

LOIS, DECRETS, ORDONNANCES ET REGLEMENTS WETTEN, DECRETEN, ORDONNANTIES EN VERORDENINGEN

GRONDWETTELIJK HOF

[2017/201145]

Uittreksel uit arrest nr. 20/2017 van 16 februari 2017

Rolnummer 6359

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

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters E. De Groot en J. Spreutels, en de rechters L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke en F. Daoût, bijgestaan door de griffier F. Meersschant, onder voorzitterschap van voorzitter E. De Groot, wijst na beraad het volgende arrest:

I. *Onderwerp van het beroep en rechtspleging*

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

(...)

II. *In rechte*

(...)

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

B.1. De verzoekende partij vraagt de vernietiging van artikel 82 van de programmawet van 10 augustus 2015, dat in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) een artikel 541 heeft ingevoegd. Die nieuwe bepaling heeft betrekking op de belasting van « liquidatieboni » (B.2) en beoogt een brug te slaan tussen de regeling van de « interne liquidatie » (B.3) en de regeling van de « liquidatiereserve » (B.4), door te voorzien in een « bijzondere liquidatiereserve » (B.5).

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

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

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

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

B.4. Bij wet van 19 december 2014 werd de zogenaamde « liquidatiereserve » ingevoerd. Een nieuw artikel 184^{quater} van het WIB 1992 voorziet in een permanente mogelijkheid om de verlaagde voorheffing te genieten. Vanaf het aanslagjaar 2015 kunnen kleine vennootschappen in de zin van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen het geheel of een deel van de « boekhoudkundige winst na belasting » voor een bepaalde periode reserveren op een afzonderlijke passiefrekening. Die liquidatiereserve is onderworpen aan een afzonderlijke aanslag van 10 pct. Bij latere vereffening wordt die reserve belastingvrij uitgekeerd. Buiten het kader van een vereffening blijft wel een roerende voorheffing verschuldigd.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B.10. Het middel is gegrond.

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

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

Om die redenen,

het Hof

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

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

De griffier,

F. Meersschaut

De voorzitter,

E. De Groot

COUR CONSTITUTIONNELLE

[2017/201145]

Extrait de l'arrêt n° 20/2017 du 16 février 2017

Numéro du rôle : 6359

En cause : le recours en annulation des articles 82 et 83, alinéa 1^{er}, de la loi-programme du 10 août 2015, introduit par la SA « Mergaert Verzekeringen ».

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents E. De Groot et J. Spreutels, et des juges L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke et F. Daoût, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président E. De Groot,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 16 février 2016 et parvenue au greffe le 18 février 2016, la SA « Mergaert Verzekeringen », assistée et représentée par Me J. Sandra et Me S. Vancolen, avocats au barreau de Courtrai, a introduit un recours en annulation des articles 82 et 83, alinéa 1^{er}, de la loi-programme du 10 août 2015 (publiée au *Moniteur belge* du 18 août 2015, deuxième édition).

(...)

II. *En droit*

(...)

Quant aux dispositions attaquées et quant à l'étendue du recours

B.1. La partie requérante demande l'annulation de l'article 82 de la loi-programme du 10 août 2015, qui a inséré un article 541 dans le Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992). Cette nouvelle disposition concerne la taxation des « bonis de liquidation » (B.2) et vise à assurer une transition entre le régime de la « liquidation interne » (B.3) et le régime de la « réserve de liquidation » (B.4), en prévoyant une « réserve de liquidation spéciale » (B.5).

La partie requérante demande également l'annulation de l'article 83 de la même loi-programme, qui fixe l'entrée en vigueur de l'article 82 au 18 août 2015.

B.2. La loi du 24 décembre 2002 a instauré un impôt sur les revenus et un précompte mobilier de 10 p.c. sur les allocations versées en cas de liquidation totale ou partielle d'une société. De ce fait, il n'était plus possible de distribuer en exonération d'impôt les bénéfices réservés de sociétés. La loi du 28 juin 2013 a augmenté le taux d'imposition à 25 p.c., à partir du 1^{er} octobre 2014. La loi du 26 décembre 2015 a de nouveau augmenté le taux d'imposition, pour le porter à 27 p.c. à partir du 1^{er} janvier 2016. Et la loi-programme du 25 décembre 2016 a porté le taux d'imposition à 30 p.c., à partir du 1^{er} janvier 2017.

Le législateur a donc graduellement mis fin au régime fiscal de faveur dont bénéficiaient les « bonis de liquidation », contrairement aux dividendes (voy. l'arrêt n° 109/2004 du 23 juin 2004, B.4.6, et l'arrêt n° 162/2014 du 6 novembre 2014, B.7).

B.3. L'augmentation du taux à 25 p.c., opérée par la loi du 28 juin 2013, était assortie d'une mesure transitoire, la « liquidation interne ». Un nouvel article 537 du CIR 1992 prévoyait que les sociétés pouvaient distribuer au taux de 10 p.c., au cours de la dernière période imposable prenant fin avant le 1^{er} octobre 2014, les réserves qui étaient inscrites dans les derniers comptes annuels qui avaient été approuvés au plus tard le 31 mars 2013 par l'assemblée générale. Pour pouvoir bénéficier de ce précompte réduit, il fallait notamment que le montant perçu entre immédiatement et pour une certaine période dans le capital de la société.

B.4. La loi du 19 décembre 2014 a instauré la « réserve de liquidation ». Un nouvel article 184^{quater} du CIR 1992 prévoit une possibilité permanente de bénéficier du précompte réduit. A partir de l'exercice d'imposition 2015, les petites sociétés au sens de l'article 15 du Code des sociétés peuvent réserver pour une période déterminée la totalité ou une partie du « bénéfice comptable après impôt » sur un compte distinct du passif. Cette réserve de liquidation est soumise à une cotisation distincte de 10 p.c. En cas de liquidation ultérieure, cette réserve est distribuée en exonération d'impôt. En dehors du cadre d'une liquidation, un précompte mobilier reste cependant dû.

B.5. Il ressort de ce qui précède que le régime de la « liquidation interne » et le régime de la « réserve de liquidation » ne coïncident pas parfaitement. Le premier régime n'est applicable qu'aux réserves imposées, appartenant à la dernière période imposable clôturée avant le 1^{er} octobre 2014, telles qu'elles ont été approuvées au plus tard le 31 mars 2013 par l'assemblée générale. Le deuxième régime n'est applicable qu'à partir de l'exercice d'imposition 2015. Les réserves réalisées dans l'intervalle n'entrent en ligne de compte pour aucun des deux régimes et sont donc en principe soumises au tarif standard du précompte mobilier.

Pour assurer une meilleure transition entre les deux régimes, la première disposition attaquée prévoit une « réserve de liquidation spéciale » :

« Dès lors, pour les sociétés qui, sur la base de l'article 15 du Code des sociétés, sont considérées comme petites sociétés, le gouvernement a décidé d'instaurer en 2015 un 'prélèvement anticipatif' de 10 p.c. sur le bénéfice comptable après impôt réalisé au cours de l'exercice comptable 2012, et en 2016 un prélèvement de 10 p.c. sur le bénéfice comptable après impôt réalisé au cours de l'exercice comptable 2013, dans la mesure où ce bénéfice est repris dans une réserve de liquidation spéciale » (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-1125/001, p. 92).

B.6. L'article 541 du CIR 1992, qui a été inséré par la première disposition attaquée, prévoit donc la possibilité pour les petites sociétés au sens de l'article 15 du Code des sociétés de bénéficier, moyennant le respect de certaines conditions, d'un précompte réduit sur le bénéfice de l'exercice comptable rattaché à l'exercice d'imposition 2013 (§ 1^{er}) et sur le bénéfice de l'exercice comptable rattaché à l'exercice d'imposition 2014 (§ 2).

Le grief de la partie requérante porte sur la condition contenue dans le 9° des deux paragraphes :

« 9° les comptes annuels relatifs [à l'exercice comptable se rattachant à l'exercice d'imposition 2013 soit ont été déposés à la date du 31 mars 2015 soit, en ce qui concerne les sociétés visées à l'article 97 du Code des sociétés, ont été approuvés par l'assemblée générale conformément à l'article 92 du même Code et introduits avec la déclaration à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition concerné ».

« 9° les comptes annuels relatifs à l'exercice comptable se rattachant à l'exercice d'imposition 2014 soit ont été déposés à la date du 31 mars 2015 ou, en ce qui concerne les sociétés qui clôturent leurs comptes annuels à partir du 1^{er} septembre 2014 jusqu'au 30 décembre 2014 inclus, au plus tard sept mois après la date de clôture de l'exercice comptable, soit, en ce qui concerne les sociétés visées à l'article 97 du Code des sociétés, ont été approuvés par l'assemblée générale conformément à l'article 92 du même Code et introduits avec la déclaration à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition concerné ».

B.7. La partie requérante est une petite société au sens de l'article 15 du Code des sociétés. Son exercice comptable commence au 1^{er} décembre et se clôture le 30 novembre de chaque année. Les comptes annuels de l'exercice comptable qui a pris fin le 30 novembre 2012 et qui est rattaché à l'exercice d'imposition 2012 n'avaient, au 31 mars 2013, pas encore été approuvés par l'assemblée générale. Les réserves inscrites dans ces comptes annuels de la partie requérante n'entraient donc pas en considération pour la « liquidation interne ». Etant donné qu'elles portent sur l'exercice d'imposition 2012, ces réserves n'entrent pas davantage dans le champ d'application de la « réserve de liquidation spéciale ».

La partie requérante fait valoir que les dispositions attaquées violent les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'elles traitent différemment les sociétés en question selon que leur exercice comptable coïncide ou non avec l'année civile. En effet, les réserves des sociétés qui tiennent leur comptabilité par année civile entrent, en règle générale, dans le champ d'application de la « liquidation interne » en ce qui concerne les comptes annuels liés à l'exercice d'imposition 2012 et dans le champ d'application de la « réserve de liquidation spéciale » en ce qui concerne les comptes annuels rattachés aux exercices d'imposition 2013 et 2014. Les réserves de la partie requérante en ce qui concerne les comptes annuels rattachés à l'exercice d'imposition 2012 n'entrent, ainsi qu'il a déjà été mentionné, dans aucun des deux systèmes.

B.8. Les dispositions attaquées, qui, du fait de l'instauration de la « réserve de liquidation spéciale », entendent harmoniser le champ d'application de la « liquidation interne » avec celui de la « réserve de liquidation », constituent en réalité une mesure transitoire entre les deux régimes précités.

Il appartient en principe au législateur de décider s'il doit ou non prévoir des mesures transitoires.

Toutefois, les mesures transitoires doivent être générales et être fondées sur des critères objectifs et pertinents.

B.9. L'article 541 du CIR 1992, qui a été inséré par la première disposition attaquée et mis en œuvre par la deuxième disposition attaquée, limite la « réserve de liquidation spéciale » aux comptes annuels rattachés aux exercices d'imposition 2013 et 2014. Ce critère est certes objectif, mais il n'est pas pertinent au regard du but qui consiste à harmoniser le régime de la « liquidation interne » avec celui de la « réserve de liquidation ». Afin d'atteindre entièrement cet objectif, il faut également prendre en compte, pour certaines sociétés qui se trouvent dans la situation de la partie requérante, les comptes annuels rattachés à l'exercice d'imposition 2012.

Le Conseil des ministres fait valoir que le critère des exercices d'imposition 2013 et 2014 est lié au régime transitoire mentionné en B.3, la « liquidation interne », qui prévoit que la date ultime pour l'approbation des comptes annuels est le 31 mars 2013 « afin d'éviter toute forme de manipulation » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2853/014, p. 11).

Le motif invoqué peut certes justifier le champ d'application de la mesure transitoire temporaire (« liquidation interne »), mais il n'est pas pertinent pour justifier, lorsque le législateur a par la suite prévu un régime permanent (« réserve de liquidation ») et vise ensuite à harmoniser les deux systèmes en prévoyant un régime transitoire (« réserve de liquidation spéciale »), qu'une catégorie déterminée de sociétés soit, pour une période déterminée, exclue de chacun des régimes précités.

B.10. Le moyen est fondé.

L'article 541 du CIR 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 82 attaqué, doit dès lors être annulé en ce qu'il ne porte pas sur les comptes annuels relatifs à l'exercice comptable rattaché à l'exercice d'imposition 2012, lorsque les réserves imposées de cet exercice d'imposition, eu égard à la date de l'assemblée générale, n'entraient pas en considération pour le régime de la « liquidation interne ».

La constitution d'une « réserve de liquidation spéciale » pour la totalité ou une partie du bénéfice comptable après impôt de l'exercice comptable rattaché à l'exercice d'imposition 2012 doit, dans cette hypothèse, être autorisée, dans le chef des sociétés lésées, par l'administration compétente ou, le cas échéant, par le juge.

Par ces motifs,

la Cour

annule l'article 82 de la loi-programme du 10 août 2015 en ce qu'il ne porte pas sur les comptes annuels relatifs à l'exercice comptable rattaché à l'exercice d'imposition 2012, lorsque les réserves imposées de cet exercice d'imposition, eu égard à la date de l'assemblée générale, n'entraient pas en considération pour le régime de la « liquidation interne ».

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 16 février 2017.

Le greffier,

F. Meersschant

Le président,

E. De Groot

VERFASSUNGSGERICHTSHOF

[2017/201145]

Auszug aus dem Entscheid Nr. 20/2017 vom 16. Februar 2017

Geschäftsverzeichnisnummer 6359

In Sachen: Klage auf Nichtigklärung der Artikel 82 und 83 Absatz 1 des Programmgesetzes vom 10. August 2015, erhoben von der «Mergaert Verzekeringen» AG.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten E. De Groot und J. Spreutels, und den Richtern L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke und F. Daoût, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschant, unter dem Vorsitz des Präsidenten E. De Groot,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Klage und Verfahren

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 16. Februar 2016 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 18. Februar 2016 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die «Mergaert Verzekeringen» AG, unterstützt und vertreten durch RA J. Sandra und RA S. Vancolen, in Kortrijk zugelassen, Klage auf Nichtigklärung der Artikel 82 und 83 Absatz 1 des Programmgesetzes vom 10. August 2015 (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 18. August 2015, zweite Ausgabe).

(...)

II. Rechtliche Würdigung

(...)

In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen und den Umfang der Klage

B.1. Die klagende Partei beantragt die Nichtigklärung von Artikel 82 des Programmgesetzes vom 10. August 2015, mit dem in das Einkommensteuergesetzbuch 1992 (EStGB 1992) ein Artikel 541 eingefügt wurde. Diese neue Bestimmung bezieht sich auf die Steuer der «Liquidationsüberschüsse» (B.2) und bezweckt, eine Verbindung zwischen der Regelung der «internen Liquidation» (B.3) und der Regelung der «Liquidationsrücklage» (B.4) herzustellen, indem eine «besondere Liquidationsrücklage» vorgesehen wird (B.5).

Die klagende Partei beantragt auch die Nichtigklärung von Artikel 83 desselben Programmgesetzes, in dem das Datum des Inkrafttretens von Artikel 82 auf den 18. August 2015 festgelegt wird.

B.2. Durch das Gesetz vom 24. Dezember 2002 wurden eine Einkommensteuer und ein Mobiliensteuervorabzug von 10 Prozent auf die Ausschüttungen bei der Gesamt- oder Teilliquidation einer Gesellschaft eingeführt. Gewinnrücklagen von Gesellschaften konnten dadurch nicht mehr steuerfrei ausgeschüttet werden. Durch das Gesetz vom 28. Juni 2013 wurde der Steuersatz mit Wirkung vom 1. Oktober 2014 auf 25 Prozent erhöht. Durch das Gesetz vom 26. Dezember 2015 wurde der Steuersatz mit Wirkung vom 1. Januar 2016 weiter auf 27 Prozent erhöht. Durch das Programmgesetz vom 25. Dezember 2016 wurde der Steuersatz mit Wirkung vom 1. Januar 2017 noch weiter auf 30 Prozent erhöht.

Der Gesetzgeber hat also schrittweise der steuerlichen Vorzugsregelung, die zugunsten der so genannten «Liquidationsüberschüsse» im Gegensatz zu den Dividenden bestand, ein Ende gesetzt (siehe Entscheid Nr. 109/2004 vom 23. Juni 2004, B.4.6, und Entscheid Nr. 162/2014 vom 6. November 2014, B.7).

B.3. Die Erhöhung des Satzes auf 25 Prozent durch das Gesetz vom 28. Juni 2013 ging mit einer Übergangsmaßnahme einher, der so genannten «internen Liquidation». In einem neuen Artikel 537 des EStGB 1992 war für Gesellschaften die Möglichkeit vorgesehen, im letzten Besteuerungszeitraum, der vor dem 1. Oktober 2014 abgeschlossen wurde, die Rücklagen, die im letzten Jahresabschluss eingetragen waren, der spätestens am 31. März 2013 durch die Generalversammlung genehmigt worden war, zu 10 Prozent auszuschütten. Als Bedingung für diesen ermäßigten Vorabzug galt insbesondere, dass der erzielte Betrag unmittelbar und für einen bestimmten Zeitraum in das Kapital der Gesellschaft aufgenommen wurde.

B.4. Durch das Gesetz vom 19. Dezember 2014 wurde die so genannte «Liquidationsrücklage» eingeführt. In einem neuen Artikel 184^{quater} des EStGB 1992 war eine ständige Möglichkeit, in den Vorteil des ermäßigten Vorabzugs zu gelangen, vorgesehen. Ab dem Steuerjahr 2015 können kleine Gesellschaften im Sinne von Artikel 15 des Gesellschaftsgesetzbuches die Gesamtheit oder einen Teil des «Buchgewinns nach Steuern» für einen bestimmten Zeitraum auf einem getrennten Passivkonto zurückzulegen. Diese Liquidationsrücklage unterliegt einem getrennten Steuersatz von 10 Prozent. Bei einer späteren Liquidation wird diese Rücklage steuerfrei ausgeschüttet. Außerhalb des Rahmens einer Liquidation bleibt jedoch ein Mobiliensteuervorabzug geschuldet.

B.5. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die Regelung der «internen Liquidation» und die Regelung der «Liquidationsrücklage» nicht vollständig aufeinander abgestimmt sind. Die erste Regelung gilt nur für die besteuerten Rücklagen, die zum letzten, vor dem 1. Oktober 2014 abgeschlossenen Besteuerungszeitraum gehören, so wie sie spätestens am 31. März 2013 durch die Generalversammlung genehmigt worden waren. Die zweite Regelung gilt erst ab dem Steuerjahr 2015. Die in der Zwischenzeit realisierten Rücklagen kommen für keine der beiden Regelungen in Frage, und sie unterliegen also grundsätzlich dem Standardsatz des Mobiliensteuervorabzugs.

Um die beiden Regelungen besser aufeinander abzustimmen, ist in der ersten angefochtenen Bestimmung eine «besondere Liquidationsrücklage» vorgesehen:

«Daher hat die Regierung beschlossen, für die Gesellschaften, die auf der Grundlage von Artikel 15 des Gesellschaftsgesetzbuches als kleine Gesellschaften gelten, im Jahr 2015 eine 'Vorauszahlung' von 10 Prozent auf den Buchgewinn nach Steuern, der im Laufe des Geschäftsjahres 2012 erzielt wurde, und im Jahr 2016 eine Vorauszahlung von 10 Prozent auf den Buchgewinn nach Steuern, der im Laufe des Geschäftsjahres 2013 erzielt wurde, einzuführen, insofern dieser Gewinn in eine besondere Liquidationsrücklage aufgenommen wurde» (*Parl. Dok.*, Kammer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, S. 92).

B.6. In dem durch die erste angefochtene Bestimmung eingefügten Artikel 541 des EStGB 1992 ist daher die Möglichkeit für kleine Gesellschaften im Sinne von Artikel 15 des Gesellschaftsgesetzbuches vorgesehen, wenn bestimmte Bedingungen erfüllt sind, in den Vorteil eines ermäßigten Vorabzugs auf den Gewinn des an das Steuerjahr 2013 gebundenen Geschäftsjahres (§1) und auf den Gewinn des an das Steuerjahr 2014 gebundenen Geschäftsjahres (§ 2) zu gelangen.

Der Beschwerdegrund der klagenden Partei bezieht sich auf die in der jeweiligen Nr. 9 der beiden Paragraphen enthaltenen Bedingung:

«9. Der Jahresabschluss in Bezug auf das Geschäftsjahr, das an das Steuerjahr 2013 gebunden ist, ist entweder am 31. März 2015 hinterlegt worden oder, in Bezug auf die in Artikel 97 des Gesellschaftsgesetzbuches erwähnten Gesellschaften, gemäß Artikel 92 desselben Gesetzbuches von der Generalversammlung gebilligt worden und zusammen mit der Gesellschaftssteuererklärung für das betreffende Steuerjahr eingereicht worden».

«9. Der Jahresabschluss in Bezug auf das Geschäftsjahr, das an das Steuerjahr 2014 gebunden ist, ist entweder am 31. März 2015 oder, in Bezug auf Gesellschaften, für die das Datum des Jahresabschlusses zwischen dem 1. September 2014 und dem 30. Dezember 2014 einschließlich liegt, spätestens sieben Monate nach dem Datum des Abschlusses des Geschäftsjahres hinterlegt worden oder, in Bezug auf die in Artikel 97 des Gesellschaftsgesetzbuches erwähnten Gesellschaften, gemäß Artikel 92 desselben Gesetzbuches von der Generalversammlung gebilligt worden und zusammen mit der Gesellschaftssteuererklärung für das betreffende Steuerjahr eingereicht worden».

B.7. Die klagende Partei ist eine kleine Gesellschaft im Sinne von Artikel 15 des Gesellschaftsgesetzbuches. Ihr Geschäftsjahr beginnt am 1. Dezember und endet am 30. November eines jeden Jahres. Der Jahresabschluss des Geschäftsjahres, das am 30. November 2012 endete und das an das Steuerjahr 2012 gebunden ist, war am 31. März 2013 noch nicht durch die Generalversammlung genehmigt worden. Die in diesen Jahresabschluss der klagenden Partei eingetragenen Rücklagen kamen also nicht für die «interne Liquidation» in Frage. Da sie das Steuerjahr 2012 betreffen, findet auf sie ebenfalls nicht die «besondere Liquidationsrücklage» Anwendung.

Die klagende Partei führt an, dass die angefochtenen Bestimmungen gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstießen, indem durch sie die betreffenden Gesellschaften unterschiedlich behandelt würden, je nachdem, ob ihr Geschäftsjahr sich mit dem Kalenderjahr decke oder nicht. Auf die Rücklagen der Gesellschaften, die ihre Buchhaltung pro Kalenderjahr führten, finde in der Regel nämlich die «interne Liquidation» Anwendung bezüglich des an das Steuerjahr 2012 gebundenen Jahresabschlusses und die «besondere Liquidationsrücklage» bezüglich des an die Steuerjahre 2013 und 2014 gebundenen Jahresabschlusses. Die Rücklagen der klagenden Partei in Bezug auf den an das Steuerjahr 2012 gebundenen Jahresabschluss fielen, wie oben erwähnt, zwischen die beiden Regelungen.

B.8. Die angefochtenen Bestimmungen, die bezwecken, durch die Einführung der «besonderen Liquidationsrücklage» den Anwendungsbereich der «internen Liquidation» und der «Liquidationsrücklage» miteinander in Einklang zu bringen, stellen im Wesentlichen eine Übergangsmaßnahme zwischen den beiden vorerwähnten Regelungen dar.

Es obliegt grundsätzlich dem Gesetzgeber, zu bestimmen, ob er Übergangsmaßnahmen vorsehen muss oder nicht.

Übergangsmaßnahmen müssen jedoch allgemeiner Art sein und auf objektiven und sachdienlichen Kriterien beruhen.

B.9. Durch Artikel 541 des EStGB 1992, der durch die erste angefochtene Bestimmung eingefügt und durch die zweite angefochtene Bestimmung in Kraft gesetzt wurde, wird die «besondere Liquidationsrücklage» auf den Jahresabschluss begrenzt, der an die Steuerjahre 2013 und 2014 gebunden ist. Dieses Kriterium ist zwar objektiv, aber es ist nicht sachdienlich für die Zielsetzung, die darin besteht, die Regelung der «internen Liquidation» und die Regelung der «Liquidationsrücklage» besser aufeinander abzustimmen. Um dieses Ziel vollständig zu erreichen, muss für bestimmte Gesellschaften, die sich in der Situation der klagenden Partei befinden, auch der an das Steuerjahr 2012 gebundene Jahresabschluss berücksichtigt werden.

Der Ministerrat führt an, dass das Kriterium der Steuerjahre 2013 und 2014 mit der in B.3 erwähnten Übergangsregelung – der «internen Liquidation» – zusammenhänge, wobei das äußerste Datum für die Genehmigung des Jahresabschlusses auf den 31. März 2013 festgelegt worden sei, «um jegliche Form der Manipulation zu vermeiden» (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2853/014, S. 11).

Dieser angeführte Grund kann zwar den Anwendungsbereich der zeitweiligen Übergangsmaßnahme («interne Liquidation») rechtfertigen, aber er ist nicht sachdienlich, um, wenn der Gesetzgeber später eine ständige Regelung («Liquidationsrücklage») vorgesehen hat und anschließend beide Regelungen mit einer Übergangsregelung («besondere Liquidationsrücklage») aufeinander abzustimmen beabsichtigt, es zu rechtfertigen, dass eine bestimmte Kategorie von Gesellschaften für einen bestimmten Zeitraum von jeder der erwähnten Regelungen ausgeschlossen wird.

B.10. Der Klagegrund ist begründet.

Artikel 541 des EStGB 1992, eingefügt durch den angefochtenen Artikel 82, ist daher für nichtig zu erklären, insofern er sich nicht auf den Jahresabschluss in Bezug auf das Geschäftsjahr, das an das Steuerjahr 2012 gebunden ist, bezieht, wenn die besteuerten Rücklagen dieses Steuerjahres in Anbetracht des Datums der Generalversammlung nicht für die Regelung der «internen Liquidation» in Frage kamen.

Die Bildung einer «besonderen Liquidationsrücklage» für die Gesamtheit oder einen Teil des Buchgewinns nach Steuern des an das Steuerjahr 2012 gebundenen Geschäftsjahres muss den benachteiligten Gesellschaften in diesem Fall durch die zuständige Verwaltung oder gegebenenfalls durch den Richter erlaubt werden.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erklärt Artikel 82 des Programmgesetzes vom 10. August 2015 für nichtig, insofern er sich nicht auf den Jahresabschluss in Bezug auf das Geschäftsjahr, das an das Steuerjahr 2012 gebunden ist, bezieht, wenn die besteuerten Rücklagen dieses Steuerjahres in Anbetracht des Datums der Generalversammlung nicht für die Regelung der «internen Liquidation» in Frage kamen.

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 16. Februar 2017.

Der Kanzler,
F. Meersschant

Der Präsident,
E. De Groot