

Rolnummer 5541
Arrest nr. 159/2013 van 21 november 2013

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 218, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing op het aanslagjaar 2009, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Bergen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters J. Spreutels en M. Bossuyt, en de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey en F. Daoût, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter J. Spreutels,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 8 november 2012 in zake de bvba « Consultys International » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 26 december 2012, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Bergen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 218, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (1992), ingevoegd bij artikel 14 van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, zoals het van toepassing was voor het aanslagjaar 2009, het gelijkheidsbeginsel dat is geformuleerd in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat de vennootschappen die beantwoorden aan de kenmerken van een kmo maar die een participatie bezitten waarvan de investeringswaarde 50 pct. overschrijdt van het gestorte kapitaal verhoogd met de belaste reserves en de geboekte meerwaarden op datum van de afsluiting van de jaarrekening, niet de ontstentenis kunnen genieten van vermeerdering wegens ontoereikende voorafbetalingen, verschuldigd op de belasting die betrekking heeft op hun eerste drie boekjaren, terwijl de vennootschappen die beantwoorden aan de kenmerken van een kmo maar die niet een participatie bezitten waarvan de investeringswaarde 50 pct. overschrijdt van het gestorte kapitaal verhoogd met de belaste reserves en de geboekte meerwaarden op datum van de afsluiting van de jaarrekening de ontstentenis van vermeerdering wegens ontoereikende voorafbetalingen waarin die bepaling voorziet kunnen genieten ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de bvba « Consultys International », met maatschappelijke zetel te 1400 Nijvel, rue Fief-de-Rognon 25;

- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 18 september 2013 :

- zijn verschenen :

- . Mr. J. Yu, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. J. Picavet en Mr. O. D'Aout, advocaten bij de balie te Luik, voor de bvba « Consultys International »;

- . Mr. M. Carrese *loco* Mr. M. Denève, advocaten bij de balie te Charleroi, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers J.-P. Moerman en T. Merckx-Van Goey 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 Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

De balans van de bvba « Consultys International », eisende partij voor de verwijzende rechter, vermeldde, op 31 december 2008, financiële participaties ten belope van 350 050 euro, terwijl het kapitaal, de belaste reserves en de herwaarderingsmeerwaarden opliepen tot in totaal 19 609,68 euro.

Ondanks het feit dat het om haar tweede boekjaar ging, werd aan de vennootschap een belastingvermeerdering van 2 062,95 euro opgelegd, wegens ontoereikende voorafbetalingen.

Daarop diende zij een bezwaarschrift in bij de gewestelijke directeur, om reden dat het bij artikel 218, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) vastgelegde criterium om een vrijstelling te genieten van de belastingvermeerdering die verschuldigd is wanneer geen of ontoereikende voorafbetalingen zijn gedaan, discriminerend zou zijn. Na de verwerping van haar bezwaarschrift diende de vennootschap op 8 april 2011 een verzoekschrift in voor de verwijzende rechter.

Na te hebben herinnerd aan de inhoud van de pertinente wetsbepalingen, zoals zij van kracht waren voor het aanslagjaar 2009, wijst de verwijzende rechter erop dat, rekening houdend met de respectieve bedragen van haar financiële participaties, enerzijds, en van haar kapitaal, haar belaste reserves en haar herwaarderingsmeerwaarden, anderzijds, de eisende partij niet het verlaagde belastingtarief van artikel 215, tweede lid, van het WIB 1992 kon genieten omdat zij beantwoordde aan het criterium bedoeld in artikel 215, derde lid, 1^o, van hetzelfde Wetboek en, bijgevolg, wegens de verwijzing naar dat artikel door de in het geding zijnde bepaling, in de onmogelijkheid verkeerde om een vrijstelling te genieten van de belastingvermeerdering wegens ontstentenis van voorafbetalingen.

De verwijzende rechter onderstreept dat het Hof zich reeds heeft moeten uitspreken over de grondwettigheid van bepalingen van het WIB 1992 waarvan de toepassing verband hield met het voordeel van het verlaagde belastingtarief van artikel 215 van hetzelfde Wetboek. Niettemin heeft geen enkel arrest van het Hof betrekking op het criterium bedoeld in artikel 215, derde lid, 1^o, van het WIB 1992. Bovendien is de in het geding zijnde bepaling, ook al kan het doel dat de wetgever te dezen nastreeft worden vergeleken met de doelstellingen van de bepalingen die reeds ter toetsing aan het Hof werden voorgelegd, slechts door het Hof onderzocht in zoverre zij verwijst naar het absolute bedrag van het belastbaar inkomen bedoeld in artikel 215, tweede lid, van het WIB 1992.

Ten slotte, ook al is het juist dat artikel 215, tweede lid, van het WIB 1992 voortaan verwijst naar artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen, toch was die nieuwe formulering niet van kracht tijdens het aanslagjaar 2009. Bovendien zou daaruit niet kunnen worden afgeleid dat alle criteria voor afwijking van het verlaagde belastingtarief die waren vastgesteld bij artikel 215 van het WIB 1992, in de vroegere versie ervan, ongrondwettig waren.

De verwijzende rechter is bijgevolg van mening dat de voormelde prejudiciële vraag moet worden gesteld.

III. In rechte

- A -

A.1. De eisende partij voor de verwijzende rechter onderstreept dat de wetgever, met de aanneming van artikel 215, tweede lid, van het WIB 1992, de kmo's heeft willen begunstigen. Het criterium dat hij gebruikt is echter niet pertinent in het licht van dat doel, zoals de rechtsleer en de rechtspraak van het Hof hebben opgemerkt.

Een soortgelijke conclusie dringt zich op voor het criterium dat door de in het geding zijnde bepaling wordt gehanteerd. Dat criterium heeft immers niets te maken met de vraag of de eisende partij voor de verwijzende rechter al dan niet een kmo is.

A.2. Die partij wijst nog erop dat de wetgever heeft beslist om zich voortaan, voor het definiëren van een kmo, niet meer te baseren op het criterium van artikel 215, tweede lid, van het WIB 1992, maar om te verwijzen naar de definitie van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen, precies om zich aan de rechtspraak van het Hof te conformeren.

A.3. De Ministerraad wijst in de eerste plaats erop dat het Grondwettelijk Hof zich in zijn arrest nr. 156/2010 slechts over de grondwettigheid van artikel 218, § 2, van het WIB 1992 heeft uitgesproken in zoverre die bepaling verwees naar het criterium van artikel 215, tweede lid, van hetzelfde Wetboek, om te bepalen of die vennootschappen de vrijstelling van belastingvermeerdering wegens ontstentenis van voorafbetalingen konden genieten. De voorliggende prejudiciële vraag zou volgens die partij echter betrekking hebben op een andere voorwaarde om zulk een vrijstelling te genieten, die is vervat in artikel 215, derde lid, 1^o, van hetzelfde Wetboek.

A.4. De Ministerraad onderstreept verder nog dat de uitsluiting van de dochterondernemingen van zulk een gunstige fiscale regeling, pertinent werd geacht in het arrest nr. 156/2010.

A.5. Volgens de Ministerraad lijkt het te dezen geen twijfel dat het criterium van onderscheid objectief is. Het is overigens eveneens pertinent in zoverre het type van vennootschappen dat wordt beoogd door de uitsluitingsgrond van artikel 215, derde lid, 1^o, van het WIB 1992, inkomsten heeft die hoofdzakelijk uit dividenden of inkomsten uit geïnvesteerde kapitalen bestaan en die in zeer geringe mate kunnen worden belast, wegens het mechanisme van de definitief belaste inkomsten.

De Ministerraad is van mening dat de redenering in verband met de dochterondernemingen in het arrest nr. 156/2010 te dezen kan worden overgenomen. Hij vraagt zich overigens af of er sprake is van een omgekeerde discriminatie indien, voor de toepassing van de in het geding zijnde bepaling, holding- of financiële vennootschappen zoals die welke worden beoogd door het voor de verwijzende rechter in het geding zijnde criterium van uitsluiting, waarvan de belastbare grondslag reeds zeer beperkt is, als kmo's zouden moeten worden beschouwd.

- B -

B.1.1. De prejudiciële vraag betreft artikel 218, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), zoals ingevoegd bij artikel 14 van de wet van 24 december 2002 « tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken ». Artikel 218 van het WIB 1992, zoals het van toepassing was in het voor de verwijzende rechter hangende geschil (aanslagjaar 2009), bepaalt :

« § 1. De belasting berekend overeenkomstig de artikelen 215 tot 217 wordt eventueel vermeerderd zoals vermeld in de artikelen 157 tot 168, ingeval geen of ontoereikende voorafbetalingen zijn gedaan.

In afwijking van de artikelen 160 en 165, vinden de beperking van de vermeerdering tot 90 pct. en de verhoging van de berekeningsgrondslag tot 106 pct. van de Rijksbelasting evenwel geen toepassing.

§ 2. Geen vermeerdering is verschuldigd op de overeenkomstig artikel 215, tweede lid, berekende belasting, die betrekking heeft op de eerste drie boekjaren vanaf de oprichting van de vennootschap ».

B.1.2. Artikel 215 van het WIB 1992, zoals het van toepassing was in het voor de verwijzende rechter hangende geschil, 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 90.000 EUR : 31 pct.;

3° op de schijf van 90.000 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 en 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 van 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 36.000 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;

6° op de beleggingsvennootschappen bedoeld in artikel 6 van de wet van 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles, alsmede de organismen voor de financiering van pensioenen bedoeld in artikel 8 van de wet van

27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening, in de mate dat artikel 185*bis*, § 1, toepassing vindt ».

B.1.3. De eisende partij voor de verwijzende rechter bezit financiële participaties waarvan de beleggingswaarde meer bedraagt dan 50 pct. van haar gestort kapitaal verhoogd met haar belaste reserves en haar geboekte meerwaarden op de datum van afsluiting van haar jaarrekening. Zij kan bijgevolg niet het fiscale voordeel van artikel 218, § 2, van het WIB 1992 genieten, omdat zij binnen de werkingssfeer van artikel 215, derde lid, 1^o, van hetzelfde Wetboek valt.

