

Rolnummers 1004, 1005 en 1006
Arrest nr. 70/97 van 18 november 1997

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 11 van de wet van 1 juli 1983 « tot bekrachtiging van de koninklijke besluiten genomen in uitvoering van artikel 2 van de wet van 2 februari 1982 tot toekenning van bepaalde bijzondere machten aan de Koning », in zoverre daardoor artikel 2, § 4, wordt bekrachtigd van het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982 « tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen en van het koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen inzake investeringsaftrek, meerwaarden en afschrijvingen », gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit voorzitter L. De Grève, rechter L. François, waarnemend voorzitter, en de rechters P. Martens, J. Delruelle, H. Coremans, A. Arts en M. Bossuyt, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter L. De Grève,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen

Bij drie arresten van 7 november 1996 in zake respectievelijk de n.v. Louage en Wisselinck, de n.v. Ardovries en de n.v. Immo L.W.A. tegen de Belgische Staat, waarvan de expedities ter griffie van het Arbitragehof zijn ingekomen op 18 november 1996, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt het bij artikel 11 van de wet van 1 juli 1983 (*Belgisch Staatsblad*, 9 juli 1983) bekrachtigd artikel 2, § 4, van het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982 (*Belgisch Staatsblad*, 19 januari 1983) de artikelen 6 en 6bis van de Grondwet/oud (thans de artikelen 10 en 11 van de Grondwet) door aan de belastingplichtigen die na 1 december 1981 de afsluitingsdatum van hun jaarrekening hebben gewijzigd, in vergelijking met de belastingplichtigen die zulks niet hebben gedaan, iedere fiscaal gunstige investeringsmaatregel (investeringsaftrek en investeringsreserve) te ontnemen voor de periode die begint op 1 januari 1982 en eindigt vóór 31 december 1982 ? »

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

Voor het verwijzende rechtscollege zijn de hogere beroepen aanhangig die drie naamloze vennootschappen hebben ingesteld tegen de beslissingen van de directeur der directe belastingen waarbij hun bezwaren tegen de aanslagen in de vennootschapsbelasting slechts gedeeltelijk werden aanvaard.

De betrokken vennootschappen hadden, nadat zij de normale datum van afsluiting van het boekjaar 1982 hadden vervroegd van 31 december 1982 naar 30 november 1982, in hun bijkomende aangifte voor het aanslagjaar 1982 - speciaal (inkomsten tijdens het boekjaar van 1 januari 1982 tot 30 november 1982) onder het codenummer 276 melding gemaakt van bedragen waarvoor zij, zoals in de eerste aangifte voor hetzelfde aanslagjaar (inkomsten tijdens het boekjaar van 1 januari 1981 tot 31 december 1981), aanspraak maakten op de vrijstelling van de investeringsreserve overeenkomstig het toenmalige stelsel van de artikelen 23bis en 107bis van het Wetboek van de inkomstenbelastingen.

Dat stelsel van de « investeringsreserve » was met ingang van het aanslagjaar 1982 door de wet van 10 februari 1981 ingevoerd. Het werd evenwel bij koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982 met ingang van het aanslagjaar 1983 opgeheven en vervangen door een stelsel van « investeringsaftrek » (artikel 42ter van het Wetboek van de inkomstenbelastingen).

Volgens de directeur der directe belastingen kon geen vrijstelling van de investeringsreserve worden verleend in de aangifte voor het aanslagjaar 1982 - speciaal, rekening houdend met artikel 2, § 4, van het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982, dat werd uitgevaardigd om te vermijden dat vennootschappen door een wijziging van de datum van afsluiting van het boekjaar 1982 een vrijstelling zouden verkrijgen van de investeringsreserve voor twee boekjaren die beide aan het aanslagjaar 1982 zijn verbonden.

De eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege voerden aan dat het voormelde artikel 2, § 4, van het koninklijk besluit nr. 149 de grenzen van de wet van 2 februari 1982 tot toekenning van bepaalde bijzondere machten aan de Koning te buiten gaat en een terugwerkende kracht heeft die verder gaat dan hetgeen die machtigingswet mogelijk maakt. Geconfronteerd met de bekrachtiging van de voormelde koninklijke besluiten nrs. 48 en 149 door artikel 11 van de wet van 1 juli 1983, betoogden de eisende partijen dat laatstgenoemde bepaling geen terugwerkende kracht heeft, zodat artikel 2, § 4, van het koninklijk besluit nr. 149 pas kracht van wet zou hebben vanaf 19 juli 1983.

In ondergeschikte orde, indien het voormelde artikel 2, § 4, van het koninklijk besluit nr. 149 door het Hof van

Beroep gevalideerd zou worden, suggereerden zij aan het Arbitragehof de volgende twee prejudiciële vragen te stellen :

« 1. Schendt het artikel 2 § 4 K.B. 149 van 30 december 1982 *B.S.* 19 januari 1983 de artikelen 6 en *6bis* Grondwet/oud (thans artikelen 10 en 11 GW) door aan de belastingplichtigen die na 1 december 1981 de afsluitingsdatum van hun jaarrekening hebben gewijzigd, iedere fiscaal gunstige investeringsmaatregel (investeringsaftrek én investeringsreserve) te ontnemen voor de periode die begint op 1 januari 1982 en eindigt vóór 31 december 1982 ?

2. Schendt artikel 11 Wet van 1 juli 1983 (*B.S.* 9 juli 1983) de artikelen 6 en *6bis* Grondwet/oud niet, doordat het omwille van de bekrachtiging als wet van artikel 2 § 4 K.B. 149, retroactief dit laatste Koninklijk Besluit aan de Wettigheidscontrole van de Rechtsmacht onttrekt, en aldus een wettelijke waarborg, die voor alle rechtsonderhorigen geldt, aan appellante ontnemt, zodoende het algemeen rechtsprincipe van de rechtszekerheid schendend, zonder dat daarvoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging kan aangevoerd ? »

In de verwijzende arresten overweegt het Hof van Beroep onder meer « dat artikel 2 § 4 van het K.B. 149 geenszins buiten de omschreven materie van artikel 2, 6° van de wet van 2 februari 1982 gaat nu het enkel om een aanvulling gaat van artikel 15 van het K.B. 48 om een misbruik tegen te gaan; » en « dat waar nu artikel 11 van de wet van 1 juli 1983 de K.B.'s 48 en 149 heeft bekrachtigd met uitwerking vanaf het aanslagjaar waarin ze voor de eerste maal van toepassing zijn, dit inhoudt dat artikel 2 K.B. 149, wat de toevoeging van een vierde paragraaf aan artikel 15 K.B. 48 betreft als wet uitwerking heeft vanaf aanslagjaar 1982; dat de rechtsmacht derhalve de wettigheid ervan niet meer kan nagaan » (verwijzende arresten in de zaken ingeschreven onder rolnummers 1004 en 1005) of « dat door deze wettelijke bekrachtiging het K.B. 149 evenals het K.B. 48 kracht van wet hebben verworven zodat ze niet meer kunnen worden beoordeeld door de rechtsmacht als niet overeenstemmend met de wet » (verwijzend arrest ingeschreven onder rolnummer 1006).

Rekening houdend met het verzoek van de eisende partijen om de twee hiervoor geciteerde prejudiciële vragen te stellen, heeft het Hof van Beroep in elk van de drie zaken beslist de vraag te stellen die in deel I van dit arrest is aangehaald.

III. *De rechtspleging voor het Hof*

Bij beschikkingen van 18 november 1996 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben geoordeeld dat er geen aanleiding was om artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Bij beschikking van 5 december 1996 heeft het Hof in voltallige zitting de zaken samengevoegd.

Van de verwijzingsbeslissingen is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 9 december 1996 ter post aangetekende brieven; bij dezelfde brieven is kennisgegeven van de beschikking tot samenvoeging.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 10 december 1996.

Memories zijn ingediend door :

- de n.v. Louage en Wisselinck, Stationsstraat 221, 8850 Ardoorie, de n.v. Ardovries, Wezestraat 61, 8850 Ardoorie, en de n.v. Immo L.W.A., Stationsstraat 223, 8850 Ardoorie, bij op 21 januari 1997 ter post aangetekende brief;

- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 22 januari 1997 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 31 januari 1997 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- de Ministerraad, bij op 28 februari 1997 ter post aangetekende brief;

- de n.v. Louage en Wisselinck, de n.v. Ardovries en de n.v. Immo L.W.A., bij op 3 maart 1997 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 29 april 1997 en 28 oktober 1997 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 18 november 1997 en 18 mei 1998.

Bij beschikking van 30 september 1997 heeft het Hof de zaken in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 28 oktober 1997.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 30 september 1997 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 28 oktober 1997 :

- zijn verschenen :

. Mr. P. Delafontaine, advocaat bij de balie te Kortrijk, voor de n.v. Louage en Wisselinck, de n.v. Ardovries en de n.v. Immo L.W.A.;

. Mr. S. Van Rouveroij, advocaat bij de balie te Gent, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers A. Arts en J. Delruelle verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- zijn de zaken in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de organieke wet, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

IV. *Onderwerp van de in het geding zijnde bepalingen*

De eisende partijen hebben voor het aanslagjaar 1982 (boekjaar van 1 januari 1981 tot 31 december 1981) vrijstelling gekregen van de als investeringsreserve aangegeven bedragen op grond van de toenmalige artikelen 23bis en 107bis van het Wetboek van de inkomstenbelastingen.

Paragraaf 1 van artikel 107*bis*, ingevoegd bij artikel 13 van de herstellwet van 10 februari 1981 inzake de fiscale en financiële bepalingen en vervangen bij artikel 58 van de programmawet van 2 juli 1982, luidde als volgt :

« In afwijking van artikel 23*bis*, § 1, 1^o, wordt het bedrag van de investeringsreserve, aangelegd door opnemng van maatschappelijke winst van het belastbaar tijdperk, vrijgesteld tot beloop van 5 % van het geheel van die winst en van 30 % ten hoogste van het gedeelte van die winst dat in het vermogen van de onderneming wordt behouden.

De berekeningsgrondslag van het vrijgestelde bedrag omvat de krachtens artikel 23 vrijgestelde provisies voor waarschijnlijke verliezen of lasten, doch zij omvat niet de andere krachtens de artikelen 105 tot 107 vrijgestelde provisies of meerwaarden. »

De artikelen 23*bis* en 107*bis* van het Wetboek van de inkomstenbelastingen waren van toepassing met ingang van het aanslagjaar 1982 (artikel 27, § 1, 2^o, van de herstellwet van 10 februari 1981 en artikel 66, § 1, 2^o, van de programmawet van 2 juli 1981), maar werden opgeheven door de artikelen 1 en 10 van het koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen inzake investeringsaftrek, meerwaarden en afschrijvingen.

Artikel 6 van dat koninklijk besluit nr. 48 voegde in het Wetboek van de inkomstenbelastingen een artikel 42*ter* in, dat voorzag in een nieuw stelsel van « investeringsaftrek » voor de vaste activa. Overeenkomstig artikel 15, § 1, van het koninklijk besluit nr. 48, hebben de artikelen 1 en 10 ervan uitwerking « met ingang van het aanslagjaar 1983 » en gold het nieuwe stelsel voor de investeringen « die zijn gedaan vanaf de eerste dag van het jaar of boekjaar waarvan de winsten belastbaar zijn voor het aanslagjaar 1983 ».

Bij artikel 2 van het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982 « tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen en van het koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen inzake investeringsaftrek, meerwaarden en afschrijvingen » werd aan artikel 15 van het voormelde koninklijk besluit nr. 48 een derde en een vierde paragraaf toegevoegd. Die vierde paragraaf luidt als volgt :

« Iedere wijziging welke vanaf 1 december 1981 aan de statutaire bepalingen betreffende de datum van afsluiting van de jaarrekening is aangebracht, wordt geacht zonder uitwerking te zijn voor de toepassing van de bepalingen van de artikelen 23*bis* en 107*bis* van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, zoals ze bestonden voor ze bij dit besluit werden opgeheven. »

Artikel 11 van de wet van 1 juli 1983 « tot bekrachtiging van de koninklijke besluiten genomen in uitvoering van artikel 2 van de wet van 2 februari 1982 tot toekenning van bepaalde bijzondere machten aan de Koning » bepaalt :

« Het koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen inzake investeringsaftrek, meerwaarden en afschrijvingen, het koninklijk besluit nr. 107 van 26 november 1982 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen inzake investeringsaftrek en het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen en van het koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen inzake investeringsaftrek, meerwaarden en afschrijvingen, zijn bekrachtigd met uitwerking vanaf het aanslagjaar waarvoor zij voor de eerste maal van toepassing zijn. »

V. In rechte

- A -

Memorie van de eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege

A.1.1. Voor het boekjaar eindigend op 31 december 1981 (aanslagjaar 1982) hadden de vennootschappen gebruik gemaakt van het stelsel van de vrijstelling van de investeringsreserve. Voor het daaropvolgende boekjaar wilden zij daarvan opnieuw gebruik maken en deden zij daarvoor de nodige investeringen.

Het stelsel van de vrijstelling van de investeringsreserve was opgevat als een permanent stelsel. Dat blijkt uit bepaalde rechtsleer en uit de tekst van artikel 107*bis*, § 5, op grond waarvan de Koning voor de volgende jaren wijzigingen kon aanbrengen in het percentage van de vrijstelling naar gelang van de economische omstandigheden.

Dat stelsel werd evenwel vanaf het aanslagjaar 1983 afgeschaft bij het koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982 en vervangen door het stelsel van de investeringsaftrek.

De vennootschappen waren reeds ingesteld op het stelsel van de vrijstelling van de investeringsreserve en konden niet aanvaarden dat « midden in het spel » de spelregels werden gewijzigd.

Zij hebben daarop de datum van afsluiting van hun boekjaar vervroegd tot 30 november 1982, zodat dit boekjaar moest worden verbonden aan het aanslagjaar 1982.

De administratie der directe belastingen weigert evenwel de vrijstelling te verlenen voor de als investeringsreserve aangegeven bedragen in de aangifte voor het aanslagjaar 1982 - speciaal (boekjaar 1 januari 1982 - 30 november 1982).

Volgens de administratie kan er, wat de investeringsreserve betreft, geen rekening worden gehouden met de wijziging van de datum van afsluiting van de jaarrekening, maar voor het overige wel. Als gevolg daarvan konden de vennootschappen evenmin de investeringsaftrek genieten, want die werd eerst toegepast vanaf het aanslagjaar 1983. Doordat zij gebruik hebben gemaakt van het recht om de datum van afsluiting van hun boekjaar te wijzigen, komen de vennootschappen met andere woorden « tussen twee stoelen » terecht en worden zij retroactief afgestraft.

De administratie beroept zich op artikel 2, § 4, van het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982, bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 19 januari 1983 en in werking getreden op 29 januari 1983. De op 31 december 1982 verkregen rechten verbonden aan het aanslagjaar 1982 worden aldus met terugwerkende kracht tenietgedaan. Om te vermijden dat de koninklijke besluiten nrs. 48 en 149 door de rechterlijke macht zouden worden beoordeeld, werden zij bij wet van 1 juli 1983 bekrachtigd.

A.1.2. De eisende partijen voor het Hof van Beroep hadden voorgesteld om twee prejudiciële vragen te stellen. Het is niet duidelijk of dezelfde vragen vervat zijn in de door het Hof van Beroep gestelde vraag, dan wel of het tweede onderdeel is weggevallen. In de volgende uiteenzetting worden de twee onderdelen afzonderlijk behandeld. Indien de verwijzingsbeslissingen een onderdeel wilden weglaten, dan zou dat uit de motivering blijken.

A.1.3. Wat het eerste onderdeel betreft, heeft het Hof van Beroep de stelling van de eisende partijen correct weergegeven waar het overweegt

« dat de eiseres aanvoert dat het gelijkheidsbeginsel is geschonden omdat de Koning, als wetgever, krachtens artikel 78 Grondwet/oud, ter vermindering van een zogenaamde belastingontwijking (namelijk het tweemaal kunnen genieten van de aftrek van de investeringsreserve in hetzelfde aanslagjaar in plaats van éénmaal), een middel aanwendde (artikel 2 § 4 K.B. 149) dat niet adequaat is en niet in verhouding is tot het gestelde doel, nu het gevolg daarvan is dat de belastingplichtige die zijn afsluitingsdatum van zijn boekjaar heeft vervroegd, noch de investeringsreserve, noch de investeringsaftrek kan aftrekken; dat de eiseres meent dat aldus het gelijkheidsbeginsel werd geschonden nu alle andere belastingplichtigen, die niet overgegaan zijn tot

'verschuiving' van hun boekjaar, wel, minstens de investeringsaftrek konden bekomen ».

Uit de hierboven weergegeven normen volgt dat de eisende partijen voor het Hof van Beroep noch de vrijstelling van de investeringsreserve kunnen verkrijgen, noch de investeringsaftrek. De discriminatie bestaat hierin dat andere belastingplichtigen die de datum van afsluiting van het boekjaar niet hebben gewijzigd, gewoon de investeringsaftrek kunnen genieten.

De stelling dat artikel 2, § 4, van het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, moet worden bijgesteld, aangezien het Arbitragehof geen besluiten beoordeelt, maar de wet. Het Hof zal oordelen over het voormelde artikel, zoals bekrachtigd door artikel 11 van de wet van 1 juli 1983.

A.1.4. Het tweede onderdeel van de prejudiciële vraagstelling heeft betrekking op de terugwerkende kracht van de maatregel, waardoor het algemeen rechtsbeginsel van de rechtszekerheid geschonden wordt.

De betrokken vennootschappen hebben geïnvesteerd met het oog op de vrijstelling van de investeringsreserve. De vraag rijst of zij, indien zij het hadden geweten, niet zouden zijn gestopt met hun investeringen of hun investeringen anders zouden hebben georiënteerd met het oog op de investeringsaftrek.

Zij hadden een wettig middel gevonden om hun belangen te vrijwaren, maar artikel 2, § 4, van het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982 heeft dat middel met terugwerkende kracht tenietgedaan. De wetgever had nochtans te verstaan gegeven dat de maatregelen betreffende de investeringsreserve van blijvende aard zouden zijn.

Memorie van de Ministerraad

A.2. Uit het koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982 blijkt duidelijk dat het de bedoeling was om het voordeel van de vrijstelling van de investeringsreserve slechts eenmaal mogelijk te maken en voor de investeringen vanaf 1 januari 1982 te voorzien in een investeringsaftrek.

Om fiscale manoeuvres tegen te gaan, was de wetgever verplicht de *ratio legis* die het stelsel van de investeringsreserve beperkt tot één belastbaar tijdperk, te expliciteren in het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982 : vennootschappen die vanaf 1 december 1981 de normale datum van afsluiting van hun boekjaar vervoegden, zodat het uiterlijk op 30 december 1982 afgesloten boekjaar verbonden werd aan het aanslagjaar 1982 - speciaal, verloren met betrekking tot dat boekjaar het recht op de vrijstelling van de investeringsreserve. Investerings verbonden aan het aanslagjaar 1982 - speciaal, kwamen evenmin in aanmerking voor de toepassing van de investeringsaftrek, die eerst werd ingevoerd met ingang van het aanslagjaar 1983.

De beschreven situatie waarin de betrokken belastingplichtigen zich manoeuvreerden, werd uitsluitend door henzelf veroorzaakt. Zij hebben de datum van afsluiting van hun boekjaar vervoegd met de enkele bedoeling om tweemaal het fiscaal voordelige stelsel van de investeringsreserve te genieten, te dezen zowel voor de investeringen gedaan in het jaar 1981 (aanslagjaar 1982) als voor de investeringen in de periode van 1 januari 1982 tot 30 november 1982 (aanslagjaar 1982 - speciaal).

Het bij artikel 11 van de wet van 1 juli 1983 bekrachtigde artikel 2, § 4, van het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982 schendt geenszins de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, wel integendeel : het beoogde juist te verhinderen dat sommige belastingplichtigen zich het voorrecht zouden toe-eigenen om, in tegenstelling tot andere belastingplichtigen die de datum van afsluiting van hun boekjaar niet wijzigden, tweemaal de fiscale vrijstelling van de investeringsreserve te genieten.

De betrokken vennootschappen werden evenmin gediscrimineerd wat de investeringsaftrek betreft : zoals alle belastingplichtigen konden zij van dat stelsel gebruik maken met ingang van het aanslagjaar 1983.

Uit de omstandigheid dat sommige belastingplichtigen ingevolge hun keuze noch voor de vrijstelling van de investeringsreserve, noch voor de investeringsaftrek in aanmerking kwamen, kan geen schending van het gelijkheidsbeginsel worden afgeleid. Dit was voor elke Belgische vennootschap het gevolg van de keuze om de duur van het boekjaar te wijzigen teneinde een deel van de inkomsten aan te geven voor een aanslagjaar 1982 - speciaal.

Wie bewust voordeel nastreeft in strijd met de bedoeling van de wetgever, kan zich niet op het gelijkheidsbeginsel beroepen indien de vermeende ongelijkheid het enkele gevolg is van zijn eigen handelingen.

Te dezen hebben de betrokken vennootschappen zichzelf in een toestand gebracht die nadelig kan zijn ten opzichte van vennootschappen die in overeenstemming met de bedoeling van de wetgever zijn blijven handelen, maar die ongelijkheid kan niet aan de wet worden toegeschreven.

Memorie van antwoord van de eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege

A.3.1. De in het tweede onderdeel aangevoerde schending van het algemeen rechtsbeginsel van de rechtszekerheid moet worden gelezen in de context van het eerste onderdeel van de prejudiciële vraag waarin een ongelijkheid wordt aangeklaagd.

Door de retroactieve afschaffing van het stelsel van de investeringsreserve en de retroactieve invoering van het stelsel van de investeringsaftrek werden de eisende partijen voor het Hof van Beroep benadeeld, terwijl de andere Belgen vooraf weten wat de wet voorschrijft en erop kunnen vertrouwen dat die niet retroactief zal worden ingetrokken, zodat zij in alle duidelijkheid en zekerheid het beleid van hun bedrijf kunnen bepalen.

A.3.2. In de eerste memorie werd uiteengezet dat de prejudiciële vraag zoals gesteld door het Hof van Beroep de beide onderdelen omvatte van de vragen die door de eisende partijen voor dat Hof waren gesuggereerd.

De eisende partijen hebben tegen de arresten die tot de prejudiciële vraagstelling besluiten ook een voorziening in cassatie ingesteld. Er moet worden verduidelijkt waarom in die voorzieningen ervan wordt uitgegaan dat de tweede vraag niet werd gesteld, terwijl in de memorie voor het Arbitragehof wordt betoogd dat beide onderdelen wel in de vraag vervat zijn.

De eisende partijen waren van oordeel dat het Hof van Beroep in beginsel bevoegd was om de grondwettigheid van het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982 te onderzoeken. Dat Hof heeft op onaantastbare wijze geoordeeld dat het volledige besluit werd bekrachtigd door artikel 11 van de wet van 1 juli 1983.

Het Hof van Beroep gaat wel in op het verzoek om een prejudiciële vraag te stellen over het bij de voormelde wetsbepaling bekrachtigde artikel 2, § 4, van het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982.

Het is niet duidelijk of er een eindbeslissing werd gewezen over de vraag of artikel 11 van de wet van 1 juli 1983 het gelijkheidsbeginsel schendt dan wel of het Hof van Beroep weigert hierover een prejudiciële vraag te stellen.

In de hypothese dat het Hof van Beroep impliciet zou hebben geoordeeld dat er geen reden was tot het stellen van een vraag over artikel 11 van de wet van 1 juli 1983, kan worden gesteld dat die beslissing onvoldoende is gemotiveerd. Bovendien is het Hof van Cassatie wel ertoe gehouden de vraag te stellen.

Om die redenen werd de voorziening in cassatie ingesteld.

A.3.3. Volgens de Ministerraad zou de ongelijkheid niet aan de wetgever te wijten zijn, maar aan de belastingplichtigen die zichzelf door de « zucht » naar een onwettig fiscaal voordeel in een ongelijke situatie hebben gebracht.

Daarbij wordt uit het oog verloren dat de van toepassing zijnde bepalingen retroactieve werking hebben. Toen het koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982 werd bekendgemaakt, was reeds de helft van het boekjaar voorbij en waren de beslissingen tot investeringen reeds genomen, rekening houdend met de toen geldende wetgeving betreffende de investeringsreserve, waarvan de wetgever te verstaan had gegeven dat zij van blijvende aard was.

Het is begrijpelijk en aannemelijk dat de betrokken vennootschappen naar een middel zochten om die « slag onder de gordel » te pareren. Zij vonden een middel door het boekjaar in te korten, wat in de toenmalige stand van de wetgeving een wettige maatregel was.

Maar ook dat middel werd ontkracht door een bepaling met retroactieve werking. Het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982 werd bekendgemaakt op 19 januari 1983, toen het boekjaar 1982 al was afgesloten.

Hieruit volgt dat niet het « winstoogmerk » van de vennootschappen hen in een ongelijke situatie heeft gebracht, maar de « dubbele » retroactieve wetgeving. Zij hebben dan ook de nadruk gelegd op de schending van het algemeen beginsel van de rechtszekerheid.

Het andere onderdeel van de ongelijkheid, namelijk dat de betrokken vennootschappen noch de vrijstelling van de investeringsreserve, noch de investeringsaftrek kunnen genieten, wordt door de Ministerraad niet betwist, noch verantwoord.

Uit de fiscale dossiers blijkt dat aan de eisende partijen voor het Hof van Beroep wel de investeringsaftrek zou zijn gegund indien zij verzaakten aan de vrijstelling van de investeringsreserve.

Die verdere nuance van de aangevoerde « fundamentele » ongelijkheid is het onvoorziene gevolg van de genomen maatregel.

Voor het bereiken van het beoogde doel, dat erin bestond een tweede vrijstelling van de investeringsreserve te voorkomen, was de prijs, namelijk het weigeren van de investeringsaftrek, niet nodig ofwel te hoog.

Memorie van antwoord van de Ministerraad

A.4.1. In hun memorie stellen de eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege dat zij waren ingesteld op het stelsel van de vrijstelling van de investeringsreserve en niet konden aanvaarden dat « midden in het spel » de spelregels werden gewijzigd, waarop zij de datum van afsluiting van hun boekjaar hebben vervroegd.

Dat sluit volledig aan bij de stelling van de Ministerraad dat de betrokken vennootschappen zich tegen de wil van de wetgever in hebben gemanoeuvreed in de situatie waarin zij zich bevinden. Die situatie is niet toe te schrijven aan de wetgever maar aan de betrokkenen zelf.

A.4.2. De betrokken vennootschappen hadden het recht om de minst belastbare weg te kiezen. Wanneer een fiscale constructie echter nadelig uitvalt, kan dat niet aan de Belgische Staat worden verweten.

In tegenstelling tot wat zij in hun memorie volhouden, worden de betrokken vennootschappen niet retroactief afgestraft, maar geconfronteerd met de voorspelbare gevolgen van hun vrije keuze.

A.4.3. Voor het Hof is niet de vraag naar de terugwerkende kracht van het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982 aanhangig, maar enkel de vraag of de artikelen 10 en 11 van de Grondwet zijn geschonden.

De eisende partijen voor het Hof van Beroep proberen aan het Hof een tweede vraag voor te leggen die niet is gesteld. De argumentatie in verband met een mogelijke schending van het beginsel van de rechtszekerheid is naast de kwestie.

Het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982 was speciaal ingevoerd om een ontwijking van de belasting te verhinderen. De eisende partijen voor het Hof van Beroep wensen dat die maatregel als een

schending van de rechtszekerheid zou worden aangezien en beschouwen het omzeilen van de belastingwet als een recht dat door de wetgever moet worden gewaarborgd.

Van een schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet kan hier geen sprake zijn, vermits de bepalingen van het koninklijk besluit nr. 149 golden voor alle belastingplichtigen die zich in gelijksoortige omstandigheden bevonden.

- B -

Ten aanzien van het onderwerp van de prejudiciële vraag

B.1.1. Het verwijzende rechtscollege stelt de vraag of de wetgever, door het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982 te bekrachtigen in zoverre het in artikel 15 van het koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982 een vierde paragraaf toevoegt, geen discriminatie heeft teweeggebracht « door aan de belastingplichtigen die na 1 december 1981 de afsluitingsdatum van hun jaarrekening hebben gewijzigd, in vergelijking met de belastingplichtigen die zulks niet hebben gedaan, iedere fiscaal gunstige investeringsmaatregel (investeringsaftrek *en* investeringsreserve) te ontnemen voor de periode die begint op 1 januari 1982 en eindigt vóór 31 december 1982 ».

B.1.2. De partijen voor het Hof vermogen niet de inhoud van de gestelde vraag te wijzigen of te laten wijzigen. Het Hof beperkt zijn onderzoek tot het enkele verschil in behandeling dat in de prejudiciële vraag is vermeld.

Het Hof kan derhalve niet ingaan op de tweede prejudiciële vraag die door de appellanten aan het Hof van Beroep van Gent werd voorgesteld maar die door dat verwijzende rechtscollege niet is gesteld.

Ten gronde

B.2.1. Oorspronkelijk voorzagen de artikelen 23*bis* en 107*bis* van het Wetboek van de inkomstenbelastingen in een stelsel van « investeringsreserve » dat was ingevoerd bij de herstellwet van 10 februari 1981 inzake de fiscale en financiële bepalingen.

Met het oog op « de verbetering van de autofinanciering van de ondernemingen zodat zij minder

geremd worden door drukkende intrestlasten » werd de mogelijkheid geboden om « ten belope van maximum 5 pct. van de nettowinst een belastingvrije investeringsreserve te vormen die moet worden aangewend om nieuwe investeringsgoederen te vormen of aan te kopen » (*Gedr. St.*, Kamer, 1980-1981, nr. 716/8, p. 2, en *Gedr. St.*, Senaat, 1980-1981, nr. 577-2, p. 4).

B.2.2. De oorspronkelijke maatregel, die voor de vennootschappen evenals voor eenmanszaken een vrijstelling van 5 pct. van zowel de uitgekeerde als de gereserveerde winsten inhield, werd bij artikel 58 van de programmawet van 2 juli 1981 selectief verruimd ten aanzien van de vennootschappen die naast de algemene vrijstelling van 5 pct. een tweede vrijstelling kregen voor een deel van de niet-uitgekeerde winst waarvan het percentage bij een in Ministerraad overlegd koninklijk besluit moest worden bepaald, met inachtneming van de bij wet bepaalde maximumgrens van 30 pct. (*Gedr. St.*, Kamer, 1980-1981, nr. 838/1, p. 16, *Hand.*, Kamer, 27 mei 1981, p. 2127, en *Gedr. St.*, Senaat, 1980-1981, nr. 662-7, p. 10).

B.2.3. In hun aangiften in de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 1982 hebben de drie vennootschappen in het geding voor het Hof van Beroep met toepassing van het toenmalige artikel 107*bis* van het Wetboek van de inkomstenbelastingen als investeringsreserve geboekte bedragen in mindering gebracht.

Die aangiften hadden betrekking op de boekjaren die voor elk van de vennootschappen op 31 december 1981 waren afgesloten.

B.3.1. Bij koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982 « tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen inzake investeringsaftrek, meerwaarden en afschrijvingen » werd het voornoemde stelsel van de vrijstelling van de investeringsreserves met ingang van het aanslagjaar 1983 opgeheven en vervangen door een stelsel van « investeringsaftrek » zoals geregeld in artikel 42*ter* van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (thans de artikelen 68 en volgende van het W.I.B. 92).

Volgens het verslag aan de Koning voorafgaand aan het voormelde besluit, werd beoogd « de thans geldende fiscale investeringsstimuli te vervangen door een geïntegreerd nieuw stelsel waarbij de ondernemingen de mogelijkheid krijgen hun belastbare winst te verminderen met een ' investeringsaftrek ' die naar keuze van de belastingplichtige, volgens twee methodes kan worden

toegepast » (*Belgisch Staatsblad*, 26 juni 1982, p. 7586).

Steeds volgens dat verslag werd het nieuwe stelsel « van toepassing op de investeringen die worden gedaan vanaf 1 januari 1982 of, voor de belastingplichtigen, die anders dan per kalenderjaar boekhouden, vanaf de eerste dag van het boekjaar waarvan de resultaten belastbaar zijn voor het aanslagjaar 1983 (boekjaar 1981-1982 voor de natuurlijke personen en boekjaar 1982-1983 voor de vennootschappen) (zie artikel 15, § 1, 2^o - *partim* - van het ontwerp) » (*Belgisch Staatsblad*, 26 juni 1982, p. 7587).

B.3.2. De drie vennootschappen in het geding voor het Hof van Beroep hebben elk op 26 november 1982 beslist de afsluitingsdatum van het lopende boekjaar 1982 te vervroegen van 31 december 1982 naar 30 november 1982.

Zij hebben vervolgens een tweede aangifte gedaan in de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 1982, met betrekking tot het boekjaar van 1 januari 1982 tot 30 november 1982 (aanslagjaar 1982 - speciaal).

B.3.3. In elk van de verwijzende arresten overweegt het Hof van Beroep in identieke bewoordingen « dat in de beide aangiften de eiseres vrijstelling vroeg van de investeringsreserve; dat vaststaat dat de eiseres met de verschuiving van haar afsluitingsdatum van het boekjaar 1982 juist beoogde vrijstelling te bekomen voor de voor haar in het jaar 1982 aangelegde investeringsreserve ingevoerd door de wet van 10 februari 1981 (artikel 23*bis* en 107*bis* W.I.B./oud); dat de administratie de vrijstelling van de eerste investeringsreserve heeft toegestaan doch de tweede heeft geweigerd op grond van voormeld artikel 2 § 4 van het K.B. 149 van 30 december 1982, nu de eiseres haar statuten betreffende haar afsluitingsdatum van het boekjaar 1982 had gewijzigd na 1 december 1981 en wel op 26 november 1982 ».

B.4. De bepaling op grond waarvan de tweede vrijstelling van de investeringsreserve werd geweigerd, luidt als volgt :

« Iedere wijziging welke vanaf 1 december 1981 aan de statutaire bepalingen betreffende de datum van afsluiting van de jaarrekening is aangebracht, wordt geacht zonder uitwerking te zijn voor de toepassing van de bepalingen van de artikelen 23*bis* en 107*bis* van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, zoals ze bestonden voor ze bij dit besluit werden opgeheven. »

Die bepaling is als een vierde paragraaf in artikel 15 van het voormelde koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982 toegevoegd door artikel 2 van het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982 « tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen en van het koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen inzake investeringsaftrek, meerwaarden en afschrijvingen » (*Belgisch Staatsblad*, 19 januari 1983, p. 855).

Die bepaling is bekrachtigd bij artikel 11 van de wet van 1 juli 1983, dat het onderwerp is van de huidige prejudiciële vraag.

B.5. Het Hof dient te dezen te beoordelen of er, ten aanzien van belastingplichtigen die de afsluitingsdatum van hun jaarrekening hebben gewijzigd - zoals de appellanten voor het verwijzende rechtscollège - geen discriminatie is ontstaan in zoverre hun zowel de vrijstelling van de investeringsreserves als de investeringsaftrek wordt geweigerd voor de periode die begint op 1 januari 1982 en eindigt vóór 31 december 1982.

B.6. De wet van 1 juli 1983 had tot doel om de ter uitvoering van artikel 2 van de bijzonderemachtenwet van 2 februari 1982 genomen besluiten te bekrachtigen, met inbegrip van het voormelde koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982 in zoverre dat ertoe strekte « om belastingontwijking te vermijden, iedere wijziging gebracht aan de afsluiting van de jaarrekening zonder uitwerking te stellen voor de vrijstelling van de vroegere investeringsreserve » (*Gedr. St., Senaat*, 1982-1983, nr. 450-1, p. 11).

In het verslag aan de Koning voorafgaand aan het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982 is met betrekking tot de doelstelling van artikel 2 ervan gesteld :

« In de tweede plaats, beoogt artikel 2 te vermijden dat met een statutenwijziging op het stuk van de afsluitingsdatum van het boekjaar 1982 diverse vennootschappen het recht op vrijstelling van de investeringsreserve trachten te bekomen voor twee boekjaren (met name het boekjaar dat samenvalt met het kalenderjaar 1981 en het boekjaar dat aanvangt op 1 januari 1982 en vóór 31 december 1982 eindigt bij de nieuwe afsluitingsdatum) die beide verbonden zijn aan het aanslagjaar 1982.

Om te voorkomen dat in die gevallen de belastingvrijstelling [...] van de investeringsreserve voor twee belastbare tijdperken zou moeten worden verleend - zulks tegen de bedoeling in - moet

[artikel 15 van het koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982 zo] worden aangepast dat iedere wijziging welke vanaf 1 december 1981 aan de statutaire bepalingen betreffende de datum van afsluiting van de jaarrekening is aangebracht, zonder uitwerking is voor de toepassing van de bepalingen met betrekking tot de belastingvrijstelling van de investeringsreserve zoals die bestond voor zij door de investeringsaftrek werd vervangen (artikel 15, § 4, - nieuw, van het koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982). »

B.7. Uit wat voorafgaat blijkt dat het de bedoeling was het bij de herstelwet van 10 februari 1981 ingevoerde stelsel van de vrijstelling van de investeringsreserves met ingang van het aanslagjaar 1983 te vervangen door een stelsel van investeringsaftrek.

Het komt de wetgever toe te oordelen of een stelsel van fiscale vrijstellingen dat hij heeft ingevoerd al dan niet moet worden gehandhaafd of vervangen door een ander stelsel en daarbij te bepalen voor welke periode en in welke omstandigheden een stelsel van toepassing is en vanaf wanneer en in welke gevallen het wordt opgeheven of vervangen.

In voorkomend geval vermag hij, bijkomend, maatregelen te nemen om die handelwijze te vrijdelen waarmee belastingplichtigen het voordeel van een vrijstelling zouden verkrijgen voor een periode die de wetgever niet heeft bedoeld.

Indien daardoor evenwel een verschil in behandeling tussen categorieën van belastingplichtigen ontstaat, dient het Hof te beoordelen of dat verschil objectief en in redelijkheid kan worden verantwoord ten aanzien van de nagestreefde doelstelling.

B.8. Het criterium van onderscheid tussen vennootschappen al naargelang zij vanaf 1 december 1981 hun statutaire bepalingen betreffende de datum van afsluiting van de jaarrekening al dan niet hebben gewijzigd, is objectief en houdt verband met het oogmerk te vermijden dat de vennootschappen die deze wijziging hebben doorgevoerd, de vrijstelling van de investeringsreserve blijven genieten voor de periode die door een vervroegde afsluiting van het boekjaar zou worden verbonden aan het aanslagjaar 1982.

Dat geen vrijstelling voor investeringsreserve wordt toegekend voor een tweede boekjaar dat, door een wijziging van de datum van afsluiting, aan een vorig aanslagjaar wordt verbonden, is in overeenstemming met het door de in het geding zijnde bepaling nagestreefde oogmerk en is er niet onevenredig mee.

B.9. Evenwel blijkt de maatregel zo te zijn uitgelegd dat hij niet alleen tot gevolg heeft dat de bedoelde vennootschappen voor de betrokken periode de vrijstelling van de investeringsreserve wordt ontzegd, maar bovendien teweegbrengt dat die vennootschappen evenmin aanspraak kunnen maken op het stelsel van de investeringsaftrek voor de betrokken periode, hoewel die periode in beginsel aan het aanslagjaar 1983 verbonden is

en het de bedoeling was om het nieuwe stelsel van toepassing te maken vanaf de eerste dag van het jaar of boekjaar waarvan de winsten belastbaar zijn voor het aanslagjaar 1983.

Aldus beschouwd, gaat de maatregel verder dan nodig om de hierboven omschreven beoogde doelstelling te verwezenlijken.

Hieruit volgt dat de genomen maatregel - die op zich objectief en redelijk verantwoord is in zoverre hij verhindert dat vennootschappen die de afsluitingsdatum van hun boekjaar hebben vervroegd een vrijstelling van de investeringsreserve zouden verkrijgen voor een tweede periode verbonden aan het aanslagjaar 1982 - wegens zijn gevolgen niet evenredig is met de doelstelling van de regelgeving en de vennootschappen die de afsluitingsdatum van hun boekjaar hebben vervroegd discrimineert in zoverre zij voor het betrokken boekjaar evenmin de investeringsaftrek zouden kunnen verkrijgen.

In die mate dient de prejudiciële vraag bevestigend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 11 van de wet van 1 juli 1983 tot bekrachtiging van de koninklijke besluiten genomen in uitvoering van artikel 2 van de wet van 2 februari 1982 tot toekenning van bepaalde bijzondere machten aan de Koning, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet door het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982 te bekrachtigen, in zoverre dat besluit in artikel 15 van het koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982 een vierde paragraaf toevoegt die tot gevolg heeft dat de belastingplichtigen die na 1 december 1981 de afsluitingsdatum van hun jaarrekening hebben gewijzigd iedere fiscaal gunstige investeringsmaatregel (investeringsaftrek *en* investeringsreserve) wordt ontnomen voor de periode die begint op 1 januari 1982 en eindigt vóór 31 december 1982.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 18 november 1997, door de voormelde zetel, waarin rechter J. Delruelle voor de uitspraak is vervangen door rechter R. Henneuse, overeenkomstig artikel 110 van de voormelde wet.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

L. De Grève