

Rolnummer 5425
Arrest nr. 82/2013 van 13 juni 2013

ARREST

In zake : het beroep tot vernietiging van de artikelen 33, 43, 46 tot 50 en 62 tot 64 van de wet van 28 december 2011 houdende diverse bepalingen, ingesteld door Christian Peeters en Kristien Janssens.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Bossuyt en R. Henneuse, en de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul en F. Daoût, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter M. Bossuyt,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van het beroep en rechtspleging*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 16 juni 2012 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 18 juni 2012, is beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 33, 43, 46 tot 50 en 62 tot 64 van de wet van 28 december 2011 houdende diverse bepalingen (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 30 december 2011, vierde editie) door Christian Peeters en Kristien Janssens, beiden wonende te 2610 Antwerpen, Standonklaan 32.

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

Op de openbare terechtzitting van 17 april 2013 :

- is verschenen : J. De Vleeschouwer, adviseur bij de FOD Financiën, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers A. Alen en F. Daoût verslag uitgebracht;

- is de voornoemde partij gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

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

II. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van het belang

A.1.1. De Ministerraad betwist het belang van de verzoekende partijen bij de vernietiging van artikel 43 van de wet van 28 december 2011 houdende diverse bepalingen omdat zij zouden opkomen voor de belangen van de werkgevers, terwijl ze zelf werknemers zijn en één van hen rijdt met een door haar werkgever ter beschikking gestelde wagen.

A.1.2. De verzoekende partijen verwijzen allereerst naar het arrest nr. 34/2009, waarin het Hof heeft aanvaard dat de verzoekende partijen rechtstreeks en ongunstig kunnen worden geraakt door een decreet dat de voorwaarden vaststelt voor de inschrijving van de leerlingen in de eerste cyclus van een door de Franse Gemeenschap georganiseerde of gesubsidieerde secundaire onderwijsinstelling. Zij wijzen er ook op dat het Hof reeds heeft aanvaard dat een partij een belasting kan aanvechten die zij zelf niet verschuldigd is, maar die haar economische belangen schaadt. Zij wijzen erop dat de werkgever van Christian Peeters hem een personenwagen ter beschikking stelt en dat hij hiervan zou afzien, of een kleinere wagen ter beschikking zou stellen, ten gevolge van de bestreden bepaling.

A.1.3. De Ministerraad antwoordt dat de werkgever en de werknemer de vergoeding van deze laatste overeenkomen. Het feit dat de werkgever minder snel bedrijfsvoertuigen zal aanbieden aan zijn werknemer, of

kleinere modellen zal aanbieden, is een keuze van de werkgever. Hij wijst erop dat de bestreden bepaling de terbeschikkingstelling van voertuigen niet verbiedt en ook niet onmogelijk maakt.

A.2.1. De Ministerraad voert aan dat de verzoekende partijen geen belang hebben bij de vernietiging van de artikelen 43 en 46 tot 50 van de wet van 28 december 2011 vermits zij als natuurlijke personen die in België wonen, niet onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting of de belasting van de niet-inwoners.

A.2.2. De verzoekende partijen verwijzen naar hetgeen in A.1.2 is vermeld. Zij voegen hier nog aan toe dat het feit dat de huidige werkgever van Christian Peeters is onderworpen aan de vennootschapsbelasting, niet wegneemt dat zij belang hebben bij de vernietiging van de bepalingen inzake de belasting der niet-inwoners en de rechtspersonenbelasting vermits de fiscale druk op de terbeschikkingstelling van een personenwagen voor gelijk welke werkgever bestaat.

A.2.3. De Ministerraad herhaalt wat hiervoor in A.1.3 is uiteengezet.

A.3.1. De Ministerraad betwist het belang van de verzoekende partijen bij de vernietiging van de artikelen 62 tot 64 van de wet van 28 december 2011 vermits niet zij maar de beroepsmatige tussenpersonen of de uitgevende vennootschap de taks op de effecten aan toonder dienen te betalen. Hij voert aan dat, indien uiteindelijk de last van de belasting toch op de verzoekende partijen zou komen te rusten, dit niet uit de bestreden bepalingen voortvloeit.

A.3.2. De verzoekende partijen antwoorden dat de kosten van de bestreden belasting worden afgewenteld op de persoon die zijn stukken aan toonder aanbiedt bij de beroepsmatige tussenpersoon of de uitgevende vennootschap.

Ten gronde

Wat het bestreden artikel 33 van de wet van 28 december 2011 betreft

A.4.1.1. De verzoekende partijen zetten uiteen dat het bestreden artikel 33 van de wet van 28 december 2011 in een aangifteplicht voorziet van inkomsten van roerende goederen en kapitalen alsmede van diverse inkomsten met roerend karakter teneinde de bijkomende heffing van 4 pct. waarin artikel 174/1 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) voorziet, te vestigen. Zij voeren aan dat, opdat de bijkomende heffing correct kan worden geheven, de belastingadministratie in kennis dient te worden gesteld van de roerende inkomsten die aan de bijkomende heffing zijn onderworpen of die mede de grens bepalen boven welke de bijkomende heffing wordt geheven. Het gaat, volgens hen, om de dividenden en interesten bedoeld in artikel 17, § 1, 1° en 2°, van het WIB 1992, met uitsluiting van de dividenden bedoeld in artikel 171, 2°, f), van hetzelfde Wetboek. Zij wijzen erop dat het bij het bestreden artikel 33 ingevoegde artikel 313 van het WIB 1992 voorziet in een verplichting tot aangifte van alle roerende inkomsten. Volgens hen bestaat er evenwel geen enkele verantwoording voor de toepassing van die aangifteplicht op inkomsten bedoeld in artikel 17, § 1, 3° tot 5°, van het WIB 1992 en dividenden bedoeld in artikel 171, 2°, f), van het WIB 1992 waarop reeds roerende voorheffing werd ingehouden vermits de niet-aangifte van die inkomsten de correcte toepassing van de bijkomende heffing op roerende inkomsten niet verhindert.

