

Rolnummer 3827
Arrest nr. 116/2006 van 5 juli 2006

A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 202 van het Wetboek van de inkomensbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Beroep te Luik.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en A. Arts, en de rechters R. Henneuse, M. Bossuyt, J.-P. Snappe, E. Derycke 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 prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij arrest van 16 november 2005 in zake de n.v. Peltzer tegen de Belgische Staat, F.O.D. Financiën, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 8 december 2005, heeft het Hof van Beroep te Luik de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 202 van het W.I.B. de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het het voordeel van het stelsel van de D.B.I.'s uitsluitend voorbehoudt aan de vennootschappen die een deelneming bezitten van ten minste 5 pct. en aan de kredietinstellingen, verzekeringsondernemingen en beursvennootschappen, ongeacht het bedrag van hun deelneming ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- de n.v. Peltzer, waarvan de maatschappelijke zetel is gevestigd te 4821 Dison, rue de Renoupré 2;

- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 31 mei 2006 :

- zijn verschenen :

. Mr. Y. Ninane, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. C. Vandevyver, advocaat bij de balie te Verviers, voor de n.v. Peltzer;

. Mr. N. Martens, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. J.-F. Jeunehomme, advocaat bij de balie te Luik, voor de Ministerraad;

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

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

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

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

Tijdens de aanslagjaren 1998 en 1999 heeft de n.v. Peltzer, eiseres voor de verwijzende rechter, dividenden geïnd die zij als definitief belaste inkomsten (D.B.I.'s) heeft aangegeven. De toepassing van het D.B.I.-stelsel is haar echter geweigerd op grond van artikel 202, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992), in zoverre zij geen deelneming bezat van 5 pct. in het kapitaal van de vennootschap die de dividenden uitkeert.

De eiseres geeft toe dat zij het D.B.I.-stelsel niet kan genieten, maar werpt op dat artikel 202 van het W.I.B. 1992 om twee redenen ongrondwettig is : enerzijds, zou de deelnemingsdrempel van 5 pct. discriminerend

zijn en, anderzijds, zou het feit dat die drempel wordt opgelegd aan ondernemingen zoals de eiseres en niet aan de banken, verzekeringsondernemingen of beursvennootschappen, eveneens discriminerend zijn.

In tegenstelling tot de rechter in eerste aanleg, die heeft gesteld dat de betwiste bepaling kennelijk in overeenstemming was met de Grondwet, heeft de verwijzende rechter beslist de hiervoor weergegeven prejudiciële vraag aan het Hof te stellen.

### III. *In rechte*

- A -

A.1.1. In haar memorie herinnert de n.v. Peltzer eraan dat de wet van 23 oktober 1991, die de richtlijn van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lid-Staten heeft omgezet, aanvankelijk in geen enkele deelnemingsvoorwaarde voorzag om het D.B.I.-stelsel te kunnen genieten.

Pas met de wet van 28 december 1992 is een kwantitatief criterium ingevoerd, namelijk een deelnemingsdrempel van 5 pct. of van 50 000 000 BEF om het D.B.I.-stelsel te kunnen genieten. Die kwantitatieve voorwaarde is uitsluitend vanwege budgettaire redenen verantwoord.

A.1.2. De n.v. Pelzer herinnert aan het arrest nr. 136/98 van het Arbitragehof en is van mening dat, hoewel elke fiscale maatregel op budgettaire overwegingen steunt, het beginsel van de gelijkheid tussen belastingplichtigen inhoudt dat een andere doelstelling dan de louter budgettaire de genomen maatregel moet verantwoorden. Aangezien de richtlijn en de Belgische wetgeving ertoe strekten, met toepassing van het beginsel *non bis in idem*, opeenvolgende belastingen te voorkomen, rijst de vraag of die doelstelling, op basis van het door de wetgever ingevoerde kwantitatieve criterium, aan sommige vennootschappen moet worden voorbehouden.

Overigens, hoewel de wetgever het D.B.I.-stelsel wilde voorbehouden aan de gevallen waarin de verwerving van de aandelen steunt op een economische motivatie, namelijk het tot stand brengen van een duurzame band (zoals het Arbitragehof in zijn arrest nr. 37/97 heeft gesteld), of op de mogelijkheid om een economische invloed uit te oefenen in de vennootschap die de dividenden uitkeert, houden het vennootschapsrecht en het boekhoudrecht geen rekening met een deelnemingsdrempel om het begrip « toezicht » te definiëren. De drempel van 5 pct. van het kapitaal of van 50 000 000 BEF is dus geen objectief criterium om te oordelen of een duurzame of voldoende belangrijke band tussen de vennootschappen bestaat.

Ten slotte heeft de Raad van State zich in zijn advies over het wetsontwerp dat de wet van 24 december 2002 is geworden, die de deelnemingsdrempel van 5 pct. op 10 pct. heeft gebracht, afgevraagd wat de bedoeling van die deelnemingsvoorwaarde is.

A.1.3. Daarnaast zijn sommige soorten van vennootschappen (banken, verzekeringsondernemingen, beursvennootschappen) uitgesloten van de vereiste van een minimale deelneming om het D.B.I.-stelsel te kunnen genieten, wat volgens de Belgische Staat verantwoord zou zijn vanwege hun hoedanigheid van institutionele speler of belegger op de financiële markten. De n.v. Peltzer stelt de relevantie van die uitsluiting ter discussie, aangezien zij als holdingvennootschap eveneens een beleggingsactiviteit uitoefent naar het voorbeeld van de vennootschappen die worden beoogd door de in artikel 202, § 2, van het W.I.B. 1992 bepaalde uitzondering.

A.1.4. Gelet op hetgeen voorafgaat, bestaat er geen enkele objectieve en redelijke verantwoording voor de voormelde verschillen in behandeling, zodat de vereiste van een deelnemingsdrempel ongrondwettig is.

A.2.1. In zijn memorie herinnert de Ministerraad eraan dat het beginsel *non bis in idem* geen deel uitmaakt van het Belgisch positief recht : het D.B.I.-stelsel strekt ertoe de economische - en niet juridische - dubbele belasting van eenzelfde inkomen te corrigeren, waarbij de wetgever echter geen algemene maatregel heeft willen invoeren die op elke situatie van toepassing is.

De wetgever heeft het toepassingsgebied van het D.B.I.-stelsel aldus moeten beperken, met name om antisbruikmaatregelen te nemen, en hij heeft rekening gehouden met de noodzaak om, in een alsmaar meer

concurrerende economische en fiscale omgeving, het nominale belastingtarief te verlagen en het intern recht af te stemmen op het gemeenschapsrecht, wat een minimale deelnemingsdrempel veronderstelt.

De deelnemingsvoorwaarde waarin artikel 202 van het W.I.B. 1992 voorziet en die overigens onder de in de Europese richtlijn van 23 juli 1990 bepaalde grenzen blijft, wordt aldus ruim gecompenseerd door een daling van het tarief van de vennootschapsbelasting.

A.2.2. Ten aanzien van de kredietinstellingen en de verzekeringsondernemingen heeft de wetgever gesteld dat het ging om een niet-vergelijkbare categorie wegens de specifieke wetgevingen waaraan die instellingen zijn onderworpen. In tegenstelling tot de commerciële vennootschappen die in andere sectoren actief zijn, wordt op het beheer en de solvabiliteit van de kredietinstellingen en de verzekeringsondernemingen overigens toegezien door de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen.

Indien evenwel zou worden geoordeeld dat de ontstentenis van de vereiste van een deelnemingsdrempel voor die vennootschappen discriminerend is, zou het, om die discriminatie weg te werken, volstaan de kredietinstellingen en de verzekeringsondernemingen aan die deelnemingsvoorwaarde te onderwerpen.

A.3.1. In haar memorie van antwoord stelt de n.v. Peltzer vast dat de Ministerraad toegeeft dat de verantwoording voor de in het geding zijnde maatregel louter van budgettaire aard is en dat het hoofddoel erin bestond een daling van het tarief van de vennootschapsbelasting te compenseren. De wetgever heeft echter verschillende subcategorieën gecreëerd binnen één enkele categorie, namelijk die van de vennootschappen: de budgettaire compensatie wordt ten laste gelegd van slechts één subcategorie van vennootschappen - die welke niet voldoen aan de voorwaarde van een minimale deelneming -, terwijl de verlaging van het tarief alle vennootschappen ten goede komt. Dat verschil in behandeling kan alleen worden aanvaard indien een andere verantwoording dan een budgettaire bestaat, wat te dezen niet het geval is.

De richtlijn moedermaatschappijen-dochterondernemingen kan overigens geen verantwoording voor de betwiste maatregel vormen, vermits zij alleen van toepassing is in het kader van de betrekkingen tussen moedermaatschappijen en dochterondernemingen van verschillende lidstaten, en niet de betrekkingen tussen vennootschappen van eenzelfde Staat betreft, waarbij de Staat trouwens gunstigere maatregelen kan aannemen.

A.3.2. Ten slotte bestaat er geen enkel verband tussen, enerzijds, het toezicht op het beheer en de solvabiliteit door de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen, zoals de Ministerraad dat heeft aangevoerd, en, anderzijds, het wegwerken van de dubbele belasting van de dividenden.

A.4.1. In zijn memorie van antwoord herinnert de Ministerraad eraan dat de in het geding zijnde bepaling moet worden beoordeeld rekening houdend met de noodzaak om de nationale wetgeving geleidelijk aan te passen aan het Europees recht. De beperking van het toepassingsgebied van de D.B.I.'s vormt, enerzijds, de compensatie voor de algemene verlaging van het nominale tarief in de vennootschapsbelasting, teneinde binnen het kader van een budgettaire neutraliteit te blijven, en, anderzijds, een reactie op de talrijke misbruiken van die regeling. De deelnemingsdrempel van 5 pct. lijkt dus objectief en redelijk.

De in het geding zijnde bepaling vormt geen algemene maatregel die ertoe strekt de economische dubbele belasting van de dividenden te voorkomen, maar een bijzondere bepaling die is voorbehouden aan de groepen van vennootschappen of aan de vennootschappen die onder hen een deelnemingsband tot stand hebben gebracht, zonder dat de economische motivering van de financiële investering volstaat om het D.B.I.-stelsel te kunnen genieten.

A.4.2. De kredietinstellingen, de verzekeringsondernemingen en de beleggingsvennootschappen zijn onderworpen aan een specifieke reglementering en controle; een aanzienlijk deel van hun activiteiten omvat de belegging van fondsen in financiële vaste activa, zonder daarom een werkelijke deelneming te kunnen bezitten. De n.v. Peltzer is een vermogensvennootschap die dus niet kan worden gelijkgesteld met een beleggingsvennootschap, waarvan het specifieke karakter in rechte een onderscheiden behandeling verantwoordt. De n.v. Peltzer kan evenmin aanspraak maken op het statuut van een intercommunale waarvan het maatschappelijk doel en de activiteit het gemeentelijk belang betreffen, dat per definitie onder het algemeen belang valt en dus een maatregel vereist die een uitzondering op het gemeen recht vormt.

- B -

B.1.1. De prejudiciële vraag betreft het zogenaamde stelsel van de definitief belaste inkomsten (hierna : D.B.I.), zoals het is geregeld bij de artikelen 202 tot 205 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : W.I.B. 1992), in de versie ervan die op de aanslagjaren 1998 en 1999 van toepassing was.

B.1.2. In die versie bepaalde artikel 202 van het W.I.B. 1992, achtereenvolgens gewijzigd bij artikel 19 van de wet van 28 juli 1992 « houdende fiscale en financiële bepalingen », bij artikel 3 van de wet van 22 maart 1995 « tot bekrachtiging van de overeenkomst van 1 juni 1994 tussen de federale Regering, de Vlaamse Regering, de Waalse Gewestregering en de Regering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest betreffende de regeling van de schulden van het verleden en de ermede verband houdende lasten inzake sociale huisvesting, en houdende sommige fiscale en financiële bepalingen ten einde de genoemde overeenkomst te kunnen toepassen » en bij artikel 25 van het koninklijk besluit van 20 december 1996 « houdende diverse fiscale maatregelen, met toepassing van de artikelen 2, § 1, en 3, § 1, 2° en 3°, van de wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie », bekrachtigd bij de wet van 13 juni 1997 :

« § 1. Van de winst van het belastbare tijdperk worden mede afgetrokken, in zover zij erin voorkomen :

1° dividenden met uitzondering van inkomsten die zijn verkregen naar aanleiding van de afstand aan een vennootschap van haar eigen aandelen of naar aanleiding van de gehele of gedeeltelijke verdeling van het vermogen van een vennootschap;

2° in zover het een dividend betreft waarop de artikelen 186, 187 of 209 of gelijkaardige bepalingen naar buitenlands recht zijn toegepast, het positieve verschil tussen de verkregen sommen of de waarde van de ontvangen bestanddelen en de aanschaffings- of beleggingsprijs van de aandelen die worden verkregen, terugbetaald of geruild door de vennootschap die ze had uitgegeven, eventueel verhoogd met de desbetreffende voorheen uitgedrukte en niet vrijgestelde meerwaarden;

[...]

