

Rolnummer 3717
Arrest nr. 36/2006 van 1 maart 2006

A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende de artikelen 147, 148, 149 en 152 van het Wetboek der successierechten, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, J.-P. Snappe en E. Derycke, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter A. Arts,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\*   \*

## I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 3 juni 2005 in zake de v.z.w. Pensioenfonds « Union » (thans de v.z.w. Unilever Belgium Pension Fund « Union ») tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 13 juni 2005, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de artikelen 147, 148, 149 en 152 van het Wetboek der successierechten de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre een voorzorginstelling, zoals bedoeld in artikel 2, § 3, 6°, van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen, die georganiseerd is onder de vorm van een onderlinge verzekeringsvereniging niet onderworpen is aan de taks tot vergoeding van de successierechten, terwijl een zelfde voorzorginstelling die identieke activiteiten verricht en georganiseerd is onder de vorm van een vereniging zonder winst oogmerk wél aan de taks tot vergoeding der successierechten is onderworpen ? ».

De v.z.w. Unilever Belgium Pension Fund « Union », met zetel te 1190 Brussel, Humaniteitslaan 292, en de Ministerraad hebben ieder een memorie ingediend; de v.z.w. Unilever Belgium Pension Fund « Union » heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 11 januari 2006 :

- zijn verschenen :

. Mr. K. Van Duyse, advocaat bij de balie te Brussel, voor de v.z.w. Unilever Belgium Pension Fund « Union »;

. Mr. J. Van de Velde *loco* Mr. A. Destrycker, advocaten bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers E. Derycke en R. Henneuse verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

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

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

De eisende partij in het bodemgeschil is een pensioenfonds, opgericht in de vorm van een vereniging zonder winst oogmerk. Als vereniging zonder winst oogmerk is de eisende partij onderworpen aan een jaarlijkse taks tot vergoeding van de successierechten (artikelen 147 en 148 van het Wetboek der successierechten). Jaarlijks dient zij een aangifte in te dienen waarbij de toestand en de waarde van de goederen worden vermeld die zij op 1 januari van het aanslagjaar bezit (artikel 151 van het Wetboek der successierechten). Ter uitvoering van die bepalingen heeft zij voor verscheidene aanslagjaren een aantal aangiften bij het bevoegde

ontvangkantoor van de registratie ingediend. Haar verzoekschriften tot teruggave van de betaalde belastingen werden door dat kantoor verworpen.

Voor de verwijzende rechter vordert de eisende partij de vernietiging van die weigeringsbeslissing en de terugbetaling van de door haar betaalde belastingen. Volgens haar is het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie geschonden, nu een rechtspersoon met eenzelfde doel en eenzelfde activiteit wel aan de belasting ter vergoeding van successierechten is onderworpen wanneer zij de vorm van een vereniging zonder winstoogmerk heeft aangenomen, doch niet wanneer zij de vorm van een onderlinge verzekeringsvereniging heeft aangenomen.

Ingaand op de suggestie van de eisende partij in het bodemgeschil stelt de verwijzende rechter de voormelde prejudiciële vraag.

### III. *In rechte*

- A -

#### *Memorie van de v.z.w. Unilever Belgium Pension Fund « Union »*

A.1.1. Eerst betoogt de v.z.w. Unilever Belgium Pension Fund « Union », eisende partij in het bodemgeschil, dat de twee in het geding zijnde categorieën van rechtspersonen - de verenigingen zonder winstoogmerk, onderworpen aan de betrokken belasting, enerzijds, en de onderlinge verzekeringsverenigingen, niet onderworpen aan die belasting, anderzijds - vergelijkbaar zijn, aangezien beiden dezelfde activiteit uitoefenen, namelijk het inzamelen van pensioenbijdragen tijdens de loopbaan van een werknemer en het uitkeren van pensioenen na beëindiging van de beroepsloopbaan, bij overlijden of in geval van blijvende invaliditeit. Voorts worden beiden op het fiscale vlak op dezelfde wijze behandeld.

A.1.2. Het voormelde pensioenfonds is van oordeel dat het verschil in behandeling - het al dan niet onderworpen zijn aan de taks tot vergoeding der successierechten - op een objectief criterium berust, namelijk het verschil in juridische toestand : in het ene geval betreft het een vereniging zonder winstoogmerk, in het ander geval een onderlinge verzekeringsvereniging.

Uit de parlementaire voorbereiding van de v.z.w.-wet van 27 juni 1921 blijkt volgens die partij dat de *ratio legis* voor de taks tot vergoeding der successierechten erin bestond het systeem van de « dode hand » te vermijden. Door goederen aan het maatschappelijk verkeer te onttrekken door ze in een vereniging zonder winstoogmerk onder te brengen, zouden, zonder de in het geding zijnde belasting, alle successie- en registratierechten over de generaties heen kunnen worden ontweken. De jaarlijkse taks tot vergoeding der successierechten van 0,17 pct. heeft volgens die partij dus tot doel een compensatie te zijn voor het verlies aan successie- en registratierechten ten gevolge van het feit dat bepaalde goederen in een vereniging met rechtspersoonlijkheid worden ondergebracht.

Volgens die partij is de voormelde *ratio legis* voor de invoering van de in het geding zijnde belasting evenwel volkomen impertinent, nu voorzorgsinstellingen noch de bedoeling, noch de mogelijkheid hebben om goederen aan het maatschappelijk verkeer te onttrekken om aldus successie- en registratierechten over de generaties heen te vermijden. Zulks geldt ongeacht het feit of de voorzorgsinstellingen georganiseerd zijn in de vorm van een vereniging zonder winstoogmerk dan wel in de vorm van een onderlinge verzekeringsvereniging.

Volgens die partij is er dan ook geen objectieve en redelijke verantwoording voorhanden om de ongelijke behandeling van pensioenfonds te staven naargelang zij de vorm van een vereniging zonder winstoogmerk dan wel de vorm van een onderlinge verzekeringsvereniging hebben aangenomen.

A.1.3. Die partij beklemtoont dat de ongelijke behandeling niet kan worden verantwoord door te verwijzen naar de keuze die een pensioenfonds heeft om zich als een onderlinge verzekeringsvereniging dan wel als een vereniging zonder winstoogmerk te organiseren. In de praktijk bestaat die vrije keuze vaak niet. Die partij wijst erop dat in vele gevallen een onderlinge verzekeringsvereniging in vergelijking met een vereniging zonder winstoogmerk een onvoldoende ontwikkeld of aangepast kader biedt om de voorzorgsactiviteiten erin onder te

brengen. Zo bijvoorbeeld is de onderlinge verzekeringsvereniging geen passend instrument om de rol van pensioenfonds op te nemen, wanneer de werkgever-inrichter de enige vennoot van zulk een vereniging is - dat is het geval voor de eisende partij in het bodemgeschil -, aangezien er dan geen andere partij is om de risico's te delen. Bovendien biedt de vereniging zonder winstoogmerk voor een werkgever die alleen het juridische en financiële risico draagt voor het opbouwen van bovenwettelijke voordelen inzake onder meer pensioen, meer mogelijkheden om die opbouw efficiënt te organiseren en te controleren.

#### *Memorie van de Ministerraad*

A.2. De Ministerraad betoogt dat een pensioenfonds, opgericht in de vorm van een vereniging zonder winstoogmerk, en een pensioenfonds, opgericht in de vorm van een onderlinge verzekeringsvereniging, twee onderscheiden categorieën van rechtspersonen betreffen die een verschillende doelstelling hebben, zodat een verschil in behandeling is verantwoord.

Met verwijzing naar artikel 9 van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen is de Ministerraad van oordeel dat een pensioenfonds een private verzorgingsinstelling is die moet worden opgericht in de vorm van een vennootschap op aandelen, een coöperatieve vennootschap of een onderlinge verzekeringsvereniging. Slechts wanneer die verzorgingsinstelling aan bepaalde door de Koning vastgestelde voorwaarden voldoet, kan zij in de vorm van een vereniging zonder winstoogmerk worden opgericht.

De keuze daaromtrent is volgens de Ministerraad afhankelijk van het doel dat het pensioenfonds voor ogen heeft. De vereniging zonder winstoogmerk is een vereniging met een eigen vermogen, onderscheiden van het vermogen van haar leden; zij voert op zich geen activiteit die winst beoogt, aangezien zij er niet naar streeft een vermogensvoordeel bij haar leden te creëren; haar activiteit is het opbouwen van een pensioen ten voordele van de aangesloten verzekerden; zelfs indien die verzekerden lid zijn van de v.z.w., hebben zij recht op een pensioen als begunstigden of schuldeisers, en niet als lid van de v.z.w.