A.4.1.2. De Ministerraad antwoordt dat de verzoekende partijen niet aangeven hoe het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie zou zijn geschonden. Aangezien het Hof niet de opportuniteit van een wettekst kan beoordelen, kan, volgens hem, de kritiek van de verzoekende partijen niet leiden tot de vernietiging van de bestreden bepaling.

A.4.1.3. De verzoekende partijen zijn van oordeel dat zij op voldoende wijze de grondwetsartikelen hebben aangehaald die volgens hen zijn geschonden, dat zij de gevolgen van de bestreden bepaling hebben beschreven en dat zij de redenen hebben opgesomd waarom die gevolgen de aangevoerde grondwetsartikelen zouden schenden.

A.4.1.4. Volgens de Ministerraad heeft de wetgever het stelsel van de bevrijdende roerende voorheffing ingevoerd omdat de controle van de aangegeven roerende inkomsten de belastingadministratie niet toeliet de verschuldigde belasting te bepalen. Hij wijst erop dat ook in het verleden bepaalde roerende inkomsten altijd dienden te worden aangegeven en dat de bevrijdende roerende voorheffing een specifieke regeling is in de

personenbelasting. De Ministerraad voert aan dat de anonimiteit die belastingplichtigen in de personenbelasting genoten, een nevengevolg was van de bevrijdende roerende voorheffing, maar dat er geen recht op anonimiteit bestaat. Volgens hem gaat het om een door omstandigheden ingegeven afwijking van de verplichte aangifte van alle belastbare inkomsten. Hij besluit dat de verplichte aangifte van de roerende inkomsten waarin de bestreden bepaling voorziet, een terugkeer inhoudt naar de normale regel. Het feit dat in een uitzondering wordt voorzien voor de roerende inkomsten waarop de bijkomende heffing aan de bron wordt geheven, vloeit volgens de Ministerraad voort uit de noodzaak om de strengheid van die nieuwe bijdrage te milderen voor de betrokken belastingplichtigen door hun een zekere anonimiteit toe te kennen.

A.4.2. Volgens de verzoekende partijen worden de belastingplichtigen die voor al hun aan de bijzondere heffing onderworpen inkomsten de heffing aan de bron hebben laten inhouden, ten onrechte op dezelfde wijze behandeld als de belastingplichtigen die dat niet hebben gedaan in zoverre zij verplicht zijn hun andere roerende inkomsten aan te geven. Zij wijzen er nogmaals op dat de aangifteplicht is ingevoerd om na te gaan of de dividenden en interesten bedoeld in artikel 17, § 1, 1° en 2°, van het WIB 1992 het nettobedrag van 13 675 euro niet overschrijden. Voor de belastingplichtigen die de heffing aan de bron hebben laten inhouden is, volgens hen, de aangifteplicht niet verantwoord en derhalve discriminerend.

A.4.3.1. Nog volgens de verzoekende partijen is het niet duidelijk of de vrijgestelde roerende inkomsten vermeld in artikel 21 van het WIB 1992 vrijgesteld zijn van de aangifteplicht, terwijl ze nochtans niet onder het toepassingsgebied van de bijkomende heffing vallen.

A.4.3.2. De Ministerraad antwoordt dat het bestreden artikel 33 duidelijk bepaalt welke inkomsten dienen te worden aangegeven.

A.4.3.3. De verzoekende partijen vragen dat de Ministerraad zou bevestigen dat de vrijgestelde roerende inkomsten bepaald in artikel 21 van het WIB 1992 niet onder de aangifteplicht bepaald in artikel 313 van hetzelfde Wetboek zouden vallen.

A.4.3.4. De Ministerraad wijst erop dat de aangifteplicht waarin de bestreden bepaling voorziet, beperkt is tot roerende goederen en kapitalen en niet geldt voor de in artikel 21 van het WIB 1992 bedoelde inkomsten, die geen inkomsten van roerende goederen en kapitalen zijn.

A.4.4.1. De verzoekende partijen voeren vervolgens aan dat de op basis van artikel 313 van het WIB 1992 aangegeven roerende inkomsten onderworpen worden aan de aanvullende gemeentebelasting. Zij wijzen er dienaangaande op dat de vrijstelling van aanvullende gemeentebelasting waarin artikel 466, tweede lid, van het WIB 1992 voorziet, enkel geldt voor het gedeelte van de belasting dat betrekking heeft op de roerende inkomsten bepaald in artikel 17, § 1, 1° en 2°, van het WIB 1992 welke rechtstreeks in een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte worden geïnd en die overeenkomstig artikel 171 van het WIB 1992 afzonderlijk worden belast. Volgens hen ontstaat hierdoor een ongeoorloofd verschil in behandeling tussen belastingplichtigen die roerende inkomsten bepaald in artikel 17, § 1, 3° tot 5°, van het WIB 1992 behalen en belastingplichtigen die roerende inkomsten bepaald in artikel 17, § 1, 1° en 2°, van het WIB 1992 behalen : de eerste categorie van belastingplichtigen zou immers worden verplicht roerende inkomsten aan te geven die geen enkele relevantie hebben voor de bijzondere heffing bepaald in artikel 174/1 van het WIB 1992 en wordt onderworpen aan de aanvullende gemeentebelasting, terwijl voor de tweede categorie die aangifteplicht wel relevant zou zijn. Er zou volgens hen ook een ongeoorloofd verschil in behandeling bestaan tussen de belastingplichtigen die de bijzondere heffing aan de bron laten heffen en de belastingplichtigen die de roerende inkomsten in kwestie aangeven : terwijl de eerste categorie van belastingplichtigen niet aan de aanvullende gemeentebelasting wordt onderworpen, zou dat wel het geval zijn voor de tweede categorie.

A.4.4.2. Volgens de Ministerraad vloeit de beweerde ongelijke behandeling niet uit de bestreden bepaling voort. Hij wijst erop dat de bestreden bepaling enkel een aangifteplicht invoert en niet de taxatie van de aan te geven bedragen regelt.

A.4.4.3. De verzoekende partijen antwoorden dat roerende inkomsten die worden aangegeven, aan de aanvullende gemeentebelasting worden onderworpen overeenkomstig artikel 466, eerste lid, van het WIB 1992, en dit ongeacht of ze apart worden belast, dan wel samen met de andere aangegeven inkomsten. Zij voeren aan dat de door de bestreden bepaling ingevoerde aangifteplicht de rechtstreekse oorzaak is van de wijziging in de taxatie die deze roerende inkomsten ondergaan. Volgens hen wordt dit niet verholpen door artikel 47 van het wetsontwerp houdende fiscale en financiële bepalingen (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2458/001),

vermits door die bepaling geen einde komt aan het feit dat de inkomsten bepaald in artikel 17, § 1, 3° tot 5°, van het WIB 1992 aan de aanvullende gemeentebelasting worden onderworpen.

A.4.4.4. De Ministerraad is van oordeel dat het voormelde wetsontwerp tot gevolg heeft dat de opmerkingen van de verzoekende partijen achterhaald zijn, in zoverre het artikel 466 van het WIB 1992 wijzigt. De Ministerraad verwijst naar de parlementaire voorbereiding van die bepaling, waaruit blijkt dat alle intresten en dividenden worden uitgesloten van de berekeningsgrondslag van de aanvullende gemeentebelasting.

Wat het bestreden artikel 43 van de wet van 28 december 2011 betreft

A.5.1.1. De verzoekende partijen voeren aan dat in de parlementaire voorbereiding van de bestreden bepaling niet wordt uitgelegd waarom die bijkomende verworpen uitgave wordt ingevoerd, en waarom 17 pct. van het voordeel als verworpen uitgave dient te worden beschouwd.

A.5.1.2. De Ministerraad antwoordt dat het loutere feit dat de wetgever in de parlementaire voorbereiding zijn doelstellingen niet toelicht, geen schending inhoudt van de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet.

A.5.1.3. De verzoekende partijen antwoorden dat het voorgaande niet wegneemt dat de bestreden bepaling de toets aan de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet moet doorstaan. Zij verwijzen ook naar artikel 344 van het WIB 1992, volgens hetwelk een verrichting in strijd met de doelstellingen van het Wetboek fiscaal misbruik uitmaakt. Volgens hen benadrukt de wetgever zodoende zelf het belang van de doelstellingen van de fiscale wet.

A.5.2.1. Volgens de verzoekende partijen worden belastingplichtigen die een voordeel van alle aard verlenen in de vorm van een voertuig dat ze ter beschikking stellen, inzake fiscale aftrekbaarheid anders behandeld dan belastingplichtigen die een dergelijk voordeel niet verlenen, maar wel andere voordelen van alle aard. Volgens hen zijn voordelen van alle aard in beginsel fiscaal aftrekbaar omdat ze belastbare bezoldigingen vormen voor de werknemer. Zij besluiten dat er geen enkele verantwoording is voor het feit dat enkel het voordeel van alle aard dat ontstaat door het persoonlijk gebruik van een kosteloos ter beschikking gesteld voertuig, gedeeltelijk als een verworpen uitgave dient te worden beschouwd.

A.5.2.2. Volgens de Ministerraad bestaat er geen internationale regel, grondwetsbepaling of algemeen rechtsbeginsel die of dat voorschrijft dat kosten welke voor de genierter aanleiding geven tot een belastbaar voordeel, bij de verstrekker van het voordeel aftrekbare beroepskosten moeten zijn. De Ministerraad voert tevens aan dat de situatie van een werkgever die kosteloos een voertuig ter beschikking stelt voor het persoonlijk gebruik door de werknemer, niet vergelijkbaar is met die van de werkgever die daar niet toe overgaat: er is immers geen bepaling die de werkgever verplicht om een voertuig kosteloos voor persoonlijk gebruik ter beschikking te stellen aan de werknemer; door dat te doen kiest de werkgever voor een specifieke fiscale regeling.

A.5.2.3. De verzoekende partijen antwoorden dat artikel 52, 3°, van het WIB 1992 wel degelijk het beginsel bevat dat voordelen die werknemers genieten aftrekbare beroepskosten uitmaken voor de werkgever. Volgens hen maakt de bestreden bepaling voor het eerst inbreuk op dat beginsel.

A.5.2.4. De Ministerraad herhaalt dat er geen bepaling bestaat die voorschrijft dat kosten welke voor de genierter aanleiding geven tot een belastbaar voordeel van alle aard, bij de verstrekker ervan aftrekbare beroepskosten dienen te zijn.

Wat de bestreden artikelen 43 en 46 tot 50 van de wet van 28 december 2011 betreft

A.6.1.1. De verzoekende partijen voeren aan dat de invoering van de bestreden bepalingen in de parlementaire voorbereiding niet wordt verantwoord. Zij erkennen dat in de parlementaire voorbereiding wordt vermeld dat artikel 207, tweede lid, van het WIB 1992 van toepassing is op de in artikel 198, eerste lid, 9°, van het WIB 1992 bepaalde verworpen uitgave, zodat de in de artikelen 199 tot 206 van hetzelfde Wetboek bepaalde aftrekken niet kunnen worden toegepast en het verlies van het belastbare tijdperk niet kan worden gecompenseerd. Zij wijzen er evenwel op dat in de parlementaire voorbereiding niet wordt uiteengezet waarom de bewuste verworpen uitgave aan die regeling wordt onderworpen.

A.6.1.2. De Ministerraad herhaalt dat het loutere feit dat de wetgever in de parlementaire voorbereiding zijn doelstellingen niet toelicht, geen schending inhoudt van de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet

A.6.1.3. De verzoekende partijen herhalen de in A.5.1.3 vermelde argumenten.

A.6.2. Volgens de verzoekende partijen leidt de toepassing van artikel 207, tweede lid, van het WIB 1992 op de in artikel 198, eerste lid, 9°, van hetzelfde Wetboek bepaalde verworpen uitgaven tot een verschillende behandeling van de in artikel 198 van het WIB 1992 vermelde verworpen uitgaven : de ene zal effectief worden belast en de andere niet.

A.6.3. De verzoekende partijen voeren aan dat het verstrekken van een voordeel van alle aard niet te vergelijken is met de vijf andere gevallen waarop artikel 207, tweede lid, van het WIB 1992 van toepassing is. Volgens hen gaat het in die vijf gevallen hetzij om zware overtredingen van de fiscale wet, hetzij om een voorheen genoten fiscaal voordeel. Zij besluiten dat er sprake is van een gelijke behandeling van situaties die niet vergelijkbaar zijn.

A.6.4.1. Volgens de verzoekende partijen leidt de combinatie van de artikelen 57 en 198, eerste lid, 9°, van het WIB 1992 tot een dubbele belasting doordat het bedrag van de verworpen uitgave tweemaal in de belastbare basis wordt opgenomen. Zij zetten uiteen dat kosten voor het verschaffen van voordelen van alle aard bezoldigingen uitmaken en dat ze overeenkomstig artikel 57, 2°, van het WIB 1992 aftrekbaar zijn als beroepskosten indien ze binnen de voorgeschreven termijnen worden verantwoord door middel van de voorgeschreven fiches; indien die kosten niet overeenkomstig die bepaling worden verantwoord, zijn ze niet aftrekbaar, behoudens wanneer ze aan de afzonderlijke aanslag bepaald in artikel 219 van het WIB 1992 worden onderworpen. Vermits in dat laatste geval artikel 198, eerste lid, 9°, van het WIB 1992 eveneens zal worden toegepast, houdt dit, volgens hen, in dat dezelfde kosten op basis van twee verschillende artikelen voor in totaal 117 pct. als beroepskosten worden verworpen, waardoor een dubbele belasting kan ontstaan. Bovendien leiden de bestreden bepalingen, volgens de verzoekende partijen, tot een dubbele belasting door een dubbele opname in het toepassingsgebied van artikel 207, tweede lid, van het WIB 1992.

A.6.4.2. Volgens de Ministerraad zouden de verzoekende partijen niet tweemaal worden belast op hetzelfde door hun werkgever toegekende voordeel.

A.6.4.3. De verzoekende partijen antwoorden dat dit niet overeenstemt met hun stelling en dat uit hun verzoekschrift blijkt dat zij de dubbele belasting aanklagen die voor de verstrekker van het voordeel van alle aard kan ontstaan.

A.6.5. In ondergeschikte orde halen de verzoekende partijen de parlementaire voorbereiding van de bestreden bepalingen aan, waarin werd verklaard dat de toepassing van artikel 207, tweede lid, van het WIB 1992 op de in artikel 198, eerste lid, 9°, van het WIB 1992 bepaalde verworpen uitgaven in geen enkel geval het bedrag van eventueel over te dragen verliezen verhoogt. Volgens hen gaat die interpretatie in tegen de bestaande interpretatie van de gevolgen van artikel 207, tweede lid, van het WIB 1992. Zij zijn van oordeel dat uit de tekst van die bepaling geen enkel argument kan worden afgeleid waarom de toepassing ervan op de verworpen uitgaven waarin artikel 198, eerste lid, 9°, van het WIB 1992 voorziet, anders zou zijn dan de overige in artikel 207, tweede lid, van het WIB 1992 vermelde gevallen.

A.6.6. De verzoekende partijen voeren aan dat de hiervoor vermelde argumenten inzake de vennootschapsbelasting evenzeer gelden inzake de belasting der niet-inwoners en inzake de rechtspersonenbelasting.

Wat de bestreden artikelen 62 tot 64 van de wet van 28 december 2011 betreft

A.7.1.1. De verzoekende partijen zetten uiteen dat luidens artikel 7, § 1, van de wet van 14 december 2005 houdende afschaffing van de effecten aan toonder uiterlijk op 31 december 2013 effecten aan toonder dienden te worden omgezet in gedematerialiseerde effecten of effecten op naam, zonder dat op die omzetting in een taks was voorzien. Zij voeren aan dat de bestreden bepalingen afbreuk doen aan de verwachtingen van de rechtsonderhorigen die ervan uitgingen dat zij nog tot 31 december 2013 de tijd hadden om de effecten in kwestie om te zetten zonder dat zij een taks zouden moeten betalen. Volgens hen kan dat enkel als er een redelijke, met dwingende redenen van algemeen belang verband houdende verantwoording kan worden gegeven, wat te dezen niet het geval is. Het feit dat de wetgever beoogde te vermijden dat eind 2013 een groot deel van de

vennootschappen zou overgaan tot de omzetting is, volgens hen, alvast geen redelijke verantwoording. Zij verwijzen naar de rechtspraak van het Hof en van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens inzake de voorspelbaarheid van de wet.

A.7.1.2. De Ministerraad verwijst naar de parlementaire voorbereiding waarin werd aangevoerd dat het vertrouwensbeginsel niet wordt geschonden door de invoering van de taks op de omzetting van effecten aan toonder. Hij wijst erop dat geen afbreuk wordt gedaan aan de mogelijkheid om tot 31 december 2013 effecten aan toonder om te zetten en dat de wet van 14 december 2005 niet bepaalt dat die omzetting te allen tijde belastingvrij zal zijn.

A.7.1.3. De verzoekende partijen antwoorden dat de wet van 14 december 2005 bepaalt dat de omzetting kosteloos zou zijn terwijl de kostprijs van de taks wel wordt verrekend aan de eigenaar van de effecten. Zij besluiten dat door de invoering van de taks kosten rechtstreeks of onrechtstreeks ten laste van de rekeninghouder worden gelegd, in tegenstelling tot wat de wet van 14 december 2005 bepaalt. Zij zijn van oordeel dat rechtszekerheid een fundamenteel beginsel van de rechtsstaat is en dat de bestreden bepalingen dat beginsel schenden.

