

Rolnummer 6865
Arrest nr. 75/2019 van 23 mei 2019

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 269, derde lid, b), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Luik, afdeling Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 19 februari 2018 in zake de bvba « Ahtco » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 1 maart 2018, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Luik, afdeling Luik, de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 269, derde lid, b), van het WIB 1992, zoals van toepassing op de in het geding zijnde aanslagjaren, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre het vereist, bij een kapitaalsverhoging na 1 januari 1994, dat nieuwe effecten worden uitgegeven teneinde de verlaagde aanslagvoet van de roerende voorheffing op die effecten te kunnen genieten, terwijl die verlaagde aanslagvoet niet van toepassing is wanneer hetzelfde kapitaal het voorwerp uitmaakt van eenzelfde verhoging zonder dat nieuwe effecten worden uitgegeven ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- de bvba « Ahtco », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. C. Vandevyver en Mr. J. Clément, advocaten bij de balie te Verviers;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J. Fekenne, advocaat bij de balie te Luik.

Bij beschikking van 27 februari 2019 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 20 maart 2019 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 20 maart 2019 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

Bij de Rechtbank van eerste aanleg Luik, afdeling Luik, is door de bvba « Ahtco » een vordering ingesteld tot betwisting van zeven roerende voorheffingen die te haren laste door de administratie zijn ingekohierd voor de aanslagjaren 2008 tot 2012. De bvba « Ahtco », bestaande uit één enkele persoon, is opgericht op 28 januari 1987. De verzoekende partij heeft dividenden uitgekeerd waarop zij een roerende voorheffing van 15 % heeft ingehouden, met toepassing van artikel 269, derde lid, b), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992). Volgens de administratie zijn de voorwaarden voor de toepassing van de aanslagvoet van 15 % waarin is voorzien bij de voormelde bepaling niet vervuld en diende de in aanmerking genomen aanslagvoet 25 % te bedragen. De aangiften van de verzoekende partij zijn in die zin gewijzigd.

Na een heropening van de debatten met betrekking tot het aanvangspunt van de termijn bepaald in artikel 358, § 2, 1°, van het WIB 1992 is de zaak opnieuw bij het verwijzende rechtscollege aanhangig gemaakt. De heropening van de debatten had ten doel de administratie de mogelijkheid te bieden de stukken neer te leggen die de datum van het begin van de controle aantonen. Na die stukken te hebben onderzocht, stelt het verwijzende

rechtscollege vast dat er geen verjaring is. Het oordeelt ook dat, in tegenstelling tot hetgeen de verzoekende partij betoogt, het wel degelijk de aanslagvoet van 25 % is die moet worden toegepast, aangezien de aanslagvoet van 15 % enkel had kunnen worden toegepast indien de op 4 december 2002 doorgevoerde kapitaalsverhoging aanleiding had gegeven tot de aanmaak van nieuwe aandelen, hetgeen niet het geval is.

Blijft dan nog de prejudiciële vraag waarvan de verzoekende partij vraagt haar aan het Hof te stellen en die betrekking heeft op de bestaanbaarheid van artikel 269, derde lid, b), van het WIB 1992 met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, vraag die de Rechtbank heeft overgenomen en die hiervoor is weergegeven.

III. *In rechte*

- A -

A.1. De verzoekende partij voor de verwijzende rechter betoogt dat het in het geding zijnde artikel 269, derde lid, b), van het WIB 1992 het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie schendt, in zoverre het bij een kapitaalsverhoging voor vennootschappen die, zoals de hare, één enkele vennoot omvatten, van het voordeel van de verlaagde aanslagvoet van de roerende voorheffing de dividenden uitsluit die geen nieuwe inbrengen vergoeden. De in het geding zijnde bepaling zou aldus de enige vennoot van een bvba die bij de op 4 december 2002 doorgevoerde kapitaalsverhoging geen nieuwe effecten heeft uitgegeven en de enige vennoot van een bvba die dat wel zou hebben gedaan, verschillend behandelen.

Met artikel 269 van het WIB 1992 wordt, door te voorzien in een tot 15 % verlaagde aanslagvoet, weliswaar een wettig doel nagestreefd dat erin bestaat investeringen in geld in het risicokapitaal van vennootschappen, ongeacht of die al dan niet beursgenoteerd zijn, te bevorderen.

Parallel daarmee neemt de wetgever een reeks « antimisbruik »-maatregelen aan teneinde gesimuleerde kapitaalsverhogingen te bestrijden. Het is echter precies de grondwettigheid van een van die maatregelen die de verzoekende partij betwist, namelijk de verplichting om bij een kapitaalsverhoging nieuwe aandelen aan te maken om het voordeel van de verlaagde aanslagvoet te kunnen genieten.

Hooguit zou de vereiste van het aanmaken van nieuwe aandelen bij een kapitaalsverhoging kunnen worden verantwoord door de bedoeling om het mogelijk te maken het bestaande kapitaal en het nieuwe kapitaal van elkaar te onderscheiden.

Indien zulks wel degelijk de door de wetgever nagestreefde doelstelling is, is die doelstelling niet redelijk verantwoord.

Allereerst is het onderscheid niet relevant ten opzichte van het nagestreefde doel om beleggingen in risicokapitaal te bevorderen. Indien de specifieke doelstelling in werkelijkheid erin bestaat het « goede (nieuwe) kapitaal » van het « slechte (bestaande) kapitaal » te onderscheiden, zijn er andere manieren om dat te doen dan de verplichting op te leggen om bij de kapitaalsverhoging nieuwe aandelen aan te maken. De twee notariële akten die vereist zijn, enerzijds, bij de oprichting van de vennootschap en, anderzijds, bij de verhoging van het kapitaal volstaan om dat aan te tonen, inclusief om te preciseren welke bedragen afkomstig zijn van een inbreng in geld na 1 januari 1994.

Er bestaat evenmin een verband van evenredigheid tussen de gevolgen van dat onderscheid en de nagestreefde doelstelling. Na eerst te hebben overwogen de verlaging van de roerende voorheffing enkel toe te passen op de dividenden van aandelen uitgegeven door een openbaar beroep op het spaarwezen, heeft de wetgever, volgens de parlementaire voorbereiding, die verlaging uitgebreid tot de ondernemingen die geen dergelijk beroep op spaargelden doen en dat is de reden waarom hij antimisbruikmaatregelen heeft genomen. De verzoekende partij is van oordeel dat het bij een kapitaalsverhoging vereiste aanmaken van nieuwe aandelen bijzonder onevenredig is wanneer het, zoals in haar geval, gaat om een eenpersoonsvennootschap.

A.2.1. De Ministerraad herinnert eraan dat de doelstelling van de verlaging van de roerende voorheffing op de dividenden van aandelen uitgegeven vanaf 1 januari 1994 ter gelegenheid van een kapitaalsverhoging door

inbreng in geld ertoe strekt het beleggen in risicokapitaal aan te moedigen en zoveel mogelijk personen ertoe aan te zetten aandelen te verwerven.

Terwijl de wetgever het idee opgaf één enkel tarief in te voeren voor alle roerende inkomsten, aangezien die optie het niet mogelijk maakte de tweede doelstelling te bereiken, heeft hij in het verlengde daarvan ook beslist dat de verlaagde aanslagvoet enkel van toepassing zou zijn op dividenden verbonden aan aandelen uitgegeven vanaf 1 januari 1994.

Het in het leven roepen van de nieuwe categorie van aandelen « verminderde voorheffing - précompte réduit », « VVPR » genaamd, heeft tot gevolg dat alleen de kapitaalsverhogingen met uitgifte van nieuwe aandelen bij de verlaging van de roerende voorheffing worden beoogd.

Dat verschil vindt een evidente verantwoording in de noodzaak om de aandelen te kunnen identificeren die dat voordeel kunnen genieten en, bijgevolg, een controle, door de administratie, mogelijk te maken van het gedeelte van de roerende voorheffing dat aan de verlaagde aanslagvoet is onderworpen.

Zoals het Hof reeds heeft doen opmerken, vermag de wetgever bij het bepalen van de nadere voorwaarden van een fiscale maatregel, te kiezen voor die voorwaarden die het minst aanleiding kunnen geven tot misbruiken.

Dat maakt het mogelijk te verantwoorden dat bij de ontstentenis van uitgifte van nieuwe aandelen bij een vanaf 1 januari 1994 doorgevoerde kapitaalsverhoging, de verlaagde aanslagvoet niet kan worden toegepast op de dividenden van de daarop betrekking hebbende aandelen.

Daarenboven maakt de vereiste in verband met de uitgifte van nieuwe aandelen het ook mogelijk tegemoet te komen aan de tweede doelstelling van de wetgever, namelijk zoveel mogelijk personen aanmoedigen om deel te nemen aan de kapitaalsverhoging.

Voor het overige, voegt de Ministerraad eraan toe, is het verschil in behandeling evenredig in zoverre elke vennootschap die een kapitaalsverhoging doorvoert, zonder enig bijzonder formalisme, gemakkelijk kan beslissen nieuwe aandelen uit te geven en kan voldoen aan de voorwaarden voorgeschreven bij artikel 269, derde lid, b), van het WIB 1992. De keuze van de bvba « Ahtco » om geen nieuwe aandelen uit te geven, is dus een na rijp beraad gemaakte keuze waaruit zij in het voorliggende geval de gevolgen moet trekken.

A.2.2. De Ministerraad wenst in zijn memorie van antwoord te onderstrepen dat artikel 269, derde lid, b), van het WIB 1992 van toepassing is op alle kapitaalsverhogingen, zonder een onderscheid te maken dat is gebaseerd op de vorm van de vennootschap die daartoe overgaat.

Bijgevolg, ook al is voor de aangiften van kapitaalsverhoging de controle eenvoudiger wanneer er maar één vennoot is, is zij veel complexer voor alle andere vennootschapsvormen. De wetgever vermag redelijkerwijze niet, zoals de bvba « Ahtco » dat doet, rekening te houden met de persoonlijke situatie van een specifieke vennootschap op een gegeven ogenblik.

Daarenboven, indien de wetgever een verschil in behandeling had gemaakt tussen de vennootschappen met één enkele vennoot en de andere vennootschappen, zou hij een niet-verantwoorde discriminatie in het leven hebben geroepen ten aanzien van de in hoofdzaak nagestreefde doelstelling, die te dezen erin bestaat zoveel mogelijk personen de mogelijkheid te bieden aan een geplande kapitaalsverhoging deel te nemen.

- B -

B.1.1. In de prejudiciële vraag wordt het Hof verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, van artikel 269, derde lid, b), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), in zoverre het, bij een kapitaalsverhoging na 1 januari 1994, het voordeel van de verlaagde aanslagvoet van

de roerende voorheffing op die effecten afhankelijk stelt van de uitgifte van nieuwe effecten, terwijl die verlaagde aanslagvoet niet van toepassing is wanneer hetzelfde kapitaal het voorwerp uitmaakt van eenzelfde verhoging zonder dat nieuwe effecten worden uitgegeven.

B.1.2. Artikel 269, derde lid, van het WIB 1992, in de versie ervan die van toepassing is op het aan de verwijzende rechter voorgelegde geschil, bepaalde :

« Voor zover de vennootschap die de inkomsten uitkeert niet onherroepelijk verzaakt aan het voordeel van deze verlaging, wordt de aanslagvoet van 25 pct. eveneens verlaagd tot 15 pct. voor de volgende dividenden :

a) dividenden van aandelen uitgegeven vanaf 1 januari 1994 door het openbaar aantrekken van spaargelden;

b) dividenden van aandelen die vanaf hun uitgifte :

- het voorwerp hebben uitgemaakt van een inschrijving op naam bij de uitgever, indien het gaat om aandelen op naam,

- in België in open bewaargeving zijn gegeven, waarvan de Koning de voorwaarden en de wijze van toepassing bepaalt, bij een bank, een openbare kredietinstelling, een beursvennootschap of een spaarkas die aan de controle van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen is onderworpen, indien het gaat om aandelen aan toonder,

- in België op een effectenrekening zijn ingeschreven op naam van de eigenaar of de houder bij een vereffening instelling of erkende rekeninghouder die gemachtigd is dergelijke effecten aan te houden, en waarbij de Koning de voorwaarden en de wijze van toepassing bepaalt, indien het gaat om gedematerialiseerde aandelen, wanneer die aandelen werden uitgegeven vanaf 1 januari 1994 ter vertegenwoordiging van maatschappelijk kapitaal en overeenstemmen met inbrengen in geld.

[...] ».

B.2. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet waarborgen het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Artikel 172 van de Grondwet is een bijzondere toepassing van dat beginsel in fiscale aangelegenheden.

Het gelijkheidsbeginsel in fiscale zaken verbiedt de wetgever niet een fiscaal voordeel toe te kennen aan sommige belastingplichtigen, op voorwaarde dat het aldus ingevoerde verschil in behandeling redelijk kan worden verantwoord.

B.3. Het komt de wetgever toe het tarief van de belasting vast te stellen. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsmarge.

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.

Wanneer bij die keuze een verschil in behandeling blijkt, dient het Hof evenwel na te gaan of dat verschil berust op een redelijke verantwoording.

B.4.1. De in het geding zijnde bepaling is in het WIB 1992 ingevoegd bij artikel 20 van de wet van 30 maart 1994 tot uitvoering van het globaal plan op het stuk van de fiscaliteit. In de parlementaire voorbereiding wordt vermeld dat de aan artikel 269 van het WIB 1992 aangebrachte wijzigingen tot doel hebben « het beleggen in risicokapitaal aan te moedigen door het tarief van de roerende voorheffing van 25 % of van 20 % op 13 % [later : 15 %] terug te brengen voor [...] dividenden » die aan een aantal voorwaarden voldoen (*Parl. St.*, Kamer, 1993-1994, nr. 1290/3, p. 8) en « een zo groot mogelijk aantal mensen tot het aanhouden van aandelen aan te zetten » (*Parl. St.*, Senaat, 1993-1994, nr. 1002-2, p. 12).

In het verslag van de commissie voor de Financiën van de Senaat wordt gepreciseerd :

« dat het niet alleen gaat om een stimulans voor de emitterende vennootschap maar ook voor de belegger want deze laatste wordt ertoe aangezet zijn portefeuille te diversifiëren en in te schrijven op kapitaalsverhogingen » (*ibid.*, p. 14).

Daaruit blijkt dat de door de wetgever nagestreefde doelstelling tweevoudig is : enerzijds, de vennootschappen ertoe aanzetten hun kapitaal te verhogen door een inbreng in geld en aldus het voordeel van nieuwe middelen te genieten om hun activiteiten te ontwikkelen en, anderzijds, zoveel mogelijk personen de mogelijkheid bieden aandelen te verwerven en aldus hun portefeuille te diversifiëren door op die kapitaalsverhoging in te schrijven.

B.4.2. Dezelfde parlementaire voorbereiding vermeldt nog :

« dat het initieel in de bedoeling lag om de vermindering van de roerende voorheffing te beperken tot de dividenden op aandelen uitgegeven door het openbaar aantrekken van spaargelden. De controle op die uitgften is gegarandeerd gezien de tussenkomst van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen. In die gevallen is het risico op fictieve of geveinsde operaties uitgesloten. In het globaal plan heeft de Regering te kennen gegeven bereid te zijn de verlaging van de roerende voorheffing ook tot bedrijven die geen openbaar beroep op spaargelden doen, uit te breiden. In deze gevallen moesten een aantal voorzorgsmaatregelen worden genomen om te vermijden dat misbruiken zouden plaatsvinden » (*ibid.*, p. 12).

« Om kapitaalsverhogingen aan te moedigen moest het verschil groot genoeg zijn, en daarom heeft men gekozen voor een grotere vermindering, die evenwel beperkt blijft tot de nieuwe aandelen, waarbij toch toegegeven moet worden dat de complexiteit een nadeel vormt » (*ibid.*, p. 15).

B.4.3. Aldus heeft de wetgever, teneinde de nagestreefde doelstellingen te bereiken, een nieuwe categorie van aandelen in het leven geroepen waaraan een verlaagde roerende voorheffing is verbonden, namelijk de aandelen « verminderde voorheffing - précompte réduit », « VVPR » genaamd, waarbij hij de vanaf 1 januari 1994 uitgegeven aandelen aldus aanmerkt voor zover zij aan de in artikel 269, derde lid, b), van het WIB 1992 vermelde voorwaarden voldoen.

B.5. Het daaruit volgende verschil in behandeling tussen die categorie van aandelen en de andere berust op een objectief criterium, namelijk de datum van uitgifte van de nieuwe aandelen.

B.6. De door de wetgever nagestreefde doelstellingen, die zijn vermeld in B.4.1, houden te dezen verband met het sturen en het corrigeren van het sociale en het economische beleid, doelstellingen die hij, zoals is vermeld in B.3, vermag na te streven wanneer hij fiscale maatregelen neemt.

B.7. Het verschil in behandeling is relevant. Door het in het geding zijnde fiscale voordeel voor te behouden aan die categorie van aandelen, wou de wetgever immers de aandelen (effecten op naam) kunnen identificeren en bijgevolg een controle door de administratie mogelijk maken teneinde de eventuele misbruiken te vermijden. Tot slot

vermocht de wetgever redelijkerwijs de mogelijkheid van één enkel tarief dat zonder onderscheid van toepassing is op de vroeger en de nieuw uitgegeven aandelen, om de twee volgende redenen niet in aanmerking te nemen :

« - het effect als stimulans voor het uitlokken van nieuwe kapitaalsverhogingen zou zijn verdwenen of in ieder geval te zwak zijn geworden;

- het is de bedoeling op termijn de intresten en de dividenden te onderwerpen aan een zelfde tarief van de roerende voorheffing, maar een dergelijke onmiddellijke gelijkschakeling - inclusief voor het bestaande kapitaal - zou echter te duur zijn geweest en daarom is de vermindering beperkt tot het nieuwe kapitaal » (*ibid.*, p. 13).

Daarenboven wenste de wetgever, door het fiscaal voordeel te beperken tot nieuw uitgegeven aandelen, de tweede doelstelling te verwezenlijken, namelijk het grootst mogelijk aantal personen ertoe aan te zetten aandelen te verwerven en hun portefeuille te diversifiëren.

B.8.1. Tot slot is het in het geding zijnde verschil in behandeling niet onevenredig gelet op de door de wetgever nagestreefde doelstellingen. Elke vennootschap, ongeacht de vorm ervan, die tot een kapitaalsverhoging overgaat, kan immers beslissen nieuwe aandelen uit te geven en aldus aan de bij artikel 269, derde lid, b), van het WIB 1992 voorgeschreven voorwaarden voldoen om het voordeel van de verlaagde aanslagvoet van de roerende voorheffing te genieten.

B.8.2. Uit de in de verwijzingsbeslissing uiteengezette feiten blijkt dat de verzoekende bvba voor de verwijzende rechter tot een kapitaalsverhoging is overgegaan zonder nieuwe effecten op naam uit te geven, in het kader van een juridische constructie die erin bestond de nominale waarde van de bestaande aandelen te schrappen, hetgeen een verhoging van hun fractiewaarde mogelijk maakte. Zij had het voordeel van de verlaging kunnen genieten indien zij nieuwe aandelen had uitgegeven overeenkomstig artikel 269, derde lid, b), van het WIB 1992, hetgeen zij zelf erkent, aangezien zij haar situatie vergelijkt met die van een uit één enkele persoon bestaande bvba die, in tegenstelling tot haar, tot een kapitaalsverhoging zou zijn overgegaan onder de bij de in het geding zijnde bepaling voorgeschreven voorwaarden.

Er dient te worden aangenomen dat een vennootschap die beslist tot een kapitaalsverhoging over te gaan onder dezelfde omstandigheden als de verzoekende bvba voor de verwijzende rechter, de voor- en nadelen ervan heeft afgewogen.

De in het geding zijnde bepaling kan bijgevolg niet worden verweten dat zij tot gevolg heeft de voormelde bvba op discriminatoire wijze uit te sluiten van het recht op de belastingvermindering.

B.9. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 269, derde lid, b), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals het van toepassing is op de aanslagjaren 2008 tot 2012, schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

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 mei 2019.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

F. Daoût