

Rolnummers 2739 en 2758
Arrest nr. 129/2004 van 14 juli 2004

## A R R E S T

---

*In zake* : de beroepen tot vernietiging van artikel 9 van de wet van 24 december 2002 « tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken », ingesteld door de Beroepsvereniging der Belgische en Buitenlandse Verzekeringsondernemingen werkzaam in België en anderen en door de n.v. Mercator Verzekeringen en de n.v. KBC Verzekeringen.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en A. Arts, en de rechters P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe en J. Spreutels, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\*   \*

## I. Onderwerp van de beroepen en rechtspleging

Bij verzoekschriften die aan het Hof zijn toegezonden bij op 27 en 30 juni 2003 ter post aangetekende brieven en ter griffie zijn ingekomen op 30 juni en 2 juli 2003, is beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 9 van de wet van 24 december 2002 « tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 31 december 2002, tweede uitgave) door respectievelijk :

- de Beroepsvereniging der Belgische en Buitenlandse Verzekeringsondernemingen werkzaam in België, met zetel te 1000 Brussel, de Meeûssquare 29, de n.v. AXA Belgium, met maatschappelijke zetel te 1170 Brussel, Vorstlaan 25, de n.v. Generali Belgium, met maatschappelijke zetel te 1050 Brussel, Louizalaan 149, de n.v. Fortis AG, met maatschappelijke zetel te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 53, de n.v. De Verzekeringen van Fortis Bank, met maatschappelijke zetel te 1000 Brussel, Wolvengracht 48, de c.v.b.a. P&V Verzekeringen, met maatschappelijke zetel te 1210 Brussel, Koningsstraat 151, de n.v. Winterthur-Europe Verzekeringen, met maatschappelijke zetel te 1000 Brussel, Kunstlaan 56, en de n.v. Zurich International België, met maatschappelijke zetel te 1000 Brussel, Lloyd Georgelaan 7;

- de n.v. Mercator Verzekeringen, met maatschappelijke zetel te 9000 Gent, Kortrijksesteenweg 302, en de n.v. KBC Verzekeringen, met maatschappelijke zetel te 3000 Leuven, Waaistraat 6.

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 2739 en 2758 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

De Ministerraad heeft memories ingediend, de verzoekende partijen hebben memories van antwoord ingediend en de Ministerraad heeft ook memories van wederantwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 4 mei 2004 :

- zijn verschenen :

- . Mr. D. Lindemans en Mr. P. Glineur, advocaten bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partijen;

- . B. Druart en G. Dekelver, auditeurs-generaal van Financiën, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers J.-P. Snappe en A. Alen verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde partijen gehoord;

- zijn de zaken 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. *In rechte*

- A -

A.1. De verzoekende partijen leiden een enig middel af uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet door artikel 9 van de wet van 24 december 2002 « tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken ».

In een eerste onderdeel merken zij op dat, terwijl voor de aan het gemeen boekhoudrecht onderworpen vennootschappen de regels van dat boekhoudrecht bepalen wat onder « financiële vaste activa » dient te worden begrepen, voor de verzekeringsondernemingen die niet aan de regels van het gemeen boekhoudrecht zijn onderworpen een koninklijk besluit zal bepalen welke aandelen de aard van « financiële vaste activa » hebben. Dat verschil in behandeling tussen, enerzijds, de ondernemingen die aan het gemeen boekhoudrecht zijn onderworpen en, anderzijds, de ondernemingen bedoeld in artikel 56, § 2, 2<sup>o</sup>, h, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992), is volgens de verzoekende partijen onverantwoord.

In een tweede onderdeel voeren de verzoekende partijen aan dat, door de Koning de bevoegdheid te verlenen om bij een in Ministerraad overlegd besluit te preciseren wat dient te worden begrepen onder aandelen die de aard van « financiële vaste activa » hebben, Hem de bevoegdheid wordt verleend om een belastingvrijstelling vast te stellen, met schending van het grondwettelijke beginsel van de wettigheid van de belasting en van het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel.

In een derde onderdeel merken de verzoekende partijen op dat het begrip « financiële vaste activa » onbekend is in de sectorale boekhoudreglementering waaraan de verzekeringsondernemingen en de herverzekeringsondernemingen, die door het bestreden artikel van de wet echter niet worden beoogd, zijn onderworpen. Door het de Koning mogelijk te maken uitsluitend voor de verzekeringsondernemingen te definiëren welke aandelen als « financiële vaste activa » kunnen worden beschouwd, voert het bestreden artikel 9 van de wet van 24 december 2002 een onverantwoord verschil in behandeling in tussen, enerzijds, de aan het gemeen boekhoudrecht onderworpen ondernemingen en overigens ook de herverzekeringsondernemingen die aan een bijzonder recht zijn onderworpen, maar niet door de bestreden wet zijn beoogd, en, anderzijds, de verzekeringsondernemingen. Immers, uitsluitend voor de laatstgenoemde worden de aandelen waarvan de inkomsten de wettelijke vrijstelling van de definitief belaste inkomsten kunnen genieten, door de Koning bepaald, en bijgevolg op een manier die verschillend kan zijn van hetgeen van toepassing is in het geval van de ondernemingen die niet zijn bedoeld in artikel 56, § 2, 2<sup>o</sup>, h, van het W.I.B. 1992.

A.2. De Ministerraad is van mening dat het eerste onderdeel van het middel ongegrond is. De belastingreglementering geeft immers geen definitie van het begrip « financiële vaste activa », maar verwijst naar de betekenis die daaraan is gegeven in de wetgeving betreffende de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen. Het koninklijk besluit van 30 januari 2001 heeft bepaald wat onder « financiële vaste activa » diende te worden begrepen. De verzekeringsondernemingen vallen echter niet onder het toepassingsgebied van dat besluit. Voor de verzekeringsondernemingen diende de definitie van dat begrip dus aan de Koning te worden overgelaten, met dien verstande dat de wetgever alle vennootschappen gelijk wilde behandelen en het ook de aan een bijzondere boekhoudreglementering onderworpen vennootschappen mogelijk wilde maken de inkomsten uit als « financiële vaste activa » beschouwde aandelen af te trekken. In beide gevallen is het begrip « financiële vaste activa » aldus overgelaten aan de beoordeling van de Koning. De ongelijkheid zou enkel kunnen voortvloeien uit de verschillen die bestaan tussen de boekhoudkundige stelsels met betrekking tot dat begrip, en niet uit de betwiste bepaling.

In verband met het tweede onderdeel van het middel onderstreept de Ministerraad dat de wetgever de vrijstellingscriteria in de wet heeft vastgelegd en aan de Koning enkel de bevoegdheid heeft overgelaten om in de bijzondere boekhoudreglementering die op de verzekeringsondernemingen van toepassing is, te bepalen welke aandelen als « financiële vaste activa » dienen te worden beschouwd.

Ten slotte merkt de Ministerraad, ten aanzien van het derde onderdeel, op dat het begrip diende te worden gedefinieerd en dat het aan de Koning stond om dat te doen, gelet op het zeer technische karakter van de zaak. De verschillen omtrent de inhoud van het begrip « financiële vaste activa » zouden enkel vervat kunnen liggen in de koninklijke toepassingsbesluiten en niet in de bestreden wettelijke bepaling. De Ministerraad merkt op dat de verzoekende partijen die uitvoeringsbesluiten overigens hebben aangevochten.

A.3. In hun memorie van wederantwoord zijn de verzoekende partijen van mening dat het antwoord van de Ministerraad betreffende het eerste onderdeel van het middel niet bevredigend is. Hij lijkt immers van oordeel te zijn dat het optreden van de Koning noodzakelijk was wegens het ontbreken van een reeds bestaande definitie. Volgens de verzoekende partijen was dat optreden geenszins noodzakelijk, in zoverre het, gelet op het arrest van het Hof van Cassatie van 20 januari 2000 in een soortgelijke zaak, bij ontstentenis van een bijzondere definitie zou hebben volstaan te verwijzen naar de bestaande definitie voor de vennootschappen die onder het gemeen boekhoudrecht vallen. De discriminatie berust met andere woorden wel in het bestreden artikel van de wet van 24 december 2002, dat een verschil in definitie van het begrip « financiële vaste activa » mogelijk maakt.

A.4. In zijn memorie van wederantwoord wenst de Ministerraad op te merken dat het arrest van 20 januari 2000 waarnaar de verzoekende partijen verwijzen, de wetgever geenszins belet het begrip « financiële vaste activa » zelf te definiëren. Voor het overige kan niet ervan worden uitgegaan dat de wet een verschil in behandeling invoert, aangezien dat verschil enkel zou kunnen voortvloeien uit eventueel verschillende definities in de koninklijke toepassingsbesluiten.

De Ministerraad geeft ook toe dat de wetgever heeft nagelaten de herverzekeringsondernemingen uitdrukkelijk in het bestreden artikel 9 te vermelden. Hij is van oordeel dat die vanzelfsprekend met de verzekeringsondernemingen dienen te worden gelijkgesteld, aangezien zij slechts een subcategorie van de verzekeringsondernemingen zijn.

- B -

### *De bestreden bepaling en de draagwijdte van de beroepen*

B.1. De beroepen tot vernietiging zijn gericht tegen artikel 9 van de wet van 24 december 2002 « tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken ». Dat artikel, dat wijzigingen aanbrengt in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992), luidt als volgt :

« Artikel 202, § 2, van [het] Wetboek, ingevoegd bij het koninklijk besluit van 20 december 1996, aangevuld bij de wet van 10 maart 1999 en gewijzigd bij het koninklijk besluit van 20 juli 2000, wordt vervangen als volgt :

' § 2. De in § 1, 1° en 2°, vermelde inkomsten zijn slechts aftrekbaar in zoverre :

1° op de datum van toekenning of betaalbaarstelling van deze inkomsten, de vennootschap die de inkomsten verkrijgt in het kapitaal van de vennootschap die ze uitkeert, een deelneming bezit van ten minste 10 pct. of met een aanschaffingswaarde van ten minste 1.200.000 EUR;

2° deze inkomsten betrekking hebben op aandelen die de aard van financiële vaste activa hebben en gedurende een ononderbroken periode van ten minste één jaar in volle eigendom worden of werden behouden.

De Koning bepaalt, bij een na overleg in de Ministerraad vastgesteld besluit, de aandelen die de aard van financiële vaste activa hebben voor de toepassing van het eerste lid, 2°, ten name van de kredietinstellingen vermeld in artikel 56, § 1, de verzekeringsondernemingen vermeld in artikel 56, § 2, 2°, h, en de beursvennootschappen vermeld in artikel 47 van de wet van 6 april 1995 inzake de secundaire markten, het statuut van en het toezicht op de beleggingsondernemingen, de bemiddelaars en de beleggingsadviseurs.

De omruiling van aandelen ingevolge verrichtingen als vermeld in artikel 45 of de vervreemding of verkrijging van aandelen ingevolge belastingneutrale verrichtingen als vermeld in artikel 46, § 1, eerste lid, 2°, 211, 214, § 1 en 231, §§ 2 en 3, worden geacht niet te hebben plaatsgegrepen voor de toepassing van het eerste lid, 2°.

De voorwaarden vermeld in het eerste lid zijn evenwel niet van toepassing op de inkomsten :

1° die worden verkregen door beleggingsvennootschappen;

2° die worden verleend of toegekend door intercommunales beheerst door de wet van 22 december 1986;

3° die worden verleend of toegekend door beleggingsvennootschappen.

De voorwaarden vermeld in het eerste lid, 1°, zijn evenwel niet van toepassing op de inkomsten :

1° die worden verkregen door kredietinstellingen vermeld in artikel 56, § 1;

2° die worden verkregen door verzekeringsondernemingen vermeld in artikel 56, § 2, 2°, h;

3° die worden verkregen door beursvennootschappen vermeld in artikel 47 van de voornoemde wet van 6 april 1995.

Voor de toepassing van het eerste lid wordt een lening van aandelen als vermeld in artikel 18, eerste lid, 3°, niet als een vervreemding aangemerkt. ' »

B.2. De verzoekende partijen zijn alle Belgische verzekeringsondernemingen, met uitzondering van één, die een beroepsvereniging van verzekeringsondernemingen is, en betwisten uitsluitend het tweede lid van de voormelde bepaling, in zoverre het bepaalt dat de « Koning [...], bij een na overleg in de Ministerraad vastgesteld besluit, de aandelen [bepaalt] die de aard van financiële vaste activa hebben voor de toepassing van het eerste lid, 2°, ten name van [...] de verzekeringsondernemingen vermeld in artikel 56, § 2, 2°, h ». Het Hof beperkt het onderzoek van de beroepen tot dat deel van het bestreden artikel 9 van de voormelde wet van 24 december 2002.

*Ten aanzien van het enige middel*

B.3. Het enige middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet door artikel 9 van de voormelde wet van 24 december 2002. Volgens de verzoekende partijen zou het bestreden artikel het beginsel van de gelijkheid voor de belasting en dat van de wettigheid van de belasting schenden, in zoverre het de Koning toestaat het begrip « financiële vaste activa » voor de verzekeringsondernemingen te definiëren. Het gelijkheidsbeginsel zou zijn geschonden, omdat de andere vennootschappen, die aan het gemeen boekhoudrecht zijn onderworpen, en de herverzekeringsondernemingen, die niet aan het gemeen recht zijn onderworpen, voor hun inkomsten met betrekking tot aandelen die de aard van financiële vaste activa hebben, het voordeel van het zogenaamde stelsel van de « definitief belaste inkomsten » zonder enig optreden van de Koning kunnen genieten, waarbij het begrip « financiële vaste activa » in het gemeen boekhoudrecht is gedefinieerd. Het beginsel van de wettigheid van de belasting zou zijn geschonden, omdat, door de Koning toe te staan het in het geding zijnde begrip te definiëren, Hem de mogelijkheid zou zijn geboden om de verzekeringsondernemingen volgens andere criteria dan die welke voor de andere vennootschappen gelden, van belasting vrij te stellen, terwijl alleen de wetgever bevoegd is om belastingvrijstellingen vast te stellen, te meer omdat volgens de verzoekende partijen de Koning daarbij het afwijkende statuut van de verzekeringsondernemingen ten aanzien van de voorwaarden van de minimale deelneming zou kunnen wijzigen.

B.4.1. Na de inwerkingtreding van de wet van 24 december 2002 kunnen de Belgische vennootschappen, overeenkomstig artikel 204 van het W.I.B. 1992, de dividenden die zij hebben geïnd, ten belope van 95 pct. van het brutobedrag van die dividenden aftrekken van hun belastbare winsten. Dit is het zogenaamde stelsel van de « definitief belaste inkomsten », dat wordt toegepast teneinde dubbele belasting te voorkomen. Om het voordeel van dat stelsel te kunnen genieten, moeten de inkomsten uit de aandelen in het bezit van een vennootschap, overeenkomstig artikel 202, § 2, eerste lid, 2<sup>o</sup>, van het W.I.B. 1992, zoals vervangen bij het bestreden artikel 9 van de voormelde wet van 24 december 2002, betrekking hebben op aandelen die de aard van « financiële vaste activa » hebben. Met toepassing van artikel 2, § 7, van het W.I.B. 1992 heeft dat begrip de betekenis die daaraan is gegeven door de wetgeving betreffende de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen, namelijk het gemeen boekhoudrecht.

B.4.2. De verzoekende partijen die verzekeringsondernemingen zijn, zijn sinds 1979 onderworpen aan specifieke bepalingen inzake de jaarrekening en sinds 1995 inzake de boekhouding zoals bepaald in het koninklijk besluit van 17 november 1994 betreffende de jaarrekening van verzekeringsondernemingen, achtereenvolgens gewijzigd bij de koninklijke besluiten van 4 augustus 1996, van 7 december 1998 en van 16 januari 2002. Dat bijzondere boekhoudrecht kent het begrip « financiële vaste activa » niet.

B.4.3. Volgens de memorie van toelichting zal het in artikel 202, § 2, eerste lid, 2°, van het W.I.B. 1992 gebruikte begrip « financiële vaste activa » « met betrekking tot de aandelen die in volle eigendom worden aangehouden gedurende een ononderbroken periode van ten minste één jaar door kredietinstellingen, door verzekeringsondernemingen en door de beursvennootschappen, [...] door de Koning [...] worden vastgelegd in een bij in Ministerraad overlegd besluit. Ten name van de andere vennootschappen heeft de uitdrukking financiële vaste activa de betekenis welke eraan werd toegekend door de wetgeving met betrekking tot de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen, overeenkomstig artikel 2, WIB 92 » (*Parl. St.*, Kamer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, pp. 46-47). Wat de uitzonderingen op het vereiste van een minimale deelneming in het maatschappelijk kapitaal betreft, vermeldt die memorie van toelichting ook :

« Er worden aanpassingen aangebracht aan deze uitzonderingen [op de voorwaarde van minimale deelneming] tezamen met die wijzigingen aangebracht aan de modaliteiten inzake de vaststelling van een deelneming met het oog op aftrek van dividenden als DBI. »

B.4.4. Een amendement werd ingediend, dat ertoe strekte aan de Koning de bevoegdheid toe te kennen om het begrip « aandelen die de aard van financiële vaste activa hebben » onder meer voor de verzekeringsondernemingen uit te breiden (*Parl. St.*, Kamer, 2002-2003, DOC 50-1918/005, pp. 5-6). Dat amendement werd niet aangenomen. Tijdens de bespreking in de Kamercommissie heeft de Minister van Financiën evenwel bevestigd dat

« de financiële vaste activa krachtens artikel 9 van het wetsontwerp kunnen worden afgetrokken als definitief belaste inkomsten, ook als de aandelen in het bezit zijn van kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen, die nochtans een ander boekhoudkundig stelsel hanteren. In de uitvoeringsbesluiten moet precies worden bepaald hoe dezelfde regels zullen worden toegepast met een specifieke boekhouding » (*Parl. St.*, Kamer, 2002-2003, DOC 50-1918/006, p. 98).

De wetgever beoogde dus, in tegenstelling met wat de memorie van toelichting vermeldt, geenszins aan de Koning de bevoegdheid toe te kennen om aanpassingen aan te brengen in de afwijkende regels met betrekking tot het vereiste van een minimale deelneming.

B.5.1. Uit de tekst van de bestreden wettelijke bepaling en de voormelde parlementaire voorbereiding blijkt dat de wetgever alle vennootschappen gelijk wilde behandelen en het bijgevolg ook de aan een bijzondere boekhoudreglementering onderworpen vennootschappen mogelijk wilde maken de inkomsten af te trekken uit aandelen die door het gemeen boekhoudrecht als « financiële vaste activa » worden beschouwd. Aangezien immers het begrip « financiële vaste activa » niet uitdrukkelijk wordt beoogd in de boekhoudreglementering van de verzekeringsondernemingen, was de wetgever, vanwege de door hem nagestreefde doelstelling van gelijkheid onder alle vennootschappen, verplicht dat begrip te preciseren. Aangezien het enkel erom ging het begrip « financiële vaste activa », waarvan het toepassingsgebied door de wetgever zelf is afgebakend, te definiëren, kon de wetgever in een ingewikkelde aangelegenheid als deze, zonder het beginsel van de wettigheid van de belasting te schenden, de technische bevoegdheid om dat begrip te definiëren aan de Koning toekennen.

Het bestreden artikel 9, tweede lid, van de wet van 24 december 2002 doet op zich derhalve geen enkel verschil in behandeling ontstaan tussen de verzoekende ondernemingen en de andere, aan het gemeen boekhoudrecht onderworpen vennootschappen. In tegenstelling met wat in de memorie van toelichting wordt gesteld, houdt zulks niet de mogelijkheid in voor de Koning om af te wijken van de voor de verzekeringsondernemingen bestaande afwijkende regels betreffende het vereiste van minimale deelneming.

B.5.2. In verband met de herverzekeringsondernemingen geeft de Ministerraad in zijn memorie van wederantwoord toe dat zij ontbreken in artikel 9, tweede lid, van de wet van 24 december 2002. Hij is evenwel van mening dat die ondernemingen met de verzekeringsondernemingen moeten worden gelijkgesteld wat betreft artikel 202, § 2, van het W.I.B. 1992, zoals gewijzigd bij het bestreden artikel 9 van de wet van 24 december 2002.

B.6. Het middel kan niet worden aangenomen.



Om die redenen,

het Hof

verwerpt de beroepen.

Aldus uitgesproken in het Frans, het Nederlands en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 14 juli 2004.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior