



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 78.032/3
van 22 september 2025

avis 78.032/3
du 22 septembre 2025

over

sur

een wetsvoorstel 'tot wijziging
van het Wetboek van de
inkomstenbelastingen 1992 en het
Wetboek der registratie-,
hypotheek- en griffierechten wat
betreft fiscaal neutrale
reorganisaties' (*Parl.St. Kamer*
2024-25, nr. 56-654/5)

une proposition de loi 'modifiant
le Code des impôts sur les revenus
1992 et le Code des droits
d'enregistrement, d'hypothèque et
de greffe en ce qui concerne les
réorganisations fiscalement
neutres' (*Doc. parl., Chambre*,
2024-2025, n° 56-654/5)

Op 18 juli 2025 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen, van rechtswege verlengd tot 4 september 2025,^{*} een advies te verstrekken over een wetsvoorstel ‘tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten wat betreft fiscaal neutrale reorganisaties’ (*Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-654/5).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 16 september 2025. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Yves DEPOORTER, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, eerste auditeur-afdelingshoofd.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Elly VAN DE VELDE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 22 september 2025.

*

Le 18 juillet 2025, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Président de la Chambre des représentants à communiquer un avis dans un délai de trente jours, prorogé de plein droit jusqu'au 4 septembre 2025^{**}, sur une proposition de loi ‘modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe en ce qui concerne les réorganisations fiscalement neutres’ (*Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, n° 56-654/5).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 16 septembre 2025. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Yves DEPOORTER, greffier.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE, premier auditeur chef de section.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Elly VAN DE VELDE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 22 septembre 2025.

*

^{*} Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, *in fine*, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat deze termijn van rechtswege verlengd wordt met vijftien dagen wanneer hij begint te lopen tussen 15 juni en 15 augustus.

^{**} Ce délai résulte de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, *in fine*, des lois ‘sur le Conseil d'État’, coordonnées le 12 janvier 1973 qui précise que ce délai est prolongé de plein droit de quinze jours lorsqu'il prend cours du 15 juin au 15 août.

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET WETSVOORSTEL

2. Het om advies voorgelegde voorstel van wet strekt ertoe de belastingneutraliteit te realiseren voor vereenvoudigde zusterfusies.

Het is een volledig herwerkte versie² van een wetsvoorstel waarover de Raad van State advies 77.432/3 van 14 maart 2025 heeft gegeven.³ Zo werd het opzet van de voorgestelde regeling uitgebreid, wordt ook de reorganisatie van stichtingen en verenigingen gevat en wordt ook rekening gehouden met de “geruisloze partiële splitsing”.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

3. In de inleidende zin van artikel 2 van het wetsvoorstel vervange men de zinsnede “laatstelijk gewijzigd bij de wet van 28 december 2023” door de zinsnede “laatst gewijzigd bij de programmawet van 18 juli 2025”.

4. Gevraagd waarom in de Nederlandse tekst van artikel 2, 2°, van het wetsvoorstel de begrippen “bedrijfsafdeling” en “tak van werkzaamheid” in het ontworpen artikel 2, § 1, 6°/2, c), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) worden gedefinieerd en niet het begrip “bedrijfstaking”, zoals vervat in artikel 12:11 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna: WVV) en het ontworpen artikel 117, § 2, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (hierna: W.Reg.) (artikel 14, 4°, van het wetsvoorstel), antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Doordat de definities van ‘bedrijfstaking’ in het WVV, W.Reg en het WIB92 op elkaar worden afgestemd, zou vanuit juridisch oogpunt het beter zijn dat ook in het WIB92 het begrip ‘bedrijfstaking’ wordt gehanteerd. Deze wijziging veronderstelt wel dat de begrippen bedrijfsafdeling en tak van werkzaamheid en al zijn taalkundige varianten allemaal in het WIB92 worden vervangen. In bijlage vindt u in tabelvorm een overzicht van de wijzigingen die dit ons inziens tot gevolg zou hebben.”

¹ Aangezien het om een wetsvoorstel gaat, wordt onder “rechtsgrond” de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

² Zie ook *Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-654/3 en nr. 56-654/4.

³ Adv.RvS 77.432/3 van 14 maart 2025 over een wetsvoorstel ‘tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten voor wat betreft de fiscale neutraliteit bij zusterfusies’, *Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-654/2.

Met de gemachtigde kan worden ingestemd dat de bepalingen van het WIB 92 die nog verwijzen naar de begrippen “bedrijfsafdeling” en “tak van werkzaamheid” bij een volgende gelegenheid het best worden aangepast.

Artikel 3

5. Luidens artikel 3 van het wetsvoorstel wordt artikel 102, tweede lid, van het WIB 92 hersteld. Die bepaling wordt evenwel ook vervangen door artikel X10 van het voorontwerp van wet ‘tot invoering van een belasting op meerwaarden op financiële activa’, waarover de Raad van State advies 78.039/1/V van 12 september 2025 heeft gegeven. Bevraagd over de onderlinge afstemming van beide ontwerpteksten, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Wij zijn ons bewust van het feit dat de regering mogelijks voorneemt artikelen van het WIB92 te wijzigen die ook gewijzigd worden door het wetsvoorstel wat betreft fiscaal neutrale reorganisaties. Tot op heden is het onduidelijk of mijn wetsvoorstel dan wel de wetsontwerpen eerst zal/zullen worden besproken en aangenomen door de Kamer van volksvertegenwoordigers. Volgens de voorlopige commissieagenda is de tweede lezing van het wetsvoorstel 56K0654/005 gepland op woensdag 1 oktober aanstaande en dit in de veronderstelling dat het tweetalig advies van de Raad van State beschikbaar is. De wijzigingen in de verschillende teksten zullen uiteraard op elkaar moeten worden afgestemd.”

Gelet op het antwoord van de gemachtigde, zal het voorliggende wetsvoorstel te gepasten tijde moeten worden afgestemd op het voorontwerp van wet ‘tot invoering van een belasting op meerwaarden op financiële activa’. Het advies dient dan ook met dit voorbehoud te worden gelezen.

Artikel 4

6. De inleidende zin van de Nederlandse en de Franse tekst van artikel 4 van het wetsvoorstel dienen inhoudelijk op elkaar te worden afgestemd.

7. De wetsgeschiedenis vermeld in artikel 4 van het wetsvoorstel moet worden aangepast aan een eventuele eerdere bekendmaking van de mogelijk eerder aan te nemen wet ‘tot invoering van een belasting op meerwaarden op financiële activa’.

Artikel 5

8. De inleidende zin van de Nederlandse en de Franse tekst van artikel 5 van het wetsvoorstel dienen inhoudelijk op elkaar te worden afgestemd.

Artikel 6

9. Aan de gemachtigde werd de volgende concrete toepassing van artikel 6 van het wetsvoorstel voorgelegd. Stel twee zustervennootschappen B en C worden door de gemeenschappelijke moeder A aangehouden en fuseren volgens de vereenvoudigde procedure van de zusterfusie, waarbij C wordt overgenomen door B. Voor één van de zustervennootschappen is evenwel nog niet aan de permanentievoorwaarde van het ontworpen artikel 192, § 1, zevende lid, van het WIB 92 voldaan. Het voorbeeld zoals opgenomen in een van de amendementen⁴ betreft de hypothese waarbij de gemeenschappelijke moedervernootschap A, zes maanden na de vereenvoudigde zusterfusie, *alle* aandelen van vennootschap B verkoopt. Gevraagd of de ontworpen regeling naar verhouding moet worden toegepast wanneer de gemeenschappelijke moedervernootschap slechts *een gedeelte* van de aandelen verkoopt, antwoordde de gemachtigde:

“Volksvertegenwoordiger, Charlotte Verkeyn, kan tijdens de tweede lezing bij de artikelsgewijze bespreking terugkomen op het voorbeeld zoals gegeven in de verantwoording bij amendement nr. 6 en verduidelijken dat het ook van toepassing is bij een gedeeltelijke vervreemding van de aandelen van vennootschap B.”

Het is inderdaad raadzaam dat de indienster van het wetsvoorstel tijdens de verdere parlementaire bespreking ervan verduidelijkt hoe de voorgestelde regeling wordt toegepast op gedeeltelijke vervreemdingen door de moedervernootschap. Van die gelegenheid wordt het best gebruik gemaakt om een bijkomend voorbeeld te geven.

Artikel 15

10. In artikel 15 van het wetsvoorstel schrappe men de zinsnede “en laatstelijk gewijzigd bij de wet van 17 maart 2019”.

*

⁴ Amendement nr. 6, *Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-654/3, 9-10.

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE LA PROPOSITION DE LOI

2. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet de réaliser la neutralité fiscale pour les fusions simplifiées entre sociétés sœurs.

Il s'agit d'une version complètement remaniée ² d'une proposition de loi sur laquelle le Conseil d'État a donné l'avis 77.432/3 du 14 mars 2025 ³. Ainsi, l'économie du dispositif proposé a été élargie, la réorganisation des fondations et associations est prise en compte, de même que la « scission partielle silencieuse ».

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

3. Dans la phrase liminaire de l'article 2 de la proposition de loi, on remplacera le segment de phrase « modifié en dernier lieu par la loi du 28 décembre 2023 » par le segment de phrase « modifié en dernier lieu par la loi-programme du 18 juillet 2025 ».

4. À la question de savoir pourquoi, dans le texte néerlandais de l'article 2, 2°, de la proposition de loi, les notions de « bedrijfsafdeling » et de « tak van werkzaamheid » à l'article 2, § 1^{er}, 6°/2, c), proposé, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) sont définies et que la notion de « bedrijfstak », telle que contenue à l'article 12:11 du Code des sociétés et des associations (ci-après : CSA) et à l'article 117, § 2, proposé, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (ci-après : C. Enr.) (article 14, 4°, de la proposition de loi), ne l'est pas, le délégué a répondu ce qui suit :

« Doordat de definities van 'bedrijfstak' in het WVV, W.Reg en het WIB92 op elkaar worden afgestemd, zou vanuit juridisch oogpunt het beter zijn dat ook in het WIB92 het begrip 'bedrijfstak' wordt gehanteerd. Deze wijziging veronderstelt wel dat de begrippen bedrijfsafdeling en tak van werkzaamheid en al zijn taalkundige varianten allemaal in het WIB92 worden vervangen. In bijlage vindt u in tabelvorm een overzicht van de wijzigingen die dit ons inziens tot gevolg zou hebben ».

¹ S'agissant d'une proposition de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

² Voir aussi *Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, n° 56-654/3 et n° 56-654/4.

³ Avis C.E. 77.432/3 du 14 mars 2025 sur une proposition de loi 'modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe en ce qui concerne la neutralité fiscale des fusions entre sociétés sœurs', *Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, n° 56-654/2.

On peut se rallier au point de vue du délégué selon lequel une prochaine occasion pourrait être mise à profit pour adapter les dispositions du CIR 92 qui font encore référence aux notions de « bedrijfsafdeling » et de « tak van werkzaamheid ».

Article 3

5. Selon l'article 3 de la proposition de loi, l'article 102, alinéa 2, du CIR 92 est rétabli. Toutefois, cette dernière disposition est également remplacée par l'article X10 de l'avant-projet de loi 'introduisant un impôt sur les plus-values sur les actifs financiers', sur lequel le Conseil d'État a donné l'avis 78.039/1/V du 12 septembre 2025. Interrogé sur l'articulation de ces deux projets de textes, le délégué a répondu comme suit :

« Wij zijn ons bewust van het feit dat de regering mogelijks voorneemt artikelen van het WIB92 te wijzigen die ook gewijzigd worden door het wetsvoorstel wat betreft fiscaal neutrale reorganisaties. Tot op heden is het onduidelijk of mijn wetsvoorstel dan wel de wetsontwerpen eerst zal/zullen worden besproken en aangenomen door de Kamer van volksvertegenwoordigers. Volgens de voorlopige commissieagenda is de tweede lezing van het wetsvoorstel 56K0654/005 gepland op woensdag 1 oktober aanstaande en dit in de veronderstelling dat het tweetalig advies van de Raad van State beschikbaar is. De wijzigingen in de verschillende teksten zullen uiteraard op elkaar moeten worden afgestemd ».

Compte tenu de la réponse du délégué, la proposition de loi soumise pour avis devra être alignée en temps opportun sur l'avant-projet de loi 'introduisant un impôt sur les plus-values sur les actifs financiers'. Il convient donc de lire l'avis sous cette réserve.

Article 4

6. La phrase liminaire du texte néerlandais et celle du texte français de l'article 4 de la proposition de loi doivent être harmonisées sur le plan de leur contenu.

7. L'historique mentionné à l'article 4 de la proposition de loi doit être adapté en fonction d'une éventuelle publication antérieure de la loi 'introduisant un impôt sur les plus-values sur les actifs financiers', susceptible d'être adoptée d'abord.

Article 5

8. La phrase liminaire du texte néerlandais et celle du texte français de l'article 5 de la proposition de loi doivent être harmonisées sur le plan de leur contenu.

Article 6

9. L'application concrète suivante de l'article 6 de la proposition de loi a été soumise au délégué. Supposons que deux sociétés sœurs, B et C, soient détenues par la société mère commune A et fusionnent selon la procédure simplifiée de fusion entre sociétés sœurs, C étant absorbée par B. L'une des sociétés sœurs ne remplit toutefois pas encore la condition de permanence prévue à l'article 192, § 1^{er}, alinéa 7, proposé, du CIR 92. L'exemple figurant dans un des amendements ⁴ concerne l'hypothèse dans laquelle la société mère commune A vend *toutes* les actions ou parts de la société B six mois après la fusion simplifiée entre sociétés sœurs. À la question de savoir si le dispositif proposé doit être appliqué proportionnellement lorsque la société mère commune ne vend *qu'une partie* des actions ou parts, le délégué a répondu :

« Volksvertegenwoordiger, Charlotte Verkeyn, kan tijdens de tweede lezing bij de artikelsgewijze bespreking terugkomen op het voorbeeld zoals gegeven in de verantwoording bij amendement nr. 6 en verduidelijken dat het ook van toepassing is bij een gedeeltelijke vervreemding van de aandelen van vennootschap B ».

En effet, il est recommandé que l'auteur de la proposition de loi précise durant les travaux préparatoires ultérieurs la concernant de quelle manière le dispositif proposé est appliqué en cas d'aliénation partielle par la société mère. Mieux vaudrait profiter de cette occasion pour donner un exemple supplémentaire.

Article 15

10. À l'article 15 de la proposition de loi, on supprimera le segment de phrase « et modifié en dernier lieu par la loi du 17 mars 2019 ».

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Yves DEPOORTER

Jeroen VAN NIEUWENHOVE

⁴ Amendement n° 6, *Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, n° 56-654/3, pp. 9-10.