De onderlinge verzekeringsvereniging van haar kant is een vereniging van personen die als rechtspersoon een verzekeringsactiviteit uitoefent ten behoeve van haar vennoten die ook haar verzekerden zijn; zij wordt gefinancierd door bijdragen van de vennoten, in verhouding tot het individuele belang van elke vennoot; zij heeft als doel de verzekering van het risico van haar vennoten die in de financiering ervan bijdragen; zij is dan ook een vennootschap die, in tegenstelling tot een vereniging zonder winstoogmerk, tot doel heeft haar vennoten vermogensvoordelen te verschaffen.

Daaruit volgt volgens de Ministerraad dat een vereniging zonder winstoogmerk en een onderlinge verzekeringsvereniging verschillende categorieën van rechtspersonen zijn die zich in verschillende omstandigheden bevinden. De oprichters van een pensioenfonds hebben de keuze tussen een van beide rechtsvormen - elk met hun specifieke kenmerken op het vlak van werking en fiscaliteit - om zulk een fonds te beheren. De Ministerraad besluit dat het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie niet is geschonden door een vereniging zonder winstoogmerk wel en een onderlinge verzekeringsvereniging niet aan de jaarlijkse taks tot vergoeding der successierechten te onderwerpen.

#### *Memorie van antwoord van de v.z.w. Unilever Belgium Pension Fund « Union »*

A.3.1. De v.z.w. Unilever Belgium Pension Fund « Union » beklemtoont dat zij, om financieel-economische redenen, geen vrije keuze heeft om alsnog de rechtsvorm van een onderlinge verzekeringsvereniging aan te nemen. Die partij wijst erop dat zij destijds hoofdzakelijk in onroerende goederen heeft belegd. Een eventuele omvorming tot een onderlinge verzekeringsvereniging zou dan ook leiden tot een zeer hoge fiscale last aan registratierechten. Bovendien zou zulk een omvorming leiden tot enorme beheersmoeilijkheden, aangezien in dat geval alle - meer dan tweeduizend - leden vennoten zouden moeten worden.

Ook in het verleden had de v.z.w. Unilever Belgium Pension Fund « Union » niet de vrije keuze om zich te organiseren als een vereniging zonder winstoogmerk dan wel als een onderlinge verzekeringsvereniging. Aangezien zij reeds in 1945 werd opgericht kon zij, gelet op de toenmalige stand van de wetgeving, niet anders dan de vorm van een vereniging zonder winstoogmerk aan te nemen. Het is eerst met de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen dat in de mogelijkheid werd voorzien om een

pensioenfonds in de vorm van een onderlinge verzekeringsvereniging te organiseren. Het was evenwel wachten op het koninklijk besluit van 14 mei 1985 tot toepassing op de voorzorgsinstellingen van de voormelde wet van 9 juli 1975 dat daaraan daadwerkelijk uitvoering werd gegeven.

A.3.2. De v.z.w. Unilever Belgium Pension Fund « Union » verwerpt de zienswijze van de Ministerraad volgens welke een pensioenfonds, georganiseerd in de vorm van een onderlinge verzekeringsvereniging, vermogensvoordelen voor zijn vennoten nastreeft, terwijl een pensioenfonds, georganiseerd in de vorm van een vereniging zonder winstoogmerk, zulks niet zou doen. Die partij meent daarentegen dat beide soorten van pensioenfondsen hetzelfde doel nastreven, namelijk het voorzien in een pensioen voor de aangeslotenen bij het pensioenplan. Het recht op de voordelen ervan ontstaat volgens haar uit de hoedanigheid van aangeslotene van het pensioenplan en geenszins uit de hoedanigheid van vennoot van een onderlinge verzekeringsvereniging of van lid van een vereniging zonder winstoogmerk.

- B -

B.1. De verwijzende rechter ondervraagt het Hof over de bestaanbaarheid met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet van de artikelen 147, 148, 149 en 152 van het Wetboek der successierechten, in zoverre een voorzorgsinstelling, bedoeld in artikel 2, § 3, 6°, van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen, niet aan de taks tot vergoeding der successierechten is onderworpen wanneer zij in de vorm van een onderlinge verzekeringsvereniging is opgericht, terwijl een voorzorgsinstelling die dezelfde activiteiten uitoefent, maar in de vorm van een vereniging zonder winstoogmerk is opgericht, wel aan die taks is onderworpen.

B.2. De in het geding zijnde wetsbepalingen zijn opgenomen in boek II van het Wetboek der successierechten, dat betrekking heeft op de taks tot vergoeding der successierechten.

Die bepalingen, zoals ze van toepassing zijn op het bodemgeschil, luiden :

« Art. 147. De verenigingen zonder winstoogmerken zijn onderworpen, te rekenen van de eerste januari die de datum hunner oprichting volgt, aan een jaarlijkse taks tot vergoeding der successierechten ».

« Art. 148. Zijn aan de taks onderworpen :

1° de verenigingen zonder winstoogmerken na 10 juli 1921 opgericht;

2° de inrichtingen en verenigingen zonder winstoogmerken die rechtspersoonlijkheid verkregen hebben bij de wetten van 7 augustus 1919, van 12 maart en van 25 mei 1920;

3° de internationale verenigingen met wetenschappelijk doel, beheerst door de wet van 25 oktober 1919 ».

« Art. 149. Zijn van de taks vrijgesteld :

1° de gemachtigde compensatiekassen voor kindertoeslagen en de gemachtigde onderlinge kassen voor kindertoeslagen;

2° de inrichtingen en verenigingen zonder winstoogmerken die rechtspersoonlijkheid vóór 11 juli 1921 hebben verkregen, andere dan deze waarover het gaat in het 2° van vorig artikel;

3° de erkende pensioenkassen voor zelfstandigen;

4° de inrichtende machten van het gemeenschapsonderwijs of het gesubsidieerd onderwijs, voor wat betreft de onroerende goederen die uitsluitend bestemd zijn voor onderwijs en de verenigingen zonder winstoogmerk voor patrimoniaal beheer die tot uitsluitend doel hebben onroerende goederen ter beschikking te stellen voor onderwijs dat door de voornoemde inrichtende machten wordt verstrekt ».

« Art. 152. De taks is bepaald op 0,17 pct.

Het bedrag der aldus verevende taks wordt, desvoorkomend, tot de hogere cent afgerond ».

B.3.1. De taks tot vergoeding der successierechten werd ingevoerd door de wet van 27 juni 1921 « waarbij aan de vereenigingen zonder winstgevend doel en aan de instellingen van openbaar nut rechtspersoonlijkheid wordt verleend » (*Belgisch Staatsblad*, 1 juli 1921), namelijk door titel III - « Fiscale bepalingen » van die wet.

In de parlementaire voorbereiding van de voormelde wet worden die bepalingen als volgt toegelicht :

« De verandering, door het ontwerp aan het stelsel der vereenigingen zonder winstgevend doel toegebracht [namelijk het verlenen van rechtspersoonlijkheid] heeft noodzakelijk ten gevolge dat ook de fiscale wetgeving in zake de ten dienste dezer organismen aangewende goederen, dient gewijzigd. Onder het huidig stelsel behoort de eigendom van die goederen naar rechten aan tusschengestelde natuurlijke personen. Bij overlijden van ieder der schijnbare eigenaars, wordt door den Staat, op de waarde der goederen, hetzij rechten wegens overgang onder de levenden, hetzij erfenisrechten geheven [...].

Met het nieuw stelsel berust het eigendomsrecht der goederen bij het hoofd der vereeniging zelve, die een zedelijk lichaam is, en dit recht is onveranderlijk, zoolang de vereeniging blijft bestaan. Daar de goederen niet meer op anderen overgaan, zal de schatkist door dit feit de opbrengst van registratie- en erfenisrechten, die zij thans beurt, moeten derven. Het is dan ook billijk den Staat schadeloos te stellen voor het verlies aan belasting dat het

invoeren van het nieuwe stelsel ten gevolge zal hebben » (*Parl. St.*, Kamer, 1919-1920, nr. 375 (memorie van toelichting)).

Het « verslag der raadgevende commissie » vermeldt :

« Ongetwijfeld is het feit, dat velen wantrouwend staan tegenover de rechtspersoonlijkheid zelve - begrip waaraan men, naar ouder gewoonte, gemakkelijk het gevreesde begrip der doode hand vastknoopt - aanleiding geweest dat in ons land een rationeele en methodische wetgeving op de zedelijke lichamen zoolang is uitgebleven » (*Parl. St.*, Kamer, 1919-1920, nr. 375, bijlage, verslag der raadgevende commissie).

B.3.2. De *ratio legis* van de invoering van de taks tot vergoeding der successierechten - de Schatkist compenseren voor gederfde successierechten - is volgens de Minister van Financiën ook thans nog voorhanden : de handhaving van die taks is gegrond omdat de reden waarom de taks destijds werd ingevoerd blijft bestaan (*Vragen en Antwoorden*, Kamer, 1997-1998, nr. 142, pp. 19.555-19.557).

B.4.1. De in het geding zijnde bepalingen, in de redactie zoals van toepassing op het bodemgeschil, onderwerpen de verenigingen zonder winstoogmerk aan de jaarlijkse taks tot vergoeding der successierechten (artikelen 147 en 148 van het Wetboek der successierechten), met uitzondering van de in artikel 149 limitatief opgesomde inrichtingen en verenigingen die van die taks worden vrijgesteld.

Overigens heeft de wet van 2 mei 2002, waarbij de wet van 27 juni 1921 werd gewijzigd, de verschuldigdheid van de in het geding zijnde belasting door de beoogde verenigingen zonder winstoogmerk bevestigd en uitgebreid tot de private stichtingen.

B.4.2. Een pensioenfonds dat in de vorm van een vereniging zonder winstoogmerk is opgericht, is aan die taks onderworpen, terwijl zulks niet het geval is voor een pensioenfonds dat in de vorm van een onderlinge verzekeringsvereniging is opgericht.

B.5. Dat verschil in fiscale behandeling tussen beide categorieën van pensioenfondsen berust op een objectief onderscheidingscriterium, namelijk de rechtsvorm - vereniging zonder winstoogmerk of onderlinge verzekeringsvereniging - welke dat pensioenfonds heeft aangenomen.

B.6. De keuze voor deze of gene rechtsvorm bepaalt in beginsel het belastingstelsel dat op een rechtspersoon van toepassing is.

Het feit dat rechtspersonen met een verschillende rechtsvorm gelijksoortige activiteiten uitoefenen, doet daaraan niets af. Te dezen belet de omstandigheid dat zowel een vereniging zonder winstoogmerk als een onderlinge verzekeringsvereniging verzorgingsactiviteiten, bedoeld in artikel 2, § 3, 6°, a), van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen, uitoefenen niet dat zij aan een verschillende fiscale regelgeving, namelijk de in het geding zijnde taks, kunnen worden onderworpen.

B.7.1. De verzoekende partij in het bodemgeschil voert evenwel aan dat het in het geding zijnde verschil in fiscale behandeling niet zou kunnen worden verantwoord op grond van de vrije keuze die een pensioenfonds zou hebben om deze of gene rechtsvorm aan te nemen, aangezien in de praktijk die keuze veelal niet aanwezig zou zijn.

B.7.2. Het staat een verzorgingsinstelling, bedoeld in artikel 2, § 3, 6°, van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen, vrij te opteren voor de rechtsvorm waarin die wet voorziet.

Het staat zulk een verzorgingsinstelling evenzeer vrij, wanneer zij als vereniging zonder winstoogmerk is opgericht, zich om te vormen tot een onderlinge verzekeringsvereniging. Zulks zou het geval kunnen zijn - zoals voor de verzoekende partij in het bodemgeschil - wanneer zij is opgericht in een periode waarin de wet nog niet in de mogelijkheid voorzag om de rechtsvorm van een onderlinge verzekeringsvereniging aan te nemen. Bij die beoordeling tot eventuele omvorming zullen de desbetreffende pensioenfondsen de onderscheiden regelgevingen tegen elkaar kunnen afwegen om alsdan te opteren voor het stelsel dat in hun geval het meest wenselijk voorkomt. Zo zullen zij in aanmerking kunnen nemen of de verschuldigdheid van de - relatief beperkte - belasting van 0,17 pct., waaraan in voorkomend geval een vereniging zonder winstoogmerk is onderworpen, opweegt tegen de verplichtingen die voortvloeien uit de regelgeving inzake onderlinge verzekeringsverenigingen.

B.8. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.



Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De artikelen 147, 148, 149 en 152 van het Wetboek der successierechten schenden de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 1 maart 2006.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

A. Arts