

Rolnummer 5942
Arrest nr. 156/2014 van 23 oktober 2014

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 de aanslagjaren 2008 en 2009, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Henegouwen, afdeling Bergen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters J. Spreutels en A. Alen, en de rechters L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke en F. Daoût, bijgestaan door de griffier F. Meersschant, onder voorzitterschap van voorzitter J. Spreutels,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 26 mei 2014 in zake de bvba « Anthony Pirard Notaire » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 26 juni 2014, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Henegouwen, afdeling Bergen, de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 218, § 2, van het WIB 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 de aanslagjaren 2008 en 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 waarvan de uitgekeerde dividenden meer bedragen dan 13 % van het gestorte kapitaal in de loop van het belastbare tijdperk, zijn uitgesloten van het voordeel dat erin bestaat dat geen vermeerdering verschuldigd is op de belasting die betrekking heeft op de eerste drie boekjaren vanaf de oprichting ervan, terwijl de vennootschappen die een percentage uitkeren dat niet meer bedraagt dan 13 % van dat kapitaal, die vermeerderingen niet betalen ? ».

Op 15 juli 2014 hebben de rechters-verslaggevers J.-P. Snappe en L. Lavrysen, met toepassing van artikel 72, eerste lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, het Hof ervan in kennis gesteld dat zij ertoe zouden kunnen worden gebracht voor te stellen het onderzoek van de zaak af te doen met een arrest gewezen op voorafgaande rechtspleging.

De bvba « Anthony Pirard Notaire », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. H. Michel, advocaat bij de balie te Charleroi, heeft een memorie met verantwoording ingediend.

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

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

De bvba « Anthony Pirard Notaire » is opgericht op 30 maart 2006. Haar eerste boekjaar is afgesloten op 31 december 2006. In de loop van de boekjaren 2007 en 2008 (aanslagjaren 2008 en 2009) heeft zij dividenden uitgekeerd voor een bedrag hoger dan dertien percent van haar gestorte kapitaal bij het begin van elk van de belastbare tijdperken. De aanslagen werden ingekohierd, waarbij vermeerderingen werden toegepast omdat geen voorafbetalingen werden gedaan.

Volgens de Belgische Staat, verwerende partij voor de verwijzende rechter, zijn die vermeerderingen verantwoord door de gecombineerde lezing van artikel 218, § 2, zoals van toepassing op de betwiste aanslagjaren, en artikel 215, derde lid, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992).

De eisende partij betwist voor de verwijzende rechter het grondwettelijke karakter van het criterium dat het recht op de in artikel 218, § 2, van het WIB 1992 bepaalde vrijstelling opent.

Net als de partijen refereert de verwijzende rechter aan de arresten van het Hof nrs. 59/2004 en 162/2006, zonder melding te maken van het arrest nr. 154/2011. Hij stelt vast dat « het Grondwettelijk Hof niet de gelegenheid heeft gehad zich uit te spreken over het discriminerende karakter van het gebruik van de criteria van artikel 215 van het WIB 1992 om het begrip ‘ kmo ’ te definiëren in het kader van artikel 218, § 2, van het WIB 1992 zoals het op die aanslagjaren van toepassing was ». Het is om die reden dat hij aan het Hof de hiervoor weergegeven prejudiciële vraag stelt.

III. *In rechte*

- A -

In haar memorie met verantwoording verzoekt de eisende partij voor de verwijzende rechter het Hof de gestelde prejudiciële vraag bevestigend te beantwoorden. Zij stelt in de eerste plaats vast dat de wetgever artikel 218, § 2, van het WIB 1992 heeft gewijzigd, zonder dat het Hof zich evenwel heeft kunnen uitspreken over het al dan niet discriminerende karakter van het gebruik van de criteria van artikel 215 van het WIB 1992 om het begrip « kmo » te definiëren in het kader van artikel 218, § 2, van hetzelfde Wetboek.

Vervolgens herinnert zij eraan dat het Hof, in zijn arrest nr. 154/2011 van 13 oktober 2011, voor recht heeft gezegd dat de ontstentenis van vermeerdering indien geen voorafbetalingen zijn gedaan, een passende maatregel is om de autofinanciering van de kmo's aan te moedigen door het toestaan van een vrijstelling ten gunste van de gereserveerde winst, waarbij zij eraan toevoegt dat het Hof, in zijn arrest nr. 25/2012 van 1 maart 2012, heeft geoordeeld dat de hoogte van de dividenduitkering een criterium is dat niet relevant is in het licht van het door de wetgever nagestreefde doel, dat erin bestaat de kmo's te bevorderen.

- B -

B.1. Artikel 218 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992), zoals van toepassing op de aanslagjaren 2008 en 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 ».

Artikel 215 van hetzelfde Wetboek 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 :

[...]

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

[...] ».

B.2. Bij zijn arrest nr. 154/2011 van 13 oktober 2011 heeft het Hof voor recht gezegd :

« Artikel 218, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 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, schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat het vennootschappen die beantwoorden aan de kenmerken van een kmo maar een belastbare winst behalen die meer bedraagt dan het grensbedrag bepaald in artikel 215, tweede lid, van hetzelfde Wetboek, niet vrijstelt van de vermeerdering die verschuldigd is indien geen of ontoereikende voorafbetalingen zijn gedaan gedurende de eerste drie boekjaren vanaf de oprichting ervan ».

Bij hetzelfde arrest heeft het Hof geoordeeld :

« B.1.1. Zoals het van toepassing is op het voor de verwijzende rechter hangende geschil, bepaalt artikel 218 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) :

‘ § 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 '.

Paragraaf 2 van dat artikel werd 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 '.

B.1.2. Artikel 49 van de wet van 22 december 2009 houdende fiscale en diverse bepalingen heeft artikel 218, § 2, van het WIB 1992 vervangen door de volgende bepaling :

' Ten name van een vennootschap die op grond van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen als kleine vennootschap wordt aangemerkt, is geen vermeerdering verschuldigd op de belasting die betrekking heeft op de eerste drie boekjaren vanaf haar oprichting '.

Rekening houdend met het feit dat het voor de verwijzende rechter hangende geschil betrekking heeft op het aanslagjaar 2008, dient het Hof geen rekening te houden met die wijziging.

B.2. Zoals ingevoegd bij de wet van 24 december 2002, past artikel 218, § 2, van het WIB 1992 in een algehele hervorming van de vennootschapsbelasting waarmee de wetgever ' op een substantiële manier het tarief van die belasting [wil] verlagen ', en dat ' in een budgettair neutraal kader[, wat] betekent dat verschillende fiscale uitgaven zullen moeten worden verminderd en dat er bovendien komaf dient gemaakt met bepaalde anomalieën in het huidige fiscale stelsel ' (*Parl. St.*, Kamer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 7).

De bepaling strekt ertoe de autofinanciering van de kleine en middelgrote ondernemingen (kmo's) aan te moedigen door het toestaan van een vrijstelling ten gunste van de gereserveerde winst (*ibid.*, p. 33). Zij is alleen van toepassing op de vennootschappen die voor het betrokken aanslagjaar het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting kunnen genieten dat is vastgesteld bij artikel 215, tweede lid, van het WIB 1992.

Het gewone tarief van de vennootschapsbelasting bedraagt 33 pct. (artikel 215, eerste lid, van het WIB 1992). Artikel 215, tweede lid, van het WIB 1992 bepaalt :

' 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. '.

B.3. De vraag luidt of artikel 218, § 2, van het WIB 1992 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt doordat het vennootschappen die beantwoorden aan de kenmerken van een kmo maar een belastbare winst behalen die meer bedraagt dan het grensbedrag bepaald in artikel 215, tweede lid, van hetzelfde Wetboek, uitsluit van de vrijstelling van belastingvermeerdering indien geen of ontoereikende voorafbetalingen zijn gedaan, gedurende de eerste drie belastingjaren, terwijl vennootschappen die beantwoorden aan de kenmerken van een kmo maar waarvan de belastbare winst niet meer bedraagt dan het voormelde grensbedrag, wel de bedoelde vrijstelling kunnen genieten.

B.4. Naast de algemene doelstellingen van de hervorming zoals beschreven in B.2, wenste de wetgever ‘ een geheel van maatregelen [te] treffen die specifiek zijn afgestemd op de KMO's ’ en hun onder andere ‘ een vrijstelling [toe te staan] van belastingverhoging ingeval geen of ontoereikende voorafbetalingen zijn gedaan in de loop van de eerste drie boekjaren na hun oprichting ’ (*Parl. St.*, Kamer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, pp. 8-9).

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 moet niettemin onderzoeken of het criterium dat hij daarvoor heeft gekozen, discriminerend is. 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, objectief en pertinent zijn ten opzichte van het onderwerp van de betrokken maatregel en het doel dat ermee wordt nagestreefd.

B.6. Zoals de afdeling wetgeving van de Raad van State heeft doen opmerken in het advies dat zij heeft gegeven over de in het geding zijnde bepaling (*Parl. St.*, Kamer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 110), is het absolute bedrag van de belastbare winst in de loop van een welbepaald boekjaar niet pertinent om na te gaan of het gaat om een vennootschap met de kenmerken van een kmo, omdat er vennootschappen zijn die niet beantwoorden aan de kenmerken van een kmo en die in de loop van een welbepaald boekjaar een belastbare winst verwezenlijken die niet meer bedraagt dan het grensbedrag dat is vastgelegd bij artikel 215 van het WIB 1992. Er zijn overigens kmo's die soms een belastbare winst behalen die meer bedraagt dan dat grensbedrag zonder daarom niet meer te beantwoorden aan de kenmerken van een kmo.

B.7. De toepassing van het criterium waarvoor werd geopteerd in de in het geding zijnde bepaling, zal dan ook tot gevolg hebben dat bepaalde kmo's niet kunnen worden vrijgesteld van de belastingvermeerdering die verschuldigd is wanneer geen of ontoereikende voorafbetalingen zijn gedaan, gedurende de eerste drie belastingjaren, terwijl zij zich, met betrekking tot de specifieke doelstellingen die de wetgever voor hen nastreeft, in een situatie bevinden die soortgelijk is aan die van de kmo's die de vrijstelling wel genieten.

B.8. Daaruit volgt dat het gekozen criterium niet pertinent is en dat de prejudiciële vraag bevestigend moet worden beantwoord ».

B.3. De oorsprong van de in het geding zijnde discriminatie vloeit voort uit het criterium gekozen in artikel 215, tweede lid, van het WIB 1992, voor de berekening van de belastingvermeerdering beoogd in artikel 218, § 2.

Uit het voormelde arrest nr. 154/2011 vloeit voort dat het in het voormelde artikel 215, tweede lid, gekozen criterium om de vrijstelling van de belastingvermeerdering te kunnen verlenen op zich in strijd is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. De uitzonderingen waarin het derde lid van dezelfde bepaling voorziet, en met name die met betrekking tot het bedrag van de dividenduitkering, zouden bijgevolg niet in aanmerking kunnen worden genomen voor de toepassing van artikel 218, § 2, daar het beginsel waarvan zij afwijken de grondwettigheidstoets niet heeft doorstaan.

De prejudiciële vraag dient bevestigend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 218, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 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, in samenhang gelezen met artikel 215, tweede en derde lid, van hetzelfde Wetboek, schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat de vennootschappen die beantwoorden aan de kenmerken van een kmo maar waarvan de uitgekeerde dividenden meer bedragen dan 13 pct. van het gestorte kapitaal bij het begin van het belastbare tijdperk, niet zijn vrijgesteld van de vermeerdering die verschuldigd is indien geen of ontoereikende voorafbetalingen zijn gedaan gedurende de eerste drie boekjaren vanaf de oprichting ervan.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 23 oktober 2014.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

J. Spreutels