

Rolnummer 1738
Arrest nr. 97/2000 van 26 september 2000

A R R E S T

In zake : het beroep tot vernietiging van artikel 43, §4, 2^o, eerste lid, van de wet van 26 maart 1999 betreffende het Belgisch actieplan voor de werkgelegenheid 1998 en houdende diverse bepalingen, ingesteld door B. Vanderstichelen en anderen.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters G. De Baets en M. Melchior, en de rechters H. Boel, L. François, R. Henneuse, M. Bossuyt 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 het beroep*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 26 juli 1999 ter post aange tekende brief en ter griffie is ingekomen op 27 juli 1999, hebben B. Vanderstichelen, wonende te 1180 Brussel, Kamerdellelaan 48, J. De Leenheer, wonende te 8500 Kortrijk, Paleisstraat 1 b, en G. Delvaux, wonende te 1380 Ohain, rue de l'Espiniat 43, beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 43, § 4, 2°, eerste lid, van de wet van 26 maart 1999 betreffende het Belgisch actieplan voor de werkgelegenheid 1998 en houdende diverse bepalingen (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 1 april 1999).

II. *De rechtspleging*

Bij beschikking van 27 juli 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 het beroep is kennisgegeven overeenkomstig artikel 76 van de organieke wet bij op 1 september 1999 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 10 september 1999.

Memories zijn ingediend door :

- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 8 oktober 1999 ter post aangetekende brief;
- het Instituut der Bedrijfsrevisoren, met zetel te 1000 Brussel, Marnixlaan 22, en J.-F. Cats, wonende te 1640 Sint-Genesius-Rode, Schildknaaplaan 61, bij op 11 oktober 1999 ter post aangetekende brief.

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

De verzoekende partijen hebben een memorie van antwoord ingediend bij op 6 januari 2000 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 23 december 1999 en 29 juni 2000 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 26 juli 2000 en 26 januari 2001.

Bij beschikking van 3 mei 2000 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 24 mei 2000.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 4 mei 2000 ter post aangetekende brieven.

Om agendaredenen heeft het Hof de zaak verdaagd tot 25 mei 2000; van die beslissing zijn de partijen en hun advocaten op de hoogte gebracht bij op 11 mei 2000 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 25 mei 2000 :

- zijn verschenen :
- . Mr. M. Lebbe, advocaat bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partijen;
- . Mr. A. Delfosse, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. P. Van Ommeslaghe, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor het Instituut der Bedrijfsrevisoren en J.-F. Cats;
- . G. Dekelver, auditeur-generaal van Financiën, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters -verslaggevers M. Bossuyt en R. Henneuse verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde partijen gehoord;
- 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.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. De verzoekende partijen vorderen in hun hoedanigheid van accountant de vernietiging van artikel 43, § 2, 2°, eerste lid, van de wet van 26 maart 1999 betreffende het Belgisch actieplan voor de werkgelegenheid 1998 en houdende diverse bepalingen.

De bestreden bepaling past in het kader van een regeling die zich tot doel stelt een nieuwe fiscale behandeling van aandelenopties in te voeren ten voordele van personen die rechtsreeks betrokken zijn bij de onderneming en heeft uitsluitend betrekking op aandelen die niet op de beurs zijn genoteerd of worden verhandeld. De bepaling heeft twee luiken : enerzijds, wordt vastgelegd hoe de waarde van de aandelen op het ogenblik van het aanbod wordt bepaald; anderzijds, wordt bepaald wie die waarde vaststelt. De kritiek van de verzoekers richt zich uitsluitend op het tweede luik.

Volgens die regeling is de waarde van het aandeel de werkelijke waarde ervan op het ogenblik van het aanbod, zoals vastgesteld door de persoon die de optie aanbiedt, op eensluidend advies van de commissaris-revisor van de vennootschap die de aandelen uitgeeft waarop de optie betrekking heeft. Indien de betrokken onderneming geen commissaris-revisor heeft, wordt het bedoelde advies verleend door een bedrijfsrevisor die door de vennootschap wordt aangewezen of, wanneer de uitgevende vennootschap niet-verblijfhoudend is, door een accountant met een vergelijkbaar statuut.

A.1.2. De verzoekende partijen menen dat zij rechtsreeks en ongunstig worden geraakt door de bestreden bepalingen, nu accountants bij het verlenen van advies in het kader van de betrokken regeling in bepaalde gevallen worden uitgesloten ten voordele van bedrijfsrevisoren.

A.1.3. In een enig middel voeren zij aan dat de bestreden bepaling aldus een onderscheid in behandeling invoert dat strijdig is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. In het eerste onderdeel van het middel betogen zij dat het onderscheid dat wordt gemaakt tussen bedrijfsrevisoren en accountants niet verantwoord is in het licht van het doel dat de wetgever heeft nagestreefd dat erin bestaat dat de persoon die de optie aanbiedt, op juiste wijze de werkelijke waarde van het aandeel van de uitgevende vennootschap zou bepalen.

Een externe accountant biedt dezelfde waarborgen inzake bekwaamheid, onafhankelijkheid en beroepseerlijkheid als een bedrijfsrevisor om het vereiste advies te geven. Bovendien heeft een externe accountant een statuut dat vergelijkbaar is met dat van een bedrijfsrevisor.

In het tweede onderdeel van het middel stellen de verzoekers dat er geen redelijke verantwoording is voor het feit dat de adviesverlening wordt toevertrouwd aan een accountant dan wel aan een bedrijfsrevisor naar gelang van het fiscaal statuut van de onderneming, namelijk het feit of deze al dan niet verblijfhoudend is.

In de verdere toelichting bij het middel wijzen de verzoekers erop dat de bestreden tekst is ingevoegd op advies van de Raad van State, waarbij evenwel geen verantwoording wordt gegeven voor het betwiste onderscheid. Uit de parlementaire voorbereiding van de betrokken wet blijkt dat ze bedoeld is voor alle ondernemingen, ongeacht hun omvang. De externe accountants zijn de gebruikelijke raadgevers van de kleine en middelgrote ondernemingen, die het grootste deel vormen van de Belgische ondernemingen, en hen wordt het nu zonder redelijke verantwoording onmogelijk gemaakt advies te verlenen.

Standpunt van de Ministerraad

A.2. De Ministerraad schetst het reglementair kader van de betrokken bepaling. Bij de totstandkoming ervan is de aandacht vooral uitgegaan naar het inbouwen van garanties voor de onpartijdigheid bij de waardering van de niet op de beurs genoteerde of verhandelde aandelen. Een dergelijke waardering moet voldoen aan de criteria van nauwkeurigheid, oprechtheid en objectiviteit, criteria die met de medewerking van externe deskundigen gemakkelijker kunnen worden gerealiseerd. Wellicht is daarbij te eenzijdig aansluiting gezocht bij de vennootschapswetgeving die in het revisoraat voorziet. Voor zover de bestreden bepaling een niet gerechtvaardigd onderscheid zou inhouden, is dit ongewild.

Standpunt van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en J.-F. Cats

A.3. De tussenkomende partijen menen dat zij doen blijken van het rechtens vereiste belang, nu de bestreden bepaling nieuwe opdrachten toevertrouwt aan de bedrijfsrevisoren.

Wat de grond van de zaak betreft, menen zij dat er geen reden voorhanden is waarom het eensluidend advies betreffende de waarde van het aandeel niet eveneens door een externe accountant zou kunnen worden gegeven, indien er bij de betrokken vennootschap geen commissaris-revisor is. Het gaat hier om een opdracht van privé-expertise die, volgens de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, tot de taak van de accountant behoort en er is geen andere wettelijke bepaling voorhanden die deze taak aan de bedrijfsrevisoren zou voorbehouden.

Met betrekking tot het tweede onderdeel van het middel, menen de tussenkomende partijen dat de verwijzing naar een « accountant met een vergelijkbaar statuut », wanneer het gaat om vennootschappen die niet-verblijfhoudend zijn, op twee wijzen kan worden begrepen. Indien het gaat om Belgische personen, is er geen reden waarom alleen de externe accountant en niet de bedrijfsrevisor het vereiste advies zou kunnen uitbrengen. De woorden « accountant met een vergelijkbaar statuut » kunnen evenwel ook verwijzen naar buitenlandse accountants. In dat geval bevat de bestreden bepaling niet het betwiste onderscheid in behandeling.

- B -

Wat de bestreden bepalingen betreft

B.1.1. De wet van 26 maart 1999 betreffende het Belgisch actieplan voor de werkgelegenheid 1998 en houdende diverse bepalingen heeft een nieuwe fiscale regeling voor aandelenopties ingevoerd, waarbij werknemers kunnen delen in de groei en de rendabiliteit van de onderneming.

Wanneer een persoon naar aanleiding van zijn beroepswerkzaamheid een optie verwerft op aandelen, maakt het voordeel dat daaruit voortvloeit een belastbaar beroepsinkomen uit (artikel 42, § 1). De bestreden regeling beoogt de waarde van de aandelen te bepalen teneinde het belastbaar voordeel vast te stellen.

B.1.2. De voor deze zaak relevante bepalingen luiden :

« Art. 43. § 1. Het krachtens artikel 42, § 1, belastbare bedrag van het voordeel wordt vastgesteld overeenkomstig de volgende paragrafen en, in geval van tegen betaling toegekende optie, wordt dit bedrag verminderd met de bijdrage van de begunstigde van het voordeel.

§ 2. Wanneer het om opties gaat die genoteerd of verhandeld worden op een beurs, wordt het belastbare voordeel bepaald op grond van de laatste slotkoers van de optie die voorafgaat aan de dag van het aanbod.

§ 3. In de gevallen die niet worden bedoeld in paragraaf 2, wordt het belastbare voordeel forfaitair vastgesteld op een percentage van de waarde die de aandelen waarop de optie betrekking heeft, bezitten op het ogenblik van het aanbod.

§ 4. Voor de toepassing van paragraaf 3, wordt de waarde van de aandelen bepaald als volgt :

1° wanneer de aandelen genoteerd of verhandeld worden op de beurs, is de waarde van het aandeel naar keuze van de persoon die de optie aanbiedt, de gemiddelde koers van het aandeel gedurende dertig dagen die het aanbod voorafgaan of de laatste slotkoers die voorafgaat aan de dag van het aanbod;

2° in de andere gevallen, is de waarde van het aandeel de werkelijke waarde ervan op het ogenblik van het aanbod, zoals vastgesteld door de persoon die de optie aanbiedt, op eensluitend advies van de commissaris-revisor van de vennootschap die de aandelen uitgeeft waarop de optie betrekking heeft, of, als in die vennootschap geen commissaris-revisor is, door een bedrijfsrevisor, die door die vennootschap wordt aangewezen, of als de uitgevende vennootschap niet-verblijfhoudend is, door een accountant met een vergelijkbaar statuut, die door de vennootschap wordt aangewezen. »

B.1.3. De verzoekende partijen treden op in hun hoedanigheid van accountant en hun grieven betreffen de taken die in de bestreden regeling aan de bedrijfsrevisoren worden toevertrouwd.

Na de invoering van de bestreden bepaling door de wet van 26 maart 1999 werd de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat gewijzigd door de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen. Die wet verandert niets aan het statuut van de bedrijfsrevisoren, maar regelt in de artikelen 34 en volgende wel de

functie van accountant. Daarbij wordt, enerzijds, de algemene taakomschrijving van de accountant zoals bepaald in artikel 78 van de wet van 21 februari 1985 overgenomen en wordt, anderzijds, de accountant toegestaan de werkzaamheid van belastingconsulent uit te oefenen. Tevens wordt voortaan in de wet verwezen naar de bijzondere opdrachten die in de vennootschapswetgeving aan de accountant werden toevertrouwd. De betrokken wetswijziging heeft evenwel geen weerslag op het voorliggende beroep tot vernietiging.

Wat de grond van de zaak betreft

B.2.1. In een enig middel voeren de verzoekers aan dat de bestreden bepaling van de artikelen 10 en 11 de Grondwet schendt doordat, enerzijds, in de ondernemingen waar er geen commissaris-revisor is, de waardering van de aandelenopties enkel kan gebeuren op advies van een bedrijfsrevisor en niet van een externe accountant, en doordat, anderzijds, de adviesverlening wordt toevertrouwd aan een bedrijfsrevisor of aan een accountant met een vergelijkbaar statuut, naargelang de onderneming, al dan niet, vanuit fiscaal oogpunt, verblijfhoudend is.

B.2.2. Bij de wettelijke regeling van het beroep van accountant door de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisorat werd ook de taakverdeling met de bedrijfsrevisoren op algemene wijze geregeld. De bedrijfsrevisor was in eerste instantie belast met certificeringsopdrachten en moest een onafhankelijk oordeel uitspreken over de betrouwbaarheid en de echtheid van financiële en boekhoudkundige informatie, waarbij het algemeen belang primeert. De accountant was traditioneel veeleer de raadgever van de onderneming. Zijn taak bestond er vooral in de ondernemingen bij te staan bij de voorbereiding van boekhoudkundige en financiële verrichtingen en bij het opstellen van de desbetreffende staten (*Parl. St.*, Kamer, 1982-1983, nr. 552, p. 3).

Sindsdien werden verscheidene wettelijke regelingen ingevoerd, hoofdzakelijk in de vennootschapswetgeving, waarbij bepaalde bijzondere opdrachten werden toebedeeld, hetzij aan de bedrijfsrevisor, hetzij aan de externe accountant, hetzij aan beide beroepsgroepen samen.

B.2.3. Het komt de wetgever toe uit te maken welke taken hij aan de bedrijfsrevisoren dan wel aan de externe accountants wil toevertrouwen. Het Hof kan diens keuze slechts afkeuren indien de toedeling van die taken aan beide groepen van beroepsbeoefenaars berust op een onverantwoord onderscheid.

B.3.1. De bestreden bepaling maakt deel uit van een tekstvoorstel opgenomen in het advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State, dat door de wetgever onverkort werd overgenomen. Noch in het advies, noch in de parlementaire voorbereiding werd expliciet aangegeven waarom de adviesverlening *in casu* aan de bedrijfsrevisoren en niet aan de accountants werd toevertrouwd. Dit betekent evenwel niet dat voor de keuze van de wetgever geen redelijke verantwoording voorhanden is.

B.3.2. Hoewel tussen de functies van bedrijfsrevisor en externe accountant een toenadering waarneembaar is, heeft de wetgever tot dusver niet geopteerd voor een volledige gelijkschakeling van beide beroepen: enerzijds, is de algemene omschrijving van de respectieve taken, zoals zij tot stand kwam in 1985, tot op heden niet fundamenteel gewijzigd; anderzijds, behoren in het kader van de vennootschapswetgeving sommige bijzondere controleopdrachten weliswaar tot de bevoegdheid van beide beroepsgroepen maar is voor andere opdrachten een monopolie behouden, hetzij voor de revisor, hetzij voor de accountant.

B.3.3. Luidens het bestreden artikel 43, § 4, 2°, gebeurt de waardebepaling van de betrokken aandelen ten behoeve van de belastingadministratie door de persoon die de optie aanbiedt, op eensluidend advies van de commissaris-revisor of van de bedrijfsrevisor. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat de wetgever de voorheen bestaande regeling ontoereikend achtte. Met de nieuwe wet beoogde hij het belastingstelsel voor de belastingplichtige meer doorzichtig te maken en wilde hij vooral ook de belangen van de schatkist veilig stellen (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1912/8, pp. 2-4).

Vanwege dat aspect van algemeen belang en rekening houdend met de wederzijdse taakafbakening tussen beide beroepsgroepen zoals die blijkt uit de vigerende wetgeving, lijkt het niet kennelijk onredelijk dat de wetgever de betrokken taak aan de bedrijfsrevisor en niet aan de accountant heeft toevertrouwd.

B.3.4. Volgens het Instituut der Bedrijfsrevisoren en de individuele tussenkomende partij, die bedrijfsrevisor is, lijkt niets te moeten beletten dat het eensluidend advies betreffende de waarde van de aandelen eveneens door een externe accountant kan worden gegeven. Die overweging berust op een opportuniteitsoordeel en leidt niet tot het besluit dat de wetgever de artikelen 10 en 11 van de Grondwet heeft geschonden door een andere keuze te maken. Het komt de wetgever toe de betrokken regeling te wijzigen indien hij dat wenselijk acht.

Het middel, in zijn eerste onderdeel, is niet gegrond.

B.4. In het tweede onderdeel van het middel voeren de verzoekers een schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat de bestreden bepaling de taak van adviesverlening toevertrouwt aan een bedrijfsrevisor dan wel aan «een accountant met een vergelijkbaar statuut », naar gelang van het fiscaal statuut van de onderneming. Die taak wordt toevertrouwd aan een bedrijfsrevisor wanneer de uitgevende vennootschap niet het fiscaal statuut van niet-verblijfhouders heeft en aan een accountant wanneer dat wel het geval is.

Uit de context van de bestreden bepaling blijkt dat de wetgever, ten aanzien van vennootschappen die het statuut van niet-verblijfhouders hebben, verwijst naar accountants die in andere landen een statuut hebben dat vergelijkbaar is met dat van de bedrijfsrevisor. Bijgevolg is die bepaling niet discriminerend.

Het middel, in zijn tweede onderdeel, is niet gegrond.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt het beroep.

Aldus uitgesproken in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 26 september 2000.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

G. De Baets