de succession.

2. Les textes actuellement applicables

Pour une bonne compréhension du problème, nous reproduisons ci-dessous les dispositions du Code civil applicables en la matière et celles du Code des droits de succession qui ont ou pourraient éventuellement avoir un lien avec elles.

Article 745*quater*, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code civil. — « Lorsque la nue-propriété appartient aux descendants de l'époux prédécédé, la conversion totale ou partielle de l'usufruit peut être demandée par le conjoint survivant ou un des nus-propriétaires, soit en la pleine propriété de biens grevés de l'usufruit soit en une somme, soit en une rente indexée et garantie ».

Article 745*quinquies*, § 3, du Code civil. — « En cas de concours du conjoint survivant avec des descendants d'un précédent mariage, lorsque la conversion est demandée par l'une des parties, le conjoint survivant est censé avoir au moins 20 ans de plus que l'ainé des descendants d'un précédent mariage ».

Article 745*sexies*, § 3, du Code civil. — « L'usufruit est estimé au jour de la conversion. L'estimation tient compte notamment et suivant les circonstances, de la valeur des biens, de leurs revenus, des dettes et charges qui les grèvent et de la durée de vie probable de l'usufruitier ».

Article 745*sexies*, § 4, du Code civil. — « La conversion de l'usufruit ou l'attribution des biens visés à l'article 745*quater* n'ont aucun effet rétroactif ».

Article 19 du Code des droits de succession. — « La valeur imposable des biens composant l'actif de la succession d'un habitant du Royaume (...) est la valeur vénale au jour du décès, à estimer par les déclarants ».

Article 21 du Code des droits de succession. — « La valeur imposable des biens dépendant de la succession est déterminée ainsi qu'il suit : (...) VI. pour l'usufruit constitué sur la tête d'un tiers, par le revenu annuel des biens calculé au taux de 4 % de la valeur de la pleine propriété multipliée par le nombre indiqué sous le numéro V ».

Article 48 du Code des droits de succession. — « Les droits de succession et de mutation par décès sont perçus sur la part nette de chacun des ayants droit d'après le tarif indiqué dans les tableaux ci-après (...) ».

Article 49 du Code des droits de succession. — « Lorsqu'il y a incertitude au sujet de la dévolution de

devolutie der nalatenschap (...) wordt het hoogste opvorderbaar recht geheven, onder voorbehoud, voor de belanghebbenden, de teruggaaf te vorderen ingeval aan de onzekerheid een einde zou worden gemaakt ».

Artikel 135 van het Wetboek van de successierechten. — « Tegen inlevering van een aangifte, die het feit aanduidt dat aanleiding geeft tot teruggave, kunnen de rechten, interesten en boeten teruggegeven worden : (...) 5° wanneer er een verandering in de devolutie der erfenis intreedt die van aard is het aanvankelijk vereffend bedrag der belasting te verminderen; (...) 7° wanneer, in de gevallen voorzien onder artikel 49, de belanghebbende erin slaagt de werkelijke toestand vast te stellen en er daaruit een vermindering van belasting voortspuit ».

3. Praktische toepassingen

Gesteld een echtgenoot, 36 jaar oud, die met een 41-jarig kind uit een vorig huwelijk tot de nalatenschap komt.

De echtgenoot verkrijgt het vruchtgebruik van de hele nalatenschap.

Om dat vruchtgebruik te valoriseren, verwijst artikel 21, VI, van het Wetboek van de successierechten naar een tabel die het volgende resultaat geeft : voor een 36-jarige wordt de waarde van het vruchtgebruik geacht 64 % van de waarde van de volle eigendom te zijn. Indien de activa van de erfenis 10 miljoen frank waard zijn, bedraagt de fiscale waarde van het vruchtgebruik van de echtgenoot dus 6 400 000 frank. De echtgenoot wordt op 6 400 000 frank belast, de afstammeling op 3 600 000 frank.

Wanneer evenwel de omzetting wordt gevorderd, gebeurt zulks — burgerrechtelijk — met inachtneming van artikel 745quinquies, § 3, van het Burgerlijk Wetboek : de langstlevende echtgenoot wordt geacht ten minste twintig jaar ouder te zijn dan de afstammeling, wat in het onderhavige geval neerkomt op $41 + 20 = 61$ jaar, ofschoon de langstlevende echtgenoot hier 36 jaar oud is op het ogenblik dat de andere echtgenoot overlijdt.