A.7.1.4. De Ministerraad antwoordt dat de bestreden bepalingen tegemoet willen komen aan de aanbevelingen van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling.

A.7.2.1. De verzoekende partijen klagen er ook over dat de taks wordt berekend op de boekwaarde van de effecten. Volgens hen is dat begrip niet geschikt om als belastbare basis te dienen voor de taks op de omzetting van effecten aan toonder omdat er in vele gevallen geen boekwaarde zou zijn of omdat de effecten niet worden uitgegeven door een vennootschap. Zij leiden hieruit af dat in een aantal gevallen de vaststelling van de belastbare grondslag niet bij wet is vastgelegd, wat in strijd zou zijn met het fiscaal wettigheidsbeginsel. Hetzelfde geldt, volgens hen, voor het feit dat, luidens de bestreden bepalingen, de boekwaarde wordt geraamd door degene die de omzetting heeft bewerkt. Zij zijn van oordeel dat er geen nauwkeurig te bepalen belastbare grondslag is, vermits er wordt gesproken over een raming.

A.7.2.2. De Ministerraad antwoordt dat de waarde van de aandelen kan worden bepaald aan de hand van de boekwaarde van de aandelen zoals die blijkt uit de boeken van de vennootschap en aan de hand van beproefde boekhoudkundige waarderingstechnieken.

A.7.2.3. De verzoekende partijen antwoorden dat de Ministerraad geen uitleg geeft voor de gevallen waarin er geen boekwaarde is of er geen boeken van een vennootschap zijn. Zij wijzen er ook op dat beroepsmatige tussenpersonen veel minder informatie hebben over de boekwaarde dan uitgevende vennootschappen.

A.7.2.4. De Ministerraad verwijst naar het bestreden artikel 64, dat bepaalt dat diegene die de effecten laat omzetten, namelijk degene die ze neerlegt, de boekwaarde moet vaststellen. Hij leidt hieruit af dat wanneer de neerlegging bij een tussenpersoon gebeurt, de boekwaarde moet worden bevestigd door een document van de emittent dat samen met de effecten wordt neergelegd. Volgens hem is het de boekwaarde opgenomen in het laatste jaarverslag die als heffingsbasis in aanmerking wordt genomen.

- B -

Ten aanzien van het belang

B.1. De verzoekende partijen vorderen de vernietiging van de artikelen 33, 43, 46 tot 50 en 62 tot 64 van de wet van 28 december 2011 houdende diverse bepalingen.

B.2.1. De Ministerraad betwist het belang van de verzoekende partijen bij de vernietiging van de artikelen 43 en 46 tot 50 van de wet van 28 december 2011 vermits zij, enerzijds, werknemers en geen werkgevers zijn en, anderzijds, als natuurlijke personen die in België wonen, niet onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting of de belasting van de niet-inwoners.

B.2.2. De Grondwet en de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof vereisen dat elke natuurlijke persoon of rechtspersoon die een beroep tot vernietiging instelt doet blijken van een belang. Van het vereiste belang doen slechts blijken de personen wier situatie door de bestreden norm rechtstreeks en ongunstig zou kunnen worden geraakt.

B.2.3.1. Ten gevolge van het bestreden artikel 43 van de wet van 28 december 2011 worden bij de vaststelling van het netto-inkomen van aan de vennootschapsbelasting onderworpen vennootschappen de kosten van een bedrijfsvoertuig als een verworpen uitgave beschouwd ten belope van 17 pct. van het bedrag van het voordeel van alle aard voor het persoonlijk gebruik van een kosteloos ter beschikking gesteld voertuig. Op het gedeelte van de winst dat bestemd is voor die verworpen uitgave mogen geen aftrekken of compensaties met het verlies van het belastbare tijdperk worden verricht (artikel 207, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992), zoals gewijzigd bij het bestreden artikel 46).

B.2.3.2. Hoewel de bestreden artikelen 43 en 46 een ongunstige weerslag hebben op de fiscale situatie van vennootschappen die kosteloos een bedrijfsvoertuig ter beschikking stellen aan hun werknemers, in die zin dat de kosten hiervan ten dele als verworpen uitgaven zullen worden belast, en al is het waar dat die omstandigheid de vennootschappen ertoe zou kunnen brengen dat voordeel te herzien, toch kan daaruit niet worden afgeleid dat de verzoekende partijen door die bepalingen rechtstreeks zouden kunnen worden geraakt, vermits zij die belasting niet zelf verschuldigd zijn.

De belastingen die vennootschappen aldus dienen te betalen op de kosten van een bedrijfsvoertuig zijn ook niet dermate hoog dat ze de vennootschappen ertoe noodzaken om niet langer bedrijfsvoertuigen voor persoonlijk gebruik ter beschikking te stellen. De beslissing om dat al dan niet te doen is een onderdeel van de onderhandelingen die de werkgever en de werknemer voeren over de verloning van die laatste, rekening houdend met de totale loonkosten

die de werkgever zal moeten dragen en waarvan de bestreden belasting slechts één onderdeel uitmaakt.

B.2.4. De bestreden artikelen 47 tot 50 van de wet van 28 december 2011 regelen, enerzijds, de rechtspersonenbelasting waaraan de in artikel 220 van het WIB 1992 vermelde rechtspersonen zijn onderworpen (artikelen 47 en 48) en, anderzijds, de belasting van de niet-inwoners waaraan de in artikel 227 van het WIB 1992 vermelde personen zijn onderworpen (artikelen 49 en 50). Vermits noch de verzoekende partijen, noch hun werkgevers aan die belastingen zijn onderworpen, beschikken de verzoekende partijen niet over het vereiste belang om de vernietiging van die bepalingen te vorderen.

B.2.5. De exceptie is gegrond.