§ 2. De in § 1, 1° en 2°, vermelde inkomsten zijn slechts aftrekbaar in zoverre 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 5 pct. of met een aanschaffingswaarde van ten minste 50 miljoen frank.

Deze voorwaarde is 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 wet van 6 april 1995 inzake de secundaire markten, het statuut van en het toezicht op de beleggingsondernemingen, de bemiddelaars en beleggingsadviseurs;
- 4° die worden verkregen door beleggingsvennootschappen;
- 5° die worden verleend of toegekend door intercommunales beheerst door de wet van 22 december 1986;
- 6° die worden verleend of toegekend door beleggingsvennootschappen ».

B.2.1. Het Hof wordt ondervraagd over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van die bepaling, in zoverre zij het D.B.I.-stelsel voorbehoudt aan, enerzijds, uitsluitend de vennootschappen die een deelneming bezitten van ten minste 5 pct. en, anderzijds, de banken, verzekeringsondernemingen of beursvennootschappen, ongeacht het bedrag van hun deelneming .

B.2.2. De prejudiciële vraag betreft derhalve alleen artikel 202, § 2, van het W.I.B. 1992, waartoe het Hof zijn onderzoek bijgevolg beperkt.

#### *Ten aanzien van de vereiste van een deelnemingsdrempel*

B.3.1. Het eerste deel van de prejudiciële vraag betreft artikel 202, § 2, eerste lid, van het W.I.B. 1992, dat voorziet in een voorwaarde van een minimale deelneming om het D.B.I.-stelsel te kunnen genieten.

B.3.2. In tegenstelling tot wat in de prejudiciële vraag wordt verklaard, behield artikel 202, § 2, eerste lid, van het W.I.B. 1992, in de versie ervan die op het geschil van toepassing is, het voordeel van het D.B.I.-stelsel niet uitsluitend voor aan de vennootschappen die in het kapitaal van de vennootschap die dividenden uitkeert, een deelneming van ten

minste 5 pct. bezitten, vermits het ook de vennootschappen met een « aanschaffingswaarde » van ten minste 50 miljoen frank in dat kapitaal het D.B.I.-stelsel liet genieten.

B.3.3. Het Hof moet nagaan of die voorwaarde van een minimale deelneming de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt.

B.4. Uit de feiten van het geding en de motieven van de verwijzingsbeslissing blijkt dat het Hof wordt verzocht de situatie van de vennootschappen die voldoen aan de bij artikel 202, § 2, eerste lid, van het W.I.B. 1992 opgelegde voorwaarde van een minimale deelneming en die het D.B.I.-stelsel kunnen genieten, te vergelijken met de situatie van de vennootschappen die niet voldoen aan die voorwaarde, noch aan artikel 202, § 2, tweede lid, van het W.I.B. 1992, en die het D.B.I.-stelsel derhalve niet kunnen genieten.

B.5. Het is eigen aan een drempel een verschil in behandeling tot stand te brengen tussen de personen die die drempel bereiken en diegenen die die niet bereiken.

In het kader van zijn onderzoek naar de verenigbaarheid van een drempel met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie moet het Hof ermee rekening houden dat de wetgever, wanneer hij beslist een drempel in te voeren, ter zake over een grote beoordelingsruimte beschikt.

Het Hof moet zich derhalve ertoe beperken de ontstentenis van een duidelijke onevenredigheid tussen de gevolgen van die drempel en het door de wetgever nagestreefde doel na te gaan.

B.6.1. Het D.B.I.-stelsel, zoals het is geregeld bij de artikelen 202 tot 205 van het W.I.B. 1992, is een corrigerend mechanisme dat ertoe strekt de economische dubbele belasting van de dividenden te voorkomen.

Dat stelsel maakt het de vennootschappen mogelijk de door hen verkregen dividenden ten belope van 95 pct. van het bedrag ervan af te trekken van hun in de vennootschapsbelasting belastbare winsten.

