

Rolnummer 6679
Arrest nr. 122/2018 van 4 oktober 2018

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag over de artikelen 117 en 118 van de programmawet van 22 juni 2012, die de artikelen 3 en 75 van de wet van 27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening respectievelijk wijzigen en opheffen, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Henegouwen, afdeling Bergen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit rechter J.-P. Snappe, waarnemend voorzitter, voorzitter A. Alen, en de rechters L. Lavrysen, J.-P. Moerman, E. Derycke, P. Nihoul en R. Leysen, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van rechter J.-P. Snappe,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 28 maart 2017 in zake de burgerlijke vennootschap in de vorm van een bvba « Docteur Nathalie Gauquier » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 19 juni 2017, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Henegouwen, afdeling Bergen, de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt de wettelijke regeling die het resultaat is van de artikelen 117 en 118 van de programmawet van 22 juni 2012, waarbij artikel 75 van de wet van 27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening wordt opgeheven en tegelijk een overgangsregeling wordt ingesteld, de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de beginselen van rechtszekerheid en niet-retroactiviteit van de wet, in zoverre daarbij de volgende categorieën van personen verschillend worden behandeld : de ondernemingen die hun boekjaar afsluiten op 31 december, die nog aanspraak konden maken op de toepassing van de overgangsregeling voor de voorzieningen aangelegd na het op 31 december 2011 afgesloten boekjaar, en de ondernemingen met een gebroken boekjaar, aan wie het voordeel van de overgangsregeling voor de voorzieningen aangelegd na het eerste boekjaar afgesloten na 31 december 2011 volledig werd ontzegd ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- de burgerlijke vennootschap in de vorm van een bvba « Docteur Nathalie Gauquier », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. F. Collin, advocaat bij de balie te Charleroi;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. D. Heurion, advocaat bij de balie te Charleroi.

Bij beschikking van 6 juni 2018 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers J.-P. Snappe en L. Lavrysen 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 27 juni 2018 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 27 juni 2018 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 bvba « Docteur Nathalie Gauquier » en de bedrijfsleider ervan, Nathalie Gauquier, hebben op 29 november 2011 een overeenkomst met betrekking tot de belofte van een aanvullend pensioen gesloten krachtens welke de eerste, onder bepaalde voorwaarden, zich ertoe verbond om aan de tweede op de datum van haar pensionering of bij haar vijftenzestigste verjaardag, een som van 132 963,93 euro te betalen, bestaande uit een bedrag van 77 898,52 euro dat gedeeltelijk de inhaaljaren en de *back service* dekt en uit een saldo voor de komende jaren. De eisende partij voor de verwijzende rechter heeft op 30 juni 2012 het boekjaar afgesloten

waarop het geschil betrekking heeft, boekjaar dat ook het eerste van de eisende partij is. Krachtens de voormelde overeenkomst heeft zij, zich baserend op een berekening verricht op datum van 31 december 2011, ten laste van het resultaat van dat boekjaar, een voorziening voor een interne pensioentoezegging ten gunste van haar bedrijfsleider, ten bedrage van 77 898,52 euro in de boekhouding opgenomen.

Op 10 oktober 2014 heeft de belastingadministratie aan de eisende partij kennisgegeven van een bericht van wijziging krachtens hetwelk zij haar voorstelde die som te belasten en een verhoging met 10 % toe te passen.

Na te hebben medegedeeld dat zij het niet eens is met die aanslag, die nochtans op 9 december 2014 is ingekohierd, heeft de eisende partij een bezwaarschrift ingediend, dat bij directoriale beslissing van 23 september 2015 is verworpen.

Op 30 november 2015 heeft zij de zaak aanhangig gemaakt bij de verwijzende rechter, waarbij zij hem verzocht de betwiste aanslag nietig te verklaren en de Staat ertoe te veroordelen de onterecht geïnde sommen terug te betalen en, in ondergeschikte orde, aan het Hof een prejudiciële vraag te stellen.

Na te hebben vastgesteld dat het Hof, bij zijn arrest nr. 20/2017 van 16 februari 2017, artikel 541 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) (dat het aanleggen van een liquidatiereserve beoogt) had vernietigd om redenen die analoog zijn met die welke door de eisende partij zijn opgeworpen (namelijk het feit dat vergeten is bij de wet rekening te houden met de situatie van de vennootschappen met een gebroken boekjaar), beslist de verwijzende rechter evenwel aan het Hof de hierboven weergegeven vraag te stellen, aangezien de vergetelheid, hoewel zij door de wetgever is begaan, betrekking heeft op een andere bepaling van hetzelfde Wetboek, namelijk die waarbij de fiscale regeling van de voorzieningen aangelegd voor het betalen van een aanvullend pensioen wordt georganiseerd.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. De eisende partij voor de verwijzende rechter plaatst de in het geding zijnde bepalingen opnieuw in hun context, dat wil zeggen die van de door de wetgever genomen beslissing om het aanleggen van voorzieningen voor aanvullende pensioenen binnen de ondernemingen te « externaliseren ». Met andere woorden, de individuele toezeggingen voor een aanvullend pensioen ten gunste van de werknemers en de bedrijfsleiders kunnen sinds 1 januari 2012 niet langer worden aangelegd via een interne voorziening, maar via een gespecialiseerde externe instelling waarop de Staat een echt toezicht kan uitoefenen. De reeds aangelegde interne voorzieningen kunnen worden overgedragen en om die overdracht aan te moedigen, heeft de wetgever bepaald dat zij wordt vrijgesteld van de belasting van 4,40 % waarin is voorzien bij artikel 175/1, § 2, 1°, van het Wetboek diverse rechten en taksen. De wetgever heeft evenwel in een overgangsbepaling voorzien: de verplichting tot externalisering is niet van toepassing ten belope van de interne voorziening die door de vennootschap is aangelegd aan het eind van het aanslagtijdvak 2012 (maar die voorziening zal worden onderworpen ofwel aan een eenmalige bijdrage van 1,75 %, ofwel aan een over drie jaar gespreide bijdrage tegen een tarief van 0,60 % per jaar). Het bedrag van de interne voorzieningen dat is vrijgesteld, kan vervolgens niet meer verhogen.

Volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter is de hoofddoelstelling van de externalisering van de interne pensioentoezeggingen een verhoging van de belastingdruk en niet, zoals in de parlementaire voorbereiding wordt betoogd, een beweerde toegenomen bescherming van de begunstigden van de pensioenen.

De eisende partij brengt de grondwettigheid van de bij de programmawet van 22 juni 2012 ingestelde overgangsregeling ten aanzien van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in het geding om een eerste reden, namelijk dat de regeling enkel van toepassing is op de boekingen van een pensioenvoorziening ten belope van de voorziening die is aangelegd vóór de op 31 december 2011 vastgelegde afsluiting van het boekjaar of op het einde van het belastbaar tijdvak dat op dezelfde datum eindigt, en om een tweede reden, namelijk dat de regeling vanaf 31 december 2011 verbiedt dat de voorziening toeneemt, hetgeen tot gevolg heeft dat de vennootschappen die hun boekjaar afsluiten na 31 december 2011 maar vóór de inwerkingtreding van de programmawet van 22 juni 2012 en die de pensioenvoorziening aanleggen op de datum van afsluiting van hun boekhouding, het

voordeel van de overgangsregeling niet kunnen genieten terwijl zulks niet het geval is voor de vennootschappen die hun boekjaar op 31 december 2011 afsluiten.

De situatie van een vennootschap die haar boekjaar afsluit op 31 december is echter vergelijkbaar met de situatie van een vennootschap die het afsluit op 30 juni, aangezien beide belast worden op het totaal van de winsten die werden gerealiseerd tijdens de twaalf maanden die voorafgaan aan de afsluiting van de rekeningen. Die vennootschappen zijn ook vergelijkbaar ten opzichte van de door de wetgever nagestreefde doelstelling.

De eisende partij gaat ervan uit dat in de parlementaire voorbereiding van de programmawet van 22 juni 2012 geen enkele objectieve verantwoording voor het verschil in behandeling wordt gegeven.

Zij betoogt ook dat de in het geding zijnde bepalingen het beginsel van de niet-retroactiviteit van de wetten schenden en dat ten nadele van alleen de vennootschappen met een gebroken boekjaar waarbij de afsluiting van het boekjaar na 31 december 2011 gebeurt. Zij zouden ook het rechtszekerheidsbeginsel schenden.

A.1.2. In haar memorie van antwoord zet de eisende partij voor de verwijzende rechter breedvoerig uiteen waarom zij van mening is dat, in tegenstelling tot hetgeen de Ministerraad betoogt, het Hof bij analogie de redenering zou kunnen toepassen die het ertoe heeft gebracht, bij zijn arrest nr. 20/2017, artikel 541 van het WIB 1992 (dat het aanleggen van een bijzondere liquidatiereserve beoogt) te vernietigen in zoverre het niet slaat op de jaarrekening met betrekking tot het boekjaar dat verbonden is met het aanslagjaar 2012 wanneer de belaste reserves van dat aanslagjaar, gelet op de datum van de algemene vergadering, niet in overweging worden genomen voor de regeling van de « interne liquidatie ».

De eisende partij erkent dat het thans in het geding zijnde geval niet de liquidatiereserves betreft, maar hetgeen wordt bekritiseerd, is, volgens haar, analoog : het feit een overgangsregeling te hebben ingesteld ten nadele van de vennootschappen met een gebroken boekjaar, die hun boekhouding niet afsluiten aan het eind van het kalenderjaar, ten opzichte van diegene die dat wel doen.

De eisende partij is van mening dat het aangeklaagde verschil in behandeling zelfs nog evidentier is wat betreft de regeling die van toepassing is op de interne reserve voor een aanvullend pensioen. De in het geding zijnde regeling stelt immers een niet-verantwoord verschil in behandeling onder de vennootschappen in, terwijl de overeenkomst voor de vorming van een bovenwettelijk pensioen in beide gevallen vóór 31 december 2011 is gesloten.

A.2. De Ministerraad betoogt vooraf dat, in tegenstelling tot hetgeen de eisende partij voor de verwijzende rechter beweert, de lering van het arrest nr. 20/2017 te dezen niet kan worden overgenomen. Immers, niet alleen sluit de vennootschap te dezen haar eerste boekjaar af, zodat zij beslist geen laatste boekjaar kon doen gelden, maar bovendien dient men zich af te vragen of de wetgever rekening moet houden met nieuw opgerichte vennootschappen met een abnormaal belastbaar tijdvak wanneer hij over een overgangsregeling beslist, want, zo brengt de Ministerraad in zijn memorie van wederantwoord voorts in herinnering, het eigene van een overgangsregeling is dat zij van toepassing is op in het verleden bestaande situaties, hetgeen te dezen dus niet het geval is.

In hoofddorde betoogt de Ministerraad dat hij geen strikt onderscheiden maar niettemin soortgelijke categorieën onderkent die met elkaar zouden moeten worden vergeleken teneinde het eventuele discriminerende karakter van de unieke behandeling die erop van toepassing zou zijn, na te gaan, noch zelfs een unieke categorie waarvan de betrokkenen ten onrechte een gedifferentieerde behandeling zouden ondergaan.

Door te trachten de ondernemingen « die hun boekjaar afsluiten op 31 december » en enkel de ondernemingen die « met een gebroken boekjaar » maar waarvan het « eerste boekjaar » pas « na 31 december 2011 » is afgesloten, met elkaar te vergelijken, verplicht de Rechtbank het Hof in werkelijkheid ertoe verschillende belastbare tijdvakken met elkaar te vergelijken.

Daarenboven laat de vraag verkeerdelijk verstaan dat « het voordeel van de overgangsregeling [...] volledig werd ontzegd » aan « de ondernemingen met een gebroken boekjaar », hetgeen niet correct is. In werkelijkheid is de overgangsregeling ook van toepassing op alle vennootschappen met een gebroken boekjaar, ten belope van de voorzieningen die zijn aangelegd tijdens al hun boekjaren die vóór 1 januari 2012 zijn afgesloten, en alleen de vennootschap die op diezelfde datum nooit een gebroken boekjaar heeft gehad, wordt van de overgangsregeling uitgesloten, om de specifieke reden dat die vennootschap, zoals die van het thans in het geding zijnde geval, nooit een boekjaar 2011 zal hebben gehad (en alleen een eerste boekjaar 2012).

In ondergeschikte orde betoogt de Ministerraad dat er geen verschil in behandeling is tussen de in de prejudiciële vraag beoogde categorieën van personen, zodat de vraag zonder voorwerp is.

Voor hun boekjaar 2012 wordt die beide categorieën van vennootschappen immers verboden interne voorzieningen aan te leggen en dienen zij de nieuwe voorzieningen te externaliseren terwijl zij voor de voorzieningen die tijdens datzelfde boekjaar zijn aangelegd, niet langer het voordeel van de overgangsregeling kunnen genieten.

In nog meer ondergeschikte orde betoogt de Ministerraad dat de maatregel een objectieve en redelijke verantwoording vindt.

De Ministerraad brengt de doelstellingen van de wetgever in herinnering (de openbare ontvangsten verhogen, de sociale bescherming van de zelfstandige bedrijfsleiders vergroten door het extern opbouwen van hun pensioenrechten en een op fiscaal vlak gelijke behandeling van de individuele pensioentoezeggingen mogelijk maken), en gaat ervan uit dat, indien de overgangsmaatregel die van toepassing is op de bestaande voorzieningen niet was genomen, dat voor de betrokken ondernemingen zware economische gevolgen had kunnen hebben. De middelen welke die pensioenbeloften waarborgen, zijn immers in de onderneming geïnvesteerd. Om ze te kunnen externaliseren, hadden de betrokken ondernemingen (voornamelijk kmo's) activa moeten afstaan of leningen moeten aangaan. Daarom is, voor de bestaande interne individuele pensioentoezeggingen, in de overgangsregeling inzonderheid bepaald dat de verplichting tot externalisering niet van toepassing is ten belope van de interne voorziening die door de rechtspersoon is aangelegd aan het eind van het laatste boekjaar dat vóór 1 januari 2012 wordt afgesloten.

In tegenstelling tot de door het Hof in zijn arrest nr. 20/2017 beoordeelde situatie, waarin de bekritiseerde overgangsregeling een bepaalde categorie van vennootschappen zowel van het oude als van het nieuwe systeem uitsloot, onderstreept de Ministerraad dat de overgangsregeling, voor de individuele pensioentoezeggingen, de in de prejudiciële vraag beoogde categorieën van vennootschappen gezamenlijk van het oude en het nieuwe systeem uitsluit.

De twee beoogde categorieën vallen onder hetzelfde nieuwe systeem maar alleen een van beide categorieën (de vennootschappen die hun boekjaar op 31 december afsluiten en op 31 december 2011 hebben afgesloten, dat wil zeggen vóór 1 januari 2012), geniet het voordeel van de oude regeling en van de overgangsregeling ervan, en dat alleen omdat de vennootschappen van de tweede categorie (namelijk de nieuwe vennootschappen met een gebroken boekjaar maar die pas na die datum hun boekjaar voor de eerste keer hebben afgesloten) geen boekjaar hadden dat vóór 1 januari 2012 voorafgaandelijk is afgesloten.

Niettemin genieten alle vennootschappen die ook een gebroken boekjaar hebben, maar die vóór 1 januari 2012 reeds een of meer boekjaren hebben afgesloten, zowel het voordeel van de oude en de nieuwe regeling als van de overgangsregeling, hetgeen van de categorie van de nieuwe vennootschappen met een gebroken boekjaar maar die pas na 1 januari 2012 voor de eerste keer hun boekjaar hebben afgesloten, een al te specifieke categorie maakt opdat de wetgever ermee rekening heeft kunnen houden, terwijl het vastgelegde criterium en de nagestreefde doelstellingen pertinent zijn ten opzichte van de overgangsregeling waarbij het oude en het nieuwe systeem voor individuele pensioentoezeggingen worden geharmoniseerd.

Aldus, besluit de Ministerraad, blijven de overgangsmaatregelen algemeen en gebaseerd op objectieve en relevante criteria die een objectieve en redelijke verantwoording vormen voor de overgangsregeling waarvan het eventueel discriminerende karakter wordt onderzocht.

In zijn memorie van wederantwoord antwoordt de Ministerraad dat de aan de in het geding zijnde bepalingen toegeschreven retroactiviteit betrekking heeft op de overgangsregeling waarin *a priori* niet de vennootschap wordt beoogd die haar eerste boekjaar doormaakt maar onmiddellijk binnen het toepassingsgebied valt van de nieuwe regeling zonder mogelijke overgang ten aanzien van een voor haar niet-bestaande voorafgaande regeling.

Tot slot beoogde de retroactiviteit bovendien het buitenkansseffect of manipulaties te verhinderen die niet zouden beantwoorden aan de wil om een overgang tussen twee systemen te verzekeren, en beoogde ze tevens concreet gestalte te geven aan de wil van de wetgever om de individuele pensioentoezeggingen te externaliseren, die sinds 2003 realiteit is, hetgeen ook bevestigd dat de in het geding zijnde maatregelen een zekere mate van voorzienbaarheid vertoonden.

Met betrekking tot de door de eisende partij voor de verwijzende rechter in het geding gebrachte rechtszekerheid, ten slotte, merkt de Ministerraad op dat die partij de situatie van haar nieuw opgerichte vennootschap, waarvan het boekjaar van vijftien maanden abnormaal lang is, verwacht met die van alle vennootschappen met een gebroken boekjaar, ook al hadden die laatste in hun voordien op 31 december 2011 afgesloten balansen reeds pensioenvoorzieningen aangelegd.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op de artikelen 117 en 118 van de programmawet van 22 juni 2012, die de artikelen 3 en 75 van de wet van 27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening respectievelijk wijzigen en opheffen.

De in het geding zijnde artikelen bepalen :

« Art. 117. Artikel 3 van de wet van 27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening, gewijzigd bij het koninklijk besluit van 3 maart 2011, wordt aangevuld met een nieuwe paragraaf, luidende :

‘ § 3. Worden niet beoogd door deze wet :

1° de individuele pensioentoezeggingen aan personen bedoeld in artikel 3, § 1, vierde lid, van het koninklijk besluit nr. 38 van 27 juli 1967 houdende inrichting van het sociaal statuut der zelfstandigen :

- tot beloop van het verzekerd kapitaal van een vóór 1 juli 2012 ter financiering van die toezegging gesloten bedrijfsleidersverzekering;

- voor het overige tot beloop van het bedrag van de interne voorziening bedoeld in artikel 66 van de programmawet van 22 juni 2012 tenzij die interne voorziening werd overgedragen aan een in paragraaf 1 bedoelde instelling voor bedrijfspensioenvoorziening of verzekeringsonderneming;

2° de individuele pensioentoezeggingen aan andere dan in 1° bedoelde zelfstandige bedrijfsleiders en die bestonden vóór 16 november 2003 :

- tot beloop van het verzekerd kapitaal van een vóór 1 juli 2012 ter financiering van die toezegging gesloten bedrijfsleidersverzekering;

- voor het overige tot beloop van het bedrag van de interne voorziening bedoeld in artikel 66 van de programmawet van 22 juni 2012 tenzij die interne voorziening werd overgedragen aan een in paragraaf 1 bedoelde instelling voor bedrijfspensioenvoorziening of verzekeringsonderneming;

3° de individuele pensioentoezeggingen zoals bedoeld in artikel 3, § 1, 4°, van de wet van 28 april 2003 betreffende de aanvullende pensioenen en het belastingstelsel van die pensioenen en van sommige aanvullende voordelen inzake Sociale Zekerheid, die bestonden vóór 16 november 2003 :

- tot beloop van het verzekerd kapitaal van een vóór 1 juli 2012 ter financiering van die toezegging gesloten bedrijfsleidersverzekering;

- voor het overige tot beloop van het bedrag van de interne voorziening bedoeld in artikel 66 van de programmawet van 22 juni 2012 tenzij die interne voorziening werd overgedragen aan een in paragraaf 1 bedoelde instelling voor bedrijfspensioenvoorziening of verzekeringsonderneming. '.

Art. 118. Artikel 75 van dezelfde wet wordt opgeheven ».

Artikel 66 van dezelfde programmawet, waarnaar artikel 117 verwijst, bepaalde in de versie ervan die van toepassing is op het voor de verwijzende rechter gebrachte geschil :

« Er wordt ten laste van de belastingplichtigen die krachtens de artikelen 179, 220 of 227, 2° en 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 aan de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting of de belasting van niet-inwoners zijn onderworpen, een afzonderlijke aanslag gevestigd op de voorzieningen gevormd in uitvoering van aanvullende individuele pensioentoezeggingen ten voordele van de werknemers en bedrijfsleiders als bedoeld in artikel 30 van dat Wetboek.

Deze aanslag wordt gevestigd op het totaal bedrag van de voorzieningen, bedoeld in het eerste lid, bestaand op het einde van het laatste boekjaar met afsluitdatum vóór 1 januari 2012 en wordt samen met de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting of de belasting van niet-inwoners voor het aanslagjaar 2013 ingekohierd. Titel VII van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 is van toepassing op deze afzonderlijke aanslag.

Het tarief van deze aanslag wordt vastgesteld op 1,75 pct.

Behalve wanneer, in het geval bedoeld in artikel 365 van het genoemde Wetboek of na een overbrenging van de zetel of enige andere verrichting, de belastingplichtige niet meer als zodanig onderworpen zal worden aan de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting of de belasting van niet-inwoners voor vennootschappen of rechtspersonen voor het belastbaar tijdperk verbonden aan het aanslagjaar 2014, kan de belastingplichtige ervoor kiezen om de in het eerste lid bedoelde aanslag te spreiden over de drie aanslagjaren 2013, 2014 en 2015. In dit geval wordt het tarief bedoeld in het derde lid, voor elk van de drie aanslagjaren, vastgelegd op 0,60 pct. van het totaal bedrag bedoeld in het tweede lid.

Als de belastingplichtige tijdens het vorig belastbaar tijdperk heeft gekozen om de aanslag als bedoeld in het eerste lid te spreiden, en wanneer, in het geval bedoeld in het genoemde artikel 365 of na een overbrenging van de zetel of enige andere verrichting, de belastingplichtige niet meer als zodanig onderworpen zal worden aan de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting of de belasting van niet-inwoners voor

vennootschappen of rechtspersonen voor het volgende belastbaar tijdperk, wordt het tarief van de afzonderlijke aanslag voor dit belastbaar tijdperk verhoogd tot 1,20 pct.

De in de vorige leden bedoelde aanslagen worden niet aangemerkt als beroepskosten ».

B.2. Het geschil heeft betrekking op de voorzieningen voor aanvullend pensioen gevormd door een interne toezegging binnen een onderneming. Bij de in het geding zijnde bepalingen wordt voorzien in de overgangsregeling die van toepassing is op de ondernemingen die intern voorzieningen hadden aangelegd voor een aanvullend pensioen vóór de invoering van het bij de programmawet van 22 juni 2012 opgelegde principe van de verplichte externalisering van alle individuele toezeggingen inzake aanvullend pensioen vanwege de ondernemingen ten voordele van hun bedrijfsleiders. Uit de formulering van de prejudiciële vraag en uit de motivering van de verwijzingsbeslissing blijkt dat het Hof wordt verzocht het verschil in behandeling te onderzoeken tussen, enerzijds, de ondernemingen die hun boekjaar hebben afgesloten op 31 december 2011, die het voordeel van het tot 1,75 % verminderde tarief van de aanslag kunnen genieten, en, anderzijds, diegene die hun boekjaar hebben afgesloten na 31 december 2011. Die laatste zijn van de overgangsregeling uitgesloten en zijn bijgevolg, zoals de eisende partij voor de verwijzende rechter, aan een aanslag ten bedrage van 4,4 % onderworpen.

B.3.1. Tot aan de inwerkingtreding van de artikelen 117 en 118 van de programmawet van 22 juni 2012 vielen de individuele pensioentoezeggingen ten voordele van lasthebbers van vennootschappen en de individuele pensioentoezeggingen ten voordele van andere zelfstandige bedrijfsleiders dan lasthebbers van vennootschappen niet onder de wet van 27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening. De opheffing, bij artikel 118, van artikel 75 van de voormelde wet van 27 oktober 2006, waarbij die uitsluiting werd ingesteld, maakt een einde aan die uitzonderingsregeling.

In de parlementaire voorbereiding van de in het geding zijnde bepalingen wordt de dubbele doelstelling van die wijziging als volgt toegelicht :

« Vooreerst worden alle individuele pensioentoezeggingen op die manier fiscaal gelijkgeschakeld. Vandaag zijn de individuele pensioentoezeggingen die werden gefinancierd op grond van een individuele pensioentoezeggingsverzekering of een bedrijfsleidersverzekering onderworpen aan een premietaks van 4,4 %, terwijl die taks niet verschuldigd is bij een financiering op grond van balansprovisies.

Daarnaast wordt op die manier ook de bescherming van de begunstigen verbeterd. Bij een financiering via balansprovisies of via een bedrijfsleidersverzekering beschikt de begunstigde enkel over een vordering tegenover de vennootschap of de werkgever. Daardoor dreigen zijn aanspraken verloren te gaan bij een faillissement van de vennootschap of de werkgever. In het geval van een externe financiering worden de pensioengelden daarentegen afgezonderd van het vermogen van de vennootschap of de werkgever, waardoor de aanspraken niet kunnen worden aangetast door de insolventie van de vennootschap of de werkgever.

De verplichte externalisering geldt voor alle nieuwe individuele pensioentoezeggingen, maar ook voor de al bestaande individuele pensioentoezeggingen die vandaag nog intern gefinancierd worden » (*Parl. St.*, Kamer, 2011-2012, DOC 53-2198/001, pp. 61-62).

Voor die externalisering is in de parlementaire voorbereiding een derde, sociaal, doel aangevoerd :

« [Zij] beoogt immers de sociale bescherming van zelfstandige bedrijfsleiders te verhogen door hun pensioenrechten extern te laten opbouwen en dus te beschermen tegen het insolventierisico van het bedrijf » (*Parl. St.*, Senaat, 2011-2012, nr. 5-1670/4, pp. 15-16).

B.3.2. De wetgever heeft evenwel voorzien in een overgangsregeling waarover in de parlementaire voorbereiding wordt vermeld :

« Voor die al bestaande interne individuele pensioentoezeggingen wordt wel voorzien in een overgangsregeling.

Zo geldt de verplichting tot externalisering niet tot beloop van de interne voorziening die op het einde van het belastbaar tijdperk verbonden aan aanslagjaar 2012 was aangelegd bij de vennootschap of werkgever. De op dat ogenblik bestaande provisie wordt met andere woorden vrijgesteld van de verplichting tot externalisering.

Het bedrag aan interne voorzieningen dat is vrijgesteld van externalisering mag nadien niet meer toenemen. Elke verdere financiering van de individuele pensioentoezegging, zowel met betrekking tot toekomstige als met betrekking tot de al gepresteerde diensttijd, moet dus volledig extern gebeuren.

De vennootschap of werkgever beschikt over de mogelijkheid om, niettegenstaande de principiële vrijstelling, ook de intern gevormde voorziening over te dragen naar een pensioeninstelling. Dergelijke overdrachten zullen overigens niet meer onderworpen worden aan de premietaks (zie art. 65 programmawet) » (*Parl. St.*, Kamer, 2011-2012, DOC 53-2198/001, p. 62).

Indien geen enkele overgangsmaatregel was genomen die van toepassing is op de bestaande voorzieningen, had dat voor de betrokken ondernemingen zware gevolgen kunnen hebben gehad. In dat verband wordt in de parlementaire voorbereiding vermeld :

« Aangezien de verplichte externalisatie van interne pensioenbeloften bedrijfseconomisch niet vanzelfsprekend was, is er tijdens de sociale onderhandelingen over de uitvoering van de pensioenhervorming van december 2011 afgesproken dat de bestaande interne pensioenbeloften intern gehouden mogen worden, maar onderworpen zullen worden aan een eenmalige taks van 1,75 % of gedurende drie jaar aan een bijzondere taks van 0,6 % » (*ibid.*, DOC 53-2198/016, p. 32).

B.4. Artikel 66 van de voormelde programmawet bepaalt dat, zelfs indien zij gehandhaafd kunnen worden, de voorzieningen die zijn aangelegd ter uitvoering van interne individuele toezeggingen bestaand op het einde van het laatste boekjaar met afsluitdatum vóór 1 januari 2012, het voorwerp uitmaken van een afzonderlijke aanslag die wordt vastgesteld op 1,75 %.

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.5. Door te verwijzen naar het voormelde artikel 66, tweede lid, van de programmawet, beperkt het in het geding zijnde artikel 117 de afzonderlijke aanslag tot de voorzieningen bestaand « op het einde van het laatste boekjaar met afsluitdatum vóór 1 januari 2012 ».

Dat criterium is objectief, maar het is niet pertinent ten aanzien van de doelstelling die erin bestaat, enerzijds, alle individuele pensioentoezeggingen fiscaal gelijk te schakelen en, anderzijds, met betrekking tot de overgangsregeling, de economische bescherming van de betrokken ondernemingen of vennootschappen te waarborgen door hun solvabiliteit niet in gevaar te brengen. Om dat doel volledig te bereiken, dient voor bepaalde vennootschappen die het boekjaar afsluiten tussen 1 januari en 28 juli 2012, ook de jaarrekening verbonden aan het aanslagjaar 2012 in aanmerking te worden genomen.

De Ministerraad doet gelden dat de vennootschappen die, zoals de eisende vennootschap, hun boekjaar afsluiten na 31 december 2011, een veel te specifieke categorie betreffen opdat de wetgever rekening ermee had kunnen houden, terwijl de uitsluiting van die categorie de mogelijkheid biedt « het buitenkans-effect of manipulaties te verhinderen ».

Die aangevoerde reden kan weliswaar het toepassingsgebied van de tijdelijke overgangsmaatregel (reeds intern aangelegde aanvullende pensioenen) verantwoorden, maar zij is niet pertinent om te verantwoorden, wanneer de wetgever later in een permanente regeling (verplichting tot externalisering) heeft voorzien, dat een bepaalde categorie van vennootschappen voor een bepaalde periode van elk van de vermelde regelingen wordt uitgesloten.

Vóór de inwerkingtreding van de programmawet van 22 juni 2012 op 28 juli 2012 waren de ondernemingen immers niet ertoe gehouden de aanvullende pensioenvoorzieningen te externaliseren en konden zij hen als pensioenvoorzieningen inschrijven bij het afsluiten van hun laatste boekjaar, maar de vennootschappen die dat boekjaar hebben afgesloten tussen 1 januari en 28 juli 2012, zijn voor dat boekjaar van de overgangsregeling uitgesloten.

B.6. De prejudiciële vraag dient bevestigend te worden beantwoord.

In zoverre zij niet van toepassing zijn op de intern aangelegde aanvullende pensioenvoorzieningen van de vennootschappen die hun boekjaar afsluiten tussen 1 januari en 28 juli 2012, schenden de artikelen 117 en 118 van de programmawet van 22 juni 2012 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.7. Aangezien de vaststelling van die lacune is uitgedrukt in voldoende nauwkeurige en volledige bewoordingen die toelaten de in het geding zijnde bepalingen toe te passen met inachtneming van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, staat het aan de verwijzende rechter, in afwachting van een optreden van de wetgever, een einde te maken aan de schending van dat beginsel.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

In zoverre zij niet van toepassing zijn op de intern aangelegde aanvullende pensioenvoorzieningen van de vennootschappen die hun eerste boekjaar afsluiten tussen 1 januari en 28 juli 2012, schenden de artikelen 117 en 118 van de programmawet van 22 juni 2012, die de artikelen 3 en 75 van de wet van 27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening respectievelijk wijzigen en opheffen, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 4 oktober 2018.

De griffier,

De wnd. voorzitter,

F. Meersschaut

J.-P. Snappe