De heffing van het successierecht gebeurt evenwel op grond van de echte leeftijd van de langstlevende echtgenoot op het ogenblik dat de andere overlijdt. De waarde van zijn vruchtgebruik wordt derhalve op 6 400 000 frank geraamd, zoals hierboven is uiteengezet.

Indien die valorisatie was doorgevoerd op grond van de bij artikel 745quinquies van het Burgerlijk Wetboek bepaalde fictieve leeftijd, zou de langstlevende echtgenoot op 38 % van de erfenis worden belast, dus op amper 3 800 000 frank.

Vanzelfsprekend hanteert het burgerlijk recht voor de omzetting van het vruchtgebruik een andere berekeningswijze dan wat het belastingrecht doet voor de valorisatie van hetzelfde vruchtgebruik.

Bevreemdend is evenwel dat het burgerlijk recht voor het bepalen van het deel van de langstlevende

la succession (...) il est perçu le droit le plus élevé qui puisse devenir exigible, sous réserve, pour les intéressés, de se pourvoir en restitution dans le cas où il serait mis fin à l'incertitude ».

Article 135 du Code des droits de succession. — « Moyennant le dépôt d'une déclaration indiquant le fait donnant lieu à la restitution, les droits, intérêts en amendes sont restituables : (...) 5° lorsqu'il survient un changement dans la dévolution de l'hérédité de nature à diminuer le montant de l'impôt primitivement liquidé; (...) 7° lorsque, dans les cas prévus à l'article 49, l'intéressé parvient à établir la situation réelle et qu'il en résulte une diminution de l'impôt ».

3. Applications pratiques

Soit un conjoint âgé de 36 ans en concours avec un enfant d'un précédent mariage âgé de 41 ans.

Le conjoint recueille l'usufruit de toute la succession.

Pour valoriser cet usufruit, l'article 21, VI, du Code des droits de succession se réfère à une table qui donne le résultat suivant : à 36 ans, la valeur de l'usufruit est censée être égale à 64 % de la valeur du plein domaine. Si l'actif successoral est de 10 millions, la valeur fiscale de l'usufruit du conjoint s'élève donc à 6 400 000 francs. Le conjoint sera taxé sur 6 400 000 francs et le descendant sur 3 600 000 francs.

Cependant, si la conversion est demandée, celle-ci s'opèrera — sur le plan civil — en tenant compte de la règle édictée par l'article 745quinquies, § 3 du Code civil : le conjoint survivant est censé avoir au moins 20 ans de plus que le descendant, soit en l'espèce : $41 + 20 = 61$ ans, alors que — par hypothèse — l'âge effectif du conjoint survivant au moment du décès est de 36 ans.

La perception fiscale a néanmoins été effectuée en tenant compte de l'âge réel du conjoint survivant au moment du décès. La valeur de son usufruit a donc été estimée à 6 400 000 francs ainsi que nous l'avons précisé ci-dessus.

Or, si cette valorisation avait été effectuée en tenant compte de l'âge fictif prévu par l'article 745quinquies du Code civil, le conjoint survivant aurait été imposé sur 38 % de la succession, soit sur 3 800 000 francs seulement.

Bien entendu, les règles de calcul retenues en droit civil pour la conversion de l'usufruit et celles applicables — forfaitairement — en droit fiscal pour la valorisation du même usufruit ne sont pas identiques.

Cependant, ce qui est préoccupant, c'est que pour déterminer la part du conjoint survivant, le droit

echtgenoot uitgaat van een fictieve leeftijd, waarmee het belastingrecht helemaal geen rekening houdt.

Daaruit volgt dat de langstlevende soms rechten moet betalen die helemaal niet in verhouding staan tot wat hij daadwerkelijk uit de nalatenschap verkrijgt.

4. Mogelijke oplossingen

Om die abnormale toestand te corrigeren, zijn op wetgevend vlak twee soorten oplossingen mogelijk :

a) Een fiscale oplossing

De belastinggrondslag voor de berekening van de rechten zou ongewijzigd blijven (vermogen dat de overledene ten dage van het overlijden bezit); men zou alleen bepalen dat de partijen bij omzetting van het vruchtgebruik een aanvullende aangifte van nalatenschap moeten indienen, die vermeldt dat de omzetting werd toegepast en dat de berekening van de rechten van de langstlevende echtgenoot aan de hand van een precieze fictieve leeftijd is gebeurd.

In dat geval volstaat het om het gedeelte van de echtgenoot te ramen op grond van de bepalingen van het Wetboek van de successierechten, waarbij rekening wordt gehouden met de leeftijd die is gehanteerd om de omzetting toe te passen; uitgaande van dat element moeten de door elke erfgenaam en legataris verschuldigde rechten opnieuw worden berekend.

Eventuele teruggave geschiedt krachtens artikel 135 van het Wetboek. Het Bestuur kan vanzelfsprekend artikel 136 van hetzelfde Wetboek inroepen; dat artikel bepaalt dat « het Bestuur ertoe gemachtigd wordt de aan teruggave onderworpen sommen toe te rekenen op die welke wegens dezelfde nalatenschap op grond van een andere oorzaak zouden verschuldigd zijn ».

Zo zou het bedrag dat de langstlevende echtgenoot te veel heeft moeten betalen toegerekend worden op de bijkomende rechten die de erfgenaam verschuldigd is, onverminderd het verhaal van de langstlevende echtgenoot op de erfgenaam ten bedrage van de verrichte compensatie.

Aanvankelijk leek deze formule verkieslijk, tot de opmerking rees : *quid* wanneer het maar om een gedeeltelijke omzetting gaat, dat wil zeggen wanneer die slechts betrekking heeft op bepaalde goederen waarvan de langstlevende echtgenoot het vruchtgebruik heeft ?

Net zoals we aangegeven hebben dat de rechten slechts bij vordering tot omzetting berekend zouden worden krachtens artikel 745*quinquies*, § 3, van het Burgerlijk Wetboek, zouden we ook kunnen bepalen dat alleen de raming van goederen waarvoor omzetting wordt gevorderd, voor herziening in aanmerking komt.

Wij zijn evenwel tot de slotsom gekomen dat men de zaken nodeloos compliceert wanneer de fiscus moet optreden in een aangelegenheid waarbij voor-

civil part d'un âge fictif dont le droit fiscal ne tient aucun compte.

Il en résulte que le survivant peut être amené à acquitter des droits qui sont sans commune mesure avec ce qu'il recueille effectivement dans la succession.

4. Les solutions possibles

Pour remédier à cette situation anormale, on peut envisager deux types de solutions législatives.

a) Solution fiscale

Il ne s'agirait pas de modifier la base de perception des droits (patrimoine appartenant au défunt au jour de son décès) mais uniquement de prévoir qu'en cas de conversion de l'usufruit, les parties doivent déposer une déclaration de succession complémentaire indiquant que la conversion a été opérée et que — pour le calcul des droits du conjoint survivant — il a été tenu compte de tel âge fictif déterminé.

Il suffirait alors d'évaluer la part du conjoint selon les règles tracées par le Code des droits de succession, en tenant compte de l'âge retenu pour opérer la conversion et en partant de cet élément pour recalculer les droits dus par chacun des héritiers et légataires.

Les restitutions éventuelles seraient opérées sur base de l'article 135 du Code et l'administration pourrait, bien entendu, se prévaloir de l'article 136 du même code aux termes duquel « l'administration est autorisée à imputer les sommes sujettes à restitution sur celles qui seraient dues pour une autre cause à raison de la même succession ».

Ainsi, le trop perçu à charge du conjoint survivant pourrait-il être imputé sur le supplément de droits dus par l'héritier, étant bien entendu que le conjoint survivant aurait un recours contre ce dernier à concurrence de la compensation opérée.

Cette formule avait au départ nos préférences, mais une objection a été formulée : comment procéderait-on si la conversion n'est que partielle, c'est-à-dire si elle n'affecte que certains des biens sur lesquels porte l'usufruit du conjoint survivant ?

De même que nous avons prévu que les droits ne devraient être calculés en fonction de l'article 745*quinquies*, § 3 du Code civil, que dans l'éventualité où la conversion est demandée, nous pourrions aussi prévoir que ne sera remise en cause que l'évaluation des biens pour lesquels la conversion est sollicitée.

Nous nous sommes toutefois rendus compte que nous risquons finalement de compliquer inutilement les choses en faisant intervenir le fisc dans un

namelijk wordt bepaald op welke wijze de rechten die bij het overlijden worden geheven, uiteindelijk door de partijen worden gedragen, gelet op de omzetting.

Volgende elementen mag men niet uit het oog verliezen :

1. Zoals hierboven werd aangestipt, is en blijft de waarde van het vermogen van de overledene ten dage van het overlijden het uitgangspunt voor de heffing van de successierechten.

2. Aangezien het recht progressief en variabel is volgens de graad van verwantschap tussen de overledene en de erfgenamen of de legatarissen, kan elke wijziging in de devolutie een terugslag hebben, niet alleen op het door elkeen verschuldigde bedrag, maar tevens op het totale bedrag.

Die terugslag is echter beperkt wanneer, in voorkomend geval, kinderen uit een eerste huwelijk (dus afstammelingen) en een echtgenoot tot de nalatenschap komen : voor de toepassing van de successierechten behoren de echtgenoot en de afstammelingen tot dezelfde categorie, zodat het uiteenlopende bedrag dat elk van hen aan rechten moet betalen, niet door een onderscheid op grond van de categorie, maar alleen door de omvang van hun aandeel in de nalatenschap bepaald wordt.

Het fundamentele probleem draait dan ook rond de omslag van de bij overlijden geheven rechten, waarbij niet zozeer de omzetting zelf van tel is, maar wel het feit dat het in artikel 745quinquies, § 3, van het Burgerlijk Wetboek vervatte voorschrift behoort te worden toegepast om de waarde van de rechten van de langstlevende echtgenoot te berekenen.

Uiteindelijk betreft de kwestie meer de bijdrage tot de rechten dan de vaststelling van het aan de Staatskas verschuldigde bedrag. Daarenboven kan nog een ander element worden aangevoerd tegen een aanpassing van het Wetboek van de successierechten.

Het kan voorkomen, hoewel eerder zelden, dat de omzetting pas jaren na het overlijden gebeurt. Is het denkbaar dat de heffing van de successierechten, die op grond van de oorspronkelijke aangifte van nalatenschap werd verricht, op de helling wordt gezet, ofschoon de wetgever klaarblijkelijk de bedoeling had om de successierechten te berekenen op grond van de op het ogenblik van het overlijden vastgelegde toestand ?

Rekening houdend met die bedenkingen zijn wij tot de slotsom gekomen dat het aangewezen is via het burgerlijk recht naar een oplossing te zoeken voor dit vraagstuk.

b) Een burgerrechtelijke oplossing

Wij hebben gearzeld of wij wel zouden voorstellen de bepalingen van het Burgerlijk Wetboek te wijzigen, omdat wij vreesden dat de wetgever er moeilijk toe te bewegen zal zijn ter zake andermaal een initiatief te nemen.

problème qui consiste essentiellement à déterminer comment les droits perçus au moment du décès doivent être définitivement supportés par les parties eu égard à la conversion.

Il ne faut en effet pas perdre de vue les éléments suivants :

1. Ainsi que nous l'avons souligné ci-dessus, la base de perception des droits de succession est et reste la valeur du patrimoine du défunt au jour du décès.

2. Le droit étant progressif et variable, selon le degré de parenté entre le défunt et les héritiers ou légataires, tout changement de dévolution peut avoir une incidence non seulement sur le montant dû par chacun, mais sur la recette globale.

Cette incidence est cependant réduite dans la mesure où sont en cause en l'espèce des enfants du premier lit (c'est-à-dire des descendants) et un conjoint : celui-ci et les descendants sont classés dans une même catégorie pour l'application du droit de succession, de telle sorte que les différences entre les droits réclamés à chacun d'eux sont justifiées non par une question de classification mais uniquement par l'importance des avoirs qu'ils recueillent.

Le problème essentiel porte donc sur la répartition des droits perçus au décès eu égard non pas tellement à la conversion en soi, mais au fait que pour déterminer la valeur des droits du conjoint survivant, il faut appliquer la règle de l'article 745quinquies, § 3, du Code civil.

C'est en définitive beaucoup plus à une question de contribution aux droits que nous sommes confrontés qu'à un problème de détermination du montant des droits dus au Trésor. En outre une autre objection pourrait être formulée à l'encontre d'une adaptation du Code des droits de succession.

Dans des cas vraisemblablement rares mais toujours possibles, la conversion pourrait n'intervenir que plusieurs années après le décès. Se concevrait-il que la perception fiscale effectuée sur base de la déclaration de succession initiale soit remise en cause alors que le législateur a manifestement voulu que le calcul des droits de succession s'effectue sur base d'une situation photographiée au moment du décès ?

C'est en tenant compte de ces considérations que nous avons pensé à nous orienter vers le droit civil pour tenter de trouver une solution au problème que nous avons soulevé.

b) Solution civile

Nous hésitons à proposer une modification des dispositions du Code civil, craignant qu'il ne soit assez malaisé d'obtenir une nouvelle intervention du législateur en cette matière.

De gesprekken daarover met rechtspractici zijn vruchtbaar gebleken. Artikel 745*sexies* van het Burgerlijk Wetboek bepaalt de wijze waarop het vruchtgebruik wordt omgezet. In § 3 wordt voorgeschreven hoe dat vruchtgebruik wordt berekend. Een notaris die dat vraagstuk met ons heeft bestudeerd, heeft de volgende suggestie gedaan.

Waarom artikel 745*sexies*, § 3, van het Burgerlijk Wetboek niet aanvullen met wat volgt : « Die waardering houdt tevens rekening met de wijziging die — onder meer ten gevolge van de toepassing van artikel 745*quinqüies*, § 3 — aangebracht hoort te worden in de lasten van de successierechten die de langstlevende echtgenoot moet dragen inzake het om te zetten vruchtgebruik. » Na grondige beraadslaging lijkt dat om verscheidene redenen de meest aangewezen formulering.

1° Bij de waardering van het vruchtgebruik, heeft de wetgever niet de bedoeling gehad de partijen in een strak keurslijf te dwingen. Integendeel, hij heeft zich heel soepel opgesteld : « Bij die waardering wordt onder meer en naar gelang van de omstandigheden rekening gehouden met de waarde en de opbrengst van de goederen, de eraan verbonden schulden en lasten en de vermoedelijke levensduur van de vruchtgebruiker ».

Dat betekent in de praktijk dat (doorgaans) de notaris de waarde van het vruchtgebruik inschat op grond van alle facetten van een bepaalde zaak; zulks gebeurt uiteraard onder toezicht van de rechtbank.

Het zou derhalve volstaan te preciseren dat de notaris bij die waardering rekening moet houden met de terugslag van de omzetting op het stuk van de successierechten.

Het lijkt niet onoverkomelijk dat het vruchtgebruik burgerrechtelijk wordt geraamd op de dag van de omzetting, terwijl men voor de toepassing van de successierechten rekening moet houden met de waarde van de goederen op de dag van het overlijden.

Indien de omzetting betrekking heeft op het vruchtgebruik op alle goederen die de echtgenoot verkrijgt, volstaat het de rechten te berekenen die de vruchtgebruiker eensdeels, de blote eigenaars anderdeels zouden hebben betaald mocht de langstlevende echtgenoot 20 jaar ouder zijn geweest dan de oudste afstammeling uit het vorige huwelijk.

2° De voorgestelde formulering lijkt een oplossing te bieden voor het probleem van de gedeeltelijke omzetting. Aangezien de wetgever het bij een richtlijn houdt (rekening houden met de terugslag van artikel 745*quinqüies*, § 3, op het stuk van de successierechten), weten de notaris en de rechter dat ze, bij een gedeeltelijke omzetting van het vruchtgebruik, een raming moeten maken van de rechten die de echtgenoot verschuldigd zou zijn mocht de raming van het vruchtgebruik voor de goederen waarvoor de omzetting wordt gevorderd, zijn geschied ten dage van het overlijden, overeenkomstig de bepalingen van artikel 745*quinqüies*, § 3, van het Burgerlijk Wetboek.

Les entretiens obtenus à ce sujet avec des praticiens ont été, croyons-nous, bénéfiques. L'article 745*sexies* du Code civil règle les modalités de conversion de l'usufruit. Il prévoit en son § 3, les modalités d'estimation de cet usufruit. Un notaire qui a bien voulu nous apporter son concours dans l'étude de ce problème nous a fait la suggestion suivante.

Pourquoi ne pas compléter comme suit le § 3 de l'article 745*sexies* du Code civil : Elle (l'estimation) tiendra compte en outre de la correction à apporter — notamment suite à l'application de l'article 745*quinqüies*, § 3 — à la charge des droits de succession supportés par le conjoint survivant, quant à l'usufruit à convertir. Après mûre réflexion, cette formule nous paraît la plus judicieuse pour diverses raisons.

1° Au sujet de l'estimation de l'usufruit, le législateur n'a pas entendu enfermer les parties dans des règles rigides. Il s'est au contraire montré fort souple : « L'estimation tient compte notamment et suivant les circonstances de la valeur des biens, de leurs revenus, des dettes et charges qui les grèvent et de la durée de vie probable de l'usufruitier ».

Dans la pratique, c'est le notaire qui — en général — apprécie la valeur de l'usufruit en fonction de l'ensemble des éléments propres à chaque cas d'espèce, ce bien entendu sous le contrôle des tribunaux.

Il suffirait donc de préciser que dans le cadre de cette estimation, il devra tenir compte de l'incidence de la conversion sur le plan des droits de succession.

Le fait qu'en matière civile l'usufruit est estimé au jour de la conversion alors que, pour l'application des droits de succession, il faut tenir compte de la valeur des biens au jour du décès, ne nous paraît pas constituer un problème.

Au cas où la conversion porte sur la totalité de l'usufruit recueilli par le conjoint, il suffit de calculer ce que l'usufruitier d'une part et les nus propriétaires d'autre part auraient acquitté comme droits si, au moment du décès, le conjoint survivant avait eu 20 ans de plus que l'ainé des descendants du précédent mariage.

2° La formule envisagée nous paraît résoudre le problème de la conversion partielle. Le législateur se contentant d'une directive — tenir compte de l'incidence de l'article 745*quinqüies*, § 3 en matière de droits de succession — le notaire et le juge sauront qu'en cas de conversion partielle de l'usufruit, il leur appartiendra de procéder à une estimation des droits qui auraient été dus par le conjoint si — pour les seuls biens pour lesquels la conversion est demandée — l'évaluation de l'usufruit au jour du décès avait été fixée conformément aux dispositions de l'article 745*quinqüies*, § 3 du Code civil.

3° Zoals hierboven is aangestipt, aarzelden wij aanvankelijk of een burgerrechtelijke oplossing de aangewezen weg was, omdat wij vreesden daarmee de stabiliteit van het Burgerlijk Wetboek in het gedrang te brengen.

Die vrees lijkt ongegrond omdat wij geen wijziging vaststellen van de door de civielrechtelijke wetgever ingestelde regeling, maar een gewone precisering van de wijze waarop de omzetting wordt uitgevoerd.

WETSVOORSTEL

Artikel 1

Deze wet regelt een aangelegenheid als bedoeld in artikel 78 van de Grondwet.

Art. 2

Artikel 745*sexies*, § 3, van het Burgerlijk Wetboek wordt aangevuld met wat volgt :

« Die waardering houdt tevens rekening met de wijziging die — onder meer ten gevolge van de toepassing van artikel 745*quinquies*, § 3 — aangebracht hoort te worden in de lasten van de successierechten die de langstlevende echtgenoot moet dragen inzake het om te zetten vruchtgebruik. »

9 oktober 1995.

3° . Comme nous le rappelions ci-dessus, nous hésitions en un premier temps à adopter la solution civile par crainte de toucher à la stabilité du code.

Cette crainte nous paraît dénuée de fondement, dans la mesure où nous suggérons, non une modification du système instauré par le législateur civil, mais une simple précision relative aux modalités de la conversion.

A. DUQUESNE

PROPOSITION DE LOI

Article 1^{er}

La présente loi règle une matière visée à l'article 78 de la Constitution.

Art. 2

L'article 745*sexies*, § 3 du Code civil est complété par ce qui suit :

« Elle tiendra compte en outre de la correction à apporter — notamment suite à l'application de l'article 745*quinquies*, § 3 — à la charge des droits de succession supportés par le conjoint survivant, quant à l'usufruit à convertir. »

9 octobre 1995.

A. DUQUESNE