Het Hof beperkt zijn onderzoek tot die hypothese.

B.2.1. Met artikel 218, § 2, van het WIB 1992 heeft de wetgever « een vrijstelling [...] van belastingverhoging [toegestaan] ingeval geen of ontoereikende voorafbetalingen zijn gedaan », ten gunste van de kmo's, « in de loop van de eerste drie boekjaren na hun oprichting » (*Parl. St.*, Kamer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, pp. 8-9).

Tijdens de parlementaire voorbereiding is verklaard :

« Deze vrijstelling is vergelijkbaar met de in artikel 164, WIB 92 vermelde maatregel voor de belastingplichtigen die aan de personenbelasting zijn onderworpen en die zich voor de eerste maal in een zelfstandig beroep vestigen.

De voorgestelde bepaling heeft betrekking op de binnenlandse vennootschappen die overeenkomstig artikel 215, tweede lid, WIB 92 de verlaagde tarieven genieten.

Dit houdt in dat de vrijstelling van belastingvermeerdering slechts mogelijk is, voor elk van de drie eerste boekjaren die elk afzonderlijk in aanmerking worden genomen, wanneer voor het betreffende boekjaar, het belastbare inkomen niet meer bedraagt dan 322 500 EUR en de KMO niet behoort tot één van de in artikel 215, derde lid, WIB 92 vermelde categorieën » (*ibid.*, pp. 55-56).

B.2.2. Daaruit volgt dat alleen de vennootschappen waarvan de jaarlijks belastbare winst niet meer dan 322 500 euro bedraagt en die niet uitdrukkelijk worden uitgesloten op grond van artikel 215, derde lid, van het WIB 1992, aanspraak kunnen maken op de vrijstelling van belastingvermeerdering bedoeld in de in het geding zijnde bepaling.

B.3. De prejudiciële vraag heeft betrekking op het toepassingscriterium zoals bepaald in artikel 215, derde lid, 1^o, van het WIB 1992, in zoverre het de vennootschappen, verschillend

behandelt naargelang zij al dan niet een of meerdere participaties bezitten waarvan de beleggingswaarde 50 pct. overschrijdt van hun gestorte kapitaal, verhoogd met de belaste reserves en de geboekte meerwaarden op de datum van afsluiting van hun jaarrekening.

B.4.1. Het verschil in behandeling berust op een objectief criterium, namelijk de vaststelling of het al dan niet een vennootschap betreft die geen door de Nationale Raad voor de Coöperatie erkende coöperatieve vennootschap is, die aandelen bezit waarvan de beleggingswaarde meer bedraagt dan 50 pct., hetzij van de gerevaloriseerde waarde van het gestorte kapitaal, hetzij van het gestort kapitaal verhoogd met de belaste reserves en de geboekte meerwaarden.

B.4.2. Dat criterium is relevant ten aanzien van het in B.2.1 beschreven doel van de maatregel. De wetgever vermocht immers te oordelen dat de vennootschappen die in zulk een verhouding aandelen van andere vennootschappen bezitten en die geen coöperatieve vennootschappen zijn die door de Nationale Raad voor de Coöperatie zijn erkend, financiële vennootschappen zijn en geen deel uitmaken van de kmo's waarvan hij de ontwikkeling 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 geen aandelen van andere vennootschappen in zulk een aanzienlijke verhouding te bezitten, kunnen immers vennootschappen die niet als kmo's zouden kunnen worden beschouwd, uitsluiten.

B.4.3. 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 het voordeel van vrijstelling van belastingvermeerdering wegens ontstentenis of ontoereikendheid van voorafbetalingen uit te sluiten voor vennootschappen die, zoals te dezen, aandelen van andere vennootschappen bezitten waarvan de beleggingswaarde meer bedraagt dan 50 pct. van hun gestorte kapitaal verhoogd met hun belaste reserves en hun geboekte meerwaarden, die geen door de Nationale Raad voor de Coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen zijn.

De maatregel is des te minder onevenredig omdat hij, teneinde te bepalen of de grens van 50 pct. overschreden is, abstractie maakt van de actieve en vaste deelnemingen die ten minste 75 pct. vertegenwoordigen van het gestorte kapitaal van de vennootschap die de aandelen heeft uitgegeven, en zulks om de geïntegreerde bedrijven te beschermen, waarvan het bestaan niet alleen door fiscale redenen kan worden verantwoord, maar waarbij de financiële vennootschap in feite een industriële bedrijvigheid uitoefent.

B.5. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 218, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals het van toepassing was voor het aanslagjaar 2009, schendt niet de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre de vrijstelling van belastingvermeerdering waarin het voorziet niet wordt toegekend aan vennootschappen, andere dan de door de Nationale Raad voor de Coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen, die aandelen bezitten waarvan de beleggingswaarde meer bedraagt dan 50 pct. van het gestort kapitaal verhoogd met de belaste reserves en de geboekte meerwaarden.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 21 november 2013.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels