

Rolnummer 6359
Arrest nr. 20/2017 van 16 februari 2017

A R R E S T

In zake : het beroep tot vernietiging van de artikelen 82 en 83, eerste lid, van de programmawet van 10 augustus 2015, ingesteld door de nv « Mergaert Verzekeringen ».

Het Grondwettelijk Hof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van het beroep en rechtspleging*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 16 februari 2016 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 18 februari 2016, heeft de nv « Mergaert Verzekeringen », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J. Sandra en Mr. S. Vancolen, advocaten bij de balie te Kortrijk, beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 82 en 83, eerste lid, van de programmawet van 10 augustus 2015 (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 18 augustus 2015, tweede editie).

De Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door J. De Vleeschouwer, adviseur bij de FOD Financiën, heeft een memorie ingediend, de verzoekende partij heeft een memorie van antwoord ingediend en de Ministerraad heeft ook een memorie van wederantwoord ingediend.

Bij beschikking van 21 december 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 18 januari 2017 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 18 januari 2017 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 -

A.1. Het enige middel is afgeleid uit een schending, door de bestreden bepalingen, van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 170 en 172 van de Grondwet.

De verzoekende partij is een kleine vennootschap in de zin van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen. Haar boekjaar begint op 1 december en eindigt op 30 november. Zij voert aan dat de bestreden bepalingen die, door het invoeren van de « bijzondere liquidatiereserve », het toepassingsgebied van de « interne liquidatie » en dat van de « liquidatiereserve » op elkaar beoogt af te stemmen, nadelig zijn voor de vennootschappen die hun boekhouding niet per kalenderjaar voeren. Voor het boekjaar dat liep van 1 december 2011 tot 30 november 2012 (gebroken boekjaar 2011-2012, verbonden aan het aanslagjaar 2012) kan de verzoekende partij immers noch de « interne liquidatie », noch de « liquidatiereserve », noch de « bijzondere liquidatiereserve » toepassen, terwijl een vennootschap met een boekjaar dat samenvalt met het kalenderjaar in beginsel toepassing kan maken van de « interne liquidatie » voor het boekjaar 2011 (aanslagjaar 2012) en van de « bijzondere liquidatiereserve » voor de twee daaropvolgende boekjaren (aanslagjaren 2013 en 2014).

In de parlementaire voorbereiding is volgens de verzoekende partij geen verantwoording te vinden voor het verschil in behandeling van beide categorieën van vennootschappen wat het boekjaar verbonden aan het aanslagjaar 2012 betreft. Uit de memorie van toelichting blijkt integendeel de bedoeling om de « bijzondere liquidatiereserve » voor de boekjaren 2012 en 2013 (aanslagjaren 2013 en 2014) mogelijk te maken ten behoeve van alle kleine vennootschappen in de zin van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen. Het verschil in

behandeling zou dus niet pertinent en evenredig zijn. De wetgever had perfect in een regeling kunnen voorzien die ook de vennootschappen met een gebroken boekjaar zou toestaan voor het aanslagjaar 2012 een « bijzondere liquidatiereserve » aan te leggen.

A.2. De Ministerraad merkt allereerst op dat zowel kleine vennootschappen die hun boekhouding voeren per kalenderjaar als kleine vennootschappen die een gebroken boekjaar hebben, toepassing kunnen maken van de « bijzondere liquidatiereserve » voor winsten die gekoppeld zijn aan de aanslagjaren 2013 en 2014. Beide categorieën van vennootschappen kunnen geen « bijzondere liquidatiereserve » aanleggen voor het aanslagjaar 2012.

Voor het aanslagjaar 2013 dient de verzoekende partij overeenkomstig artikel 541, § 1, 9°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992), zoals ingevoegd bij de eerste bestreden bepaling, de jaarrekening met betrekking tot het boekjaar verbonden aan dat aanslagjaar te hebben neergelegd op 31 maart 2015. Aangezien de jaarrekening van de verzoekende partij op 21 april 2014 werd neergelegd, kon zij gebruik maken van de « bijzondere liquidatiereserve » voor het aanslagjaar 2013, zoals alle andere kleine vennootschappen die een boekhouding per kalenderjaar voeren. De Ministerraad betwist om die reden het belang van de verzoekende partij bij de door haar geformuleerde grief.

Voor het aanslagjaar 2014 heeft de wetgever in een bijzondere afwijking voorzien voor vennootschappen die hun boekhouding afsluiten op een datum die valt van 1 september tot 30 december 2014. Die vennootschappen moeten hun jaarrekening uiterlijk zeven maanden na de datum van afsluiting van het boekjaar hebben neergelegd. Aangezien de jaarrekening van de verzoekende partij, die haar boekhouding voor het aanslagjaar 2014 afsloot op 30 november 2014, op 22 mei 2015 heeft neergelegd, kon zij ook voor dat aanslagjaar gebruik maken van de « bijzondere liquidatiereserve ». De Ministerraad betwist opnieuw het belang van de verzoekende partij bij de door haar geformuleerde grief.

De vaststelling dat de verzoekende partij voor de belaste reserves van het aanslagjaar 2012 geen toepassing kan maken van de « interne vereffening », vloeit volgens de Ministerraad niet voort uit de bestreden bepalingen, maar uit artikel 6 van de programmawet van 28 juni 2013. Door de belastbare reserves op 31 maart 2013 als uitgangspunt te nemen, beoogde die bepaling manipulaties te voorkomen : vennootschappen die hun algemene vergadering reeds hielden op die datum kenden de maatregel nog niet en konden dus de belaste reserves die zij goedkeurden nog niet manipuleren met het oog op de toepassing van de « interne vereffening ». Het daaruit voortvloeiende verschil in behandeling tussen kleine vennootschappen die voor het aanslagjaar 2012 gebruik konden maken van die regeling en de kleine vennootschappen die daarvan geen gebruik konden maken, is naar het oordeel van de Ministerraad evenredig met het doel dat de wetgever voor ogen stond.

A.3. De verzoekende partij betwist niet dat de wetgever voor de toepassing van de « interne liquidatie » een geoorloofde beleidskeuze heeft gemaakt door de belastbare reserves op 31 maart 2013 als uitgangspunt te nemen, maar dat criterium zou niet relevant zijn in het licht van de bedoeling die de wetgever later met de « bijzondere liquidatiereserve » heeft nagestreefd.

A.4. Volgens de Ministerraad beoogde de wetgever met de invoering van artikel 541 van het WIB 1992 niet om terug te komen op de eerder gemaakte beleidskeuze. De Ministerraad blijft dus bij zijn standpunt dat het verschil in behandeling voortvloeit uit een vroegere bepaling die in de voorliggende procedure niet wordt aangevochten.

- B -

Ten aanzien van de bestreden bepalingen en de omvang van het beroep

B.1. De verzoekende partij vraagt de vernietiging van artikel 82 van de programmawet van 10 augustus 2015, dat in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) een artikel 541 heeft ingevoegd. Die nieuwe bepaling heeft betrekking op de belasting van

« liquidatieboni » (B.2) en beoogt een brug te slaan tussen de regeling van de « interne liquidatie » (B.3) en de regeling van de « liquidatiereserve » (B.4), door te voorzien in een « bijzondere liquidatiereserve » (B.5).

De verzoekende partij vraagt ook de vernietiging van artikel 83 van dezelfde programmawet, dat de datum van inwerkingtreding van artikel 82 bepaalt op 18 augustus 2015.

B.2. Bij wet van 24 december 2002 werden een inkomstenbelasting en een roerende voorheffing van 10 pct. ingevoerd op de uitkeringen bij de gehele of gedeeltelijke vereffening van een vennootschap. Gereserveerde winsten van vennootschappen konden daardoor niet langer belastingvrij worden uitgekeerd. Bij wet van 28 juni 2013 werd de aanslagvoet verhoogd naar 25 pct., met ingang van 1 oktober 2014. Bij wet van 26 december 2015 werd de aanslagvoet verder verhoogd naar 27 pct., met ingang van 1 januari 2016. Bij de programmawet van 25 december 2016 werd de aanslagvoet nog verder verhoogd naar 30 pct., met ingang van 1 januari 2017.

De wetgever heeft aldus geleidelijk een einde gemaakt aan de fiscale gunstregeling die de zogenaamde « liquidatieboni », in tegenstelling tot dividenden, genoten (zie arrest nr. 109/2004 van 23 juni 2004, B.4.6, en arrest nr. 162/2014 van 6 november 2014, B.7).

B.3. De verhoging van het tarief naar 25 pct., bij de wet van 28 juni 2013, ging gepaard met een overgangsmaatregel, de zogenaamde « interne liquidatie ». Een nieuw artikel 537 van het WIB 1992 voorzag voor vennootschappen in de mogelijkheid om in het laatste belastbaar tijdperk dat afsloot vóór 1 oktober 2014 de reserves die ingeschreven waren op de laatste jaarrekening die uiterlijk op 31 maart 2013 door de algemene vergadering was goedgekeurd, uit te keren tegen 10 pct. Als voorwaarde voor die verlaagde voorheffing gold met name dat het verkregen bedrag onmiddellijk en voor een zekere periode in het kapitaal van de vennootschap werd opgenomen.

B.4. Bij wet van 19 december 2014 werd de zogenaamde « liquidatiereserve » ingevoerd. Een nieuw artikel 184^{quater} van het WIB 1992 voorziet in een permanente mogelijkheid om de verlaagde voorheffing te genieten. Vanaf het aanslagjaar 2015 kunnen kleine vennootschappen in de zin van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen het geheel of

een deel van de « boekhoudkundige winst na belasting » voor een bepaalde periode reserveren op een afzonderlijke passiefrekening. Die liquidatiereserve is onderworpen aan een afzonderlijke aanslag van 10 pct. Bij latere vereffening wordt die reserve belastingvrij uitgekeerd. Buiten het kader van een vereffening blijft wel een roerende voorheffing verschuldigd.

B.5. Uit hetgeen voorafgaat blijkt dat de regeling van de « interne liquidatie » en de regeling van de « liquidatiereserve » niet volkomen op elkaar aansluiten. De eerste regeling is slechts toepasselijk op de belaste reserves, behorend tot het laatste belastbaar tijdperk dat afsloot vóór 1 oktober 2014, zoals zij uiterlijk op 31 maart 2013 door de algemene vergadering waren goedgekeurd. De tweede regeling is slechts toepasselijk vanaf het aanslagjaar 2015. De reserves die in de tussenperiode werden gerealiseerd, komen voor geen van beide regelingen in aanmerking en zijn dus in beginsel onderworpen aan het standaardtarief van de roerende voorheffing.

Om beide regelingen beter op elkaar te laten aansluiten, voorziet de eerste bestreden bepaling in een « bijzondere liquidatiereserve » :

« Vandaar dat de regering heeft beslist om, voor de vennootschappen die op basis van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen beschouwd worden als kleine vennootschappen, in 2015 een ‘ anticipatieve heffing ’ in te voeren van 10 pct. op de boekhoudkundige winst na belasting, verwezenlijkt in de loop van het boekjaar 2012, en in 2016 een heffing van 10 pct. op de boekhoudkundige winst na belasting verwezenlijkt in de loop van het boekjaar 2013, in de mate waarin deze winst werd opgenomen in een bijzondere liquidatiereserve » (*Parl. St.*, Kamer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, p. 92).

B.6. Artikel 541 van het WIB 1992, ingevoegd bij de eerste bestreden bepaling, voorziet dus in de mogelijkheid voor kleine vennootschappen in de zin van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen om, indien aan bepaalde voorwaarden is voldaan, een verlaagde voorheffing te genieten op de winst van het boekjaar verbonden aan het aanslagjaar 2013 (§ 1) en op de winst van het boekjaar verbonden aan het aanslagjaar 2014 (§ 2).

De grief van de verzoekende partij heeft betrekking op de voorwaarde opgenomen in het 9° van beide paragrafen :

« 9° de jaarrekeningen met betrekking tot het boekjaar verbonden aan het aanslagjaar 2013 zijn ofwel neergelegd op datum van 31 maart 2015, ofwel, wat de in artikel 97 van het Wetboek van de vennootschappen bedoelde vennootschappen betreft, goedgekeurd door de algemene vergadering overeenkomstig artikel 92 van dat Wetboek en samen met de aangifte in de vennootschapsbelasting ingediend voor het betrokken aanslagjaar ».

« 9° de jaarrekeningen met betrekking tot het boekjaar verbonden aan het aanslagjaar 2014 zijn ofwel neergelegd op datum van 31 maart 2015 of, wat de vennootschappen betreft die hun boekhouding afsluiten op een datum die valt van 1 september 2014 tot en met 30 december 2014, ten laatste zeven maanden na de datum van afsluiting van het boekjaar, ofwel, wat in artikel 97 van het Wetboek van de vennootschappen bedoelde vennootschappen betreft, goedgekeurd door de algemene vergadering overeenkomstig artikel 92 van dat Wetboek en samen met de aangifte in de vennootschapsbelasting ingediend voor het betrokken aanslagjaar ».

B.7. De verzoekende partij is een kleine vennootschap in de zin van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen. Haar boekjaar begint op 1 december en eindigt op 30 november van elk jaar. De jaarrekening van het boekjaar dat eindigde op 30 november 2012 en dat verbonden is aan het aanslagjaar 2012, was op 31 maart 2013 nog niet goedgekeurd door de algemene vergadering. De reserves ingeschreven op die jaarrekening van de verzoekende partij kwamen dus niet in aanmerking voor de « interne liquidatie ». Aangezien zij het aanslagjaar 2012 betreffen, vallen zij evenmin onder de toepassing van de « bijzondere liquidatiereserve ».

De verzoekende partij voert aan dat de bestreden bepalingen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schenden doordat zij de bedoelde vennootschappen verschillend behandelen naargelang hun boekjaar wel of niet samenvalt met het kalenderjaar. De reserves van de vennootschappen die hun boekhouding per kalenderjaar voeren, vallen in de regel immers onder de toepassing van de « interne liquidatie » wat de jaarrekening verbonden aan het aanslagjaar 2012 betreft en onder de toepassing van de « bijzondere liquidatiereserve » wat de jaarrekening verbonden aan de aanslagjaren 2013 en 2014 betreft. De reserves van de verzoekende partij wat de jaarrekening verbonden aan het aanslagjaar 2012 betreft, vallen zoals vermeld tussen beide regelingen.

B.8. De bestreden bepalingen, die, door het invoeren van de « bijzondere liquidatiereserve », het toepassingsgebied van de « interne liquidatie » en de « liquidatiereserve » op elkaar beogen af te stemmen, vormen in wezen een overgangsmaatregel tussen beide voormelde regelingen.

Het komt in beginsel de wetgever toe om uit te maken of hij al dan niet in overgangsmaatregelen dient te voorzien.

Overgangsmaatregelen moeten echter algemeen zijn en gebaseerd zijn op objectieve en pertinente criteria.

B.9. Artikel 541 van het WIB 1992, ingevoegd bij de eerste bestreden bepaling en in werking gesteld bij de tweede bestreden bepaling, beperkt de « bijzondere liquidatiereserve » tot de jaarrekening verbonden aan de aanslagjaren 2013 en 2014. Dat criterium is weliswaar objectief, maar het is niet pertinent ten aanzien van de doelstelling die erin bestaat de regeling van de « interne liquidatie » en de regeling van de « liquidatiereserve » beter op elkaar te laten aansluiten. Om dat doel volledig te bereiken, dient voor bepaalde vennootschappen, die zich in de situatie van de verzoekende partij bevinden, ook de jaarrekening verbonden aan het aanslagjaar 2012 in aanmerking te worden genomen.

De Ministerraad voert aan dat het criterium van de aanslagjaren 2013 en 2014 verband houdt met de in B.3 vermelde overgangsregeling, de « interne liquidatie », waarbij de uiterste datum voor het goedkeuren van de jaarrekening op 31 maart 2013 werd bepaald « om iedere vorm van manipulatie te vermijden » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2853/014, p. 11).

Die aangevoerde reden kan weliswaar het toepassingsgebied van de tijdelijke overgangsmaatregel (« interne liquidatie ») verantwoorden, maar zij is niet dienstig om te verantwoorden, wanneer de wetgever later in een permanente regeling (« liquidatiereserve ») heeft voorzien en vervolgens beide regelingen met een overgangsregeling (« bijzondere liquidatiereserve ») op elkaar beoogt af te stemmen, dat een bepaalde categorie van vennootschappen voor een bepaalde periode van elk van de vermelde regelingen wordt uitgesloten.

B.10. Het middel is gegrond.

Artikel 541 van het WIB 1992, zoals ingevoegd bij het bestreden artikel 82, dient bijgevolg te worden vernietigd in zoverre het geen betrekking heeft op de jaarrekeningen met betrekking tot het boekjaar verbonden aan het aanslagjaar 2012 wanneer de belaste reserves van dat aanslagjaar, gelet op de datum van de algemene vergadering, niet in aanmerking kwamen voor de regeling van de « interne liquidatie ».

Het aanleggen van een « bijzondere liquidatiereserve » voor het geheel of een gedeelte van de boekhoudkundige winst na belasting van het boekjaar verbonden aan het aanslagjaar 2012 moet de benadeelde vennootschappen in dat geval worden toegestaan door de bevoegde administratie of, in voorkomend geval, door de rechter.

Om die redenen,

het Hof

vernietigt artikel 82 van de programmawet van 10 augustus 2015 in zoverre het geen betrekking heeft op de jaarrekeningen met betrekking tot het boekjaar verbonden aan het aanslagjaar 2012 wanneer de belaste reserves van dat aanslagjaar, gelet op de datum van de algemene vergadering, niet in aanmerking kwamen voor de regeling van de « interne liquidatie ».

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 16 februari 2017.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

E. De Groot