

Rolnummer 4878
Arrest nr. 156/2010 van 22 december 2010

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 289*bis*, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Bossuyt en R. Henneuse, de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey en P. Nihoul, en, overeenkomstig artikel 60*bis* van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, emeritus voorzitter M. Melchior, 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 15 februari 2010 in zake de nv « De Zeven Linden » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 23 februari 2010, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 289*bis*, § 2, WIB 1992, zoals ingevoegd door artikel 15 van de wet van 20 december 1995 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen (B.S. 23 december 1995) en gewijzigd bij artikel 28 van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen (B.S. 12 juni 1999), het gelijkheidsbeginsel zoals verwoord in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat vennootschappen die beantwoorden aan de kenmerken van een KMO, maar wiens aandelen die het maatschappelijk kapitaal vertegenwoordigen voor ten minste de helft in het bezit zijn van één of meer andere vennootschappen (zijnde geen door de Nationale Raad van de coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen), worden uitgesloten van de toepassing van het belastingkrediet van artikel 289*bis*, § 2, WIB 1992, terwijl vennootschappen die eveneens beantwoorden aan de kenmerken van een KMO, maar waarvan minder dan de helft van de aandelen in handen zijn van één of meer andere vennootschappen, wel kunnen genieten van het belastingkrediet van artikel 289*bis*, § 2, WIB 1992 ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de nv « De Zeven Linden », met zetel te 8200 Brugge, Graaf Pierre de Brieylaan 17;
- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 24 november 2010 :

- zijn verschenen :

. Mr. B. Westen *loco* Mr. A. Verbist, advocaten bij de balie te Gent, voor de nv « De Zeven Linden »;

. Mr. J. Van der Perre, advocaat bij de balie te Brugge, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers E. De Groot en J. Spreutels verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

De bepalingen van voormelde 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 bodemgeskil

De vordering voor de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge heeft betrekking op een aanslag in de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 2006 die werd gevestigd ten name van de nv « De Zeven Linden », eisende partij in het bodemgeskil.

De eisende partij voor de verwijzende rechter had voor dat aanslagjaar tijdig een aangifte ingediend en de aanslag werd gevestigd overeenkomstig de aangifte.

In navolging van het arrest nr. 162/2006 van het Grondwettelijk Hof van 8 november 2006 diende de eisende partij een bezwaarschrift in omdat zij meende dat zij, overeenkomstig het voormelde arrest, thans in aanmerking kwam voor het belastingkrediet. Voormeld bezwaarschrift werd evenwel afgewezen. Het is tegen die afwijzigingsbeslissing dat de vordering wordt ingesteld.

Overeenkomstig artikel 289bis, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) wordt een belastingkrediet verrekend met de op grond van artikel 215, tweede lid, van het WIB 1992 berekende vennootschapsbelasting. Evenwel werd de belasting van de eisende partij voor de verwijzende rechter niet berekend overeenkomstig artikel 215, tweede lid, van het WIB 1992, maar overeenkomstig artikel 215, eerste lid, van het WIB 1992, omdat de eisende partij niet beantwoordde aan de bijkomende voorwaarde van artikel 215, derde lid, 2°, van het WIB 1992.

De verwijzende rechter merkt evenwel op dat de vragen die door het Grondwettelijk Hof werden beantwoord in het arrest nr. 162/2006 het grensbedrag betroffen van de belastbare winst als voorwaarde voor het verlaagde tarief in artikel 215, tweede lid, van het WIB 1992, waarnaar wordt verwezen in artikel 289bis, § 2, van het WIB 1992. Artikel 215, derde lid, van het WIB 1992 schrijft evenwel nog andere criteria voor om het verlaagde tarief van artikel 215, tweede lid, van het WIB 1992 te kunnen genieten. De verwijzende rechter is van oordeel dat de pertinentie van het bijkomende criterium van artikel 215, derde lid, 2°, van het WIB 1992 dient te worden beoordeeld door het Grondwettelijk Hof en stelt dienvolgens de bovenvermelde prejudiciële vraag.

III. In rechte

- A -

A.1.1. De eisende partij voor de verwijzende rechter merkt allereerst op dat om te bepalen welke vennootschappen voor de toepassing van artikel 289bis, § 2, van het WIB 1992 in aanmerking komen, de wetgever verwijst naar de voorwaarden van het verlaagde opklimmende tarief in de vennootschapsbelasting (artikel 215, tweede lid, van het WIB 1992). Om het verlaagde tarief in de vennootschapsbelasting te kunnen genieten, is vereist dat het belastbaar inkomen niet meer dan 322 500 euro bedraagt en dat de vennootschap niet onder de uitsluitingen van artikel 215, derde lid, van het WIB 1992 valt.