B.6.2. Hoewel het D.B.I.-stelsel wordt voorgesteld als een maatregel die ertoe strekt een economische dubbele belasting te voorkomen, is het nooit op absolute wijze toegekend en heeft het opeenvolgende wijzigingen ondergaan die tot doel hadden de voorwaarden om dat stelsel te kunnen genieten, strenger te maken en die het toepassingsgebied ervan derhalve hebben beperkt.

Die wijzigingen moeten overigens worden beschouwd in de context van de hervormingen waarin zij zich situeren.

B.7.1. De artikelen 111 tot 113 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (hierna: W.I.B. 1964) voorzagen voor de dividenden aldus in een D.B.I.-stelsel dat zijn oorsprong vindt in artikel 34 van de wet van 20 november 1962 « houdende hervorming van de inkomstenbelastingen ».

Die aftrek gebeurde aanvankelijk echter slechts ten belope van 85 pct. van het geïncasseerde bedrag, behalve voor de industriële vennootschappen, waarvoor dat percentage op 95 pct. was gebracht.

B.7.2. De artikelen 111 tot 113 van het W.I.B. 1964 zijn gewijzigd bij artikel 32 van de wet van 25 juni 1973 « tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen met betrekking tot, inzonderheid, de belastingheffing over meerwaarden, de grondslag en de berekening van de vennootschapsbelasting en de belasting der niet-verblijfhouders, zomede tot de beteugeling van sommige vormen van belastingontduiking en -ontwijking ».

In de parlementaire voorbereiding van de voormelde wet van 25 juni 1973 werd vastgesteld :

« Inzake vennootschapsbelasting worden de door een Belgische vennootschap geïncasseerde dividenden of inkomsten van belegde kapitalen, als ‘ definitief belastbare inkomsten ’ afgetrokken zelfs indien :

[...]

b) de verkrijgende vennootschap geen relatief belangrijke en vaste deelneming in het maatschappelijk kapitaal van de uitkerende vennootschap bezit » (*Parl. St.*, Kamer, 1972-1973, nr. 521/1, p. 19).



De voormelde wet van 25 juni 1973 heeft dus ervoor gekozen de vereiste in te voeren « dat de deelnemingen die de dividenden of inkomsten van belegde kapitalen opbrengen, een bepaalde ‘ vastheid ’ vertonen d.w.z. dat ze in principe in het bezit van de vennootschap moeten zijn gedurende het gehele belastbaar tijdperk waarin de dividenden of inkomsten van belegde kapitalen werden geïncasseerd » (*Parl. St.*, Kamer, 1972-1973, nr. 521/7, pp. 39-40).

B.7.3. De artikelen 275 en volgende van de wet van 22 december 1989 « houdende fiscale bepalingen » hebben de artikelen 111 tot 113 van het W.I.B. 1964 opnieuw gewijzigd :

« Om [...] te voorkomen dat bepaalde inkomens aan elke vorm van belasting zouden ontsnappen, zal het stelsel van de DBI's voortaan worden voorbehouden voor de inkomens die in een vroeger stadium werkelijk werden belast » (*Parl. St.*, Senaat, 1989-1990, nr. 806/1, p. 3).

Om het D.B.I.-stelsel te genieten, moesten de inkomsten dus worden verleend door vennootschappen « welke onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting of - voor wat de buitenlandse vennootschappen betreft - aan een belasting gelijkaardig aan de vennootschapsbelasting » (*ibid.*, p. 74).

B.7.4. De wet van 23 oktober 1991 « tot omzetting in het Belgische recht van de Richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen » heeft de voorwaarde van de vastheid van de deelneming afgeschaft, het percentage van de aftrek op uniforme wijze op 95 pct. van het verkregen bedrag gebracht en de voorwaarde van de belasting van de geïnde inkomsten strenger gemaakt.

Zo werd bepaald dat « de maatregelen inzake D.B.I. ter voorkoming van dubbele belastingen [...] zowel voor binnenlandse als voor grensoverschrijdende - zowel in de E.E.G. als daarbuiten - dividendenoverdrachten [gelden] » (*Parl. St.*, Senaat, 1991-1992, nr. 1454/2, p. 3).

In de parlementaire voorbereiding van de voormelde wet van 23 oktober 1991 is gepreciseerd :

« Geen vereiste minimumparticipatie werd door de Belgische overheid in aanmerking genomen » (*ibid.*).

B.7.5. Uit hetgeen voorafgaat, blijkt dat zelfs vóór de invoering van een voorwaarde van een minimale deelneming, de wetgever nooit heeft gesteld dat het D.B.I.-stelsel op onvoorwaardelijke wijze van toepassing moest zijn in alle gevallen waar dividenden worden uitgekeerd.

B.8.1. Artikel 9, 1<sup>o</sup>, van de wet van 28 december 1992 « houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen » heeft in artikel 203 van het W.I.B. 1992 de bekritiseerde voorwaarde van een minimale deelneming ingevoegd.

Die kwantitatieve voorwaarde op het vlak van de vereiste deelneming zal later, zonder fundamentele wijziging, worden overgenomen in artikel 202, § 2, eerste lid, van het W.I.B. 1992, na de wijziging ervan bij artikel 25 van het koninklijk besluit van 20 december 1996 « houdende diverse fiscale maatregelen, met toepassing van de artikelen 2, § 1, en 3, § 1, 2<sup>o</sup> en 3<sup>o</sup>, van de wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie », bekrachtigd bij de wet van 13 juni 1997.

B.8.2. In de parlementaire voorbereiding van de voormelde wet van 28 december 1992 is uiteengezet :

« De toegang tot het fiscaal stelsel van de definitief belaste inkomsten wordt bemoeilijkt door het invoeren van een bijkomende voorwaarde » (*Parl. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 717/1, p. 4).

In verband met die voorwaarde heeft de Minister van Financiën opgemerkt :

« [...] de richtlijn van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen in verschillende Lid-Staten (90/435/EEG) [biedt] de Lid-Staten de mogelijkheid [...] een voorwaarde te stellen waarbij een minimumparticipatie wordt gevraagd. Bij de omzetting van de Europese richtlijn in het Belgische recht (wet van 23 oktober 1991 - *Belgisch Staatsblad* van 15 november 1991) heeft de Regering geen voorwaarde ingeschreven.

Aangezien verscheidene Lid-Staten thans wel een dergelijke voorwaarde hebben ingesteld, heeft de Regering uiteindelijk beslist dat ook te doen. De vastgestelde bedragen zijn dezelfde als in onze buurlanden (10 % in het Groothertogdom Luxemburg en 5 % in Nederland) » (*Parl. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 717/5, pp. 69-70).

B.8.3. Tijdens de parlementaire voorbereiding van de voormelde wet van 23 oktober 1991 had de Minister van Financiën immers vastgesteld :

« De omzetting van de Europese ‘ moeder-dochter ’-richtlijn drukt onvermijdelijk op de Rijksbegroting. De Regering zag zich bijgevolg gedwongen voor compensaties te zorgen opdat de omzetting voor de begroting uiteindelijk in een nul-operatie kon uitmonden. Er bestaat dan ook een logisch verband tussen de voorgestelde begeleidingsmaatregelen en het doel van de EG-Richtlijn.

Het spreekt vanzelf dat dit ontwerp op geen enkel ogenblik vooruit loopt op de maatregelen omtrent de fiscaliteit van de ondernemingen die de volgende regering eventueel zou nemen » (*Parl. St.*, Kamer, 1991-1992, nr. 1784/3, p. 9).

De wijziging van het D.B.I.-stelsel door de wet van 28 december 1992 is aldus noodzakelijk gebleken « om het verwachte effect van vroegere maatregelen te kunnen behouden of alsnog te realiseren » (*Parl. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 717/5, p. 43).

B.8.4. Hoewel de voorwaarde van een minimale deelneming budgettaire doelstellingen nastreefde teneinde het D.B.I.-stelsel te beperken, in het kader van een meer algemene hervorming van de vennootschapsbelasting, paste zij dus voornamelijk in het kader van de omzetting van richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lid-Statens.

B.8.5. Volgens de aanhef van die richtlijn bestaat het doel immers erin « hergroeperingen van vennootschappen uit verschillende Lid-Statens » te bevorderen.

Artikel 4.1 van de voormelde richtlijn 90/435/EEG bepaalde immers :

« Wanneer een moedermaatschappij als deelgerechtigde van haar dochteronderneming uitgekeerde winst ontvangt, anders dan bij de liquidatie van de dochteronderneming, moet de Lid-Staat van de moedermaatschappij :

- of wel zich onthouden van het belasten van deze winst;
- of wel de winst belasten, maar in dat geval de moedermaatschappij toestaan dat gedeelte van de belasting van de dochteronderneming dat op deze winst betrekking heeft van haar eigen belasting af te trekken en, in voorkomend geval, het bedrag dat, ingevolge de uitzonderingsbepalingen van artikel 5, door de Lid-Staat waar de dochteronderneming gevestigd

is aan de bron is ingehouden, zulks binnen de grenzen van het bedrag van de overeenstemmende nationale belasting ».

Artikel 3.1 van dezelfde richtlijn definieerde :

« Voor de toepassing van deze richtlijn :

a) wordt de hoedanigheid van moedermaatschappij ten minste toegekend aan iedere vennootschap van een Lid-Staat die voldoet aan de voorwaarden van artikel 2 en die een deelneming van ten minste 25 % bezit in het kapitaal van een vennootschap van een andere Lid-Staat die aan dezelfde voorwaarden voldoet;

b) wordt verstaan onder dochteronderneming, de vennootschap in het kapitaal waarvan de onder a) bedoelde deelneming wordt gehouden ».

De voormelde richtlijn 90/435/EEG definieerde haar toepassingsgebied dus door te verwijzen naar een deelnemingsdrempel van 25 pct., waarbij de lidstaten vrij bleven de richtlijn om te zetten en in een lagere deelnemingsdrempel te voorzien.

B.8.6. Wanneer een wetgever regels met betrekking tot de fiscaliteit van de ondernemingen invoert, moet hij, gelet op het gevaar van fiscale concurrentie en globalisering van de economie, rekening houden met de in de andere Europese landen bestaande fiscale regels, in het bijzonder wanneer hij een Europese richtlijn omzet.

De Belgische wetgever heeft derhalve rekening gehouden met de wijze waarop de andere lidstaten die richtlijn hebben omgezet en meer bepaald met het bestaan van een deelnemingsdrempel in negen Europese landen - waarvan het bedrag varieerde tussen 25 pct. (Denemarken, Ierland, Italië, Spanje), 10 pct. (Frankrijk, Duitsland, Luxemburg, Verenigd Koninkrijk) en 5 pct. (Nederland).

De wetgever heeft bovendien gekozen voor een drempel waarvan het percentage het laagste is van die welke, overeenkomstig de richtlijn 90/435/EEG, in de andere Europese landen bestonden.

B.8.7. De verzoekende partij voor de verwijzende rechter voert daarnaast aan dat de voorwaarde van een minimale deelneming waarin artikel 202, § 2, eerste lid, van het W.I.B. 1992 voorziet, van toepassing is op zowel de dividenden die onder Belgische

vennootschappen worden uitgekeerd als de dividenden die onder vennootschappen van verschillende lidstaten worden uitgekeerd, terwijl de voormelde richtlijn 90/435/EEG alleen voor de moedermaatschappijen en dochterondernemingen van verschillende lidstaten in een deelnemingsdrempel voorziet.

Wanneer de wetgever de voormelde richtlijn 90/435/EEG heeft omgezet, vermocht hij ervoor te kiezen dezelfde vereisten op te leggen om het D.B.I.-stelsel te kunnen genieten voor de uitkering van dividenden onder vennootschappen van verschillende lidstaten, alsook onder Belgische vennootschappen, teneinde geen verschil in behandeling in te voeren tussen de louter interne situaties en de andere situaties, overeenkomstig het doel van de voormelde richtlijn, dat volgens de aanhef ervan erin bestond de hergroeperingen van vennootschappen te bevorderen.

B.9. Het eerste deel van de prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

*Ten aanzien van de banken, verzekeringsondernemingen en beursvennootschappen*

B.10. Het tweede deel van de prejudiciële vraag betreft artikel 202, § 2, tweede lid, 1<sup>o</sup> tot 3<sup>o</sup>, van het W.I.B. 1992, dat bepaalt dat de voorwaarde van een minimale deelneming bedoeld in artikel 202, § 2, eerste lid, teneinde het D.B.I.-stelsel te kunnen genieten, niet van toepassing is op de kredietinstellingen, verzekeringsondernemingen en beursvennootschappen.

B.11.1. Uit de feiten van het geding en de motieven van de verwijzingsbeslissing blijkt dat het Hof wordt verzocht de situatie van de vennootschappen die moeten voldoen aan de voorwaarde van de minimale deelneming opgelegd bij artikel 202, § 2, eerste lid, van het W.I.B. 1992 om het D.B.I.-stelsel te kunnen genieten, te vergelijken met de situatie van sommige vennootschappen die van die voorwaarde zijn vrijgesteld om het D.B.I.-stelsel te kunnen genieten.

B.11.2. Het Hof moet derhalve bepalen of, ten aanzien van de inning van dividenden en het D.B.I.-stelsel, de kredietinstellingen, de verzekeringsondernemingen en de

beursvennootschappen zich bevinden in een situatie die vergelijkbaar is met die van de andere handelsvennootschappen die het D.B.I.-stelsel genieten.

B.12.1. Artikel 9, 2°, van de wet van 28 december 1992 « houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen » heeft in artikel 203 van het W.I.B. 1992, ten behoeve van de kredietinstellingen, de verzekeringsondernemingen en de beursvennootschappen, voorzien in een vrijstelling van de voorwaarden van een minimale deelneming, vrijstelling die later is overgenomen in artikel 202, § 2, tweede lid, 1° tot 3°, van het W.I.B. 1992, na de wijziging ervan bij artikel 25 van het koninklijk besluit van 20 december 1996 « houdende diverse fiscale maatregelen, met toepassing van de artikelen 2, § 1, en 3, § 1, 2° en 3°, van de wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie », bekrachtigd bij de wet van 13 juni 1997.

B.12.2. Gelijktijdig met de invoering van een voorwaarde van een minimale deelneming heeft de wetgever het dus noodzakelijk geacht die voorwaarde niet toe te passen op sommige soorten van vennootschappen.

In de parlementaire voorbereiding wordt uiteengezet :

« [...] deze maatregel [de invoering van een minimumparticipatie om in aanmerking te kunnen komen voor het stelsel van de DBI] is weliswaar niet van toepassing op banken en verzekeringsmaatschappijen, die krachtens de wetgeving op hun activiteiten geen belangrijke participaties in andere vennootschappen mogen hebben; » (*Parl. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 717/5, p. 5).

De Regering heeft vervolgens een amendement ingediend om ook de beursvennootschappen van de maatregel uit te sluiten « teneinde geen scheeftrekkingen op concurrentieel vlak in het leven te roepen tussen beursvennootschappen en banken » (*Parl. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 717/3, p. 12).

B.13.1. Ten aanzien van de kredietinstellingen beperkt artikel 32 van de wet van 22 maart 1993 op het statuut van en het toezicht op de kredietinstellingen immers de mogelijkheid voor die instellingen om aandelen en deelnemingen te bezitten.

Evenzo bepaalt artikel 10, § 4, van het koninklijk besluit van 22 februari 1991 « houdende algemeen reglement betreffende de controle op de verzekeringsondernemingen » voor de verzekeringsondernemingen de maximale verhoudingen van de verschillende beleggingscategorieën waartoe de dekkingswaarden van de technische voorzieningen en schulden opgelegd bij artikel 16 van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle op de verzekeringsondernemingen moeten behoren.

Artikel 76 van de wet van 6 april 1995 « inzake de secundaire markten, het statuut van en het toezicht op de beleggingsondernemingen, de bemiddelaars en beleggingsadviseurs », die de wet van 6 april 1995 « inzake het statuut van en het toezicht op de beleggingsondernemingen, de bemiddelaars en de beleggingsadviseurs » is geworden, sluit voor de beleggingsondernemingen - zoals de beursvennootschappen - overigens de mogelijkheid uit om deelnemingen in handelsvennootschappen te bezitten.

B.13.2. Het gegeven dat de in artikel 202, § 2, tweede lid, 1<sup>o</sup> tot 3<sup>o</sup>, van het W.I.B. 1992 beoogde vennootschappen geen grote deelnemingen in andere vennootschappen mogen bezitten, toont dus aan dat zij zich, ten aanzien van de deelnemingsdrempel die moet worden bereikt om het D.B.I.-stelsel te kunnen genieten, in een situatie bevinden die wezenlijk verschilt van die van de andere vennootschappen, waarvoor dergelijke beperkingen niet bestaan.

De voorwaarde van een minimale deelneming aan die vennootschappen opleggen, zou immers erop neerkomen hun de mogelijkheid te ontnemen het D.B.I.-stelsel te genieten, wat kennelijk niet overeenstemt met het doel van de wetgever.

B.14. Het tweede deel van de prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 202, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in zijn versie van toepassing op de aanslagjaren 1998 en 1999, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 5 juli 2006.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior