

Rolnummer 6252
Arrest nr. 135/2016 van 20 oktober 2016

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende de artikelen 185*bis* en 198, eerste lid, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters E. De Groot en J. Spreutels, en de rechters L. Lavrysen, J.-P. Snappe, E. Derycke, T. Giet en R. Leysen, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter E. De Groot,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 12 juni 2015 in zake de Comm. VA « Leasinvest Real Estate » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 31 juli 2015, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen, de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden artikel 185*bis* WIB 92 *juncto* artikel 198, § 1 [lees : eerste lid], 1° WIB 92 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, wanneer deze bepalingen, in die zin worden geïnterpreteerd dat de vennootschapsbelasting ressorteert onder de notie ‘ niet als beroepskosten aftrekbare uitgaven en kosten ’ en aldus deel uitmaakt van de belastbare grondslag van de in deze [eerste] bepaling bedoelde beleggingsvennootschappen, waardoor deze beleggingsvennootschappen ten aanzien van artikel 198, § 1 [lees : eerste lid], 1° WIB 92 op een gelijke manier worden behandeld als de gewone aan de vennootschapsbelasting onderworpen belastingplichtigen, terwijl beide categorieën belastingplichtigen zich ten aanzien van deze bepaling in een totaal verschillende situatie bevinden daar voor de gewone vennootschappen, de belastbare basis wordt vastgesteld uitgaand van hun boekhoudkundig resultaat na belastingen, terwijl de bepaling van de belastbare basis van beleggingsvennootschappen totaal losstaat van het boekhoudkundig resultaat ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- de Comm. VA « Leasinvest Real Estate », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J. Lejeune en Mr. V. De Brabanter, advocaten bij de balie te Brussel;

- de nv « Interest Offices & Warehouses », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. D. Caestecker en Mr. M. Delanote, advocaten bij de balie te Brussel;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. L. Aernoudts, advocaat bij de balie te Antwerpen.

Bij beschikking van 3 februari 2016 heeft het Hof de door de Comm. VA « Leasinvest Real Estate » ingediende memorie van wederantwoord onontvankelijk verklaard en uit de debatten geweerd.

Bij beschikking van 2 juni 2016 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en J.-P. Snappe te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 29 juni 2016 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Ingevolge het verzoek van een partij om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 29 juni 2016 de dag van de terechtzitting bepaald op 21 september 2016.

Op de openbare terechtzitting van 21 september 2016 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. J. Lejeune en Mr. V. De Brabanter, voor de Comm. VA « Leasinvest Real Estate »;
 - . Mr. D. Caestecker, tevens *loco* Mr. M. Delanote, voor de nv « Interest Offices & Warehouses »;
 - . Mr. L. Aernoudts, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en J.-P. Snappe verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 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 eisende partij voor de verwijzende rechter is een beleggingsvennootschap met vast kapitaal voor beleggingen in onroerend goed (inmiddels omgevormd tot een gereguleerde vastgoedvennootschap). Zij betwist de aanslagen in de vennootschapsbelasting voor de aanslagjaren 2010 en 2011. Nadat haar bezwaarschrift door de bevoegde directeur der directe belastingen werd afgewezen, diende zij een verzoekschrift in bij de verwijzende rechter. De betwisting betreft de vraag of de vennootschapsbelasting wel of niet deel uitmaakt van de belastbare grondslag van de eisende partij. Volgens de verwijzende rechter blijkt duidelijk uit de artikelen 185*bis* en 198, eerste lid, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) dat zulks het geval is. Volgens de eisende partij heeft die vaststelling echter tot gevolg dat zij op dezelfde wijze wordt behandeld als de gewone aan de vennootschapsbelasting onderworpen belastingplichtigen en zou voor die gelijke behandeling van verschillende categorieën van belastingplichtigen geen redelijke verantwoording bestaan. Alvorens uitspraak te doen, stelt de verwijzende rechter de hiervoor aangehaalde prejudiciële vraag.

III. *In rechte*

- A -

A.1. De eisende partij voor de verwijzende rechter preciseert allereerst in welk opzicht de situatie van een beleggingsvennootschap verschilt van die van een gewone vennootschap, wat de vaststelling van de belastbare grondslag betreft. Voor normaal belaste vennootschappen wordt de belastbare grondslag bepaald op basis van de boekhoudkundige winst. Boekhoudkundig worden de vennootschapsbelasting van het boekjaar en de gedane voorafbetalingen als kosten verwerkt, waardoor het boekhoudkundig resultaat een resultaat is na de geraamde of vooraf betaalde belasting. Voor beleggingsvennootschappen geldt een beperkte belastbare basis, waarbij de winst buiten beschouwing blijft. De wetgever heeft in die bijzondere fiscale regeling voorzien opdat de Belgische beleggingsvennootschappen concurrentieel zouden kunnen zijn met soortgelijke vennootschappen in Europa. De verminderde belastbare grondslag staat los van het (netto) boekhoudkundig resultaat, waardoor de beleggingsvennootschap zich wat de toepassing van artikel 198, eerste lid, 1^o, van het WIB 1992 betreft in een situatie bevindt die wezenlijk verschilt van die van een normaal belaste vennootschap. De situatie van de beleggingsvennootschap zou zijn geïnspireerd door de soortgelijke situatie van de coördinatiecentra. Ten aanzien

van die categorie oordeelde het Hof van Cassatie reeds dat de vennootschapsbelasting, gelet op de bedoeling van de wetgever om enkel misbruiken te voorkomen, niet tot de belastbare grondslag behoort.

Voor normaal belaste vennootschappen heeft artikel 198, eerste lid, 1^o, van het WIB 1992 als doel een correctie toe te passen op de boekhoudkundige winst om tot een resultaat vóór belastingen te komen als belastbare grondslag. Volgens de *ratio legis* van die bepaling kan de vennootschapsbelasting immers niet als aftrekbare beroepskosten worden beschouwd. Op boekhoudkundig vlak wordt de vennootschapsbelasting in mindering gebracht van het resultaat, terwijl op fiscaal vlak de belastingen moeten worden berekend op een boekhoudkundig resultaat vóór aftrek van belastingen. Bij beleggingsvennootschappen hoeft de boekhoudkundige winst niet te worden gecorrigeerd, aangezien die winst niet in aanmerking wordt genomen voor het vaststellen van de belastbare grondslag, zodat de voormelde *ratio legis* niet pertinent is voor beleggingsvennootschappen. Door het begrip « niet als beroepskosten aftrekbare uitgaven en kosten » in artikel 185bis, § 1, van het WIB 1992 te interpreteren met verwijzing naar artikel 198, eerste lid, 1^o, van het WIB 1992, worden beleggingsvennootschappen, tegen de wil van de wetgever, op dezelfde wijze behandeld als gewone vennootschappen, met als gevolg dat de beleggingsvennootschappen een « belasting op belasting » ondergaan, waardoor bovendien een sneeuwbaaleffect zou ontstaan. Volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter bestaat voor die gelijke behandeling geen redelijke verantwoording. De beleggingsvennootschappen zouden daardoor niet tegen het gewone tarief maar tegen een hoger tarief dan de andere vennootschappen worden belast. Enkel een conforme interpretatie van de in het geding zijnde bepalingen zou tot een ander resultaat kunnen leiden.