B.3.1. De Ministerraad betwist het belang van de verzoekende partijen bij de vernietiging van de artikelen 62 tot 64 van de wet van 28 december 2011 vermits niet zij, maar « de tussenpersonen van beroep » of de uitgevende vennootschappen, de taks op de omzetting van de effecten aan toonder dienen te betalen.

B.3.2. Ter verantwoording van hun belang voeren de verzoekende partijen aan dat zij eigenaars zijn van effecten aan toonder en dat bij de omzetting van die effecten de kosten van de bestreden belasting op hen zullen worden afgewenteld.

B.3.3. Luidens artikel 170 van het Wetboek diverse rechten en taksen, zoals ingevoegd bij artikel 65 van de wet van 28 december 2011, wordt de taks op de omzetting van effecten aan toonder betaald door, enerzijds, « de tussenpersonen van beroep wanneer de titels aan toonder zijn ingeschreven op een effectenrekening ten gevolge van een neerlegging door de houder » en, anderzijds « de uitgevende vennootschappen wanneer de titels zijn neergelegd met het oog op een omzetting in effecten op naam ».

B.3.4. De omstandigheid dat een « tussenpersoon van beroep » of een vennootschap de kosten van een belasting die hij of zij dient te betalen, zou kunnen doorrekenen aan derden, zoals klanten of aandeelhouders, verleent, uit zichzelf, die laatsten niet het vereiste belang om in rechte op te treden tegen de wetskrachtige norm die die belasting invoert, vermits het doorrekenen van

die kosten in beginsel niet rechtstreeks voortvloeit uit de wet, maar uit de verhoudingen tussen de tussenpersoon of de vennootschap en de betrokken derden.

B.3.5. Te dezen dient echter rekening te worden gehouden met artikel 462 van het Wetboek van vennootschappen, dat bepaalt :

« De eigenaars van effecten aan toonder of gedematerialiseerde effecten kunnen te allen tijde vragen dat deze op hun kosten worden omgezet in effecten op naam ».

Uit die bepaling vloeit voort dat de kosten die zijn verbonden aan de omzetting van effecten aan toonder, op initiatief van de eigenaars ervan, in effecten op naam, worden gedragen door de eigenaars van de effecten aan toonder.

B.3.6. Vermits de bestreden belasting wordt gevestigd op, onder meer, de omzetting van de effecten aan toonder in effecten op naam (artikel 167 van het Wetboek diverse rechten en taksen, zoals ingevoegd bij artikel 62 van de wet van 28 december 2011), vormt zij kosten die inherent zijn verbonden aan die omzetting en die, op grond van artikel 462 van het Wetboek van vennootschappen, door de uitgevende vennootschappen kunnen worden doorgerekend aan de houders van de effecten aan toonder.

Ofschoon in de parlementaire voorbereiding van de bestreden bepalingen geen melding wordt gemaakt van artikel 462 van het Wetboek van vennootschappen, blijkt niettemin eruit dat de wetgever zich bewust was van het gegeven dat de uitgevende vennootschappen de belasting op grond van die bepaling kunnen doorrekenen. De toelichting bij het amendement dat heeft geleid tot de bestreden bepalingen vermeldt immers dat de uitgevende vennootschappen « ertoe gehouden [zijn] de taks te innen voor de omzettingen die met hun tussenkomst worden uitgevoerd » (*Parl. St.*, Kamer, 2011-2012, DOC 53-1952/004, p. 47), en dit ofschoon de belasting, volgens het in dat amendement vervatte voorstel van artikel 170 van het Wetboek diverse rechten en taksen, « wordt betaald [...] door de uitgevende vennootschappen » (*ibid.*, p. 44). Bovendien heeft de bevoegde minister in de Commissie voor de Financiën en de Begroting van de Kamer van volksvertegenwoordigers verklaard :

« Wat de vraag [...] betreft over wie de taks zal betalen, luidt het antwoord dat de tussenpersonen van beroep, zoals artikel 170 aangeeft, die verschuldigd zijn. Wanneer het

gaat om een uitgevende vennootschap, zal zij dat vermoedelijk ook doorrekenen » (*Parl. St.*, Kamer, 2011-2012, DOC 53-1952/010, pp. 39-40).

B.3.7. Aangezien de bestreden belasting kan worden beschouwd als een kost verbonden aan de omzetting van de effecten aan toonder in effecten op naam die op grond van artikel 462 van het Wetboek van vennootschappen door de uitgevende vennootschappen kan worden doorgerekend aan de houders van effecten aan toonder, kunnen de verzoekende partijen rechtstreeks en ongunstig worden geraakt door de bestreden bepalingen en doen zij blijken van het rechtens vereiste belang.

De exceptie wordt verworpen.

Ten gronde

Wat het bestreden artikel 33 van de wet van 28 december 2011 betreft

B.4.1. Artikel 33 van de wet van 28 december 2011 bepaalt :

« Artikel 313 van [het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992], gewijzigd bij de wetten van 28 juli 1992, 6 juli 1994, 16 april 1997, 22 december 1998, 26 maart 1999, 15 december 2004 en 28 juli 2011, wordt vervangen als volgt :

‘ Art. 313. De aan de personenbelasting onderworpen belastingplichtigen zijn ertoe gehouden in hun jaarlijkse aangifte in de voormelde belasting de inkomsten van roerende goederen en kapitalen bedoeld in artikel 17, § 1, alsmede de in artikel 90, 6° en 11°, bedoelde diverse inkomsten, te vermelden behalve wanneer het gaat om in artikel 171, 2^oter, bedoelde interesten en dividenden die zijn onderworpen aan de inhouding aan de bron van de heffing bedoeld in artikel 174/1.

De roerende voorheffing en de inhouding aan de bron van de heffing bedoeld in artikel 174/1 op de aldus niet aangegeven inkomsten wordt noch met de personenbelasting verrekend, noch terugbetaald. ’ ».

Die bepaling is van toepassing op de inkomsten toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2012 (artikel 38 van de wet van 28 december 2011).

B.4.2. Het aldus vervangen artikel 313 van het WIB 1992 is op zijn beurt vervangen bij de artikelen 88 en 89 van de programmawet van 27 december 2012.

B.4.3. Artikel 313 van het WIB 1992, zoals vervangen bij artikel 88 van de programmawet van 27 december 2012, bepaalt :

« De aan de personenbelasting onderworpen belastingplichtigen zijn ertoe gehouden in hun jaarlijkse aangifte in de voormelde belasting de in artikel 17, § 1, vermelde inkomsten uit roerende goederen en kapitalen evenals de in artikel 90, 5° tot 7° en 11°, vermelde diverse inkomsten te vermelden.

In afwijking van het eerste lid, zijn ze er niet toe gehouden de volgende inkomsten in hun aangifte in de voormelde belasting te vermelden :

- de in artikel 171, 2°, f, en in artikel 534 vermelde inkomsten die de roerende voorheffing van 10 of 15 pct. hebben ondergaan;

- de dividenden en intresten die belastbaar zijn aan 21 pct. en die de inhouding aan de bron hebben ondergaan van de bijkomende heffing beoogd in artikel 174/1;

- de roerende inkomsten die een roerende voorheffing van 21 pct. of van 25 pct. hebben ondergaan en de in artikel 171, 3° *quinquies*, bedoelde inkomsten uit spaardeposito's die een roerende voorheffing van 15 pct. hebben ondergaan, op voorwaarde dat de totaliteit van de roerende inkomsten die de belastingplichtige heeft verkregen, geen aanleiding meer kan geven tot een bijkomende heffing van 4 pct. overeenkomstig de bepalingen van artikel 174/1, § 1.

De roerende voorheffing en de inhouding aan de bron van de in artikel 174/1 beoogde heffing op de aldus niet aangegeven inkomsten worden noch met de personenbelasting verrekend, noch terugbetaald.

Wanneer de belastingplichtige er overeenkomstig het tweede lid, tweede en derde streepje, niet toe gehouden is aan te geven, moet hij verklaren dat hij geen roerende inkomsten heeft verkregen waarop, overeenkomstig de bepalingen van artikel 174/1, § 1, nog de bijkomende heffing van 4 pct. kan worden toegepast.

Het aangifteformulier in de personenbelasting bevat de rubrieken die nodig zijn voor de in het vorige lid vermelde verklaring ».

Die bepaling is van toepassing op de inkomsten die worden toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2012 (artikel 96, eerste lid, van de wet van 27 december 2012).

B.4.4. Artikel 313 van het WIB 1992, zoals vervangen bij artikel 89 van de programmawet van 27 december 2012, bepaalt :

« De aan de personenbelasting onderworpen belastingplichtigen zijn er niet toe gehouden in hun jaarlijkse aangifte in de voormelde belasting de inkomsten van roerende goederen en

kapitalen, noch de in artikel 90, 6° en 11°, vermelde inkomsten te vermelden waarvoor daadwerkelijk roerende voorheffing werd ingehouden of waarvoor een fictieve roerende voorheffing verrekenbaar is krachtens wettelijke of reglementaire bepalingen, noch die welke krachtens wettelijke of reglementaire bepalingen van de roerende voorheffing zijn vrijgesteld, behalve indien het gaat om :

1° inkomsten uit hypothecaire schuldvorderingen op in België gelegen onroerende goederen of op ten kantore der hypotheekbewaring te Antwerpen ingeschreven schepen en boten, met uitsluiting van inkomsten uit hypothecaire obligaties;

2° in artikel 17, § 1, 3°, vermelde inkomsten van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen;

3° in artikel 17, § 1, 4°, vermelde inkomsten die begrepen zijn in lijfrenten of tijdelijke renten;

4° in artikel 17, § 1, 5°, vermelde inkomsten verkregen uit de cessie of concessie van auteursrechten en naburige rechten, alsook van wettelijke en verplichte licenties;

5° in artikel 19, § 1, eerste lid, 2°, vermelde termijnen voortkomend van overeenkomsten waarbij een recht van gebruik van gebouwde onroerende goederen wordt verleend;

6° in artikel 21, 5°, 6° en 10°, vermelde inkomsten in zoverre zij meer bedragen dan respectievelijk de in het 5°, 6° en 10°, van dat artikel bepaalde grenzen en voor zover de roerende voorheffing niet geheven is op dit meerdere.

De roerende voorheffing op de aldus niet aangegeven inkomsten wordt noch met de personenbelasting verrekend, noch terugbetaald ».

Die bepaling is van toepassing op de inkomsten die worden toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2013 (artikel 96, tweede lid, van de wet van 27 december 2012).

B.5. Uit wat voorafgaat vloeit voort dat artikel 313 van het WIB 1992, zoals ingevoegd bij het bestreden artikel 33 van de wet van 28 december 2011, geen toepassing heeft gehad op de verzoekende partijen en ook geen toepassing zal hebben nu het vanaf zijn inwerkingtreding is vervangen door het voormelde artikel 88 van de programmawet van 27 december 2012.

B.6. Bijgevolg hebben de verzoekende partijen geen actueel belang bij de vernietiging van een bepaling die geen rechtsgevolgen heeft gehad. De verzoekende partijen zouden enkel nog belang hebben bij hun beroep in geval van vernietiging van artikel 88 van de programmawet van 27 december 2012. Daaruit volgt dat zij het belang bij hun beroep pas definitief zullen verliezen, indien het voormelde artikel 88 niet binnen de wettelijke termijn

wordt bestreden of indien een beroep tegen dat artikel, in de veronderstelling dat het wordt ingesteld, door het Hof zou worden verworpen.

Wat de bestreden artikelen 62 tot 64 van de wet van 28 december 2011 betreft

B.7. De artikelen 62 tot 64 van de wet van 28 december 2011 bepalen :

« Art. 62. In titel IV [van het Wetboek diverse rechten en taksen], hersteld bij artikel 62, wordt een artikel 167 ingevoegd, luidende :

‘ Art. 167. Er wordt een taks gevestigd op de omzetting van effecten aan toonder in gedematerialiseerde effecten of in effecten op naam overeenkomstig de wet van 14 december 2005 houdende de afschaffing van de effecten aan toonder, met uitzondering van de effecten bedoeld in artikel 2, eerste lid, 1^o, van de voormelde wet van 14 december 2005, die op vervalddag komen vóór 1 januari 2014. ’.

Art. 63. In dezelfde titel wordt een artikel 168 ingevoegd, luidende :

‘ Art. 168. Het tarief van de taks wordt vastgesteld op :

- 1 pct. voor de omzetting gerealiseerd in de loop van het jaar 2012;
- 2 pct. voor de omzetting gerealiseerd in de loop van het jaar 2013. ’.

Art. 64. In dezelfde titel wordt een artikel 169 ingevoegd, luidende :

‘ Art. 169. De vorderbare taks wordt berekend op de datum van neerlegging :

a) voor de roerende waarden opgenomen in de gereguleerde markt of in een multilaterale handelsfaciliteit, volgens de laatste koers vastgesteld voor de datum van neerlegging;

b) voor de effecten van schuldvorderingen die niet zijn toegelaten tot een gereguleerde markt, op het nominale bedrag van het kapitaal van de schuldvordering;

c) voor de rechten van deelneming in beleggingsinstellingen met een veranderlijk aantal rechten, volgens de laatst berekende inventariswaarde vóór de datum van neerlegging;

d) in alle andere gevallen, op de boekwaarde van de effecten, de interesten daarin niet begrepen, te ramen op de dag van de neerlegging, door degene die de omzetting heeft bewerkt.

Wanneer de waarde van de om te zetten effecten uitgedrukt wordt in vreemde munt, wordt zij omgezet in euro op basis van de verkoopkoers op de datum van neerlegging. ’ ».

B.8. De verzoekende partijen voeren in een enig middel de schending aan van de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet in zoverre afbreuk zou worden gedaan aan de verwachtingen van de houders van effecten van toonders die ervan uitgingen dat zij nog tot 31 december 2013 de tijd hadden om de effecten in kwestie om te zetten zonder dat zij een taks zouden moeten betalen. De verzoekende partijen klagen er ook over dat de bestreden taks wordt berekend op de boekwaarde van de effecten, terwijl er in vele gevallen geen boekwaarde zou zijn, zodat niet zou zijn voldaan aan het in artikel 170 van de Grondwet bepaalde wettigheidsbeginsel inzake belastingen.

B.9.1. Bij het Hof is in de zaak nr. 5451 een beroep tot vernietiging aanhangig van de artikelen 61 tot 69 van de wet van 28 december 2011 houdende diverse bepalingen. De verzoekende partij voert in die zaak aan dat de bestreden artikelen 62 en 63 van de voormelde wet niet bestaanbaar zijn met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de richtlijn 2008/7/EG van de Raad van 12 februari 2008 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (eerste middel), dat diezelfde bestreden bepalingen niet bestaanbaar zijn met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het rechtszekerheids- en met het vertrouwensbeginsel, in zoverre wordt teruggekomen op de door de wetgever gewekte verwachting dat de rechtsonderhorigen nog tot 31 december 2013 de tijd hadden om hun effecten aan toonder kosteloos om te zetten (tweede middel), en dat het bestreden artikel 64 van de wet van 28 december 2011 niet bestaanbaar is met de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet, in zoverre het niet preciseert wat onder « boekwaarde » moet worden verstaan (derde middel).

B.9.2. Het Hof heeft, bij zijn arrest nr. 68/2013 van 16 mei 2013, beslist om, alvorens in voormelde zaak uitspraak ten gronde te doen, aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag te stellen, teneinde de bestaanbaarheid van de artikelen 62 en 63 van de wet van 28 december 2011 met de richtlijn 2008/7/EG van de Raad van 12 februari 2008 te kunnen nagaan :

« Dient artikel 5, lid 2, van de richtlijn 2008/7/EG van de Raad van 12 februari 2008 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal aldus te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen het heffen van een belasting op een bij wet verplichte omzetting van effecten aan toonder in effecten op naam of in gedematerialiseerde effecten, en zo ja, kan zulk een belasting worden verantwoord op grond van artikel 6 van de voormelde richtlijn ? ».

B.10. Vermits, enerzijds, de voormelde prejudiciële vraag de bestaanbaarheid van de door de verzoekende partijen in de zaak nr. 5425 bestreden artikelen 62 en 63 van de wet van 28 december 2011 met het Unierecht betreft, en, anderzijds, de grieven die tegen de in deze zaak bestreden bepalingen zijn gericht, in grote mate overeenkomen met die welke in het tweede en het derde middel in de zaak nr. 5451 zijn aangevoerd, kan het onderzoek van het in B.8 vermelde middel pas worden voortgezet wanneer het Hof van Justitie van de Europese Unie zal hebben geantwoord op de prejudiciële vraag die door het Hof is gesteld bij zijn voormelde arrest nr. 68/2013.

Om die redenen,

het Hof

- beslist dat het beroep tot vernietiging, in zoverre het is gericht tegen artikel 33 van de wet van 28 december 2011 houdende diverse bepalingen, van de rol zal worden geschrapt indien geen enkel beroep tot vernietiging van artikel 88 van de programmawet van 27 december 2012 binnen de wettelijke termijn wordt ingesteld of indien een dergelijk beroep, in de veronderstelling dat het wordt ingesteld, door het Hof zou worden verworpen;

- houdt de uitspraak over het beroep tot vernietiging, in zoverre het is gericht tegen de artikelen 62 tot 64 van de wet van 28 december 2011 houdende diverse bepalingen, aan in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie van de Europese Unie op de prejudiciële vraag die door het Hof is gesteld bij het arrest nr. 68/2013 van 16 mei 2013;

- verwerpt het beroep voor het overige.

Aldus uitgesproken in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 13 juni 2013.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

M. Bossuyt