

Rolnummers 1425 en 1426
Arrest nr. 59/99 van 26 mei 1999

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 2, § 4, 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 », bekrachtigd bij 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 », gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters L. De Grève en M. Melchior, en de rechters H. Boel, G. De Baets, E. Cerexhe, A. Arts en R. Henneuse, 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 twee arresten van 1 oktober 1998 in zake de n.v. Georges Behaeghel en Cie, enerzijds, en de n.v. Billiet-Vanlaere, anderzijds, tegen de Belgische Staat, waarvan de expedities ter griffie van het Arbitragehof zijn ingekomen op 7 oktober 1998, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt 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] omwille van de bekrachtiging [van artikel 2, § 4, 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] de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat die wetsartikelen een retroactieve maatregel inhouden en aldus het rechtsprincipe van de rechtszekerheid schenden dat van toepassing is voor alle burgers, zonder dat daarvoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging kan worden aangevoerd ? »

II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschied*

a. *Zaak met rolnummer 1425*

1.1. De n.v. Georges Behaeghel en Cie, met zetel te 8000 Brugge, Sinte Claradreef 77, deed, blijkens de verwijzingsbeslissing, voor het aanslagjaar 1982 - bijzonder boekjaar (boekjaar van 1 januari 1982 tot 30 november 1982) aangifte in de vennootschapsbelasting van een belastbare winst van 7.451.355 frank. Onder code 276 werd een bedrag van 2.937.000 frank als investeringsreserve vermeld. Dienovereenkomstig werd een aanslag gevestigd.

1.2. Bij bericht van wijziging van 24 oktober 1984 werd met verwijzing naar artikel 2, § 4, van het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982 aan de belastingplichtige meegedeeld dat de geboekte investeringsreserve niet kon worden vrijgesteld van belasting, zodat de belastbare winst werd vastgesteld op 10.389.315 frank. Er werd een supplementaire aanslag gevestigd.

1.3. De belastingplichtige diende bezwaar in. Bij beslissing van de directeur der directe belastingen van de provincie West-Vlaanderen werden de bezwaren met betrekking tot het aanslagtarief en de verrekening van de gedane voorafbetalingen ingewilligd. De vrijstelling van belasting voor de investeringsreserve werd evenwel verworpen.

1.4. Op 20 december 1986 stelde de belastingplichtige een fiscale voorziening in tegen die beslissing bij het Hof van Beroep te Gent.

De verzoekster betoogt dat de directeur krachtens artikel 159 van de Grondwet de verplichting had na te gaan of artikel 2, § 4, van het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982 verenigbaar is met de Grondwet en de wetten. Dat is volgens haar niet het geval omdat die bepaling niet overeenstemt met de wet van 2 februari 1982 tot toekenning van bepaalde bijzondere machten aan de Koning, zodat zij buiten toepassing moet blijven.

1.5. In de verwijzingsbeslissing merkt het Hof van Beroep op dat de verzoekster op 27 mei 1982 een aangifte deed in de vennootschapsbelasting voor het boekjaar 1981, waarbij zij als investeringsreserve een bedrag aangaf van 1.739.000 frank. De administratie verzette zich daartegen niet.

Op haar buitengewone algemene vergadering van 29 november 1982 besliste zij de normale afsluitingsdatum van haar boekjaar 1982 te vervroegen van 31 december 1982 tot 30 november 1982. Daaruit volgt dat voor de toepassing van de belasting op de winsten het ingekorte boekjaar verbonden wordt met het aanslagjaar 1982.

De verzoekster deed op 27 april 1983 een tweede aangifte in de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 1982 (bijzonder boekjaar). Zij maakte eveneens aanspraak op de vrijstelling van investeringsreserve overeenkomstig het toenmalige stelsel van de artikelen 23*bis* en 107*bis* van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, bepalingen die van toepassing waren vanaf het aanslagjaar 1982.

Dat stelsel werd door het koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982 opgeheven en vervangen door een ander stelsel met ingang van het aanslagjaar 1983. Dat koninklijk besluit werd op zijn beurt gewijzigd door het koninklijk besluit nr. 149, dat werd bekrachtigd door de wet van 1 juli 1983.

De verzoekster houdt staande dat artikel 2, § 4, van het koninklijk besluit nr. 149 en 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 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schenden, in samenhang met het rechtszekerheidsbeginsel.

Het koninklijk besluit nr. 149 werd eerst op 19 januari 1983 bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* en is in werking getreden op 29 januari 1983, op een ogenblik dat het boekjaar reeds was verstreken. Artikel 2, § 4, heeft bovendien betrekking op wijzigingen vanaf 1 december 1981 in de statuten aangebracht en betreft derhalve een retroactieve maatregel.

De verzoekster laat gelden dat door de wijziging van de afsluitingsdatum van haar boekjaar zij haar beleid heeft afgestemd op het aanleggen van een investeringsreserve. Door de retroactieve werking van artikel 2, § 4, van het koninklijk besluit nr. 149 werd dat beleid volkomen tenietgedaan ten aanzien van andere belastingplichtigen, die de afsluitingsdatum van hun boekjaar niet hadden gewijzigd. Volgens de verzoekster kan de daardoor gecreëerde rechtsonzekerheid niet worden verantwoord door de zorg voor de goede werking en de continuïteit van de openbare dienst. Voorts is de genomen maatregel niet evenredig met de doelstelling van de regelgeving.

Om die redenen verzoekt de verzoekster de voormelde prejudiciële vraag te stellen.

1.6. Het Hof van Beroep beslist de prejudiciële vraag te stellen « nu artikel 26, § 2, van de bijzondere wet op het Arbitragehof van 6 januari 1989 bepaalt dat indien een vraag voor een rechtscollege wordt opgeworpen dit rechtscollege het Arbitragehof moet verzoeken over deze vraag uitspraak te doen ».

b. *Zaak met rolnummer 1426*

2.1. De n.v. Billiet-Vanlaere, met zetel te 8700 Tielt, Beernegemstraat 46, deed, blijkens de verwijzingsbeslissing, voor het aanslagjaar 1982 - bijzonder boekjaar (boekjaar van 1 januari 1982 tot 30 november 1982) aangifte in de vennootschapsbelasting van een belastbare winst van 6.559.860 frank. Onder code 276 werd een bedrag van 2.512.052 frank als investeringsreserve vermeld. Dienovereenkomstig werd een aanslag gevestigd.

2.2. Bij bericht van wijziging van 21 november 1983 werd met verwijzing naar artikel 2, § 4, van het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982 aan de belastingplichtige meegedeeld dat de geboekte investeringsreserve niet kon worden vrijgesteld van belasting, zodat de belastbare winst werd vastgesteld op 9.061.428 frank. Er werd een supplementaire aanslag gevestigd.

2.3. De belastingplichtige diende bezwaar in. Bij beslissing van de directeur der directe belastingen van de provincie West-Vlaanderen werden de bezwaren met betrekking tot het aanslagtarief en de verrekening van de gedane voorafbetalingen ingewilligd. De vrijstelling van belasting voor de investeringsreserve werd evenwel verworpen.

2.4. Op 8 januari 1986 stelde de belastingplichtige een fiscale voorziening in tegen die beslissing bij het Hof van Beroep te Gent.

De verzoekster betoogt dat de directeur krachtens artikel 159 van de Grondwet de verplichting had na te gaan of artikel 2, § 4, van het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982 verenigbaar is met de Grondwet en de wetten. Dat is volgens haar niet het geval omdat die bepaling niet overeenstemt met de wet van 2 februari 1982 tot toekenning van bepaalde bijzondere machten aan de Koning, zodat zij buiten toepassing moet blijven.

2.5. In de verwijzingsbeslissing merkt het Hof van Beroep op dat de verzoekster op haar buitengewone algemene vergadering van 27 november 1982 besliste de normale afsluitingsdatum van haar boekjaar 1982 te vervroegen van 31 december 1982 tot 30 november 1982. Daaruit volgt dat voor de toepassing van de belasting op de winsten het ingekorte boekjaar verbonden wordt met het aanslagjaar 1982.

De verzoekster deed op 31 mei 1983 een aangifte in de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 1982 (bijzonder boekjaar). Zij maakte eveneens aanspraak op de vrijstelling van investeringsreserve overeenkomstig het toenmalige stelsel van de artikelen 23*bis* en 107*bis* van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, bepalingen die van toepassing waren vanaf het aanslagjaar 1982.

2.6. De overwegingen die het Hof van Beroep hebben gebracht tot het stellen van de prejudiciële vraag zijn gelijklopend aan die welke zijn vermeld onder 1.5 en 1.6.

Het Hof van Beroep merkt nog op dat, in tegenstelling tot wat de administratie volhoudt, het arrest nr. 70/97 van het Arbitragehof van 18 november 1997 de prejudiciële vraag niet beantwoordt, nu het Hof uitdrukkelijk aangeeft dat de verwijzende rechter niet de vraag met betrekking tot de retroactiviteit had gesteld.

III. De rechtspleging voor het Hof

Bij beschikkingen van 7 oktober 1998 heeft de voorzitter in functie voor ieder van beide zaken 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 in de respectieve zaken artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Bij beschikking van 21 oktober 1998 heeft het Hof de zaken samengevoegd.

Van de verwijzingsbeslissingen is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 4 november 1998 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 13 november 1998.

Memories zijn ingediend door :

- de n.v. Georges Behaeghel en Cie, Laconiastraat 8, 8000 Brugge, bij op 16 december 1998 ter post aangetekende brief;

- de n.v. Billiet-Vanlaere, Beernegestraat 46, 8700 Tielt, bij op 16 december 1998 ter post aangetekende brief;

- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 17 december 1998 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 19 januari 1999 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- de n.v. Georges Behaeghel en Cie, bij op 16 februari 1999 ter post aangetekende brief;

- de n.v. Billiet-Vanlaere, bij op 16 februari 1999 ter post aangetekende brief;

- de Ministerraad, bij op 17 februari 1999 ter post aangetekende brief.

Bij beschikking van 30 maart 1999 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot 7 oktober 1999.

Bij beschikking van 10 maart 1999 heeft het Hof de zaken in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 30 maart 1999.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 11 maart 1999 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 30 maart 1999 :

- zijn verschenen :

. Mr. H. Geinger, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor de n.v. Georges Behaeghel en Cie en voor de n.v. Billiet-Vanlaere;

. Mr. H. Rieder *loco* Mr. S. van Rouveroy, advocaten bij de balie te Gent, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers H. Boel en E. Cerexhe 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*

1. Artikel 23*bis* van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (W.I.B. 1964), ingevoegd bij artikel 1 van de herstellwet van 10 februari 1981 inzake de fiscale en financiële bepalingen (*Belgisch Staatsblad*, 14 februari 1981), bepaalde :

« § 1. Als winst wordt niet aangemerkt de investeringsreserve die bij het verstrijken van het belastbaar tijdperk is aangelegd binnen de grenzen en onder de voorwaarden die hierna volgen :

1° het vrijgestelde bedrag van de investeringsreserve, aangelegd door opnemng van winst van het belastbaar tijdperk, mag niet meer bedragen dan 5 % van de brutowinst verminderd met de aftrekbare bedrijfsuitgaven en -lasten en met de krachtens de artikelen 34 tot 38 vrijgestelde meerwaarden, doch vóór enige aftrek wegens bij artikel 23 bedoelde provisies voor waarschijnlijke verliezen of lasten;

2° het vrijgestelde bedrag moet worden geïnvesteerd :

a) in de exploitatie in België in lichamelijke of onlichamelijke goederen verkregen of tot stand gebracht in nieuwe staat en die afschrijfbaar zijn overeenkomstig artikel 45, 4°;

b) binnen een termijn van drie jaar die aanvangt op de eerste dag van het belastbare tijdperk waarvoor de investeringsreserve is aangelegd, en ten laatste bij de stopzetting van de exploitatie.

[...]

§ 4. Indien de investering niet overeenkomstig § 1, 2°, a, is verricht, wordt de voorheen vrijgestelde investeringsreserve aangemerkt als winst behaald tijdens het belastbaar tijdperk waarin de bij § 1, 2°, b, gestelde investeringstermijn verstreek.

[...] »

Die bepaling was van toepassing met ingang van het aanslagjaar 1982 (artikel 27, § 1, 2°, van de herstelwet van 10 februari 1981).

2. Artikel 107*bis* van datzelfde Wetboek, ingevoegd bij artikel 13 van de voormelde wet, gewijzigd bij artikel 58 van de programmawet 1981 van 2 juli 1981 (*Belgisch Staatsblad*, 8 juli 1991) bepaalde :

« § 1. In afwijking van artikel 23*bis*, § 1, 1°, 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.

§ 2. Onverminderd de toepassing van artikel 23*bis*, § 2, omvatten de in aanmerking te nemen investeringen niet de bestanddelen die door inbreng in vennootschap zijn verkregen.

§ 3. Onverminderd de toepassing van artikel 23*bis*, § 4, wordt de vrijstelling van de investeringsreserve slechts toegekend en behouden indien de in artikel 105 gestelde voorwaarden worden nageleefd.

Indien en in de mate dat die voorwaarden niet langer worden nageleefd tijdens enigerlei belastbaar tijdperk, wordt de vroeger vrijgestelde reserve als winst van dat belastbaar tijdperk beschouwd.

§ 4. [...]

§ 5. Bij in Ministerraad overlegd besluit regelt de Koning de uitvoering van deze bepalingen met inbegrip van het percentage van de vrijstelling die wordt bepaald op grond van de in het vermogen van de onderneming behouden maatschappelijke winst. »

Het aldus gewijzigde artikel 107*bis* was eveneens van toepassing met ingang van het aanslagjaar 1982 (artikel 27, § 1, 2°, van de herstelwet van 10 februari 1981 en artikel 66, § 1, 2°, van de programmawet van 2 juli 1981).

3. Artikel 2, 6°, van de wet van 2 februari 1982 tot toekenning van bepaalde bijzondere machten aan de Koning (*Belgisch Staatsblad*, 4 februari 1982, *erratum Belgisch Staatsblad*, 19 februari 1982) bepaalt :

« Met het oog op het economisch en financieel herstel, de economische groei, de bevordering van de investeringen in de ondernemingen, de gemotiveerdheid van de bevolking tot de arbeid en het scheppen van werkgelegenheid, kan de Koning, bij in Ministerraad overlegde besluiten, alle nuttige maatregelen nemen ten einde de wetten betreffende de belastingen, taksen, rechten, retributies en cijnsen op te heffen, aan te vullen, te wijzigen of te vervangen, en inzonderheid de grondslag, het tarief, de heffings- en inningsmodaliteiten en de procedure, met uitsluiting van de gerechtelijke procedures, te wijzigen wat de navolgende aangelegenheden betreft :

[...]

6° het stelsel van de afschrijvingen en de investeringen, onder meer de energiebesparende investeringen en de investeringen tot bevordering van het onderzoek en de ontwikkeling van nieuwe produkten en van toekomstgerichte technologieën; »

Artikel 4 van dezelfde wet bepaalt :

« § 1. De in de artikelen 1, 2 en 3, § 4, aan de Koning verleende machten verstrijken op 31 december 1982.

§ 2. De besluiten, getroffen krachtens deze machten, kunnen de vigerende wettelijke bepalingen opheffen, aanvullen, wijzigen of vervangen.

§ 3. Na het verstrijken van de door deze wet toegekende machten, kunnen die besluiten niet worden opgeheven, aangevuld, gewijzigd of vervangen dan door een wet.

§ 4. De met toepassing van de artikelen 1, 2 en 3, § 4, genomen besluiten kunnen terugwerkende kracht hebben tot 1 januari 1982, met uitzondering van de bepalingen die strafbare feiten invoeren of straffen verzwaren, in de zin van Boek I van het Strafwetboek.

[...] »

Artikel 6 van dezelfde wet bepaalt :

« De koninklijke besluiten die werden genomen krachtens artikel 2, zijn opgeheven op 1 januari 1984 indien ze vóór die datum niet door de wet werden bekrachtigd. »

4. 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 - dat blijktens zijn aanhef rechtsgrond vindt in artikel 2, 6°, van de voormelde wet - heffen respectievelijk artikel 23*bis* en artikel 107*bis* van het W.I.B. 1964 op met ingang van het aanslagjaar 1983 (artikel 15, § 1, 1°).

Door artikel 6 werd in het W.I.B. 1964 een stelsel van investeringsaftrek ingevoerd (artikel 42*ter*).

5. 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) - koninklijk besluit dat blijktens zijn aanhef rechtsgrond vindt in de artikelen 1, 1°, en 2, 6°, van de meervermelde wet - voegt een paragraaf 4 toe aan artikel 15 van het koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982, luidend 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. »

6. 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 (*Belgisch Staatsblad*, 9 juli 1983) bekrachtigt het voormeld koninklijk besluit nr. 48 en het voormeld koninklijk besluit nr. 149 met uitwerking vanaf het aanslagjaar waarvoor zij voor de eerste maal van toepassing zijn.

V. *In rechte*

- A -

A.1.1. De verzoekende partijen voor de bodemrechter zijn van oordeel dat de prejudiciële vraag bevestigend moet worden beantwoord om de in A.1.2 tot A.1.4 vermelde redenen.

A.1.2. Op het ogenblik waarop het koninklijk besluit nr. 149 van kracht werd – 29 januari 1983 - waren de investeringen die in 1982 werden gedaan met het oog op de vrijstelling van belasting ten belope van de investeringsreserve, en het verschuiven van de afsluitingsdatum van het boekjaar naar 30 november 1982, reeds verleden tijd. De voordelen van de artikelen *23bis* en *107bis* van het W.I.B. 1964 waren zodoende reeds principieel verworven voor zover ze verbonden waren met het aanslagjaar 1982.

De maatregel bedoeld in artikel 2, § 4, van het koninklijk besluit nr. 149 heeft de verzoekende partijen onbetwistbaar misleid in hun redelijke verwachtingen, temeer daar ervan uitgegaan werd dat de artikelen *23bis* en *107bis* een permanent karakter hadden.

Volgens de rechtspraak van het Hof kan de terugwerkende kracht van wetsbepalingen, die van die aard is dat zij rechtsonzekerheid kan veroorzaken, enkel worden verantwoord op grond van bijzondere omstandigheden, inzonderheid wanneer zij onontbeerlijk is voor de goede werking of continuïteit van de openbare dienst (arresten nrs. 64/97 en 3/98) of voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang (arrest nr. 76/97).

Uit de rechtspraak van het Hof volgt tevens dat de wetgever niet zonder objectieve en redelijke verantwoording afbreuk kan doen aan het belang van de rechtsonderhorigen om in staat te zijn de gevolgen van hun handelingen te voorzien (arresten nrs. 10/93 en 59/93).

Een dergelijke verantwoording was te dezen geenszins voorhanden.

A.1.3. In tegenstelling tot de door de administratie verdedigde stelling dat belastingontwijking moest worden voorkomen, die erin zou bestaan dat de belastingplichtige twee keer in plaats van één keer toepassing zou kunnen maken van de aftrek van de investeringsreserve, blijkt uit het koninklijk besluit nr. 48 geenszins dat de Koning zulks zou hebben gewild. De nieuwe regeling had weliswaar tot gevolg dat de investeringsreserve, die als permanente maatregel bedoeld was en door de belastingplichtige ook zo was begrepen, slechts één keer zou worden toegepast. Uit de tekst kan evenwel niet worden opgemaakt dat het de bedoeling was om belastingontwijking uit te sluiten. Noch de bedoeling alle belastingplichtigen op dezelfde lijn te krijgen, noch een hogere belastingopbrengst kunnen gelden als een objectieve en redelijke verantwoording voor de schending van de rechtszekerheid door, met terugwerkende kracht, een koninklijk besluit dat zelf een retroactieve maatregel inhield, te bekrachtigen. Het recht van de keuze van de minst belaste weg is in ons recht aanvaard. Bovendien raakt de wet aldus ook die belastingplichtigen die de afsluitingsdatum van hun boekhouding vervroegden zonder dat zulks geschiedde met de bedoeling om de belasting te ontwijken. Daartoe konden immers ook vennootschapsrechtelijke of bedrijfseconomische redenen nopen. Evenmin kan worden gesteld dat de bedoelde verschuiving van afsluitingsdatum, met voor het aanslagjaar 1982 de toepassing van de investeringsreserve tot gevolg, steeds een belastingontwijking zal uitmaken, omdat naar gelang van de omstandigheden de investeringsaftrek voordeliger kan zijn dan de investeringsreserve. De retroactieve maatregel werd dan ook door geen enkele bijzondere omstandigheid gerechtvaardigd.

A.1.4. Indien bovendien blijkt dat de terugwerkende kracht van de wetkrachtige norm tot gevolg heeft dat de afloop van een of meer gerechtelijke procedures in een welbepaalde zin wordt beïnvloed of dat rechtscolleges verhinderd worden zich uit te spreken over een welbepaalde rechtsvraag, vergt de aard van het in geding zijnde beginsel dat uitzonderlijke omstandigheden een verantwoording bieden voor dat optreden van de wetgever, dat ten nadele van een categorie van burgers inbreuk maakt op de jurisdictionele waarborgen die aan allen worden geboden (arresten nrs. 64/97 en 3/98).

Het feit dat het besluit zou zijn bekrachtigd alvorens enig beroep voor de Raad van State werd ingesteld doet geen afbreuk aan de rechtspraak vervat in het arrest van het Hof nr. 16/91. Artikel 159 van de Grondwet en artikel 14 van de gecoördineerde wetten op de Raad van State impliceren immers dat eenieder op wie een besluit van de uitvoerende macht van toepassing is, aanspraak kan maken op een wettigheidscontrole door de rechterlijke macht. Zulks geldt ook voor besluiten door de Koning genomen op grond van bijzonderemachtenwetten. Die controle wordt evenwel uitgesloten wanneer een bekrachtigingswet wordt aangenomen. Eventuele betwistingen, gebracht voor de rechtbanken, worden aldus in een welbepaalde zin beïnvloed.

Door de bekrachtiging van artikel 2, § 4, van het koninklijk besluit nr. 149 met terugwerkende kracht wordt de verzoekende partijen het recht ontzegd om de wettigheid ervan te betwisten. De bekrachtiging ontzegde hun eveneens het recht om aan te voeren dat het koninklijk besluit in strijd was met de Grondwet omdat de Koning optreedt in een aangelegenheid die aan de wetgever is voorbehouden.

Volgens de rechtspraak van het Hof wordt het gelijkheidsbeginsel geschonden wanneer, zoals te dezen, zonder enige objectieve en redelijke verantwoording aan de rechtsonderhorige het recht wordt ontzegd de onrechtmatigheden waardoor een koninklijk besluit is aangetast aan te voeren, doordat ingevolge de bekrachtigingswet het besluit kracht van wet verwerft en aldus onttrokken wordt aan de wettigheidscontrole voorgeschreven bij artikel 159 van de Grondwet (arrest nr. 33/93).

Voor de bekrachtiging van artikel 2, § 4, van het koninklijk besluit nr. 149 is in de parlementaire voorbereiding van de wet van 2 februari 1982 geen enkele verantwoording te vinden.

A.2.1. De Ministerraad is van oordeel dat het middel onontvankelijk, minstens ongegrond, is om de hierna uiteengezette redenen (A.2.2 - A.2.5).

A.2.2. Het koninklijk besluit nr. 48 heeft de vrijstelling van de investeringsreserve opgeheven en de investeringsaftrek ingevoerd voor de investeringen 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. De bedoeling om het voordeel van een investeringsreserve slechts eenmaal toe te staan en voor de investeringen gedaan vanaf 1 januari 1982 te vervangen door de investeringsaftrek, blijkt volgens de Ministerraad duidelijk uit dat koninklijk besluit, doch dat wordt betwist door de verzoekende partijen voor de bodemrechter. Het optreden van de wetgever leidde volgens de Ministerraad in principe ook tot een coherent systeem: het voordeel van de investeringsreserve wordt vanaf een bepaalde datum opgeheven en het stelsel van de investeringsaftrek volgt naadloos die periode op voor nieuwe investeringen. Ook dat wordt evenwel betwist door de verzoekende partijen, die verwijzen naar het arrest nr. 70/97.

Om fiscale manoeuvres tegen te gaan zag de wetgever zich niettemin verplicht de *ratio legis* die de investeringsreserve beperkt tot één belastbaar tijdperk in het koninklijk besluit nr. 149 te expliciteren. Vennootschappen die vanaf 1 december 1981 bij algemene vergadering besloten om de normale afsluitingsdatum van hun boekjaar te vervroegen van 31 december 1982 naar een vroegere datum, zodat dat boekjaar nog werd verbonden aan het aanslagjaar 1982, verloren met betrekking tot dat boekjaar de gevraagde vrijstelling van investeringsreserve. Daarbij moet volgens de Ministerraad worden bedacht dat de vennootschappen zichzelf in die toestand manoeuvreerden, in een poging om twee keer de fiscale gunstregeling te genieten – een handelwijze die regelrecht indruist tegen de bedoeling van de wetgever.

De verzoekende partijen voor de bodemrechter betwisten evenwel dat alle vennootschappen die de afsluitingsdatum van hun boekjaar in 1982 vervroegden, zulks deden met de bedoeling om de belastingwet te

ontwijken. Ook vennootschapsrechtelijke en bedrijfseconomische redenen nopen daartoe; belastingontwijking is overigens geoorloofd.

A.2.3. In hoofddeorde moet volgens de Ministerraad worden opgemerkt dat de vraag betrekking heeft op het rechtszekerheidsbeginsel en niet op het gelijkheidsbeginsel. Het Hof is niet bevoegd een inbreuk op dat beginsel af te keuren (arrest nr. 27/96). Het middel is derhalve niet ontvankelijk.

A.2.4. In ondergeschikte orde moet worden opgemerkt dat er geen sprake is van een schending van het rechtszekerheidsbeginsel. *In casu* probeerden de betrokken vennootschappen, nadat ze waren geconfronteerd met de opheffing, vanaf het aanslagjaar 1983, van de fiscale bepalingen inzake vrijstelling van de investeringsreserve door het koninklijk besluit nr. 48, alsnog de voordelen van die maatregel te verkrijgen voor een tweede aanslagjaar. Zij verlegden hiertoe, en alleen om die reden, de datum van afsluiting van hun boekjaar. Die poging om de bedoelingen van de wetgever te omzeilen strandde vervolgens op het koninklijk besluit nr. 149, dat speciaal was ingevoerd om een dergelijke vorm van belastingontwijking te verhinderen. Uiteindelijk komt het erop neer dat de tegenpartijen wensen dat de door het koninklijk besluit nr. 149 ingevoerde anti-ontwijkingsmaatregel zou worden bestempeld als een schending van de rechtszekerheid. Nu zij er niet in slaagden om twee keer de voordelen van een fiscale maatregel te genieten, waarvan de wetgever de toepasbaarheid beperkte tot één aanslagjaar, menen de tegenpartijen dat de wijze waarop hun poging tot belastingontwijking werd verijdeld, de rechtszekerheid aantastte. De tegenpartijen zien aldus de omzeiling van de belastingwet als een recht dat *nota bene* door de wetgever zou moeten worden gewaarborgd.

Van een schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet kan hier trouwens geen sprake zijn, vermits de bepalingen van het koninklijk besluit nr. 149 golden voor alle belastingplichtigen die in de betrokken periode investeerden in bedrijfsactiva en die zich bijgevolg in gelijksoortige omstandigheden bevonden. De tegenpartijen willen ten onrechte de indruk wekken dat alleen de vennootschappen die de afsluitingsdatum van hun boekjaar hadden gewijzigd werden geconfronteerd met een wettelijke maatregel die hen ertoe noopte hun investeringsbeleid te herzien.

Het koninklijk besluit nr. 48, dat het stelsel met ingang van het aanslagjaar 1983 afschafte, dateert van 22 juni 1982 en is bekendgemaakt op 26 juni 1982. Alle bedrijven moesten dus hun investeringsbeleid heroriënteren, vermits een groot gedeelte van het belastbaar tijdperk waarop die maatregel voor het eerst zou worden toegepast (boekjaar 1982) reeds was verstreken. De betrokken vennootschappen beschikten trouwens door eigen toedoen slechts over twee, respectievelijk vier, dagen om dat te doen. Het stranden van de poging om alsnog van de oude maatregel gebruik te kunnen maken op de anti-ontwijkingsmaatregel van het koninklijk besluit nr. 149 betekende voor de tegenpartijen niets anders dan dat zij, precies zoals de bedrijven die hun boekjaar niet wijzigden, de gevolgen dienden te dragen van de beleidswijziging doorgevoerd bij koninklijk besluit nr. 48. Van een discriminatie is er derhalve geen sprake.

A.2.5. De Ministerraad merkt in zijn memorie van antwoord nog op dat de verzoekende partijen voor de bodemrechter ten onrechte pogen de prejudiciële vraag uit te breiden.

- B -

B.1.1. 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 » (*Parl. St.*, Kamer, 1980-1981, nr. 716/8, p. 2, en *Parl. St.*, Senaat, 1980-1981, nr. 577-2, p. 4).

B.1.2. 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. Naast de algemene vrijstelling van 5 pct. kregen die een tweede vrijstelling 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. (*Parl. St.*, Kamer, 1980-1981, nr. 838/1, p. 16, *Hand.*, Kamer, 27 mei 1981, p. 2127, en *Parl. St.*, Senaat, 1980-1981, nr. 662-7, p. 10).

B.1.3. In haar aangifte in de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 1982 heeft de verzoekende partij in de zaak met rolnummer 1425 met toepassing van het toenmalige artikel 107*bis* van het Wetboek van de inkomstenbelastingen als investeringsreserve geboekte bedragen in mindering gebracht.

Die aangifte had betrekking op het boekjaar dat op 31 december 1981 was afgesloten.

B.2.1. 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. 1992).

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.2.2. De twee vennootschappen in het geding voor het Hof van Beroep hebben respectievelijk op 27 en op 29 november 1982 beslist de afsluitingsdatum van het lopende boekjaar 1982 te vervroegen van 31 december 1982 naar 30 november 1982.

Zij hebben vervolgens een 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. De bepaling op grond waarvan de vrijstelling van de investeringsreserve voor dat bijzonder aanslagjaar 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.4. 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 rechtscollege - geen discriminatie is ontstaan doordat die wetsbepalingen een retroactieve maatregel zouden inhouden en aldus het beginsel van de rechtszekerheid zouden schenden.

B.5. De wet van 1 juli 1983 had tot doel 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 » (*Parl. 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.6. Uit wat voorafgaat blijkt dat het de bedoeling was het bij de herstellwet 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.7. 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.8. Zoals de Ministerraad opmerkt, kan zowel uit de bewoordingen van het koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982 als uit de toelichting van de ermee beoogde doelstelling, zoals die blijkt uit het verslag aan de Koning voorafgaand aan voormeld besluit (zie B.2.1), worden afgeleid dat de nieuwe regeling van de investeringsaftrek ingang moest vinden ten aanzien van alle investeringen gedaan vanaf 1 januari 1982, of, voor hen die anders dan per kalenderjaar

boekhouden, ten aanzien van investeringen gedaan vanaf de eerste dag van het boekjaar waarvan de resultaten belastbaar zijn voor het aanslagjaar 1983. Bijgevolg kon ook de oude regeling slechts toepassing vinden ten aanzien van vóór die respectieve data aangelegde investeringsreserves.

Uit het koninklijk besluit nr. 48 volgt dat operaties zoals die welke door de verzoekende partijen voor de verwijzingsrechter zijn uitgevoerd, niet tot gevolg konden hebben dat vennootschappen door een wijziging van het boekjaar de oude regeling konden verlengen. Het werd nuttig geoordeeld zulks te preciseren bij het koninklijk besluit nr. 149. Dat koninklijk besluit van zuiver interpretatieve aard waarborgt dat het koninklijk besluit nr. 48 op alle belastingplichtigen zou worden toegepast met inachtneming van het gelijkheidsbeginsel.

In tegenstelling tot wat de verzoekende partijen voor de bodemrechter betogen, kunnen noch het koninklijk besluit nr. 149, noch de bekrachtiging ervan bij artikel 11 van de wet van 1 juli 1983 worden beschouwd als retroactieve maatregelen die afbreuk zouden doen aan het rechtszekerheidsbeginsel. Die bepalingen, die niet het door voornoemde partijen beweerde onderscheid maken, strekken precies ertoe te verzekeren dat eenzelfde regeling op alle belastingplichtigen zou worden toegepast.

B.9. Zonder afbreuk te doen aan de beslissing van het Hof in zijn arrest nr. 70/97 (B.9), schenden de vermelde bepalingen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

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 niet door artikel 2, § 4, van het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982 te bekrachtigen, behoudens het voorbehoud gemaakt in B.9.

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 26 mei 1999.

De griffier, De voorzitter,

L. Potoms

L. De Grève