A.2. De tussenkomenende partij is een beleggingsvennootschap (inmiddels omgevormd tot een gereguleerde vastgoedvennootschap) waarvan de belastbare grondslag met toepassing van de in het geding zijnde bepalingen wordt vastgesteld en die daarover een geding voert tegen de Belgische Staat. Zij voert allereerst aan dat de in het geding zijnde bepalingen ook anders, meer bepaald op een niet-discriminerende wijze kunnen worden geïnterpreteerd. Het begrip « niet als beroepskosten aftrekbare uitgaven en kosten » in artikel 185bis, § 1, van het WIB 1992 zou immers beperkter zijn dan het begrip « uitgaven die niet als beroepskosten worden aangemerkt » in de zin van artikel 198, eerste lid, 1^o, van het WIB 1992. Zoals de eisende partij voor de verwijzende rechter verwijst ook de tussenkomenende partij onder meer naar de fiscale regeling van de coördinatiecentra, waardoor de wetgever zich zou hebben laten inspireren, en naar het relevante standpunt van het Hof van Cassatie daarover. Zoals voor de coördinatiecentra zou ook voor de beleggingsvennootschappen de bijzondere fiscale regeling gericht zijn op een zo gering mogelijke belasting, om de concurrentie met buitenlandse vennootschappen aan te gaan, en zou de wetgever voor het overige enkel hebben beoogd misbruik te voorkomen. Het misbruik bestaande uit het doorsluizen van niet-aftrekbare vennootschapsbelasting naar een coördinatiecentrum of beleggingsvennootschap, zou echter per definitie onmogelijk zijn.

In elk geval bestaat er volgens de tussenkomenende partij geen enkele rechtvaardiging om ten aanzien van beleggingsvennootschappen de vennootschapsbelasting toe te voegen aan de belastbare grondslag. Dat zou ook nooit de bedoeling zijn geweest van de wetgever. Die toevoeging houdt immers geen verband met een wedersamenstelling van de « winst vóór belasting », zoals dat voor gewone vennootschappen het geval is, omdat die winst geen deel uitmaakt van de belastbare grondslag. De belastinggrondslag van beleggingsvennootschappen dient te worden beperkt tot het totaal van de ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen en de niet als beroepskosten aftrekbare uitgaven en kosten, andere dan waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen. Indien bijgevolg zou worden aangenomen dat de vennootschapsbelasting zelf een niet als beroepskosten aftrekbare uitgave is, dan zouden de beleggingsvennootschappen belasting moeten betalen op de belasting die op de voormelde bestanddelen wordt berekend. Dat zou strijdig zijn met het beginsel *non bis in idem* en zou volledig voorbijgaan aan het opzet van de ingevoerde bijzondere belastbare grondslag. Daarenboven leidt het gelaakte verschil in behandeling ertoe dat de beleggingsvennootschappen met een cascade aan belastingen worden geconfronteerd (sneeuwbal- of multiplicatoreffect), omdat de toevoeging van de vennootschapsbelasting er in die hypothese niet toe leidt dat de winst opnieuw wordt samengesteld, maar dat die belasting een apart onderdeel uitmaakt van de belastbare grondslag. Een dergelijk onevenredig gevolg zou niet de bedoeling kunnen zijn van de wetgever.

A.3. De Ministerraad merkt op dat de beleggingsvennootschappen in principe aan dezelfde belastingregels zijn onderworpen als de andere vennootschappen. In afwijking van artikel 185 van het WIB 1992 geldt voor de beleggingsvennootschappen evenwel een andere belastbare grondslag. Die afwijking beantwoordt aan de wil van de wetgever om de Belgische beleggingsvennootschappen een concurrentieel voordeel te bieden ten opzichte van de buitenlandse beleggingsvennootschappen. De beleggingsvennootschappen en de andere vennootschappen bevinden zich daardoor in een verschillende situatie. Zij worden onderworpen aan hetzelfde belastingtarief, maar op een verschillende belastbare grondslag.

Volgens de Ministerraad is er evenwel geen sprake van een gelijke behandeling van die verschillende situaties. Spreken van een gelijke behandeling, louter vanwege het feit dat aan het begrip «de niet als beroepskosten aftrekbare uitgaven en kosten» dezelfde betekenis wordt gegeven bij de belastbare grondslag van beide categorieën van vennootschappen, zou de fiscale bepalingen miskennen en elke redelijkheid missen. De eisende partij voor de verwijzende rechter houdt geen rekening met het feit dat een beleggingsvennootschap niet op haar boekhoudkundige winst wordt belast. Met toepassing van artikel 185*bis* van het WIB 1992 maakt de gereserveerde winst, noch de uitgekeerde winst deel uit van de belastbare grondslag. De boekhoudkundige winst wordt met andere woorden volledig fiscaal vrijgesteld, wat niet het geval is bij de normaal belaste vennootschappen. Uit die bepaling blijkt veeleer een begunstiging van beleggingsvennootschappen door middel van een verlaagde belastbare grondslag, zelfs indien zij in voorkomend geval een «belasting op belasting» tot gevolg kan hebben.

- B -

B.1. Krachtens artikel 185, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) zijn vennootschappen belastbaar op het totale bedrag van de winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen.

Artikel 185*bis*, § 1, van het WIB 1992, zoals van toepassing voor de aanslagjaren 2010 en 2011, bepaalt :

« In afwijking van artikel 185 zijn de beleggingsvennootschappen bedoeld in de artikelen 14, 19, 24, 99, 102, 106 en 119 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, slechts belastbaar op het totaal van de ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen en van de niet als beroepskosten aftrekbare uitgaven en kosten andere dan waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen, onverminderd evenwel het feit dat zij de in artikel 219 bedoelde bijzondere bijdrage verschuldigd zijn ».

Artikel 198, eerste lid, 1^o, van het WIB 1992, zoals van toepassing voor dezelfde aanslagjaren, bepaalt :

« Als beroepskosten worden niet aangemerkt :

1^o de vennootschapsbelasting, met inbegrip van de ingevolge artikel 219*bis* verschuldigde afzonderlijke aanslagen, de in mindering van de vennootschapsbelasting gestorte sommen, en de roerende voorheffing die de schuldenaar van het inkomen met miskenning van artikel 261 tot ontlasting van de verkrijger heeft gedragen, doch met uitzondering van de ingevolge artikel 219 verschuldigde afzonderlijke aanslag; ».

B.2. De verwijzende rechter leidt uit die bepalingen af dat de vennootschapsbelasting, bedoeld in artikel 198, eerste lid, 1^o, van het WIB 1992, ressorteert onder de notie « niet als beroepskosten aftrekbare uitgaven en kosten », bedoeld in artikel 185*bis*, § 1, van hetzelfde Wetboek, zodat zij tot de belastbare grondslag van de betrokken beleggingsvennootschappen behoort. Als gevolg daarvan zouden die beleggingsvennootschappen op dezelfde wijze worden behandeld als de gewone aan de vennootschapsbelasting onderworpen belastingplichtigen. Voor die laatste categorie wordt de belastbare basis vastgesteld op grond van het boekhoudkundig resultaat na (lees : vóór) belastingen, terwijl de bepaling van de belastbare basis van beleggingsvennootschappen losstaat van het boekhoudkundig resultaat. De twee categorieën van belastingplichtigen zouden zich dus in verschillende situaties bevinden.

De verwijzende rechter wenst van het Hof te vernemen of de artikelen 198, eerste lid, 1^o, en 185*bis*, § 1, van het WIB 1992, aldus geïnterpreteerd dat zij tot de voormelde gelijke behandeling leiden, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schenden.

B.3. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Dat beginsel verzet er zich overigens tegen dat categorieën van personen die zich ten aanzien van de aangevochten maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.4. Het komt de wetgever toe de grondslag van de belasting vast te stellen. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsbevoegdheid. Fiscale maatregelen maken immers een wezenlijk onderdeel uit van het sociaaleconomische beleid. Zij zorgen niet alleen voor een substantieel deel van de inkomsten die de verwezenlijking van dat beleid mogelijk moeten

maken, maar zij laten de wetgever ook toe om sturend en corrigerend op te treden en op die manier het sociale en economische beleid vorm te geven.

De maatschappelijke keuzen die bij het inzamelen en het inzetten van middelen moeten worden gemaakt, behoren derhalve tot de beoordelingsvrijheid van de wetgever.

B.5. Het bedrag van de winst, waarop vennootschappen in de regel worden belast, wordt vastgesteld overeenkomstig de boekhoudkundige regels, tenzij de belastingwet uitdrukkelijk daarvan afwijkt (Cass., 20 februari 1997, *Arr. Cass.*, 1997, nr. 100).

De boekhoudkundige winst is het resultaat na aftrek van de geraamde of vooraf betaalde vennootschapsbelasting.

Vanuit fiscaal oogpunt is die belasting weliswaar een uitgave, maar zijn het geen kosten die gemaakt zijn om inkomsten te verwerven. Indien zij van de belastbare grondslag zou worden afgetrokken, zou het daarmee overeenstemmende gedeelte van de inkomsten aan de vennootschapsbelasting ontsnappen.

Om dat gevolg te vermijden, wordt de belasting berekend op het boekhoudkundig resultaat vóór aftrek van belastingen. Artikel 198, eerste lid, 1^o, van het WIB 1992 bepaalt om die reden dat de vennootschapsbelasting niet als beroepskosten wordt aangemerkt, zodat zij deel uitmaakt van de belastbare grondslag.

B.6. Beleggingsvennootschappen worden, in afwijking van de voormelde regel, niet belast op het bedrag van de winst. Zij worden krachtens artikel 185*bis*, § 1, van het WIB 1992 slechts belast op « het totaal van de ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen en van de niet als beroepskosten aftrekbare uitgaven en kosten andere dan waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen ».

Het boekhoudkundig resultaat is voor het bepalen van de belastbare grondslag van geen tel, zodat ook niet moet worden vermeden dat een deel van de inkomsten aan de vennootschapsbelasting ontsnappen. De toepassing van artikel 198, eerste lid, 1^o, van het WIB 1992 op de beleggingsvennootschappen kan dus niet worden geacht hetzelfde doel te dienen als de toepassing ervan op de andere vennootschappen.

B.7. De toepassing van artikel 198, eerste lid, 1°, van het WIB 1992 op de beleggingsvennootschappen en dus de gelijkstelling van die vennootschappen, wat de toevoeging van de vennootschapsbelasting aan de belastbare grondslag betreft, met de andere vennootschappen, is niet zonder redelijke verantwoording.

B.8. Zoals het Hof reeds meermaals in herinnering heeft gebracht, omvatten de artikelen 10 en 11 van de Grondwet voor het overige geen algemeen verbod op dubbele belasting (zie onder meer het arrest nr. 92/2015 van 18 juni 2015, B.19.2).

B.9. In de interpretatie waarin zij door de verwijzende rechter aan het Hof zijn voorgelegd, schenden de in het geding zijnde bepalingen niet de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.10. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

B.11. In de soortgelijke situatie van de zogenaamde coördinatiecentra, waarvoor eveneens in een alternatieve belastbare grondslag - los van de boekhoudkundige winst - werd voorzien (artikel 5, § 1, van het koninklijk besluit nr. 187 van 30 december 1982), oordeelde het Hof van Cassatie dat « het opnemen van de belasting in de belastbare grondslag leidt tot een onlogische berekeningswijze van de belasting die de wetgever niet heeft gewild » (Cass., 16 maart 2007, *Arr. Cass.*, 2007, nr. 141).

Volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter en de tussenkomenende partij zouden de in het geding zijnde bepalingen op dezelfde, grondwetsconforme wijze kunnen worden uitgelegd.

B.12. Wanneer het Hof vaststelt dat de in het geding zijnde bepalingen, in de interpretatie waarin zij aan het Hof zijn voorgelegd, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet schenden, is er geen aanleiding om te onderzoeken of zij in een andere interpretatie evenmin die bepalingen schenden.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De artikelen 185*bis* en 198, eerste lid, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing voor de aanslagjaren 2010 en 2011, aldus geïnterpreteerd dat de vennootschapsbelasting, bedoeld in de laatstgenoemde bepaling, ressorteert onder de notie « niet als beroepskosten aftrekbare uitgaven en kosten », bedoeld in de eerstgenoemde bepaling, zodat zij tot de belastbare grondslag van de betrokken beleggingsvennootschappen behoort, schenden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 20 oktober 2016.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

E. De Groot