

Rolnummer 4604
Arrest nr. 143/2009 van 17 september 2009

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 90, 9°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge.

Het Grondwettelijk Hof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 24 december 2008 in zake Martin Ameye en Vera D'Haene tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 8 januari 2009, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 90, 9° WIB 1992 het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel en het discriminatieverbod zoals neergeschreven in artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat dit artikel uitsluitend voorziet in een belastingheffing van de meerwaarde op een overdracht van een belangrijke deelneming aan een buitenlandse rechtspersoon, terwijl dit niet het geval is wanneer een belangrijke deelneming wordt overgedragen aan een Belgische rechtspersoon ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Martin Ameye en Vera D'Haene, wonende te 8530 Harelbeke, Eikenstraat 93;
- de Ministerraad.

Martin Ameye en Vera D'Haene hebben een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 7 juli 2009 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. A. Komen *loco* Mr. W. Vandenberghe, advocaten bij de balie te Gent, voor Martin Ameye en Vera D'Haene;
 - . Mr. J. Van der Perre, advocaat bij de balie te Brugge, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en J.-P. Snappe verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

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

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

Het geschil heeft betrekking op de aanslag in de personenbelasting en aanvullende gemeentebelasting gevestigd ten name van M. Ameye en V. D'Haene voor het aanslagjaar 2002. Zij betwisten meer bepaald de belastbaarheid van de meerwaarde op aandelen die M. Ameye heeft gerealiseerd bij de omruiling, in 2001, van aandelen in een Belgische vennootschap voor aandelen in een Maltese vennootschap. Met toepassing van artikel 90, 9°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 werd die meerwaarde als diverse inkomsten belast.

Nadat hun bezwaarschrift werd afgewezen, hebben M. Ameye en V. D'Haene een vordering ingediend bij de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge, die de hiervoor aangehaalde prejudiciële vraag voorlegt aan het Hof.

III. *In rechte*

- A -

A.1. Volgens M. Ameye en V. D'Haene schendt de in het geding zijnde bepaling de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat zij de meerwaarden gerealiseerd op zogenaamde belangrijke deelnemingen enkel als belastbaar aanmerkt wanneer de overdracht (onder bezwarende titel) gebeurt aan een buitenlandse rechtspersoon. Zij wijzen erop dat een wet van 11 december 2008 die bepaling, naar aanleiding van een arrest van het Hof van Justitie, in die zin heeft aangepast dat zij voortaan enkel nog betrekking heeft op overdrachten aan buitenlandse rechtspersonen gevestigd buiten de Europese Economische Ruimte. Zij geven echter toe dat Malta, ten tijde van de overdracht, nog geen lid was van de Europese Gemeenschap.

Artikel 67, 8°, van het vroegere Wetboek van de inkomstenbelastingen, dat dateert van 1976, voorzag enkel in een belasting op de overdracht van belangrijke deelnemingen aan Belgische vennootschappen, zo merken M. Ameye en V. D'Haene op. De overdracht van een belangrijke deelneming aan een buitenlandse rechtspersoon werd ongemoeid gelaten omdat de administratie moeilijk kennis kon krijgen van een dergelijke verrichting. Een jaar later werd de meerwaardebelasting toch tot die overdrachten uitgebreid omdat de ontsnappingsroute niet meer aanvaardbaar werd geacht. In 1984 werd het toepassingsgebied vervolgens beperkt tot de overdrachten van belangrijke deelnemingen aan buitenlandse rechtspersonen.

Volgens M. Ameye en V. D'Haene was de oorspronkelijke doelstelling van de belasting op de meerwaarde bij de overdracht van een belangrijke deelneming dezelfde voor overdrachten aan een binnenlandse rechtspersoon als voor overdrachten aan een buitenlandse rechtspersoon (zij het dat die belasting in twee fasen werd ingevoerd). Die doelstelling bestond erin de ontwijking van de bijzondere liquidatieaanslag tegen te gaan en de discriminatie tussen overdrachten van eenmanszaken en overdrachten van bedrijven geëxploiteerd in vennootschapsvorm op te heffen. Hoewel de bijzondere liquidatieaanslag inmiddels werd opgeheven, zou volgens een evolutieve interpretatie een belasting op de overdracht van een aanmerkelijk belang nog steeds zin hebben wegens de mogelijkheid voor de familiale controlerende aandeelhouder om de reserves op te sparen binnen de vennootschap en aldus de roerende voorheffing op winstuitkeringen te vermijden.

Het opheffen van de belastbaarheid van de meerwaarden op de overdracht van een belangrijke deelneming aan een Belgische rechtspersoon werd gemotiveerd door het vergemakkelijken van de toegang tot de kapitaalmarkt, in het bijzonder - maar niet alleen - voor innovatievennootschappen en kleine en middelgrote ondernemingen.

Rekening houdend met de voormelde doelstellingen is het in het geding zijnde verschil in behandeling volgens M. Ameye en V. D'Haene niet gerechtvaardigd. Bij een beursnotering en een daarmee gepaard gaande verkoop van aandelen is het immers evengoed mogelijk dat de aandelen door een buitenlandse rechtspersoon worden verworven. Dat is des te meer het geval daar de kapitaalmarkten bij uitstek internationaal zijn gericht. De mogelijke belasting op de meerwaarde op een belangrijke deelneming zou in de praktijk onvermijdelijk voor onrust en onzekerheid zorgen bij de verkopende aandeelhouders in het kader van een openbaar bod naar aanleiding van een beursnotering. De verkopers weten in dat geval immers niet wie de kopers zijn. De wetgever van 1984 heeft derhalve een hindernis in de werking van de kapitaalmarkten weggenomen, door de belasting op de overdracht van een belangrijke deelneming aan een Belgische rechtspersoon op te heffen, maar heeft zonder verdere motivering een vergelijkbare hindernis laten voortbestaan, meer bepaald de belasting op de overdracht van een belangrijke deelneming aan een buitenlandse rechtspersoon.

A.2. Ook de Ministerraad schetst de geschiedenis van de in het geding zijnde bepaling en wijst erop dat de bepalingen van het EG-Verdrag inzake de vrijheid van vestiging en het vrij verkeer van kapitaal in het voorliggende geval niet van toepassing zijn.

Vanuit grondwettelijk oogpunt bekeken, merkt de Ministerraad allereerst op dat de in het geding zijnde bepaling niet rechtstreeks discriminerend is ten aanzien van inwoners van niet-Europese landen. Zij is enkel van toepassing op Belgische inwoners die een aanzienlijke participatie in een Belgische vennootschap verkopen. Vanuit economisch oogpunt bekeken, zal een buitenlandse koper indirect de belasting ondergaan in de vorm van een hogere vraagprijs van de verkoper.

De belasting op de overdracht van belangrijke deelnemingen in Belgische vennootschappen werd in 1984 afgeschaft omdat zij een belangrijke hinderpaal vormde voor de toegang tot de beurs van bepaalde middelgrote ondernemingen. Die wijziging paste in het kader van een geheel van fiscale gunstmaatregelen tot aanmoediging van de industriële innovatie. Daarnaast brengt de Ministerraad de oorspronkelijke redenen voor de invoering van de meerwaardebelasting in herinnering. Die bestonden erin te verhinderen dat verborgen reserves door de verkoop van aandelen belastingvrij kunnen worden uitgekeerd, enerzijds, en de ongelijkheid ongedaan te maken tussen het stopzetten van een onderneming (met onmiddellijke belasting van alle meerwaarden) en het verkopen van een aanzienlijk belang in een onderneming, anderzijds.

Naast die rechtvaardigingsgronden die in de parlementaire voorbereiding van de opeenvolgende wetswijzigingen te vinden zijn, kan volgens de Ministerraad ook een verantwoording worden gevonden in het feit dat de maatregel, die aan het verschil in behandeling ten grondslag ligt, om protectionistische redenen werd genomen en mede daarom nog is blijven bestaan indien de aandelen aan een buitenlandse vennootschap worden overgedragen. De Ministerraad besluit dat de beslissing van de wetgever om de overdracht van deelnemingen aan buitenlandse (meer bepaald niet-Europese) inwoners te ontmoedigen, een beleidsbeslissing is geweest die past in het kader van een geheel van fiscale gunstmaatregelen tot aanmoediging van de industriële innovatie van Belgische ondernemingen.

A.3. Volgens M. Ameye en V. D'Haene kunnen de oorspronkelijke doelstellingen van de meerwaardebelasting het verschil in behandeling niet verantwoorden aangezien zij ten aanzien van beide soorten overdrachten (aan binnenlandse en aan buitenlandse rechtspersonen) worden aangevoerd. Ook voor het bevorderen van de toegang tot de kapitaalmarkt zou het verschil tussen beide soorten overdrachten niet relevant zijn.

De « protectionistische redenen » die de Ministerraad aanvoert, komen in de parlementaire voorbereiding niet tot uiting. Enkel bij afwezigheid van een doelmatige verantwoording in de parlementaire voorbereiding, zo betogen M. Ameye en V. D'Haene, kan verder worden onderzocht of er een geoorloofde doelstelling voorhanden is.

- B -

B.1. Artikel 90, 9°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992), vóór de wijziging ervan vermeld in B.4, bepaalde :

« Diverse inkomsten zijn :

[...]

9° meerwaarden op aandelen die rechten in een binnenlandse vennootschap vertegenwoordigen en die naar aanleiding van de overdracht onder bezwarende titel van die aandelen aan een in artikel 227, 2° of 3°, vermelde rechtspersoon buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid zijn verwezenlijkt, indien de overdrager, of zijn rechtsvoorganger ingeval de aandelen niet onder bezwarende titel zijn verkregen, op enig tijdstip in de loop van vijf jaar vóór de overdracht, alleen of samen met zijn echtgenoot of zijn afstammelingen, zijn ascendenten, zijn zijverwanten tot en met de tweede graad en die van zijn echtgenoot,

middellijk of onmiddellijk meer dan 25 pct. heeft bezeten van de rechten in de vennootschap waarvan de aandelen worden overgedragen ».

De aanslagvoet waaraan de voormelde meerwaarden worden belast bedraagt 16,5 pct. (artikel 171, 4^o, e), van hetzelfde Wetboek).

B.2. Artikel 227, 2^o en 3^o, van hetzelfde Wetboek bepaalt :

« Aan de belasting van niet-inwoners zijn onderworpen :

[...]

2^o buitenlandse vennootschappen, zomede verenigingen, instellingen of lichamen zonder rechtspersoonlijkheid die zijn opgericht in een rechtsvorm die vergelijkbaar is met de rechtsvorm van een vennootschap naar Belgisch recht en die hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer niet in België hebben;

3^o vreemde Staten, staatkundige onderdelen en plaatselijke gemeenschappen daarvan, alsmede alle rechtspersonen die hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer niet in België hebben en geen onderneming exploiteren of zich niet met het verrichten van winstgevende aard bezighouden of zich zonder winstoogmerk uitsluitend met in artikel 182 vermelde verrichtingen bezighouden ».

B.3. Het voormelde artikel 90, 9^o, van het WIB 1992 kwalificeert bepaalde meerwaarden op aandelen in een Belgische vennootschap als diverse inkomsten. Het gaat meer bepaald om aandelen die onder bezwarende titel worden overgedragen en die een « belangrijke deelneming » in de voormelde vennootschap vertegenwoordigen. Het artikel heeft echter enkel betrekking op de meerwaarden die worden gerealiseerd bij de overdracht van aandelen aan een buitenlandse rechtspersoon en niet op de meerwaarden die worden gerealiseerd bij de overdracht van aandelen aan een Belgische rechtspersoon. Het verschil in behandeling tussen twee categorieën van belastingplichtigen dat daaruit voortvloeit, maakt het onderwerp uit van de prejudiciële vraag.

Uit het geschil voor de verwijzende rechter blijkt dat de aandelen zijn overgedragen aan een vennootschap uit een Staat die op dat ogenblik geen deel uitmaakte van de Europese Economische Ruimte. Het Hof beperkt zijn onderzoek tot die hypothese.

B.4. Bij wet van 11 december 2008 werd artikel 90, 9^o, van het WIB 1992 vervangen door de volgende bepaling :

« Diverse inkomsten zijn :

[...]

9° meerwaarden op aandelen die :

- ofwel, zijn verwezenlijkt naar aanleiding van de overdracht onder bezwarende titel van die aandelen buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, daaronder niet begrepen normale verrichtingen van beheer van een privévermogen;

- ofwel, rechten in een binnenlandse vennootschap vertegenwoordigen en die naar aanleiding van de overdracht onder bezwarende titel van die aandelen aan een in artikel 227, 2° of 3°, vermelde rechtspersoon waarvan de maatschappelijke zetel, de voornaamste inrichting of de zetel van bestuur of beheer niet in een Lidstaat van de Europese Economische Ruimte is gevestigd, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid zijn verwezenlijkt, indien de overdrager, of zijn rechtsvoorganger ingeval de aandelen niet onder bezwarende titel zijn verkregen, op enig tijdstip in de loop van vijf jaar vóór de overdracht, alleen of samen met zijn echtgenoot of zijn afstammelingen, zijn ascendenten, zijn zijverwanten tot en met de tweede graad en die van zijn echtgenoot, middellijk of onmiddellijk meer dan 25 pct. heeft bezeten van de rechten in de vennootschap waarvan de aandelen worden overgedragen ».

Die wijziging van de in het geding zijnde bepaling beïnvloedt evenwel niet het antwoord op de prejudiciële vraag.

B.5. Het komt de wetgever toe de grondslag van de personenbelasting vast te stellen. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsmarge.

Fiscale maatregelen maken immers een wezenlijk onderdeel uit van het sociaaleconomische beleid. Zij zorgen niet alleen voor een substantieel deel van de inkomsten die de verwezenlijking van dat beleid mogelijk moeten maken; zij laten de wetgever ook toe om sturend en corrigerend op te treden en op die manier het sociale en economische beleid vorm te geven.

De maatschappelijke keuzen die bij het inzamelen en het inzetten van middelen moeten worden gemaakt, behoren derhalve tot de beoordelingsvrijheid van de wetgever. Het Hof vermag een dergelijke beleidskeuze, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij kennelijk onredelijk zouden zijn.

B.6. De belastbaarheid van bepaalde meerwaarden op aandelen in een Belgische vennootschap die worden gerealiseerd bij de overdracht van die aandelen aan een Belgische vennootschap, werd ingevoerd bij een wet van 3 november 1976. De belastbaarheid werd vervolgens, bij een wet van 22 december 1977, uitgebreid tot de meerwaarden die worden gerealiseerd bij de overdracht van aandelen aan een buitenlandse rechtspersoon en ten slotte, bij een wet van 31 juli 1984, beperkt tot de laatstgenoemde meerwaarden.

B.7. Het fiscale voordeel waarin de wetgever heeft voorzien bij de overdracht van aandelen in een Belgische vennootschap en dat neerkomt op een vrijstelling van de personenbelasting, is afhankelijk van de voorwaarde dat de aandelen aan een Belgische rechtspersoon worden overgedragen. De maatregel past in het kader van een beleid van de overheid dat ertoe strekt de industriële innovatie aan te moedigen en met name de toegang tot de kapitaalmarkt voor de ondernemingen te vergemakkelijken (*Parl. St.*, Kamer, 1983-1984, nr. 927/1, p. 29, en nr. 927/27, pp. 418-419).

B.8. Volgens de eisende partijen voor de verwijzende rechter kan die doelstelling het verschil in behandeling niet verantwoorden, aangezien de belasting op de meerwaarden die worden gerealiseerd bij de overdracht van een « belangrijke deelneming » aan een buitenlandse rechtspersoon in vergelijkbare mate de toegang tot de kapitaalmarkt belemmert als de belasting op de meerwaarden die worden gerealiseerd bij de overdracht van een « belangrijke deelneming » aan een Belgische rechtspersoon.

B.9. Anders dan de eisende partijen voor de verwijzende rechter beweren, sluit het feit dat de parlementaire voorbereiding bepaalde redenen vermeldt voor het invoeren van een fiscale maatregel niet uit dat nog andere doelstellingen van algemeen belang bestaan die de maatregel zouden kunnen verantwoorden.

B.10. Wanneer de wetgever in een fiscale stimulans voor de overdracht van aandelen voorziet, vermag hij die gunstmaatregel, rekening houdend met de budgettaire beperkingen en binnen de grenzen van de Europese regelgeving, te beperken tot een categorie van overdrachten die de juridische en feitelijke verankering van de Belgische vennootschap waarvan de aandelen worden overgedragen, niet op wezenlijke wijze in het gedrang dreigt te brengen.

Door het in het geding zijnde verschil in behandeling in te voeren, heeft de wetgever geen manifest onjuiste of onredelijke beleidskeuze gemaakt.

B.11. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 90, 9°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, op de openbare terechtzitting van 17 september 2009.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt