

Rolnummer 1582
Arrest nr. 33/2000 van 29 maart 2000

A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 126, derde lid, *littera c*, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters G. De Baets en M. Melchior, en de rechters H. Boel, P. Martens, E. Cerexhe, A. Arts en E. De Groot, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter G. De Baets,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*  
\*   \*   \*

## I. Onderwerp van de prejudiciële vraag

Bij arrest van 24 december 1998 in zake de b.v.b.a. Depuydt-Mahieu tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 6 januari 1999, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Houdt artikel 126, derde lid, *littera c*, van het Wetboek van Inkomstenbelastingen, zoals het werd gewijzigd door artikel 19 van de wet van 28 december 1983 en zoals het van toepassing was voor de aanslagjaren 1984 tot en met 1990 een schending in van het gelijkheidsbeginsel, voorzien in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het de toepasselijkheid van het verlaagd tarief inzake de vennootschapsbelasting afhankelijk maakt van de voorwaarde dat de uitgekeerde winsten niet hoger mogen zijn dan 13 % van het afgelost maatschappelijk kapitaal en waarbij onder de uitgekeerde winsten naast de bij de algemene vergadering toegekende dividenden ook de intresten worden gerekend die worden toegekend aan de door vennoten verleende voorschotten, als wanneer deze toegekende voorschotten niet onder het afgelost maatschappelijk kapitaal begrepen zijn ? »

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

De verzoekster voor het Hof van Beroep te Gent, de b.v.b.a. Depuydt-Mahieu, dient een voorziening in (bij het Hof van Beroep te Gent) tegen de beslissing van de directeur van de directe belastingen te Brugge van 16 september 1986 waarbij het bezwaar tegen een op haar naam gevestigde aanslag in de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 1984 geheel wordt afgewezen. Daarbij wordt een aanslagvoet van 45 pct. toegepast zoals bepaald bij artikel 126, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (W.I.B. 1964), terwijl de verzoekster het verminderd tarief van de vennootschapsbelasting meent te kunnen genieten, zoals bepaald bij artikel 126, tweede lid, van het W.I.B. 1964. De administratie verwijst evenwel naar artikel 126, derde lid, *littera c*, van het W.I.B. 1964, dat stelt dat het verminderd tarief niet van toepassing is voor de vennootschappen waarvan de in artikel 98 of in artikel 100, 2°, bedoelde uitgekeerde winsten hoger zijn dan 13 pct. van het werkelijk afbetaalde maatschappelijk kapitaal dat bij het begin van het belastbaar tijdperk nog is terug te betalen, met inbegrip van de uitgiftepremies maar met uitsluiting van de voorschotten bedoeld in artikel 15, tweede lid, 2°, van het W.I.B. 1964.

In navolging van de administratie en met verwijzing naar de duidelijke tekst van artikel 100 van het W.I.B. 1964, interpreteert het Hof van Beroep het begrip « in artikel 100, 2°, bedoelde uitgekeerde winsten » in artikel 126, derde lid, *littera c*, van het W.I.B. 1964 op die wijze dat daaronder niet alleen de inkomsten uit belegde kapitalen zijn begrepen maar ook de in artikel 15, tweede lid, 2°, bedoelde intresten, zijnde de intresten van rentegevende voorschotten die aan personenvennootschappen worden toegestaan door de vennoten of hun echtgenoten, alsook door hun kinderen wanneer de vennoten of hun echtgenoten het wettelijk genot van de inkomsten van die kinderen hebben.

De verzoekster werpt op dat aldus het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden daar de bedoelde intresten op voorschotten wel begrepen zijn in het begrip « uitgekeerde winsten » terwijl de bedoelde voorschotten zelf geen deel uitmaken van het maatschappelijk kapitaal zodat er een niet te verantwoorden dubbel onderscheid bestaat tussen een vennootschap waarvan het belegd kapitaal enkel bestaat uit afbetaald maatschappelijk kapitaal en een vennootschap waarvan hetzelfde bedrag aan maatschappelijk kapitaal bestaat uit zowel afbetaald maatschappelijk kapitaal als toegestane voorschotten enerzijds, en tussen personenvennootschappen en kapitaalvennootschappen anderzijds. Het Hof van Beroep beslist de hiervoor geciteerde prejudiciële vraag te stellen aan het Arbitragehof.

### III. De rechtspleging voor het Hof

Bij beschikking van 6 januari 1999 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

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

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 27 januari 1999 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 6 februari 1999.

Memories zijn ingediend door :

- de b.v.b.a. Depuydt-Mahieu, met maatschappelijke zetel te 8900 Ieper, Dikkebusseweg 2, bij op 12 maart 1999 ter post aangetekende brief;

- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 12 maart 1999 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 7 april 1999 ter post aangetekende brieven.

De b.v.b.a. Depuydt-Mahieu heeft een memorie van antwoord ingediend bij op 7 mei 1999 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 29 juni 1999 en 23 december 1999 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 6 januari 2000 en 6 juli 2000.

Bij beschikking van 9 februari 2000 heeft de voorzitter in functie de zetel aangevuld met rechter H. Boel.

Bij beschikking van dezelfde dag heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 1 maart 2000.

Van die laatste beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 10 februari 2000 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 1 maart 2000 :

- hebben de rechters-verslaggevers E. De Groot en P. Martens verslag uitgebracht;

- is de zaak in beraad genomen.

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

#### IV. *Onderwerp van de in het geding zijnde bepaling*

Artikel 126 van het W.I.B. 1964, zoals gewijzigd bij artikel 19 van de wet van 28 december 1983 houdende fiscale en begrotingsbepalingen en zoals het van toepassing was op de aanslagjaren 1984 tot en met 1990, luidt als volgt :

« Het tarief van de vennootschapsbelasting is vastgesteld op 45 %.

Wanneer het belastbaar inkomen niet meer dan 14 400 000 frank bedraagt, wordt de belasting evenwel als volgt vastgesteld :

- 1° op de schijf van 0 tot 1 miljoen frank : 31 %;
- 2° op de schijf van 1 miljoen frank tot 3 600 000 frank : 40 %;
- 3° op de schijf van 3 600 000 frank tot 14 400 000 frank : 47,5 %.

Het tweede lid is niet van toepassing :

- a) voor de in artikel 113, § 2, bedoelde vennootschappen;
- b) voor de vennootschappen waarvan de bewijzen van deelgerechtigheid tenminste voor de helft in het bezit zijn van één of meer andere vennootschappen en die geen door de Nationale raad van de coöperatie erkende samenwerkende vennootschappen zijn;
- c) voor de vennootschappen waarvan de in artikel 98 of in artikel 100, 2°, bedoelde uitgekeerde winsten hoger zijn dan 13 % van het werkelijk afbetaalde maatschappelijk kapitaal dat bij het begin van het belastbaar tijdperk nog is terug te betalen, met inbegrip van de uitgiftepremies maar met uitsluiting van de voorschotten bedoeld in artikel 15, tweede lid, 2°. »

#### V. *In rechte*

- A -

##### *Standpunt van de b.v.b.a. Depuydt-Mahieu, verzoekende partij voor het verwijzende rechtscollege*

A.1. Volgens de verzoekster beoogde de wetgever met de wijziging van artikel 126 van het W.I.B. 1964 door artikel 19 van de wet van 28 december 1983 houdende fiscale en begrotingsbepalingen, en meer specifiek met de invoering van het nieuwe derde lid, *littera c*, van artikel 126 van het W.I.B. 1964, een bepaalde vorm van belastingontwijking bij in vennootschapsvorm geëxploiteerde familiale ondernemingen te voorkomen die erin bestond normale bezoldigingen van exploitanten om te zetten in dividenden of in inkomsten van belegde kapitalen waarvan de roerende voorheffing bevrijdend was. Daarom werd aan dergelijke vennootschappen het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting ontzegd indien het bedrag van de dividenden of van de inkomsten van belegde kapitalen hoger was dan 13 pct. van het maatschappelijk kapitaal.

A.2. De verzoekster stelt dat de doelstelling van de wetgever op twee manieren kon worden bereikt, namelijk hetzij door rekening te houden met enkel het maatschappelijk kapitaal en de eraan verbonden dividenden, hetzij door rekening te houden én met het afbetaald maatschappelijk kapitaal én met de toegestane voorschotten, enerzijds, en met de toegekende dividenden en intresten op de voorschotten, anderzijds. De wetgever heeft evenwel beide technieken op onredelijke wijze vermengd : het is niet evenredig met het beoogde doel te bepalen dat zowel de dividenden als de aan de voorschotten toegekende interesten moeten worden vergeleken met enkel het maatschappelijk kapitaal om na te gaan of de drempel van 13 pct. is overschreden, vermits ook vennootschappen die geen dividenden toekennen en aan de voorschotten een normale interest toekennen, worden uitgesloten van het verlaagd tarief.

Naar de mening van de verzoekster is het wettelijk vastgelegde criterium van uitsluiting bijgevolg te ruim, daar ook belastingplichtigen die niets uit te staan hebben met de beoogde belastingontwijking, worden getroffen. Aldus bestaat een niet te verantwoorden onderscheid in behandeling tussen een vennootschap waarvan het belegd kapitaal enkel bestaat uit afbetaald maatschappelijk kapitaal en een vennootschap waarvan hetzelfde bedrag aan belegd kapitaal bestaat uit zowel afbetaald maatschappelijk kapitaal als toegestane voorschotten. Ofschoon de inkomsten van beide vennootschappen worden beschouwd als inkomsten uit belegd kapitaal, worden ze toch onderscheiden behandeld wat betreft de berekening van de 13 pct.-grens, bedoeld in artikel 126, derde lid, *littera c*, van het W.I.B. 1964. Ook in vergelijking met de kapitaalvennootschappen waarbij de leningen toegestaan door de vennoten niet worden meegerekend bij het maatschappelijk kapitaal en de intresten evenmin worden meegerekend bij de berekening van de 13 pct.-grens, worden personenvennootschappen ongelijk behandeld.

A.3. Met verwijzing naar de parlementaire voorbereiding, stelt de verzoekster dat ook de wetgever zich bewust is geweest van het discriminatoir en incoherent karakter van die regeling gelet op de wijziging van artikel 126, derde lid, *littera c*, van het W.I.B. 1964 door artikel 287, 3°, van de wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen, ten gevolge waarvan «de voorschotten verleend sedert tenminste één jaar bedoeld in artikel 15, tweede lid, 2° » wel worden begrepen in de berekeningsbasis.

De verzoekster vraagt het Hof de prejudiciële vraag bevestigend te beantwoorden.

#### *Standpunt van de Ministerraad*

A.4. Volgens de Ministerraad moet de prejudiciële vraag beperkend worden geïnterpreteerd in zoverre een schending van het gelijkheidsbeginsel wordt aangevoerd tussen een vennootschap waarvan het belegde kapitaal enkel bestaat uit maatschappelijk kapitaal en een vennootschap waarvan hetzelfde kapitaal bestaat uit zowel afbetaald maatschappelijk kapitaal als uit toegestane voorschotten.

A.5. Na uitgebreide verwijzing naar de toen geldende wetgeving, stelt de Ministerraad dat de wijziging van artikel 126 van het W.I.B. 1964 door artikel 19 van de wet van 28 december 1983 niet alleen tot doel had de belastingontwijking door familiale ondernemingen te vermijden, maar ook verband hield met de doelstelling van het koninklijk besluit nr. 15 van 9 maart 1982, dat ertoe strekte het sparen te heroriënteren naar de financiering van Belgische ondernemingen met risicodragend kapitaal om uiteindelijk de investeringen van de ondernemingen te bevorderen en hun financiële structuur te verbeteren. Daartoe is het niet voldoende kapitaalsverhoging door inbreng in geld te bevorderen maar past het eveneens te vermijden dat dit geld opnieuw zou worden uitgekeerd in de vorm van dividenden of inkomsten uit belegde kapitalen die buiten verhouding staan met de door de aandeelhouders of vennoten gestorte fondsen, zodat het logisch is de voorschotten bedoeld in artikel 15, tweede lid, 2°, van het W.I.B. 1964 uit de berekeningsbasis van de 13 pct.-grens uit te sluiten, voor zover die voorschotten op economisch vlak niet als een verlenging van het maatschappelijk kapitaal worden aangemerkt.

Er is bijgevolg geen onredelijk verband tussen het doel van de wetgever en de in het geding zijnde maatregel.

A.6. De Ministerraad wijst voorts naar de rechtspraak van het Hof waarbij een vernietigingsmiddel wordt verworpen indien blijkt dat het verschil in behandeling niet te wijten is aan de in het geding zijnde bepaling maar voortvloeit uit een verschillend gedrag van twee categorieën van personen. *In casu* determineert het gedrag van de belastingplichtige zijn fiscaal stelsel vermits de betrokken belastingplichtigen aan de wettelijke vereisten konden voldoen door hun voorschotten om te zetten in kapitaal. De verzoekster toont niet aan dat de in het geding zijnde bepaling zelf discriminerend is.

*Antwoord van de verzoekende partij voor het verwijzende rechtscollege*

A.7. De verzoekster blijft erbij dat de enige bedoeling van de in het geding zijnde maatregel was het tegengaan van de omzetting van arbeidsinkomen in roerende inkomsten die op een gunstiger manier werden belast doordat de roerende voorheffing als eindbelasting werkt. Zij stelt dat de Ministerraad geen antwoord geeft op het door haar aangeklaagde onderscheid tussen personenvennootschappen en kapitaalvennootschappen noch verklaart waarom de in het geding zijnde bepaling uiteindelijk in 1989 werd gewijzigd. Ten slotte beklemtoont zij dat zij de incoherentie van de betwiste maatregel aanklaagt die meebrengt dat iedere vergoeding van voorschotten, zelfs indien zij niet abnormaal hoog zijn, *ipso facto* het verlies meebrengt van het voordeel van het verlaagd tarief.

- B -

B.1. Artikel 126, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (W.I.B. 1964), zoals het werd gewijzigd bij artikel 19 van de wet van 28 december 1983 en zoals het van toepassing was voor de aanslagjaren 1984 tot en met 1990, bepaalt het basistarief van de vennootschapsbelasting. Het tweede lid van hetzelfde artikel bepaalt onder welke voorwaarden vennootschappen een verlaagd tarief kunnen genieten. Het derde lid van hetzelfde artikel sluit evenwel bepaalde vennootschappen van dat verlaagd tarief uit.

De prejudiciële vraag betreft enkel artikel 126, derde lid, *littera c*, van het W.I.B. 1964, waarbij de vennootschappen waarvan de in artikel 98 of 100, 2°, bedoelde uitgekeerde winsten hoger zijn dan 13 pct. van het werkelijk afbetaalde maatschappelijk kapitaal dat bij het begin van het belastbaar tijdperk nog is terug te betalen, met inbegrip van de uitgiftepremies maar met uitsluiting van de voorschotten bedoeld in artikel 15, tweede lid, 2°, van dat verlaagd tarief worden uitgesloten.

B.2.1. Volgens de verwijzende rechter moet die bepaling zo worden geïnterpreteerd dat onder « de in artikel 98 of 100, 2°, bedoelde [...] winsten » ook moeten worden begrepen de intresten uit voorschotten aan personenvennootschappen toegestaan door de vennoten of hun echtgenoten, alsook door hun kinderen wanneer de vennoten of hun echtgenoten het wettelijk genot van de inkomsten van die kinderen hebben, zoals bedoeld in artikel 15, tweede lid, 2°, van het W.I.B. 1964, terwijl dezelfde voorschotten, luidens de tekst van artikel 126, derde lid, *littera c*, van het W.I.B. 1964, niet zijn begrepen in het begrip « werkelijk afbetaald maatschappelijk kapitaal dat bij het begin van het belastbaar tijdperk nog is terug te betalen ».

B.2.2. Het Hof dient zijn onderzoek te beperken tot de rechtsvraag die in de prejudiciële vraag is vermeld in de interpretatie door de verwijzende rechter gegeven aan de in het geding zijnde

bepaling. Het door de verzoekster voor de verwijzende rechter aangevoerde verschil in behandeling tussen personenvennootschappen en kapitaalvennootschappen is in die vraag niet vervat.

B.2.3. De vraag roept op tot vergelijking van de situatie van personenvennootschappen waarvan het belegd kapitaal enkel bestaat uit afbetaald maatschappelijk kapitaal en die het verlaagd tarief in de vennootschapsbelasting genieten wanneer de uitgekeerde winsten minder bedragen dan 13 pct. van het werkelijk afbetaalde maatschappelijk kapitaal dat bij het begin van het belastbaar tijdperk nog is terug te betalen, met die van personenvennootschappen waarvan eenzelfde bedrag aan belegd kapitaal bestaat uit zowel afbetaald maatschappelijk kapitaal als uit de voormelde voorschotten en die het verlaagd tarief niet genieten wanneer, niettegenstaande de vergoeding aan het kapitaal op zichzelf genomen minder dan 13 pct. van dat maatschappelijk kapitaal bedraagt, de uitgekeerde winsten met inbegrip van de intresten uit voorschotten meer dan 13 pct. van dat maatschappelijk kapitaal bedragen.

B.3. De grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie sluiten niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.4. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet hebben een algemene draagwijdte. Zij verbieden elke discriminatie, ongeacht de oorsprong ervan. Zij zijn eveneens toepasselijk in fiscale aangelegenheden, wat overigens wordt bevestigd door artikel 172 van de Grondwet, dat een bijzondere toepassing inhoudt van het in artikel 10 vervatte gelijkheidsbeginsel.

B.5.1. Artikel 126, derde lid, *littera c*, van het W.I.B. 1964 werd ingevoerd door artikel 19 van de wet van 28 december 1983 houdende fiscale en begrotingsbepalingen.

Met die wet beoogde de wetgever onder meer de veralgemening van het systeem van de bevrijdende roerende voorheffing.

Luidens de memorie van toelichting beoogde de wetgever :

« 1° in hoofdzaak :

a) de aan de bron geheven roerende voorheffing 'bevrijdend' te maken voor de aan de personenbelasting onderworpen belastingplichtigen, d.w.z. dat voor alle aan de roerende voorheffing onderworpen inkomsten uit roerende kapitalen hetzelfde regime wordt ingevoerd als dat welk is bepaald :

- door het koninklijk besluit van 23 mei 1981 voor de inkomsten van effecten van de eerste tranche van de bijzondere lening van 1981;

- door artikel 3, § 1, van het koninklijk besluit nr. 15 van 9 maart 1982, gewijzigd bij het koninklijk besluit nr. 150 van 30 december 1982, voor de inkomsten van aandelen of van belegde kapitalen die in 1982 of 1983 worden uitgegeven met de bij die besluiten omschreven voordelen;

b) samen met die maatregel :

- het tarief van de roerende voorheffing te verhogen (van 20 % tot 25 %) behalve voor de inkomsten waarvoor de voorheffing van 20 % reeds 'bevrijdend' is (zie boven);

- het aftrekbaar bedrag van de sommen die zijn besteed om aandelen of deelbewijzen van Belgische vennootschappen aan te schaffen (artikel 4 van het koninklijk besluit nr. 15 van 9 maart 1982), te verlagen (35.000 frank i.p.v. 40.000 frank);

- een compenserende bijzondere heffing in te voeren ten laste van de belastingplichtigen met een hoger nettobedrag aan roerende inkomsten dan 1 110 000 frank;

2° *bijkomstig*, de verrichtingen te vrijdelen waarbij de heffing van de roerende voorheffing wordt ontgaan op interesten van gelddeposito's.

De roerende voorheffing bevrijdend maken omvat :

1° De aan de personenbelasting onderworpen belastingplichtigen – en zij alleen – niet meer verplichten hun inkomsten van roerende kapitalen en hun daarmee gelijkgestelde diverse inkomsten in hun jaarlijkse aangifte in die belasting te vermelden, op voorwaarde dat het gaat om inkomsten waarop de roerende voorheffing is geheven aan de bron, d.w.z. bij de schuldenaar, voor wat betreft de inkomsten van Belgische oorsprong, en bij de eerste Belgische tussenpersoon, voor wat betreft de in België geïnde inkomsten van buitenlandse oorsprong.

Voor hen die van de mogelijkheid gebruik maken is de aan de bron geheven roerende voorheffing definitief door de Schatkist verworven.

[...]

2° De inkomsten en opbrengsten uit roerende goederen en kapitalen en de daarmee gelijkgestelde diverse inkomsten waarvoor moest – en nog moet – worden verzaakt aan de heffing van de roerende voorheffing aan de bron (omdat het praktisch onmogelijk was – en nog is – de voorheffing aan de bron te heffen), moeten de aan de personenbelasting onderworpen belastingplichtigen (de andere overigens evenzeer) verder vermelden in hun jaarlijkse belastingaangifte, maar die inkomsten worden niet meer samengeteld met de andere belastbare



inkomsten; zij worden afzonderlijk belast tegen 25 % (nieuw tarief van de roerende voorheffing), tenzij, ook hier, het gezamenlijk belasten van alle belastbare inkomsten (met inbegrip van *alle* inkomsten en opbrengsten van roerende goederen en kapitalen en *alle* daarmee gelijkgestelde diverse inkomsten) voor de betrokken belastingplichtige voordeliger is. » (*Parl. St.*, Kamer, 1983-1984, nr. 758/1, pp. 1-2).

B.5.2. In dit kader voorzag de wetgever tevens in mechanismen om belastingontwijking te voorkomen. Meer specifiek wilde de wetgever tegengaan dat de bezoldigingen van vennoten, die in de personenbelasting (zwaar) werden belast, massaal zouden worden omgezet in dividenden, waarbij die vennoten de bevrijdende roerende voorheffing zouden kunnen genieten. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat artikel 19 van de voormelde wet, en meer specifiek het nieuwe derde lid, *littera c*, van artikel 126 van het W.I.B. 1964, tot doel had « als gevolg van de bevrijdende roerende voorheffing pogingen tot belastingontwijking te voorkomen die onder vennootschapsvorm geëxploiteerde familiale ondernemingen mogelijk zouden kunnen ondernemen door een gedeelte van de normale bezoldigingen van de exploitanten om te zetten in dividenden of in inkomsten van belegde kapitalen waarvoor de roerende voorheffing de eindbelasting is » (*Parl. St.*, Kamer, 1983-1984, nr. 758/15, p. 49).

Ofschoon de maatregel, bedoeld in artikel 126, derde lid, *littera c*, van het W.I.B. 1964, in de eerste plaats bedoeld was om belastingontwijking te voorkomen, moet hij eveneens worden beschouwd in het licht van het oogmerk om het beleggen van spaargelden in België aan te moedigen en aldus de financiële structuur van de ondernemingen te verbeteren (*Parl. St.*, Kamer, 1983-1984, nr. 758/1, p. 1; nr. 758/15, p. 5; verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit nr. 15 van 9 maart 1982 tot aanmoediging van de inschrijving op of de aankoop van aandelen of bewijzen van deelgerechtigdheid in Belgische vennootschappen, *Belgisch Staatsblad*, 12 maart 1982, p. 2805).

B.6.1. Het komt de wetgever toe de geldende tarieven inzake de vennootschapsbelasting te bepalen en daarbij de voorwaarden en uitzonderingen vast te stellen. Het komt aan het Hof niet toe te oordelen of een door de wet voorgeschreven maatregel opportuun of wenselijk is.

B.6.2. Door bij het vaststellen van de voorwaarden voor de toepassing van het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting enkel rekening te houden met het werkelijk afbetaald maatschappelijk kapitaal dat bij het begin van het belastbaar tijdperk nog is terug te betalen voor het berekenen van de 13 pct.-grens, en hierbij het bedrag van de voorschotten aan personenvennootschappen toegestaan door de vennoten of hun echtgenoten, alsook door hun kinderen wanneer de vennoten of hun echtgenoten het wettelijk genot van de inkomsten van die

kinderen hebben, zelf uit te sluiten, heeft de wetgever een maatregel genomen die steunt op een objectief criterium - de aard van de samenstelling van het door de vennoten in de personenvennootschap belegde kapitaal - dat pertinent is voor het bereiken van de onder B.5.2 uiteengezette dubbele doelstelling van de wetgever en dat hiermede niet onevenredig is. Immers, indien de bedoelde voorschotten wel zouden worden gerekend bij het werkelijk afbetaald maatschappelijk kapitaal dat bij het begin van het belastbaar tijdperk moet worden terugbetaald, zou het bedrag dat 13 pct. van dat kapitaal vertegenwoordigt hoger komen te liggen zodat het mogelijk zou zijn hogere intresten uit te keren, waardoor de eerste doelstelling van de wetgever niet zou worden bereikt. Tevens zou de tweede doelstelling van de wetgever, zijnde het aanmoedigen van investeringen maar vooral het behouden van middelen in Belgische ondernemingen ter versterking van hun financiële structuur, ondergraven worden.

De kritiek van de verzoekende partij voor de verwijzende rechter dat het wettelijke criterium van uitsluiting te ruim is omdat het ook belastingplichtigen treft die niets uit te staan hebben met de beoogde belastingontwijking, houdt geen rekening met de tweede doelstelling van de wetgever.

B.7. De voornoemde verzoekende partij laat voorts opmerken dat artikel 126, derde lid, *littera c*, van het W.I.B. 1964 werd gewijzigd bij artikel 287, 3°, van de wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen, zodat de voorschotten bedoeld in artikel 15, tweede lid, 2°, van het W.I.B. 1964 vanaf aanslagjaar 1991 wel als werkelijk gestort maatschappelijk kapitaal worden aangemerkt, op voorwaarde dat ze sedert minstens één jaar verleend waren.

Het feit dat de bekritiseerde maatregel bij de wet van 22 december 1989 werd versoepeld, waarbij de wetgever verklaarde « een zekere fiscale incoherentie » te willen corrigeren (*Parl. St.*, Senaat, 1989-1990, nr. 806/1, p. 70), betekent niet dat de oorspronkelijke maatregel niet redelijk verantwoord was.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 126, derde lid, *littera c*, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, zoals het werd gewijzigd bij artikel 19 van de wet van 28 december 1983 en zoals het van toepassing was voor de aanslagjaren 1984 tot en met 1990, schendt niet de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het de toepasselijkheid van het verlaagd tarief inzake de vennootschapsbelasting afhankelijk maakt van de voorwaarde dat de uitgekeerde winsten niet hoger mogen zijn dan 13 pct. van het afgelost maatschappelijk kapitaal en waarbij onder de uitgekeerde winsten naast de door de algemene vergadering toegekende dividenden ook de intresten worden gerekend die worden toegekend aan de door vennoten verleende voorschotten.

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 29 maart 2000.

De griffier, De voorzitter,

L. Potoms

G. De Baets