



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 40/2022  
van 17 maart 2022  
Rolnummer : 7436**

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 541 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Luik, afdeling Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters P. Nihoul en L. Lavrysen, de rechters J.-P. Moerman, Y. Kherbache, T. Detienne en D. Pieters, en, overeenkomstig artikel 60*bis* van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, emeritus rechter R. Leysen, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter P. Nihoul,

wijst na beraad het volgende arrest :

*I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 7 september 2020, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 24 september 2020, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Luik, afdeling Luik, de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 541 van het WIB 1992 de artikelen 10, 11 en 23 van de Grondwet, in die zin geïnterpreteerd dat een belastingplichtige die bij de goedkeuring van zijn balansen op 31 december 2012 en op 31 december 2013 niet het geheel of een deel van de boekhoudkundige winst van die jaren heeft uitgekeerd maar heeft gepreciseerd winst van vóór 2012 uit te keren, een bijzondere reserve kon aanleggen ten belope van de boekhoudkundige winst na belasting van de referentieboekjaren, terwijl een belastingplichtige die de boekhoudkundige winst van zijn balansen op 31 december 2012 en op 31 december 2013 heeft uitgekeerd, een bijzondere liquidatiereserve kon aanleggen ten belope van de boekhoudkundige winst na belasting van de referentieboekjaren maar met aftrek van de winst die tijdens de twee referentieboekjaren is uitgekeerd ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- de nv « Quincaillerie Conradt », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. M. Leviaux, advocaat bij de balie Luik-Hoei;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J. Fekenne, advocaat bij de balie Luik-Hoei.

Bij beschikking van 2 februari 2022 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers T. Detienne en D. Pieters 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 16 februari 2022 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 16 februari 2022 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, dient de nv « Quincaillerie Conradt » een verzoekschrift in tot betwisting van de aanslagen in de vennootschapsbelasting die te haren laste zijn ingekohierd voor de aanslagjaren 2016 en 2017. De betwisting betreft het bedrag dat is toegewezen aan de bijzondere liquidatiereserve. De Rechtbank stelt vast dat uit artikel 541, §§ 1 en 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) blijkt dat het bedrag van de liquidatiereserves die verbonden zijn met de aanslagjaren 2013 en 2014 tweemaal beperkt is, in zoverre het, enerzijds, het bedrag van de boekhoudkundige winst na belasting van het belastbaar tijdperk dat verbonden is met, respectievelijk, de boekjaren 2013 en 2014 niet mag overschrijden en, anderzijds, het bedrag van die boekhoudkundige winst dat nog steeds in de reserves is geboekt bij het begin van het boekjaar waarin de bijzondere aanslag is betaald, te dezen de boekjaren 2016 en 2017, niet mag overschrijden.

Het wordt niet betwist door de partijen dat de boekhoudkundige winst na belasting van de nv « Quincaillerie Conradt », zowel van het aanslagjaar 2013 als van het aanslagjaar 2014, het voorwerp heeft uitgemaakt van een uitkering van dividenden vóór het jaar waarin de bijzondere aanslag bedoeld in artikel 541 van het WIB 1992 is betaald. Uit die betalingen vloeit voort dat slechts een deel van de winst is toegewezen aan de reserve en daarin nog steeds was geboekt bij het begin van het boekjaar waarin de bijzondere aanslag is betaald. De Rechtbank oordeelt dat, voor de toepassing van artikel 541 van het WIB 1992, het bedrag van de dividenden uitgekeerd vóór het begin van het boekjaar dat in aanmerking moet worden genomen, niet mag worden opgenomen in de reserves bij het begin van die boekjaren, zelfs indien een bedrag dat gelijkwaardig is aan het totaalbedrag van die winst is opgenomen in de reserves voor die boekjaren.

Op vraag van de eisende partij stelt de Rechtbank aan het Hof de hiervoor weergegeven prejudiciële vraag.

## *III. In rechte*

- A -

A.1.1. De nv « Quincaillerie Conradt », eisende partij voor het verwijzende rechtscollege, voert aan dat, indien artikel 541 van het WIB 1992 zo wordt geïnterpreteerd dat het het bedrag van het dividend uitgekeerd bij het afsluiten van het referentieboekjaar uitsluit van het bedrag dat kan worden toegewezen aan de bijzondere liquidatiereserve wanneer dat dividend is geheven op de boekhoudkundige winst van het referentieboekjaar en

nooit in de reserve is geboekt, de belastingplichtige die dividenden heeft uitgekeerd in de loop van die referentieboekjaren verschillend wordt behandeld naargelang hij al dan niet heeft gepreciseerd dat die dividenden moesten worden verrekend met de winst van vóór 2012. Zij is van mening dat, indien de belastingplichtige bij de goedkeuring van de rekeningen heeft gepreciseerd dat het uitgekeerde dividend moest worden verrekend met zijn winst van vóór 2012, hij het totaalbedrag van de boekhoudkundige winst na belasting van het referentieboekjaar kan toewijzen aan de liquidatiereserve, omdat in dat geval zijn boekhoudkundige winst na belasting niet werd uitgekeerd en kon worden geboekt in de reserves. Indien de belastingplichtige daarentegen bij de goedkeuring van zijn rekeningen tijdens de boekjaren 2012 en 2013 niets heeft gepreciseerd, kan geen rekening worden gehouden met het uitgekeerde bedrag om het bedrag vast te stellen dat kan worden toegewezen aan de bijzondere liquidatiereserve, aangezien het uitgekeerde bedrag nooit in de reserves is geboekt.

A.1.2. Die partij is van mening dat die twee categorieën van belastingplichtigen vergelijkbaar zijn en dat het verschil in behandeling op geen enkel objectief criterium berust. Zij voegt eraan toe dat, op het ogenblik van de goedkeuring van de rekeningen die verbonden zijn met de aanslagjaren 2013 en 2014, de belastingplichtigen niet wisten dat een artikel 541 zou worden ingevoegd in het WIB 1992, zodat hun niet zou kunnen worden verweten toen te hebben gekozen voor de uitkering van een dividend bij het afsluiten van het referentieboekjaar zonder te preciseren met welke winst het uitgekeerde bedrag moest worden verrekend.

A.2.1. De Ministerraad is van oordeel dat het verwijzende rechtscollege terecht ervan is uitgegaan dat de boekhoudkundige winst na belasting van het boekjaar dat is verbonden met de aanslagjaren 2013 en 2014 moet worden geboekt in de reserve bij het begin van het boekjaar waarin de aanslag is betaald, en niet een gelijkwaardig bedrag.

A.2.2. In hoofdorde is de Ministerraad van mening dat de prejudiciële vraag verkeerdelijk ervan uitgaat dat een gewone algemene vergadering die beraadslaagt over de verdeling van haar boekhoudkundige winst na belasting van de boekjaren die zijn verbonden met de aanslagjaren 2013 en 2014 de oorsprong kon kiezen van de dividenden die zij wilde uitkeren aan haar aandeelhouders en dat zij dus kon preciseren dat zij een winst van vóór 2012 uitkeerde. Hij zet uiteen dat, op het niveau van de rekeningen met betrekking tot de resultaatverwerking, niet is voorzien in een optionele verrekening, naar keuze van de vennootschap, met ofwel de winst van het boekjaar, ofwel de beschikbare reserves. Immers, indien de te bestemmen winst voor het betrokken boekjaar volstaat om het bedrag van het dividend te dekken dat is vastgesteld door de gewone algemene vergadering die de jaarrekening goedkeurt, is er geen enkele onttrekking aan de beschikbare reserve.

Hij leidt hieruit af dat de situatie waarmee de eisende naamloze vennootschap voor het verwijzende rechtscollege haar eigen situatie vergelijkt, niet zou kunnen bestaan. Immers, indien de boekhoudkundige winst na belasting van het te bestemmen boekjaar volstond om de uitkering van dividenden waartoe is besloten, uit te voeren, zou geen enkele vennootschap een dividend hebben kunnen uitkeren door onttrekking aan de beschikbare reserves die bestaan bij het begin van de boekjaren die zijn verbonden met de aanslagjaren 2013 en 2014; evenmin zou, parallel met het voorgaande, geen enkele vennootschap de integrale boekhoudkundige winst na belasting van die boekjaren in de beschikbare reserves hebben kunnen opnemen, teneinde die post opnieuw te vormen tijdens een en dezelfde resultaatverwerking. Hij besluit dat, aangezien de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege haar eigen situatie vergelijkt met een situatie die niet kan bestaan, de prejudiciële vraag geen antwoord behoeft.

A.3.1. In ondergeschikte orde voert de Ministerraad aan dat er in elk geval dient te worden vastgesteld dat artikel 541 van het WIB 1992 geen discriminatie teweegbrengt. Hij zet uiteen dat die bepaling ertoe strekt een overgang te verzekeren tussen het stelsel van de « interne liquidatie », bedoeld in artikel 537 van het WIB 1992, en dat van de « liquidatiereserve », bedoeld in artikel 184<sup>quater</sup> van het WIB 1992, door te voorzien in een « bijzondere liquidatiereserve ». Hij preciseert dat artikel 541 van het WIB 1992 in samenhang moet worden gelezen met die twee andere bepalingen, waarvan het doel erin bestond de eigen middelen van de vennootschappen, inzonderheid van de kleine en middelgrote ondernemingen, te versterken in de context van een verhoging van het tarief van de roerende voorheffing op de liquidatieboni.

A.3.2. De Ministerraad zet uiteen dat het deel van de boekhoudkundige winsten na belasting dat is uitgekeerd als dividenden, het bedrag dat kan worden opgenomen in de bijzondere liquidatiereserve met evenveel vermindert. Daarmee samenhangend, indien wordt aangenomen, zoals het verwijzende rechtscollege dat doet, dat de vennootschap, bij de goedkeuring van haar jaarrekening door de gewone algemene vergadering, de oorsprong van de uitgekeerde dividenden kan kiezen, en dus dat de vóór de referentieperiode gevormde reserves in voorkomend geval kunnen worden uitgekeerd als dividenden, verminderen die dividenden niet het bedrag dat kan worden opgenomen in de bijzondere liquidatiereserve. Volgens de Ministerraad berust dat verschil in behandeling

op een objectief criterium, namelijk de mate waarin de boekhoudkundige winst na belasting van de referentieboekjaren al dan niet is opgenomen en behouden in de reserve door de vennootschap en bijgevolg al dan niet heeft kunnen dienen voor de vorming van een liquidatiereserve in een of meer afzonderlijke rekeningen in het passief. De Ministerraad is van mening dat dat verschil in behandeling een evidente verantwoording vindt in het licht van het doel van artikel 541 van het WIB 1992, dat erin bestaat het stelsel van de interne liquidatie af te stemmen op dat van de liquidatiereserve, of nog, in het licht van het feit dat artikel 541 van het WIB 1992 een overgangsmaatregel is die toelaat de in de artikelen 537 en 184<sup>quater</sup> van het WIB 1992 opengelaten tijdperken te vullen.

A.3.3. De Ministerraad voert aan dat de in het geding zijnde bepaling geen onevenredige gevolgen heeft, daar, luidens artikel 537 van het WIB 1992, de vroegere reserves een vergelijkbare gunstregeling hebben kunnen genieten door middel van de interne liquidatie, zodat de wetgever niet zou kunnen worden verweten geen nieuwe gunstmaatregel ten aanzien van die reserves te hebben uitgevaardigd. Hij is derhalve van mening dat de mogelijkheid om die reserves aan te wenden om het tekort aan boekhoudkundige winst na belasting van de referentieboekjaren, ten gevolge van een uitkering van die winst in de vorm van dividenden, op te vangen, een nieuwe onverantwoorde gunstmaatregel zou hebben ingevoerd. Hij voegt eraan toe dat elke vennootschap die een boekhoudkundige winst na belasting realiseert in de loop van een boekjaar, de mogelijkheid heeft die te behouden in de vennootschap en dus haar eigen kapitaal te verhogen, of een deel van die winst uit te keren aan haar aandeelhouders. Het betreft een keuze van de vennootschap, die de fiscale gevolgen daarvan moet aanvaarden.

A.4.1. De nv « Quincaillerie Conradt » voert aan dat geen enkel artikel van het Wetboek van vennootschappen zoals het van toepassing was op de in de prejudiciële vraag beoogde periode, verbod om een dividend uit te keren waarbij werd gepreciseerd dat die uitkering gebeurde vanuit belaste reserves en niet vanuit het boekhoudkundig resultaat van het boekjaar dat werd goedgekeurd. Zij onderstreept dat artikel 184<sup>quater</sup>, vijfde lid, van het WIB 1992 overigens uitsluitend toelaat een liquidatiereserve uit te keren, en geen gewone reserves, teneinde een voordeligere aanslagvoet te genieten. Zij besluit hieruit dat een vennootschap zich wel degelijk kon bevinden in de in de prejudiciële vraag omschreven situatie en dat die vraag dus moet worden beantwoord.

A.4.2. De nv « Quincaillerie Conradt » is voorts van mening dat de Ministerraad niet aantoonde dat het in het geding zijnde verschil in behandeling verantwoord zou zijn in het licht van het doel dat wordt nagestreefd door artikel 541 van het WIB 1992. Zij is van oordeel dat de wetgever daadwerkelijk een nieuwe gunst heeft toegekend aan de vennootschappen die zouden hebben gepreciseerd vroegere reserves uit te keren en niet hun boekhoudkundige winst in de loop van de aanslagjaren 2013 en 2014, daar die vennootschappen eveneens het tijdelijke mechanisme van de interne liquidatie, bepaald in artikel 537 van het WIB 1992, voor de vroegere reserves zouden hebben kunnen genieten.

A.5.1. Ten aanzien van het feit dat de belastingplichtigen op het ogenblik van de goedkeuring van de rekeningen die zijn verbonden met de aanslagjaren 2013 en 2014, niet wisten dat een gunstregeling zou worden ingevoerd bij de programmawet van 10 augustus 2015, onderstreept de Ministerraad dat hetzelfde geldt voor alle belastingplichtigen op wie de in het geding zijnde bepaling betrekking heeft, zodat het niet denkbaar is dat een kleine vennootschap die een boekhoudkundige winst heeft gerealiseerd die groter is dan het gewone dividend dat zij gewoonlijk uitkeert, bij de goedkeuring van haar rekeningen door de gewone algemene vergadering, preciseert dat dat dividend wordt verrekend met haar vroegere reserves, terwijl de winst in dezelfde mate in de reserve wordt opgenomen. Hij voegt eraan toe dat de eisende vennootschap voor het verwijzende rechtcollege, net als alle andere vennootschappen die zich in dezelfde situatie bevinden, door een bijzondere algemene vergadering kon beslissen een tussentijds dividend uit te keren en in voorkomend geval niet te raken aan de boekhoudkundige winsten na belasting van de boekjaren die zijn verbonden met de aanslagjaren 2013 en 2014.

A.5.2. De Ministerraad vestigt voorts de aandacht op artikel 21, 11<sup>o</sup>, van het WIB 1992 en legt uit dat de wetgever, met de in het geding zijnde bepaling, heeft voorzien in de mogelijkheid voor de kleine vennootschappen om, in geval van latere liquidatie, wat betreft hun boekhoudkundige winsten na belasting van de boekjaren die zijn verbonden met de aanslagjaren 2013 en 2014, slechts te worden onderworpen aan een belasting van 10 %, in de vorm van een onmiddellijke betaling van een afzonderlijke aanslag in de plaats van een belasting van 25 % in de vorm van de inhouding van een roerende voorheffing op het ogenblik van de liquidatie. De Ministerraad ziet niet in hoe de wetgever zou kunnen worden verweten die regeling niet te hebben uitgebreid tot het deel van de boekhoudkundige winsten na belasting van de boekjaren die zijn verbonden met de aanslagjaren 2013 en 2014 dat die kleine vennootschappen reeds vóór de aanneming van de in het geding zijnde bepaling, in het kader van hun beleid inzake de vergoeding van hun aandeelhouders en buiten elke liquidatie, hadden beslist uit te keren, tegen inhouding van de gewone roerende voorheffing van 25 %.

- B -

B.1.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 541 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), dat bepaalt :

« § 1. Een vennootschap kan, voor een gedeelte of het geheel van de boekhoudkundige winst na belasting van het boekjaar verbonden met aanslagjaar 2013, eveneens een liquidatiereserve aanleggen op één of meerdere afzonderlijke rekeningen van het passief, voor zover de volgende voorwaarden worden nageleefd :

1° de vennootschap wordt op grond van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen als kleine vennootschap aangemerkt voor het boekjaar dat verbonden is met het aanslagjaar 2013;

2° de vennootschap betaalt ten laatste op 30 november 2015 een bijzondere aanslag van 10 pct., die voor de toepassing van dit Wetboek wordt gelijkgesteld met de in artikel 219<sup>quater</sup> bedoelde afzonderlijke aanslag, waarvan zowel de grondslag als de toepassings- en betalingsmodaliteiten worden bepaald in de §§ 3 en 4;

3° de liquidatiereserve wordt ten laatste op de datum van afsluiten van het boekjaar waarin de in 2° bedoelde bijzondere aanslag is betaald, geboekt op één of meerdere afzonderlijke rekeningen van het passief;

4° het bedrag van de in deze paragraaf bedoelde liquidatiereserve overtreft het bedrag van de boekhoudkundige winst na belastingen voor het belastbaar tijdperk verbonden met het aanslagjaar 2013 niet;

5° het bedrag van de in deze paragraaf bedoelde liquidatiereserve is beperkt tot het in 4° bedoelde bedrag dat nog steeds in de reserves is geboekt bij het begin van het boekjaar waarin de in 2° bedoelde bijzondere aanslag is betaald;

6° de aanleg van de in deze paragraaf bedoelde liquidatiereserve gebeurt met inachtneming van de wettelijke en eventuele statutaire verplichtingen;

7° de vennootschap dient ten laatste op de datum van de betaling van de in 2° bedoelde bijzondere aanslag, bij de bevoegde dienst van de administratie die belast is met de inning en invordering, een bijzondere aangifte in waarbij ze de administratie in kennis stelt van haar benaming en haar fiscaal identificatienummer evenals van de belastbare grondslag, het tarief, het bedrag van de hiervoor vermelde bijzondere aanslag en de bevestiging van het feit dat de vennootschap aan alle voorwaarden van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen voldeed voor het boekjaar dat verbonden is met het aanslagjaar 2013;

8° de vennootschap voegt een kopie van de in 7° bedoelde bijzondere aangifte bij de aangifte in de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar dat verbonden is aan het belastbaar tijdperk waarin de bijzondere aanslag werd betaald;

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 [...] 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.

§ 2. Een vennootschap kan voor een gedeelte of het geheel van de boekhoudkundige winst na belasting van het boekjaar verbonden met aanslagjaar 2014 eveneens een liquidatiereserve aanleggen op één of meerdere afzonderlijke rekeningen van het passief, voor zover de volgende voorwaarden worden nageleefd :

1° de vennootschap wordt op grond van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen als kleine vennootschap aangemerkt voor het boekjaar dat verbonden is met het aanslagjaar 2014;

2° de vennootschap betaalt ten laatste op 30 november 2016 een bijzondere aanslag van 10 pct., die voor de toepassing van dit Wetboek wordt gelijkgesteld met de in artikel 219<sup>quater</sup> bedoelde afzonderlijke aanslag, waarvan zowel de grondslag als de toepassings- en betalingsmodaliteiten worden bepaald in de §§ 3 en 4;

3° de liquidatiereserve wordt ten laatste op het einde van het boekjaar waarin de in 2° bedoelde bijzondere aanslag is betaald, geboekt op één of meerdere afzonderlijke rekeningen van het passief;

4° het bedrag van de in deze paragraaf bedoelde liquidatiereserve overtreft het bedrag van de boekhoudkundige winst na belastingen voor het belastbaar tijdperk verbonden met het aanslagjaar 2014 niet;

5° het bedrag van de in deze paragraaf bedoelde liquidatiereserve is beperkt tot de in 2° bedoelde bedragen die nog steeds in de reserves zijn geboekt bij het begin van het boekjaar waarin de in 2° bedoelde bijzondere aanslag werd betaald;

6° de aanleg van de in deze paragraaf bedoelde liquidatiereserve gebeurt met inachtneming van de wettelijke en eventuele statutaire verplichtingen;

7° de vennootschap dient ten laatste op de datum van de betaling van de in 2° bedoelde bijzondere aanslag, bij de bevoegde dienst van de administratie die belast is met de inning en invordering, een bijzondere aangifte in waarbij ze de administratie in kennis stelt van haar benaming en haar fiscaal identificatienummer evenals van de belastbare grondslag, het tarief, het bedrag van de hiervoor vermelde bijzondere aanslag en de bevestiging van het feit dat de vennootschap aan alle voorwaarden van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen voldeed voor het boekjaar dat verbonden is met het aanslagjaar 2014;

8° de vennootschap voegt een kopie van de in 7° bedoelde bijzondere aangifte bij de aangifte in de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar dat verbonden is aan het belastbaar tijdperk waarin de bijzondere aanslag werd betaald;

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 [de] in artikel 97 van het Wetboek van [...] 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.1.2. Die bepaling werd in het WIB 1992 ingevoegd bij artikel 82 van de programmawet van 10 augustus 2015. Bij zijn arrest nr. 20/2017 van 16 februari 2017 heeft het Hof die bepaling vernietigd in zoverre zij « 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 ’ ».

Bij artikel 18, 3°, van de wet van 25 december 2017 « houdende diverse fiscale bepalingen IV » heeft de wetgever de in het geding zijnde bepaling aangevuld met een paragraaf 2/1, die de regeling van de « bijzondere liquidatiereserve » uitbreidt tot de vennootschappen die niet per kalenderjaar boekhouden en waarvan de belaste reserves van het aanslagjaar 2012, rekening houdend met de datum van de algemene vergadering, niet in aanmerking kwamen voor de « interne liquidatie » bedoeld in artikel 537 van het WIB 1992.

Die gedeeltelijke vernietiging en die wetswijziging hebben geen weerslag op het onderwerp van de prejudiciële vraag.

B.2.1. Het in het geding zijnde artikel 541 van het WIB 1992 betreft de belasting van de « liquidatieboni » en voorziet voor de kleine vennootschappen in de zin van artikel 15 van het oud Wetboek van vennootschappen in de mogelijkheid om een « bijzondere liquidatiereserve » aan te leggen. Zodoende beoogt het een overgang te verzekeren tussen de regeling van de « interne liquidatie » en de regeling van de « liquidatiereserve ».

B.2.2. Bij wet van 24 december 2002 werden een inkomstenbelasting en een roerende voorheffing van 10 % 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 %, met ingang van 1 oktober 2014. Bij wet van 26 december 2015 werd de aanslagvoet

verder verhoogd naar 27 %, met ingang van 1 januari 2016. Bij de programmawet van 25 december 2016 werd de aanslagvoet vervolgens verhoogd naar 30 %, 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.

B.2.3. De verhoging van het tarief naar 25 %, 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 %. Als voorwaarde voor die verlaagde voorheffing gold dat het verkregen bedrag onmiddellijk en voor een zekere periode in het kapitaal van de vennootschap werd opgenomen.

B.2.4. Bij de programmawet van 19 december 2014 werd de zogenaamde « liquidatiereserve » ingevoerd. Een nieuw artikel 184<sup>quater</sup> van het WIB 1992 voorziet voor de kleine vennootschappen in de zin van artikel 15 van het oud Wetboek van vennootschappen in een permanente mogelijkheid om hun aandeelhouders of vennoten liquidatieboni met vrijstelling van belasting of dividenden tegen een verlaagd voorheffingstarief te laten genieten. Daartoe kunnen die kleine vennootschappen, sinds het aanslagjaar 2015, het geheel of een deel van de boekhoudkundige winst na belasting reserveren op een afzonderlijke passiefrekening. Die reservering in de liquidatiereserve leidt tot de onmiddellijke betaling, door de vennootschap, van een afzonderlijke aanslag van 10 %. Bij de vereffening van de vennootschap wordt die reserve uitgekeerd in de vorm van liquidatieboni met vrijstelling van belasting. Indien die reserve wordt uitgekeerd in de vorm van dividenden buiten het kader van een vereffening, blijft een roerende voorheffing verschuldigd die is verlaagd tot 5 % of tot 15 %, naargelang de liquidatiereserve meer of minder dan vijf jaar in de vennootschap werd behouden.

B.2.5. De regeling van de « interne liquidatie » was enkel van toepassing op de belaste reserves die behoorden tot het laatste belastbaar tijdperk dat werd afgesloten vóór 1 oktober 2014, zoals zij uiterlijk op 31 maart 2013 waren goedgekeurd door de algemene vergadering



van de vennootschap. De regeling van de « liquidatiereserve » is daarentegen pas van toepassing sinds het aanslagjaar 2015. De reserves die tijdens de boekjaren 2012 en 2013 zijn aangelegd, kwamen dus niet in aanmerking voor een van beide regelingen.

B.2.6. Teneinde de overgang tussen die twee regelingen te verzekeren, heeft de wetgever, bij de in het geding zijnde bepaling, in een « bijzondere liquidatiereserve » voorzien :

« 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. De andere regels inzake liquidatiereserve ingesteld bij de programmawet van 19 december 2014 blijven *mutatis mutandis* onveranderlijk van toepassing voor de toepassing van deze nieuwe bepaling.

Het betreft dus, zoals voor de twee bepalingen bedoeld in de artikelen 184<sup>quater</sup> en 537, WIB 92, een facultatief stelsel waarvan de toepassing impliceert, in hoofde van de vennootschappen die ervoor kiezen, dat zij alles moeten opnemen als deel van de betrokken winsten van boekjaar 2012 en van boekjaar 2013 (of van een van deze twee boekjaren) in een bijzondere liquidatiereserve en dat deze vennootschappen respectievelijk in 2015 en in 2016 zich moeten kwijten van een bijzondere aanslag van 10 pct. op deze winsten in de mate waarin ze zullen worden opgenomen in een bijzondere liquidatiereserve voor het boekjaar in de loop waarvan de betaling van de afzonderlijke bijdrage zal worden gestort » (*Parl. St.*, Kamer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, pp. 92-93).

B.3.1. Met de prejudiciële vraag wordt het Hof verzocht de bestaanbaarheid van artikel 541 van het WIB 1992 met de artikelen 10, 11 en 23 van de Grondwet te onderzoeken, in de interpretatie volgens welke het deel van de boekhoudkundige winst van de jaren 2012 en 2013 dat werd uitgekeerd in de vorm van dividenden tijdens die boekjaren, niet in aanmerking kan komen voor het aanleggen van de bijzondere liquidatiereserve.

B.3.2. Het verwijzende rechtscollege geeft niet aan in welk opzicht de in het geding zijnde bepaling niet bestaanbaar zou zijn met artikel 23 van de Grondwet. In zoverre zij die bepaling beoogt, is de prejudiciële vraag niet ontvankelijk.

B.4. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

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 er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.5.1. Het verwijzende rechtscollege verzoekt het Hof de situatie van een kleine vennootschap die, tijdens de boekjaren 2012 en 2013, een deel van de belaste winst die tijdens het daarmee overeenstemmende jaar is gemaakt, heeft uitgekeerd aan haar aandeelhouders in de vorm van dividenden, te vergelijken met die van een vennootschap die, tijdens dezelfde boekjaren, aan haar aandeelhouders dividenden heeft uitgekeerd die zijn gehaald uit reserves die zijn samengesteld uit winst die is gemaakt tijdens jaren vóór 2012. Krachtens de in het geding zijnde bepaling, zoals geïnterpreteerd door het verwijzende rechtscollege, kan de eerste vennootschap maar het deel van haar belaste winst dat de uitgekeerde dividenden overschrijdt, gebruiken om de bijzondere liquidatiereserve aan te leggen, terwijl de tweede alle belaste winst die tijdens het beschouwde jaar is gemaakt, zou kunnen gebruiken om de bijzondere liquidatiereserve aan te leggen.

B.5.2. Hoewel de situatie waarmee de eisende vennootschap voor het verwijzende rechtscollege haar eigen situatie wenst te vergelijken, waarschijnlijk zeldzaam is, blijkt niet, in tegenstelling tot hetgeen de Ministerraad aanvoert, dat de vergelijking die door het verwijzende rechtscollege aan het Hof wordt voorgelegd, niet door het Hof kan worden onderzocht.

B.6. Het verschil in behandeling tussen de vennootschappen die zich in de vergeleken situaties bevinden, berust op een objectief criterium, namelijk het feit of zij al dan niet een deel van de belaste winst die tijdens de boekjaren 2012 en 2013 is gemaakt, al dan niet in de vorm van dividenden hebben uitgekeerd. Het Hof dient te onderzoeken of dat criterium pertinent is en of de maatregel geen onevenredige gevolgen heeft voor de vennootschappen die, omdat zij een deel van hun winst hebben uitgekeerd aan hun aandeelhouders of vennoten, de uitgekeerde winst niet meer kunnen gebruiken om een bijzondere liquidatiereserve aan te leggen.

B.7.1. Het in het geding zijnde verschil in behandeling vindt zijn oorsprong in artikel 541, § 1, 5°, en § 2, 5°, van het WIB 1992, in zoverre die bepaling de verplichting oplegt dat het

bedrag dat is bestemd voor het aanleggen van de bijzondere liquidatiereserve, nog steeds in de reserves is geboekt bij het begin van het boekjaar waarin de bijzondere aanslag van 10 % wordt betaald. Het verwijzende rechtscollege leidt daaruit af dat de in het geding zijnde bepaling in die zin moet worden geïnterpreteerd dat zij de vennootschappen die gebruik willen maken van de bij artikel 541 van het WIB 1992 geboden mogelijkheid, niet toestaat het deel van hun belaste winst dat zij in de vorm van dividenden hebben uitgekeerd, te boeken in de bijzondere liquidatiereserve, ook al beschikken zij over een bedrag dat afkomstig is uit vroegere reserves die het bedrag van de uitgekeerde winst kunnen compenseren.

B.7.2. De interpretatie van de in het geding zijnde bepaling door het verwijzende rechtscollege wordt bevestigd door een antwoord van de minister van Financiën op een parlementaire vraag :

« Het voorgaande in acht genomen, is het duidelijk dat de winsten van het boekjaar verbonden aan het aanslagjaar 2013, die bij de resultaatverwerking van dat jaar worden uitgekeerd, nooit in aanmerking kunnen worden genomen. Die winsten werden immers nooit in de reserves geboekt, zodat zij er uiteraard niet in zijn kunnen behouden blijven. Zij werden overigens reeds uitgekeerd, zodat zij niet meer het voorwerp van een uitkering bij liquidatie kunnen uitmaken.

Hetzelfde geldt *mutatis mutandis* voor de winsten van het boekjaar verbonden aan het aanslagjaar 2014 » (*Parl. St.*, Kamer, 2015-2016, CRIV 54, COM 258, p. 45).

B.8.1. Het mechanisme van de liquidatiereserve, ongeacht of het de gewone of de bijzondere liquidatiereserve betreft, maakt het de kleine vennootschappen die ervoor kiezen gebruik te maken van die mogelijkheid, mits een anticipatieve heffing van 10 % wordt betaald, mogelijk om bij de latere vereffening de gereserveerde belaste winst uit te keren in de vorm van liquidatieboni met vrijstelling van belasting of, buiten het geval van de vereffening, in de vorm van voordelig belaste dividenden, op voorwaarde dat die winst gedurende een bepaalde tijd gereserveerd blijft. Dat systeem heeft dus tot gevolg dat een belastingvoordeel in het leven wordt geroepen op de uitkering van winst die gedurende een bepaalde periode in de vennootschap is gebleven.

B.8.2. Ten aanzien van dat doel is het pertinent om het bedrag dat kan worden besteed aan de bijzondere liquidatiereserve die bij de in het geding zijnde bepaling in het leven is geroepen, te beperken tot de winst die tijdens de boekjaren 2012 en 2013 is gereserveerd en gereserveerd is gebleven tot het begin van het boekjaar waarin de bijzondere aanslag wordt betaald en om

het deel van de winst dat in de vorm van dividenden werd uitgekeerd, bijgevolg ervan uit te sluiten. Het deel van de winst dat onmiddellijk werd uitgekeerd in de vorm van dividenden, zal later immers niet meer kunnen worden uitgekeerd, ongeacht of dat in de vorm van dividenden of in de vorm van liquidatieboni geschiedt.

B.9. De in het geding zijnde bepaling heeft geen onevenredige gevolgen voor de vennootschappen die een deel van hun winst tijdens de boekjaren 2012 en 2013 hebben uitgekeerd en die noch het uitgekeerde bedrag, noch een gelijkwaardig bedrag dat uit hun reserves is gehaald, kunnen gebruiken om een bijzondere liquidatiereserve aan te leggen. Die vennootschappen hebben immers, vóór de invoering van de regeling van de « bijzondere liquidatiereserve », de regeling van de « interne liquidatie », bedoeld in artikel 537 van het WIB 1992, kunnen genieten, die net tot doel had het gevolg van de verhoging van de roerende voorheffing op de liquidatieboni te compenseren voor de vennootschappen die reserves hadden aangelegd die waren bestemd om in die vorm te worden uitgekeerd op het ogenblik van hun vereffening.

Ten slotte, aangezien de in het geding zijnde bepaling, zoals in B.2.6 is vermeld, ertoe strekt de ontstentenis van een regeling inzake « liquidatiereserve » voor de boekjaren 2012 en 2013 te verhelpen, is het systeem dat zij invoert, soortgelijk eraan. Het is bijgevolg redelijk verantwoord dat de « bijzondere liquidatiereserve », net zoals de « liquidatiereserve », enkel kan worden aangelegd door het aanwenden van de boekhoudkundige winst na belasting van het afgesloten boekjaar en niet door middel van oude belaste reserves die in het verleden zijn geaccumuleerd.

B.10. Artikel 541 van het WIB 1992, in die zin geïnterpreteerd dat een belastingplichtige die de boekhoudkundige winst van zijn balansen op 31 december 2012 en op 31 december 2013 heeft uitgekeerd, enkel met aftrek van de uitgekeerde winst een bijzondere liquidatiereserve kon aanleggen ten belope van de boekhoudkundige winst na belasting van de referentieboekjaren, is niet onbestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 541 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in die zin geïnterpreteerd dat een belastingplichtige die de boekhoudkundige winst van zijn balansen op 31 december 2012 en op 31 december 2013 heeft uitgekeerd, enkel met aftrek van de uitgekeerde winst een bijzondere liquidatiereserve kon aanleggen ten belope van de boekhoudkundige winst na belasting van de referentieboekjaren, schendt de artikelen 10 en 11 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 17 maart 2022.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

P. Nihoul