

Rolnummers 6933 en 6934
Arrest nr. 10/2020 van 23 januari 2020

## A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vragen betreffende de artikelen 147 en volgende (waaronder, in het bijzonder, de artikelen 149, 3°, en 150, eerste lid) van het Wetboek der successierechten, gesteld door het Hof van Beroep te Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

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

a. Bij arrest van 2 mei 2018, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 25 mei 2018, heeft het Hof van Beroep te Luik de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« 1. Schendt artikel 150, eerste lid, van het Wetboek der successierechten, zoals van toepassing vóór de wijziging ervan bij artikel 52 van de wet van 2 mei 2002 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre het aan de vzw's die houder zijn van goederen die zij in België bezitten, de taks tot vergoeding van de successierechten oplegt op de waarde van die goederen, maar de vzw's die houder zijn van goederen die zij in het buitenland bezitten, vrijstelt wat de waarde van die laatste goederen betreft ?

2. Schenden de artikelen 147 en volgende van het Wetboek der successierechten, zoals van toepassing vóór de wijziging ervan bij de wet van 2 mei 2002 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre zij, volgens de interpretatie van de belastingadministratie, geen onderscheid maken tussen, enerzijds, de vzw's die bezittingen bijeenbrengen die afkomstig zijn van particulieren en waarvoor een terugkeer naar de ' dode hand ' kan worden gevreesd, en, anderzijds, de vzw's die bezittingen van een andere rechtspersoon bijeenbrengen - geval waarin er geen risico van verlies van successierechten bestaat aangezien die nooit verschuldigd zijn ?

3. Schenden de artikelen 147 en volgende van het Wetboek der successierechten, zoals van toepassing vóór de wijziging ervan bij de wet van 2 mei 2002 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre zij, volgens de interpretatie van de belastingadministratie, geen onderscheid maken tussen, enerzijds, de vzw's die bezittingen bijeenbrengen die afkomstig zijn van particulieren en die ze opsparen, en waarvoor dus een terugkeer naar de ' dode hand ' kan worden gevreesd, en, anderzijds, de vzw's die bezittingen van een andere rechtspersoon, en zelfs van een particulier, bijeenbrengen, maar die een verdelend doel nastreven aangezien zij die bezittingen bestemmen voor de betaling van pensioenen, die naar het vermogen van een particulier en dus naar het ' normale fiscale circuit ' zullen terugkeren ?

4. Schenden de artikelen 147 en volgende van het Wetboek der successierechten, zoals van toepassing vóór de wijziging ervan bij de wet van 2 mei 2002 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen, en in het bijzonder artikel 149, 3°, in die zin geïnterpreteerd dat zij een vzw die is opgericht door een intercommunale teneinde te voldoen aan de wettelijke verplichting van die laatste om aan haar vastbenoemde personeelsleden en aan hun rechthebbenden een pensioen toe te kennen, aan de taks tot vergoeding van de successierechten onderwerpen, terwijl de andere instellingen die eveneens een wettelijk pensioen beogen te waarborgen, zoals de Rijksdienst voor Pensioenen, de erkende pensioenkassen voor zelfstandigen en de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid van de provinciale en plaatselijke overheidsdiensten, niet aan die taks worden onderworpen, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet ?

5. Schendt artikel 150 van het Wetboek der successierechten, zoals van toepassing vóór de wijziging ervan bij de wet van 2 mei 2002 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen, in zoverre het elke aftrek van lasten in beginsel uitsluit, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat het, enerzijds, de vzw die zich beperkt tot het opsparen van haar fondsen zonder verplichting om die terug te storten, noch dus om enige voorziening aan te leggen, en, anderzijds, de vzw wier doel bestaat in het beheer van de fondsen die bestemd zijn voor de wettelijke pensioenen van de personeelsleden van een intercommunale en de betaling ervan, op identieke wijze behandelt ? ».

b. Bij arrest van 2 mei 2018, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 25 mei 2018, heeft het Hof van Beroep te Luik de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 150, eerste lid, van het Wetboek der successierechten, zoals van toepassing vóór de wijziging ervan bij artikel 52 van de wet van 2 mei 2002 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre het aan de vzw's die houder zijn van goederen die zij in België bezitten, de taks tot vergoeding van de successierechten oplegt op de waarde van die goederen, maar de vzw's die houder zijn van goederen die zij in het buitenland bezitten, vrijstelt wat de waarde van die laatste goederen betreft ? ».

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 6933 en 6934 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Memories zijn ingediend door :

- het organisme voor de financiering van pensioenen « Ogeo Fund » en de vzw « Service social de l'A.I.D.E. », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. X. Thiebaut, advocaat bij de balie te Luik;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. B. Lespire, advocaat bij de balie te Luik.

Bij beschikking van 20 november 2019 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers M. Pâques en T. Merckx-Van Goey, ter vervanging van emeritus rechter E. Derycke, te hebben gehoord, beslist dat de zaken in staat van wijzen zijn, 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 4 december 2019 en de zaken in beraad zullen worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, zijn de zaken op 4 december 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 de bodemgeschillen*

De verenigingen zonder winst oogmerk zijn, krachtens artikel 148, 1<sup>o</sup>, van het Wetboek der successierechten, onderworpen aan de taks tot vergoeding van de successierechten.

De geschillen hebben te dezen betrekking op de taksen die ten laste zijn gelegd van de vzw « Fonds de pensions et de secours du personnel de l'A.L.E. » voor het jaar 1999 (zaak nr. 6933) en van de vzw « Service social de l'Association Intercommunale pour le Démergement et l'Épuration des Communes de la Province de Liège » (hierna : « Service social de l'A.I.D.E. ») voor de jaren 1990 tot 2000 (zaak nr. 6934). Na de taks te hebben betaald, hebben beide vzw's de teruggave ervan door de Belgische Staat gevorderd voor de Rechtbank van eerste aanleg Luik.

In de zaak nr. 6933 heeft de Rechtbank van eerste aanleg Luik, bij een vonnis van 10 juni 2002, de vordering gegrond verklaard en de Belgische Staat ertoe veroordeeld de onverschuldigde som terug te geven. In de zaak nr. 6934 heeft dezelfde Rechtbank, bij een vonnis van 28 februari 2002, de vordering niet gegrond verklaard. In beide zaken is hoger beroep ingesteld, respectievelijk door de Belgische Staat en door de vzw « Service social de l'A.I.D.E. ».

De vzw « Fonds de pensions et de secours du personnel de l'A.L.E. » is bij een notariële akte van 13 juli 2007 omgevormd tot een organisme voor de financiering van pensioenen en heeft bij een beslissing van haar algemene vergadering van 29 februari 2008 de benaming « Ogeo Fund » aangenomen.

In die context stelt het Hof van Beroep te Luik aan het Hof de zes hiervoor weergegeven prejudiciële vragen.

## III. *In rechte*

- A -

*Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag in de zaak nr. 6933 en ten aanzien van de prejudiciële vraag in de zaak nr. 6934*

A.1.1. De geïntimeerde partij voor de verwijzende rechter in de zaak nr. 6933 betoogt dat bij artikel 150, eerste lid, van het Wetboek der successierechten een niet-verantwoord verschil in behandeling wordt ingesteld onder de vzw's, naargelang zij hun goederen in België dan wel in het buitenland bezitten, waarbij de in het buitenland gelegen goederen van de taks zijn vrijgesteld. Volgens haar maakt het feit dat de grondslag van de in het geding zijnde taks dezelfde is voor alle vzw's het niet mogelijk te besluiten dat er geen schending is van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

Dienaangaande verwijst zij naar de arresten nrs. 74/95 van 9 november 1995 en 131/99 van 7 december 1999, waarbij het Hof, met betrekking tot de bijzondere heffing op de roerende inkomsten, heeft geoordeeld dat het aangeklaagde verschil in behandeling onder houders van inkomsten uit intresten, naargelang zij van Belgische dan wel buitenlandse oorsprong zijn, niet verantwoord is.

A.1.2. Dezelfde partij weerlegt de verantwoording volgens welke de niet-inaanmerkingneming van de in het buitenland gelegen goederen het gevolg is van de geringe budgettaire impact die de taks met betrekking tot die goederen zou hebben, gelet op de administratieve kosten die zij met zich zou meebrengen en gelet op de moeilijkheden als gevolg van de geringe samenwerking tussen de belastingadministraties van de verschillende Staten. Dienaangaande haalt zij als voorbeeld de voorheffing aan die door de vzw's op de buitenlandse roerende inkomsten verschuldigd is. Volgens haar toont het feit dat bij artikel 150 van het Wetboek der successierechten, zoals het is gewijzigd bij artikel 52 van de wet van 2 mei 2002 « betreffende de verenigingen zonder winst oogmerk, de internationale verenigingen zonder winst oogmerk en de stichtingen » (hierna : de wet van 2 mei 2002), voortaan alle bezittingen van de belastingplichtige, zowel in België als in het buitenland, met uitsluiting van de in het buitenland gelegen onroerende goederen, worden beoogd, wel degelijk de onsamenvatbaarheid van die verantwoording. Zij onderstreept tot slot dat de controlemiddelen waarover de belastingadministratie beschikt, sinds 1921 aanzienlijk zijn geëvolueerd.

A.2.1. De Ministerraad antwoordt dat, toen de in het geding zijnde taks is ingesteld, het uiterst zeldzaam was dat vzw's die hun activiteit in België uitoefenden, in het buitenland onroerende goederen bezaten, aangezien artikel 15 van de wet van 27 juni 1921 « waarbij aan de verenigingen zonder winstgevend doel en aan de instellingen van openbaar nut rechtspersoonlijkheid wordt verleend », vóór de wijziging ervan bij de voormelde wet van 2 mei 2002, bepaalde dat de vereniging slechts de onroerende goederen kon bezitten die nodig waren voor het verwezenlijken van het doel waarvoor zij was opgericht. Volgens de Ministerraad heeft de wijziging die in artikel 150 van het Wetboek der successierechten is aangebracht bij de wet van 2 mei 2002 geen weerslag gehad op de grondslag van de taks, maar heeft zij de interpretatiemoeilijkheid opgeheven die in verband met de in het geding zijnde bepaling bestond wat de onderwerping van de in het buitenland gelegen roerende bezittingen van de vzw's aan de taks betreft.

De Ministerraad doet gelden dat de in het geding zijnde bepaling geen verschil in behandeling onder de vzw's doet ontstaan, aangezien die allemaal aan dezelfde belastingheffing zijn onderworpen. Volgens de Ministerraad is de verwijzing naar het arrest van het Hof nr. 131/99 niet relevant, aangezien de bijzondere heffing op de roerende inkomsten, waarover het in dat arrest ging, te maken heeft met de belasting van de roerende inkomsten, die in beginsel zowel betrekking heeft op de inkomsten van Belgische oorsprong als op de inkomsten van buitenlandse oorsprong. Voor het overige staat het alle vzw's vrij hun vermogen op te bouwen en te beheren rekening houdend met de van kracht zijnde, inzonderheid fiscale, wetgeving.

A.2.2. Volgens de Ministerraad moet de zeer beperkte budgettaire impact van de compenserende taks worden afgewogen tegen de kostprijs die de inning ervan veroorzaakt. Die kostprijs zou prohibitief zijn geweest indien de goederen die elke vzw in het buitenland bezit, in de belastbare grondslag zouden zijn opgenomen. Daarbij komt de geringe samenwerking die thans met de belastingadministraties van de buitenlandse Staten bestaat. Tot slot is de Ministerraad van mening dat de vergelijking met de roerende voorheffing die door de geïntimeerde partij voor de verwijzende rechter in de zaak nr. 6933 wordt gemaakt, niet relevant is, aangezien de opbrengst daarvan veel hoger is dan die van de in het geding zijnde taks.

*Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag in de zaak nr. 6933*

A.3. De geïntimeerde partij voor de verwijzende rechter in de zaak nr. 6933 zet uiteen dat de in het geding zijnde taks in het leven is geroepen teneinde het feit te compenseren dat, wegens hun eeuwigdurende bestemming, vzw's, in tegenstelling tot particulieren, niet aan de successierechten zijn onderworpen. Het is bijgevolg, volgens haar, niet verantwoord dat de taks van toepassing is op de vzw's die worden gefinancierd met sociale bijdragen die door een andere rechtspersoon worden betaald, aangezien er in elk geval geen successierechten verschuldigd zouden zijn. Overigens worden die fondsen op termijn verkregen door natuurlijke personen en zal daarmee, bij het overlijden van die personen, rekening kunnen worden gehouden bij het bepalen van de successierechten.

A.4. De Ministerraad antwoordt dat de in het geding zijnde taks niet het nalaten van goederen door particulieren ten voordele van een vzw treft, maar dat hij het vermogen van de vzw als dusdanig beoogt, dat niet aan de successierechten is onderworpen, gelet op de eeuwigdurende bestemming van de vzw. Er is bijgevolg geen reden om de vzw's te onderscheiden naar gelang van de oorsprong van de fondsen die zij beheren met het oog op het verwezenlijken van hun doel - hetgeen overigens uiterst delicaat, en zelfs onmogelijk zou zijn en discriminaties zou kunnen veroorzaken.

*Ten aanzien van de derde prejudiciële vraag in de zaak nr. 6933*

A.5. De geïntimeerde partij voor de verwijzende rechter in de zaak nr. 6933 verwijst naar de opmerkingen die zijn geformuleerd in verband met de tweede prejudiciële vraag.

A.6. De Ministerraad, die ook verwijst naar de opmerkingen die zijn geformuleerd ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag, merkt op dat het verdelende karakter dat die partij doet gelden, gemeen is aan de meerderheid van de vzw's, die, per definitie, geen winstoogmerk hebben.

*Ten aanzien van de vierde prejudiciële vraag in de zaak nr. 6933*

A.7. De geïntimeerde partij voor de verwijzende rechter in de zaak nr. 6933 legt uit dat de intercommunale « A.L.E. » een vzw heeft opgericht teneinde te voldoen aan de haar opgelegde verplichting om aan haar personeelsleden een pensioen te betalen. Volgens haar was de aldus opgerichte vzw een « openbare instelling » en had zij de hoedanigheid van « verzorgingsinstelling » in de zin van artikel 2, § 3, 6°, van de wet van 9 juli 1975 « betreffende de controle der verzekeringsondernemingen ». Zij moet op dezelfde wijze worden behandeld als de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid van de provinciale en plaatselijke overheidsdiensten (RSZPPO), aangezien zij hetzelfde doel nastreeft als die laatste.

Dezelfde partij voegt eraan toe dat de aldus opgerichte vzw ook op dezelfde wijze moet worden behandeld als de erkende pensioenkassen voor zelfstandigen, die van de in het geding zijnde taks zijn vrijgesteld krachtens artikel 149, 3°, van het Wetboek der successierechten. Zij preciseert dienaangaande dat de bijdragen die haar door de intercommunale « A.L.E. » worden betaald, deels bestaan uit bijdragen die van de werknemers zelf afkomstig zijn.

A.8. De Ministerraad antwoordt dat de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid, de RSZPPO en de Rijksdienst voor Pensioenen geen vzw's zijn maar openbare instellingen van sociale zekerheid. Hij preciseert dat de in artikel 149, 3°, van het Wetboek der successierechten bedoelde vrijstelling enkel van toepassing is op de pensioenkassen voor zelfstandigen die erkend zijn. Hij onderstreept dat de pensioenstelsels voor werknemers en zelfstandigen fundamenteel verschillend zijn, aangezien de erkende pensioenfondsen voor zelfstandigen worden gefinancierd door de zelfstandigen zelf, terwijl de pensioenfondsen zoals de vzw « Fonds de pensions et de secours du personnel de l'A.L.E. » gefinancierd worden met werkgeversbijdragen. Aangezien de in het geding zijnde vzw uitsluitend optrad voor het personeel van de intercommunale « A.L.E. », beantwoordt zij niet aan dezelfde kenmerken als de erkende pensioenkassen voor zelfstandigen.

*Ten aanzien van de vijfde prejudiciële vraag in de zaak nr. 6933*

A.9. De geïntimeerde partij voor de verwijzende rechter in de zaak nr. 6933 betoogt dat de onmogelijkheid om de lasten af te trekken voor de taks tot vergoeding van de successierechten niet verantwoord is, aangezien de successierechten verschuldigd zijn op het netto-actief.

Zij voert aan dat de respectieve bijdragecapaciteiten van de twee in de vraag vermelde categorieën van vzw's zeer verschillend zijn, maar dat de belasting evenwel dezelfde zal zijn. Volgens haar bestaat er geen enkele bijzondere moeilijkheid om de controle van de schulden van een vzw te organiseren teneinde het netto-actief van de vzw te bepalen. Daarenboven wordt bij artikel 150 van het Wetboek der successierechten, zoals het is gewijzigd bij artikel 52 van de voormelde wet van 2 mei 2002, voortaan voorzien in een uitzondering op de onmogelijkheid om de lasten met betrekking tot de leningen in mindering te brengen. De bestaansreden van die wijziging ligt in het feit dat de taks een aanzienlijk nadeel berokkent aan de verenigingen die investeringen hebben gedaan via een lening. De geïntimeerde partij voor de verwijzende rechter in de zaak nr. 6933 doet gelden dat zij zich in dezelfde situatie bevindt als die verenigingen.

A.10. De Ministerraad antwoordt dat de onmogelijkheid om de lasten af te trekken van de belastbare grondslag het gevolg is van een zorg voor vereenvoudiging, die geldt voor alle vzw's die aan de taks zijn onderworpen. Hij preciseert dat de vzw's worden belast op grond van een situatie die is vastgelegd op 1 januari van het jaar en dat, hoewel geen rekening wordt gehouden met de lasten, dat evenmin het geval is voor de inkomsten.

- B -

*Ten aanzien van de in het geding zijnde bepalingen*

B.1.1. De hoofdstukken I en II van boek II van het Wetboek der successierechten, zoals zij van toepassing zijn op de voor de verwijzende rechter hangende zaken, bepalen :

« Hoofdstuk I : Vestiging van de [taks]

Art. 147. De verenigingen zonder winst oogmerken 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 winst oogmerken na 10 juli 1921 opgericht;

2° De inrichtingen en verenigingen zonder winst oogmerken 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. 148*bis*. Zijn niet aan de [taks] onderworpen de inrichtingen en verenigingen zonder winst oogmerken waarvan de massa der goederen, bedoeld in artikel 150, een waarde heeft die één miljoen frank niet overschrijdt.

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 winst oogmerken 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 ».

« Hoofdstuk II : Zetting der [taks]

Art. 150. De [taks] is verschuldigd op de massa der in België bezeten goederen, zonder aftrekking der lasten.

Deze massa begrijpt evenwel niet :

1° de interesten, de rentetermijnen, de huur- en pachtgelden en, meer in het algemeen, de burgerlijke vruchten van allen aard, alsmede de jaarlijkse bijdragen en inschrijvingen, die, nog verschuldigd zijnde, niet gekapitaliseerd zijn;

2° de al dan niet ontvangen natuurlijke vruchten;

3° de voorraden en voorwerpen bestemd voor gewoon gebruik.

Zijn van toepassing op de [taks] gevestigd bij artikel 147, de bepalingen van het eerste boek aangaande den belastbaren grondslag en het regime der voorwaardelijke en betwiste goederen ».

B.1.2. De taks tot vergoeding der successierechten werd ingevoerd bij de wet van 27 juni 1921 « waarbij aan de vereenigingen zonder winstgevend doel en aan de instellingen van openbaar nut rechtspersoonlijkheid wordt verleend » (hierna : de wet van 27 juni 1921), meer bepaald bij titel III (« Fiscale bepalingen ») van die wet.

Luidens de parlementaire voorbereiding van de voormelde wet strekt de in het geding zijnde taks ertoe de niet-inning, door de Staat, van normaal in geval van overlijden verschuldigde rechten van overgang te compenseren, niet-inning die het gevolg is van de eeuwigdurende bestemming van de vzw's :

« 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, p. 1).



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, p. 3).

B.1.3. De minister van Financiën heeft in 1998, in antwoord op een parlementaire vraag, erop gewezen dat de *ratio legis* van de invoering van de taks tot vergoeding der successierechten - die erin bestaat de Schatkist te compenseren voor gederfde successierechten - nog steeds geldt : de handhaving van die taks is gegrond omdat de reden waarom de taks destijds werd ingevoerd, blijft bestaan (*Vr. en Antw.*, Kamer, 1997-1998, 7 september 1998, QRVA 49-142, pp. 19555-19557).

B.2. Verscheidene van de voormelde bepalingen zijn gewijzigd bij de wet van 2 mei 2002 « betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen » (hierna : de wet van 2 mei 2002). Die wijzigingen zijn in werking getreden op 1 juli 2003. Aangezien de voor de verwijzende rechter hangende geschillen aanslagjaren van vóór die wijzigingen betreffen, dient het Hof daarmee geen rekening te houden.

*Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag in de zaak nr. 6933 en ten aanzien van de prejudiciële vraag in de zaak nr. 6934*

B.3. Aan het Hof worden vragen gesteld over de bestaanbaarheid van artikel 150, eerste lid, van het Wetboek der successierechten, zoals het van toepassing is op de voor de verwijzende rechter hangende zaken, met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre het de vzw's verschillend behandelt naargelang zij goederen bezitten in België dan wel in het buitenland, aangezien de taks tot vergoeding van de successierechten verschuldigd is op de massa van de bezittingen in België, maar niet op de bezittingen in het buitenland.

In tegenstelling tot hetgeen de Ministerraad betoogt, impliceert het feit dat de belastinggrondslag van de in het geding zijnde taks voor alle vzw's dezelfde is, niet dat er geen verschil in behandeling is. Te dezen betreft het aangeklaagde verschil in behandeling, enerzijds, de vzw's die goederen bezitten in België en, anderzijds, de vzw's die goederen bezitten in het buitenland.

B.4. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet waarborgen het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Artikel 172 van de Grondwet is een bijzondere toepassing van dat beginsel in fiscale zaken.

B.5.1. Zoals in B.1.2 is vermeld, strekt de taks tot vergoeding van de successierechten ertoe de niet-inning van normaal in geval van overlijden verschuldigde rechten van overgang te compenseren, niet-inning die voortkomt uit de eeuwigdurende bestemming van de vzw's. Die taks is een jaarlijkse taks; zij is verschuldigd op de massa van de goederen die de vzw in België bezit, zonder aftrekking van de lasten (artikel 150, eerste lid, van hetzelfde Wetboek, in het geding zijnde bepaling). Onder « in België bezeten goederen » dient te worden begrepen alle materiële, roerende of onroerende, goederen die in België zijn gelegen, alsook alle immateriële goederen, zelfs indien de schuldenaar zijn woonplaats in het buitenland heeft. Het tarief van de taks is bepaald op 0,17 % (artikel 152 van hetzelfde Wetboek).

B.5.2. Wat de successierechten betreft, wordt bij artikel 1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het Wetboek der successierechten een recht van successie gevestigd op de waarde, na aftrek van de schulden, van al wat uit de nalatenschap van een rijksinwoner wordt verkregen.

Artikel 15 van hetzelfde Wetboek bepaalt dat « het successierecht [...] verschuldigd [is] op de algemeenheid der aan de overledene of aan de afwezige toebehorende goederen, waar ook ze zich bevinden, na aftrekking der schulden en behoudens toepassing van artikelen 16 en 17 ».

Artikel 17, eerste lid, van het Wetboek der successierechten bepaalt dat wanneer het actief van de nalatenschap van een rijksinwoner in het buitenland gelegen onroerende goederen omvat die aanleiding geven tot het heffen, in het land van de ligging, van een erfrecht, het in België opvorderbaar successierecht, in de mate waarin het die goederen treft, wordt verminderd met het bedrag van de in het land van de ligging geheven belasting.

Uit het voorgaande vloeit voort dat wanneer een rijksinwoner overlijdt, successierechten verschuldigd zijn op de in het buitenland gelegen onroerende en roerende goederen die deel uitmaken van de nalatenschap, op voorwaarde dat, wat de onroerende goederen betreft, toepassing wordt gemaakt van een mechanisme waardoor de in België verschuldigde erfbelasting wordt verminderd met het bedrag van de in voorkomend geval door de Staat van de ligging van het onroerend goed geheven erfbelasting.

B.5.3. Aangezien in geval van overlijden van een rijksinwoner, de successierechten in beginsel verschuldigd zijn op het geheel van de goederen die deel uitmaken van de nalatenschap, los van de ligging ervan, is de uitsluiting van de goederen die een vzw in het buitenland bezit, van de grondslag van de in het geding zijnde taks niet relevant ten aanzien van de *ratio legis* van de taks, die de totaliteit van het vermogen van de vzw's betreft, los van de ligging ervan.

B.6. Volgens de Ministerraad wordt het verschil in behandeling echter verantwoord door het feit dat, krachtens het vroegere artikel 15 van de wet van 27 juni 1921, een vzw slechts de onroerende goederen kon bezitten die nodig waren voor het verwezenlijken van het doel waarvoor zij was opgericht, en dat het bijgevolg weinig voorkwam dat een vzw een onroerend goed in het buitenland bezat. De Ministerraad betoogt ook dat de toepassing van de taks op de in het buitenland gelegen goederen, een buitensporige kostprijs zou hebben vertegenwoordigd ten opzichte van de verwachte opbrengst, inzonderheid rekening houdend met de geringe samenwerking tussen de belastingadministraties van de verschillende Staten.

B.7.1. Artikel 15 van de wet van 27 juni 1921, voordat het werd gewijzigd bij artikel 25 van de voormelde wet van 2 mei 2002, sloot de mogelijkheid niet uit dat een vzw onroerende goederen in het buitenland bezit in het kader van het verwezenlijken van het doel waarvoor zij was opgericht. In tegenstelling tot hetgeen de Ministerraad betoogt, maakt het feit dat een situatie zich zelden voordoet, het op zich niet mogelijk te verantwoorden waarom, wanneer zulks toch het geval is, daaraan een behandeling zou moeten worden voorbehouden die verschilt van die welke aan analoge situaties wordt voorbehouden.

B.7.2. Bovendien blijkt niet dat er bijzondere moeilijkheden zouden zijn die te maken hebben met de buitensporige kostprijs die de toepassing van de taks op de in het buitenland gelegen goederen zou veroorzaken ten opzichte van de verwachte opbrengst.

B.8. Bijgevolg is het verschil in behandeling niet redelijk verantwoord en dienen de prejudiciële vragen bevestigend te worden beantwoord.

B.9. Teneinde te vermijden dat een niet door de wetgever voorziene belasting met terugwerkende kracht wordt ingevoerd, dienen de gevolgen van artikel 150, eerste lid, van het Wetboek der successierechten, vóór de wijziging ervan bij de wet van 2 mei 2002, met toepassing van artikel 28, tweede lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof te worden gehandhaafd zoals aangegeven in het dictum.

*Ten aanzien van de tweede en de derde prejudiciële vraag in de zaak nr. 6933*

B.10. Aan het Hof worden vragen gesteld over de bestaanbaarheid van de artikelen 147 en volgende van het Wetboek der successierechten, zoals zij van toepassing zijn op de voor de verwijzende rechter hangende zaak, met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, in zoverre daarbij, enerzijds, de vzw's die bezittingen bijeenbrengen die afkomstig zijn van particulieren en, anderzijds, de vzw's die bezittingen van een andere rechtspersoon bijeenbrengen (tweede prejudiciële vraag in de zaak nr. 6933), alsook, enerzijds, de vzw's die bezittingen bijeenbrengen die afkomstig zijn van particulieren en die ze opsparen en, anderzijds, de vzw's die bezittingen van een rechtspersoon of van een particulier bijeenbrengen, maar die een verdelend doel nastreven, in zoverre zij die bezittingen bestemmen voor de betaling van pensioenen die naar het vermogen van een particulier en dus naar het normale fiscale circuit zullen terugkeren (derde prejudiciële vraag in dezelfde zaak), op dezelfde wijze worden behandeld.

De verwijzende rechter vraagt zich af of de ontstentenis, voor de betrokken vzw's, van een risico van terugkeer naar « de dode hand », dat de aangehaalde eerste en derde categorie zou kenmerken, niet een verschil in behandeling kan verantwoorden.

Uit de prejudiciële vragen blijkt dat zij meer in het bijzonder betrekking hebben op de artikelen 148 en 149 van het Wetboek der successierechten.

B.11. Het komt de wetgever toe de personen te bepalen die de door hem ingevoerde belasting verschuldigd zijn. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsmarge.

Wanneer de wetgever de belastingschuldigen bepaalt, moet hij gebruik kunnen maken van categorieën die, noodzakelijkerwijs, de verscheidenheid van toestanden slechts met een zekere graad van benadering opvangen. Het gebruik van dat procedé is niet onredelijk op zich. Het komt het Hof niettemin toe te onderzoeken of hetzelfde geldt voor de wijze waarop het procedé in werking werd gesteld.

B.12.1. Zoals de Ministerraad opmerkt, treft de taks tot vergoeding van de successierechten niet de overdracht van goederen ten voordele van een vzw; hij beoogt het vermogen van de vzw als dusdanig, dat, rekening houdend met de eeuwigdurende bestemming van de vzw, niet is onderworpen aan de rechten van overgang, die normaal in geval van overlijden verschuldigd zijn. Bijgevolg dient, in het kader van de toepassing van de in het geding zijnde taks, niet te worden gelet op de oorsprong van de goederen van de vzw.

B.12.2. Daarenboven is het verdelende karakter dat de geïntimeerde partij voor de verwijzende rechter in de zaak nr. 6933 doet gelden, gemeen aan de meerderheid van de vzw's, die, per definitie, geen winstoogmerk hebben en een belangeloos doel nastreven. Dat verdelende karakter kan gevarieerde vormen aannemen.

Door alle vzw's te onderwerpen aan de taks tot vergoeding van de successierechten, met uitzondering van die welke worden beoogd in de artikelen 148*bis* en 149 van het Wetboek der successierechten, zonder onderscheid te maken naar gelang van de oorsprong van hun bezittingen of naar gelang van de activiteiten die zij uitoefenen, heeft de wetgever niet op onredelijke wijze gehandeld. Er kan hem immers niet worden verweten dat hij, ten aanzien van de voormelde taks, niet de bijzondere situatie van elke daaraan onderworpen vzw heeft overwogen.

B.13. De tweede en de derde prejudiciële vraag in de zaak nr. 6933 dienen ontkennend te worden beantwoord.

*Ten aanzien van de vierde prejudiciële vraag in de zaak nr. 6933*

B.14. De prejudiciële vraag heeft betrekking op de bestaanbaarheid van de artikelen 147 en volgende van het Wetboek der successierechten, en in het bijzonder van artikel 149, 3°, zoals zij van toepassing zijn op de voor de verwijzende rechter hangende zaak, met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, in zoverre daarbij, enerzijds, een vzw die is opgericht door een intercommunale teneinde te voldoen aan haar verplichting om aan haar vastbenoemde personeelsleden en aan hun rechthebbenden een pensioen toe te kennen, die aan de taks tot vergoeding van de successierechten is onderworpen, en, anderzijds, andere instellingen die eveneens een wettelijk pensioen beogen te waarborgen, zoals de Rijksdienst voor Pensioenen, de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid van de provinciale en plaatselijke overheidsdiensten (hierna : de RSZPPO) en de erkende pensioenkassen voor zelfstandigen, die niet aan die taks worden onderworpen, verschillend worden behandeld.

Uit de prejudiciële vraag blijkt dat zij meer in het bijzonder betrekking heeft op artikel 149 van het Wetboek der successierechten, dat voorziet in een vrijstelling van de taks tot vergoeding van de successierechten ten aanzien van bepaalde instellingen en verenigingen.

B.15.1. Bij artikel 149, 3°, van het Wetboek der successierechten, zoals het is ingevoegd bij artikel 1 van de wet van 24 april 1958 « tot aanvulling van artikel 149 van het Wetboek der successierechten » (*Belgisch Staatsblad*, 15 mei 1958), worden de erkende pensioenkassen voor zelfstandigen vrijgesteld van de taks tot vergoeding van de successierechten.

Indertijd is die vrijstelling verantwoord, enerzijds, door het feit dat, volgens artikel 1, 1°, van het koninklijk besluit van 26 september 1956 « betreffende de erkenning der professionele of interprofessionele kassen opgericht met het oog op de uitvoering van de wet van 30 Juni 1956 », om te kunnen worden erkend, de professionele pensioenkassen voor zelfstandigen dienden te worden opgericht in de vorm van een vzw en, anderzijds, door het feit dat die kassen een doelstelling hadden die soortgelijk was aan die van de gemachtigde compensatiekassen voor kindertoeslagen en de gemachtigde onderlinge kassen voor kindertoeslagen, die krachtens artikel 149, 1°, van het Wetboek der successierechten een vrijstelling genoten, en die ook waren

opgericht « ingevolge een wetgeving, die tot doel heeft een stelsel van sociale zekerheid ten voordele der zelfstandigen en gelijkgestelden in te voeren » (*Parl. St.*, Senaat, 1956-1957, nr. 355, p. 1).

Sinds de inwerkingtreding van het koninklijk besluit nr. 38 van 27 juli 1967 « houdende inrichting van het sociaal statuut der zelfstandigen » komt de vrijstelling waarin is voorzien bij artikel 149, 3°, van het Wetboek der successierechten ten goede aan de vrije sociale verzekeringskassen voor zelfstandigen die met toepassing van dat koninklijk besluit erkend zijn.

B.15.2. Overeenkomstig artikel 161 van de Nieuwe Gemeentewet (vóór de opheffing ervan bij artikel 54, 1°, van de wet van 24 oktober 2011 « tot vrijwaring van een duurzame financiering van de pensioenen van de vastbenoemde personeelsleden van de provinciale en plaatselijke overheidsdiensten en van de lokale politiezones, tot wijziging van de wet van 6 mei 2002 tot oprichting van het fonds voor de pensioenen van de geïntegreerde politie en houdende bijzondere bepalingen inzake sociale zekerheid en houdende diverse wijzigingsbepalingen »), in samenhang gelezen met artikel 11 van de wet van 25 april 1933 « omtrent de pensioenregeling van het gemeentepersoneel », hadden de intercommunales, teneinde te voldoen aan de op hen rustende wettelijke verplichting tot betaling van de pensioenen van hun vastbenoemde personeelsleden en van hun rechthebbenden, de mogelijkheid om ofwel zich aan te sluiten bij de RSZPPO, ofwel een beroep te doen op de diensten van een verzorgingsinstelling, ofwel de betaling van de pensioenen rechtstreeks op zich te nemen.

De vzw die door een intercommunale is opgericht met het doel de betaling te beheren van de pensioenen van haar vastbenoemde personeelsleden en van hun rechthebbenden, vervult een opdracht van dezelfde aard als die waarvan de vrije sociale verzekeringskassen voor zelfstandigen zich kwijten. Het gaat in beide gevallen om het private beheer van een openbare dienst, op machtiging van de wetgever. In tegenstelling tot hetgeen de Ministerraad betoogt, maakt de niet-erkenning van de betrokken vzw het niet mogelijk te besluiten dat zij zich in een situatie bevindt die fundamenteel verschilt van die van de vrije sociale verzekeringskassen voor zelfstandigen. De omstandigheid dat de bijdragen worden betaald door de werkgever of door de werknemer zelf is evenmin relevant om het verschil in behandeling te verantwoorden.

B.15.3. Uit het voorgaande volgt dat het verschil in behandeling tussen, enerzijds, een vzw die door een intercommunale is opgericht teneinde te voldoen aan haar verplichting om aan haar vastbenoemde personeelsleden en aan hun rechthebbenden een pensioen toe te kennen en, anderzijds, de erkende pensioenkassen voor zelfstandigen niet redelijk is verantwoord.

B.16. Rekening houdend met hetgeen voorafgaat, is het niet nodig een vzw zoals die welke in de zaak nr. 6933 in het geding is, te vergelijken met de Rijksdienst voor Pensioenen en de RSZPPO.

B.17. De vierde prejudiciële vraag in de zaak nr. 6933 dient bevestigend te worden beantwoord.

*Ten aanzien van de vijfde prejudiciële vraag in de zaak nr. 6933*

B.18. Aan het Hof wordt een vraag gesteld over de bestaanbaarheid van artikel 150 van het Wetboek der successierechten, zoals het van toepassing is op de voor de verwijzende rechter hangende zaak, in zoverre het elke aftrek van lasten uitsluit, met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, doordat het de vzw die zich beperkt tot het opsparen van haar fondsen en de vzw wier doel bestaat in het beheer van de fondsen die bestemd zijn voor de wettelijke pensioenen van de personeelsleden van een intercommunale en in de betaling ervan, op dezelfde wijze behandelt.

Met de prejudiciële vraag wordt het Hof verzocht de situatie van twee categorieën van vzw's naar gelang van hun statutair doel en hun activiteiten te vergelijken ten aanzien van de onmogelijkheid om de lasten van de belastbare massa af te trekken.

B.19. Om dezelfde redenen als die welke zijn vermeld in B.11 en B.12.2, is de gelijke behandeling redelijk verantwoord.

B.20. De vijfde prejudiciële vraag in de zaak nr. 6933 dient ontkennend te worden beantwoord.



Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

1. Artikel 150, eerste lid, van het Wetboek der successierechten, vóór de wijziging ervan bij de wet van 2 mei 2002 « betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen », schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre het de goederen die een vzw in het buitenland bezit, van de taks tot vergoeding van de successierechten uitsluit.

2. Artikel 149, 3<sup>o</sup>, van het Wetboek der successierechten, zoals het van toepassing is in de voor de verwijzende rechter hangende zaken, schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre het de vzw die door een intercommunale is opgericht teneinde te voldoen aan haar verplichting om aan haar vastbenoemde personeelsleden en aan hun rechthebbenden een pensioen toe te kennen, niet van de taks tot vergoeding van de successierechten vrijstelt.

3. Artikel 148 van het Wetboek der successierechten, zoals het van toepassing is in de voor de verwijzende rechter hangende zaken, schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

4. De gevolgen van artikel 150, eerste lid, van het Wetboek der successierechten, vóór de wijziging ervan bij de voormelde wet van 2 mei 2002, worden gehandhaafd.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 23 januari 2020.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

F. Daoût