Overeenkomstig artikel 215, derde lid, 2°, van het WIB 1992 is het verlaagde belastingtarief niet van toepassing op vennootschappen waarvan de aandelen die het maatschappelijk kapitaal vertegenwoordigen voor ten minste de helft in het bezit zijn van een of meer andere vennootschappen, die geen door de Nationale Raad voor de Coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen zijn.

A.1.2. Rekening houdend met het arrest nr. 162/2006 van het Grondwettelijk Hof dient te worden vastgesteld dat de verwijzing naar artikel 215, tweede lid, geen pertinent criterium is om na te gaan of een vennootschap beantwoordt aan de kenmerken van een kmo. Evenwel wordt door het Hof in voormeld arrest tevens vastgesteld dat er sommige kmo's zijn die, hoewel zij een belastbare winst hebben verwezenlijkt die minder bedraagt dan dat grensbedrag, het verlaagde tarief niet genieten omdat zij niet voldoen aan de andere voorwaarden van artikel 215 van het WIB 1992.

Het criterium « al dan niet het verlaagde tarief in de vennootschapsbelasting genieten » (artikel 215, tweede lid, van het WIB 1992) is, volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter, geen pertinent criterium voor het al dan niet verlenen van een belastingkrediet, ongeacht het feit dat het verlaagde tarief geweigerd wordt omdat de winst een bepaald bedrag overschrijft of omdat de andere voorwaarden van artikel 215 van het

WIB 1992 niet vervuld zijn. De doelstelling van de wetgever was immers de aangroei van het eigen vermogen van de kmo's te bevorderen en de autofinanciering ervan aan te moedigen. De beperking van het belastingkrediet tot de vennootschappen die het verlaagde tarief inzake de vennootschapsbelasting genieten, werd evenwel slechts verantwoord door loutere budgettaire bekommernissen.

Het aandelenbezit van een vennootschap is niet pertinent om na te gaan of het al dan niet een vennootschap met de kenmerken van een kmo betreft. De toepassing van het in de wet gehanteerde onderscheidingscriterium leidt ertoe dat sommige kmo-vennootschappen het belastingkrediet niet kunnen genieten, hoewel zij vanuit economisch oogpunt en met toepassing van de criteria van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen kmo's zijn.

A.1.3. Als laatste element voert de eisende partij voor de verwijzende rechter aan dat ook de Ministerraad in zijn memorie te kennen geeft dat het toegepaste onderscheidingscriterium niet pertinent is ten aanzien van de doelstelling om kmo's te begunstigen en dat artikel 289*bis*, § 2, van het WIB 1992 in die mate de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt.

A.2.1. Volgens de Ministerraad is de eerste vraag die dient te worden beantwoord, de vraag of de uitsluitingsgrond betreffende het bezit van aandelen in handen van een of meer vennootschappen pertinent en relevant is voor het doel van de wetgever dat erin bestaat het oneigenlijke gebruik van de vennootschapsvorm te verhinderen dat zuiver door fiscale redenen is ingegeven.

In tweede instantie kan de vraag worden gesteld of de uitsluitingsgrond tevens pertinent is ten aanzien van het doel van artikel 289*bis*, § 2, van het WIB 1992. De Ministerraad voert aan dat om budgettaire redenen het toepassingsgebied van het belastingkrediet diende te worden beperkt. De uitsluitingsbepalingen waarin artikel 215, derde lid, 1^o tot 6^o, van het WIB 1992 voorziet, werden ingevoerd om ervoor te zorgen dat vooral de kleine en middelgrote ondernemingen in aanmerking kwamen voor het verlaagde tarief.

A.2.2. Het is, volgens de Ministerraad, de wetgever toegestaan het oprichten van vennootschappen uit hoofdzakelijk fiscale overwegingen te ontmoedigen. Maar of dat criterium tevens als pertinent en relevant kan worden beschouwd voor het al dan niet toestaan van het belastingkrediet overeenkomstig artikel 289*bis*, § 2, van het WIB 1992, is zeer de vraag.

Teneinde een gelijke behandeling voor alle belastingplichtigen te verzekeren heeft de belastingadministratie besloten een instructie te laten verschijnen waarin het standpunt zou worden uiteengezet dat in het kader van de hangende geschillen, het belastingkrediet zou worden toegestaan aan vennootschappen die voldoen aan de criteria van kleine vennootschappen zoals bedoeld in artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen.

- B -

B.1.1. De prejudiciële vraag betreft artikel 289*bis*, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992), zoals ingevoegd bij artikel 15 van de wet van 20 december 1995 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen en gewijzigd bij artikel 28 van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen. Artikel 289*bis*, § 2, zoals het van toepassing was in het geschil voor de verwijzende rechter, bepaalt :

« Met de overeenkomstig artikel 215, tweede lid, berekende vennootschapsbelasting wordt een belastingkrediet verrekend van 7,5 %, met een maximum van 19.850 EUR, van het positieve verschil tussen :

- het in geld gestorte kapitaal op het einde van het belastbare tijdperk;
- en het hoogste bedrag van het op het einde van enig belastbaar tijdperk in geld gestorte kapitaal dat vroeger werd weerhouden om het verlenen van het belastingkrediet te bepalen, of bij het ontbreken daarvan het op het einde van één van de drie voorafgaande belastbare tijdperken bereikte hoogste bedrag ervan.

In geval van overdracht door de aandeelhouders, bestuurders, zaakvoerders of vennoten van de vennootschapcessionaris van hetzij goederen die voorheen werden aangewend voor hun beroepswerkzaamheid, hetzij aandelen die deel uitmaken van hun vermogen, hetzij goederen die hebben toebehoord aan een vennootschap waarvan zij aandeelhouders, bestuurders, zaakvoerders of vennoten zijn of geweest zijn, wordt enkel het bedrag van het in geld gestorte kapitaal dat de overdrachtsprijs overschrijdt in aanmerking genomen voor de toepassing van het eerste lid.

Hetgeen voorafgaat is eveneens van toepassing op de overdracht gedaan door een natuurlijke of rechtspersoon die in eigen naam maar voor rekening van een hiervoor vermelde persoon handelt ».

B.1.2. Artikel 289*bis*, § 2, van het WIB 1992 is bij artikel 15 van de wet van 22 juni 2005 tot invoering van een belastingaftrek voor risicokapitaal opgeheven. Die opheffing, die pas in werking is getreden vanaf het aanslagjaar 2007, is zonder belang voor de onderhavige zaak.

B.2. Met artikel 289*bis*, § 2, van het WIB 1992 heeft de wetgever een stelsel van belastingkrediet ingevoerd met als doel « de autofinanciering van de kleine en middelgrote ondernemingen te begunstigen » (*Parl. St.*, Kamer, 1995-1996, nr. 208/1, p. 2) en aldus een antwoord te bieden op « een aanbeveling van de Europese Commissie waarin de Lid-Staten worden verzocht de toename van het eigen vermogen van de K.M.O.'s aan te moedigen » (*Parl. St.*, Senaat, 1995-1996, nr. 1-187/4, p. 8).

Tijdens de parlementaire voorbereiding is verklaard :

« Het reserveren van winst geeft reeds aanleiding tot toepassing van progressieve verlaagde tarieven inzake vennootschapsbelasting. Enkel de inbrengen van nieuw kapitaal dienden nog te worden aangemoedigd. Dit is het doel van de maatregel » (*Parl. St.*, Senaat, 1995-1996, nr. 1-187/4, p. 8) ».

« Tegenwoordig gaat iedereen ermee akkoord dat de kleine en middelgrote ondernemingen een beslissende rol kunnen spelen in het kader van de heropleving van de economische activiteit en van de werkgelegenheid.

Dit is de reden waarom de regering meent dat het aangewezen is de autofinanciering van deze ondernemingen te begunstigen en dit zowel in hoofde van individuele ondernemingen (handels-, nijverheids- of landbouwondernemingen, vrije beroepen, ...) als in hoofde van bepaalde vennootschappen (vennootschappen die recht hebben op de toepassing van de verlaagde tarieven in de vennootschapsbelasting) » (*Parl. St.*, Kamer, 1995-1996, nr. 208/1, p. 2).

B.3.1. Het door de in het geding zijnde bepaling ingevoerde belastingkrediet kan enkel worden toegekend aan die vennootschappen waarvan de vennootschapsbelasting wordt berekend overeenkomstig artikel 215, tweede lid, van het WIB 1992, te weten overeenkomstig het verlaagde tarief inzake vennootschapsbelasting.

Artikel 215 van het WIB 1992, zoals toegepast in het geschil voor de verwijzende rechter, bepaalt :

« Het tarief van de vennootschapsbelasting bedraagt 33 pct.

Wanneer het belastbare inkomen niet meer dan 322.500 EUR bedraagt, wordt de belasting evenwel als volgt vastgesteld :

1° op de schijf van 0 tot 25.000 EUR : 24,25 pct.;

2° op de schijf van 25.000 EUR tot 89.500 EUR : 31 pct.;

3° op de schijf van 89.500 EUR tot 322.500 EUR : 34,5 pct.

Het tweede lid is niet van toepassing :

1° op vennootschappen, andere dan door de Nationale Raad van de coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen, die aandelen bezitten waarvan de beleggingswaarde meer bedraagt dan 50 pct., hetzij van de gerevalueerde waarde van het gestorte kapitaal, hetzij van het gestort kapitaal verhoogd met de belaste reserves van de geboekte meerwaarden. In aanmerking komen de waarde van de aandelen en het bedrag van het gestorte kapitaal, de reserves en de meerwaarden op de dag waarop de vennootschap die de aandelen bezit haar jaarrekening heeft opgesteld. Om te bepalen of de grens van 50 pct. overschreden is, worden de aandelen, die ten minste 75 pct. vertegenwoordigen van het gestorte kapitaal van de vennootschap die de aandelen heeft uitgegeven, niet in aanmerking genomen;

2° op vennootschappen waarvan de aandelen die het maatschappelijk kapitaal vertegenwoordigen voor ten minste de helft in het bezit zijn van één of meer andere vennootschappen en die geen door de Nationale Raad van de coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen zijn;

3° op vennootschappen waarvan de dividenduitkering hoger is dan 13 pct. van het gestorte kapitaal bij het begin van het belastbare tijdperk;

4° op vennootschappen, andere dan door de Nationale Raad voor de coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen, die ten laste van het resultaat van het belastbare tijdperk niet aan ten minste één van hun bedrijfsleiders een bezoldiging hebben toegekend die gelijk is aan of hoger is dan het belastbare inkomen van de vennootschap, wanneer die bezoldiging minder bedraagt dan 30.000 EUR;

5° op vennootschappen die deel uitmaken van een groep waartoe een coördinatiecentrum behoort als vermeld in het koninklijk besluit nr. 187 van 30 december 1982 betreffende de oprichting van coördinatiecentra;

[...] ».

Enkel vennootschappen waarvan de jaarlijks belastbare winst niet meer bedraagt dan 322 500 euro en die niet uitdrukkelijk zijn uitgesloten op basis van artikel 215, derde lid, van het WIB 1992, komen in aanmerking voor het verlaagde tarief inzake vennootschapsbelasting en kunnen derhalve de maatregel van het belastingkrediet genieten.

B.3.2. De prejudiciële vraag heeft betrekking op het toepassingscriterium zoals bepaald in artikel 215, derde lid, 2°, van het WIB 1992, omdat dit niet op adequate wijze ertoe zou kunnen leiden kmo's te onderscheiden van de andere vennootschappen. Aldus zullen vennootschappen die beantwoorden aan de kenmerken van een kmo, niet in alle gevallen het belastingkrediet genieten maar alleen wanneer het vennootschappen betreft waarvan de aandelen die het maatschappelijk kapitaal vertegenwoordigen voor minder dan de helft in het bezit zijn van een of meer andere vennootschappen, die geen door de Nationale Raad voor de Coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen zijn.

B.4.1. Met betrekking tot de doelstelling, zoals beschreven in B.2, vermeldt de parlementaire voorbereiding :

« [De wetgever heeft,] met ingang van het aanslagjaar 1997, [...] aan de vennootschappen die recht hebben op de in artikel 215, tweede lid, W.I.B. 1992 vermelde verlaagde tarieven, een nieuw fiscaal voordeel verleend dat verbonden is met de toename van het eigen vermogen en dat de vorm aanneemt van een belastingkrediet van 7,5 %, met een maximum van 800.000 frank. Met de toename van het eigen vermogen wordt de verhoging bedoeld van het in geld gestorte maatschappelijke kapitaal op het einde van het belastbare tijdperk, ten opzichte van het hoogste bedrag bereikt door het in geld gestorte kapitaal op het einde van één van de drie voorafgaande belastbare tijdperken » (*Parl. St.*, Kamer, 1995-1996, nr. 208/1, pp. 2-3).

Dat belastingkrediet is verrekenbaar met de vennootschapsbelasting. Een eventueel overschot is niet terugbetaalbaar, maar kan worden overgedragen, om te worden verrekend met de vennootschapsbelasting van de volgende drie aanslagjaren (artikel 292*bis* van het WIB 1992, zoals van toepassing in het geschil voor de verwijzende rechter).

B.4.2. De beperking van het belastingkrediet tot de vennootschappen die het verlaagde tarief inzake vennootschapsbelasting genieten, werd verantwoord door budgettaire bekommernissen :

«De minister stipt aan dat de geplande maatregel oorspronkelijk, ook voor de middelgrote ondernemingen, een veel grotere aansporing was om het eigen vermogen te versterken. De weerslag op de begroting moest worden gecompenseerd door de afschaffing van de verlaagde tarieven voor de vennootschapsbelasting.

Zodra de optie voor het behoud van die verlaagde tarieven een feit was, werd om voor de hand liggende budgettaire redenen, het toepassingsgebied van de maatregel beperkt en werd de financiële weerslag gecompenseerd [...] » (*Parl. St.*, Kamer, 1995-1996, nr. 208/8, p. 27).

B.5. Ook al is het gerechtvaardigd dat de wetgever voor de kmo's in een afwijkend stelsel voorziet op grond van de doelstellingen die hij nastreeft, het Hof dient niettemin te onderzoeken of het criterium dat hij daarvoor gekozen heeft een onverantwoord verschil in behandeling tot gevolg heeft. Om bestaanbaar te zijn met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet moet het criterium waarop het in het geding zijnde verschil in behandeling berust, pertinent zijn ten opzichte van het onderwerp van de betrokken maatregel en het doel dat ermee wordt nagestreefd.

B.6.1. Het verschil in behandeling berust op een objectief criterium, namelijk de vaststelling of het al dan niet een vennootschap betreft waarvan de aandelen voor ten minste de helft in het bezit zijn van een of meer andere vennootschappen, die geen door de Nationale Raad voor de Coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen zijn.

B.6.2. Dat criterium is relevant ten aanzien van het in B.2 beschreven doel van de maatregel. De wetgever vermocht immers te oordelen dat de vennootschappen waarvan de aandelen die het maatschappelijk kapitaal vertegenwoordigen, voor ten minste de helft in het bezit zijn van andere vennootschappen, die niet door de Nationale Raad voor de Coöperatie zijn erkend, dochter- of zusterondernemingen zijn van andere industriële of financiële

vennootschappen en geen deel uitmaken van de kmo's waarvan hij, binnen de perken van de in B.4.2 vermelde budgettaire middelen en rekening houdend met de vaststelling dat de mogelijkheden tot autofinanciering doorgaans veel beperkter zijn voor kmo's dan voor andere vennootschappen (*Parl. St.*, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 41), de autofinanciering wil begunstigen. De erkenning door de Nationale Raad voor de Coöperatie (in de veronderstelling dat de statuten en de werking van de vennootschappen « met de coöperatiebeginselen [...] overeenstemmen » die zijn bedoeld in artikel 5 van de wet van 20 juli 1955 houdende instelling van een Nationale Raad voor de Coöperatie) en het feit dat andere vennootschappen niet de meerderheid van hun kapitaal bezitten, kunnen vennootschappen die niet als kmo's zouden kunnen worden beschouwd, immers weren. Die twee voorwaarden kunnen aantonen dat de vennootschappen die eraan voldoen, deel uitmaken van de categorie van kmo's die de wetgever wou begunstigen.

B.6.3. Rekening houdend met de doelstelling van de wetgever en met het feit dat hij maatregelen kan nemen om belastingontwijking, die zou kunnen bestaan in het gebruik van de vennootschapsvorm om zuiver fiscale redenen, tegen te gaan, is het niet onevenredig de gunst van het belastingkrediet uit te sluiten voor vennootschappen waarvan de aandelen voor ten minste de helft in het bezit zijn van een of meer andere vennootschappen, die geen door de Nationale Raad voor de Coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen zijn. Zo wilde de wetgever vermijden dat bepaalde vennootschappen zich zouden splitsen met de uitsluitende bedoeling het belastingkrediet te kunnen genieten.

B.7. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 289*bis*, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet, in zoverre het belastingkrediet niet wordt toegekend aan vennootschappen waarvan de aandelen voor ten minste de helft in het bezit zijn van één of meer andere vennootschappen, die geen door de Nationale Raad voor de Coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen zijn.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 22 december 2010.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt