

Rolnummer 2375
Arrest nr. 52/2003 van 30 april 2003

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 206, § 1, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en artikel 10, tweede lid, van de wet van 4 april 1995 houdende fiscale en financiële bepalingen, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en A. Arts, en de rechters L. François, R. Henneuse, L. Lavrysen, J.-P. Snappe en E. Derycke, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* * *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vragen*

Bij vonnis van 21 februari 2002 in zake de n.v. Bunge tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 27 februari 2002, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« 1. Schond de bepaling van artikel 206, § 1, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, oorspronkelijk in artikel 114 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 ingevoerd bij artikel 34, 1^o, van de wet van 20 juli 1991 houdende begrotingsbepalingen, opgeheven vanaf het aanslagjaar 1998 door artikel 4, 1^o, van de wet van 4 april 1995 houdende fiscale en financiële bepalingen, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat zij de aftrek van de vorige verliezen van de belastbare grondslag in de vennootschapsbelasting deed variëren tussen 100 en 50 pct. van de winst naar gelang van de omvang ervan,

- zonder rekening te houden met de verhouding tussen de winst en de gecumuleerde verliezen,

- zonder rekening te houden met het feit dat de beperking van de aftrek van vorige verliezen diende te worden toegepast in omgekeerde verhouding tot de omvang van de winst en derhalve tot de draagkracht,

- en door de vennootschappen die in vereffening zijn, zoals de andere vennootschappen, aan die beperking van de aftrek te onderwerpen ?

2. Schonden de in samenhang gelezen bepalingen van artikel 10, tweede lid, van de wet van 4 april 1995 houdende fiscale en financiële bepalingen en van artikel 206, § 1, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat zij voor het aanslagjaar 1997 de aftrek van vorige verliezen van de belastbare grondslag in de vennootschapsbelasting deden variëren tussen, enerzijds, 100 pct. van de winst enkel voor de verliezen geleden in de loop van de boekjaren verbonden aan het aanslagjaar 1996 en, anderzijds, 100 tot 50 pct. van de winst voor de verliezen geleden in de loop van de boekjaren verbonden aan aanslagjaren voorafgaand aan het aanslagjaar 1996 ? »

II *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschied*

De n.v. Bunge, vennootschap in vereffening, betwist voor de verwijzende rechter een beslissing van de belastingadministratie waarbij haar bezwaarschrift met betrekking tot de te haren laste gevestigde vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 1997 werd verworpen. Die beslissing wordt betwist om reden dat de administratie, op grond van artikel 206 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992), de aftrek van de vorige fiscale verliezen heeft beperkt tot het bedrag van 20 miljoen (oude franken), dat lager ligt dan het bedrag dat de n.v. Bunge aanvankelijk had afgetrokken.

Op verzoek van deze laatste stelt de verwijzende rechter aan het Hof de twee bovenvermelde vragen.

III. *De procedure voor het Hof*

Bij beschikking van 27 februari 2002 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.

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 16 april 2002 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 8 mei 2002.

Memories zijn ingediend door :

- de n.v. in vereffening Bunge, waarvan de maatschappelijke zetel is gevestigd te 1050 Brussel, Louizalaan 208, bij op 13 mei 2002 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 31 mei 2002 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 11 juni 2002 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- de n.v. in vereffening Bunge, bij op 1 juli 2002 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, bij op 10 juli 2002 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 27 juni 2002 en 30 januari 2003 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 27 februari 2003 en 27 augustus 2003.

Bij beschikking van 21 januari 2003 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 19 februari 2003.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 23 januari 2003 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 19 februari 2003 :

- zijn verschenen :
- . Mr. P. Glineur, advocaat bij de balie te Brussel, voor de n.v. in vereffening Bunge;
- . Mr. B. van Caillie, advocaat bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers R. Henneuse en E. Derycke verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak 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. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag

Memorie van de n.v. Bunge, verzoekende partij voor de verwijzende rechter

A.1. In haar memorie merkt die partij in de eerste plaats op dat artikel 206 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (afgekort W.I.B. 1992), vóór de opheffing ervan bij de wet van 4 april 1995, wat de aftrekbaarheid van vorige verliezen betreft, drie categorieën van belastingplichtigen invoerde naargelang de nettowinst minder dan 20 miljoen oude franken bedroeg, tussen dat bedrag en 40 miljoen lag of, ten slotte, meer bedroeg dan die laatste som : het percentage aftrekbare verliezen ten opzichte van de nettowinst bedroeg immers respectievelijk 100 pct. van die nettowinst, tussen 100 en 50 pct. ervan en, ten slotte, 50 pct. van diezelfde winst.

A.2.1. Met betrekking tot de bij de wet van 1991 ingevoerde beperking van het bedrag van de aftrekbare vorige verliezen wordt volgens de n.v. Bunge een criterium in aanmerking genomen dat geen enkel verband vertoont met de financiële draagkracht van de belastingplichtigen, in tegenstelling tot de keuze die de fiscale wetgever van 1989 had gemaakt; in de memorie worden tot staving van die stelling cijfervergelijkingen gemaakt die zouden aantonen dat het niet redelijk is eenzelfde aanslag toe te passen op vennootschappen, die in het ene geval een « positieve » draagkracht hebben en, in andere gevallen, een « negatieve » draagkracht, waarbij deze toestand afhangt van de omvang van de verliezen, een criterium waarmee de wetgever geen rekening heeft gehouden.

A.2.2. De verzoekende partij voor de verwijzende rechter is overigens van mening dat het feit dat die beperking tevens, en zonder onderscheid, van toepassing is op de in vereffening zijnde vennootschappen, eveneens discriminerend is : voor die laatste vennootschappen is die beperking immers definitief, terwijl voor de andere vennootschappen de vorige verliezen die het bedrag van de jaarlijks aftrekbare verliezen overschrijden, de navolgende jaren kunnen worden afgetrokken.

A.2.3. Door alleen de nettowinst in aanmerking te nemen zonder rekening te houden met de omvang van de gecumuleerde verliezen, noch met de specifieke situatie van de vennootschappen die in vereffening zijn, heeft de wetgever volgens de n.v. Bunge een « manifeste fout » begaan met betrekking tot het criterium, door in het ene geval « het criterium van de draagkracht dat inzake vennootschapsbelasting ten grondslag ligt aan de inkomstenbelastingen, achterwege te laten » en door in het andere geval geen rekening te houden met het feit dat die vennootschappen in vereffening « veelal in de onmogelijkheid verkeren de negatieve impact van hun vorige verliezen te verrekenen met toekomstige winsten die heel onzeker geworden zijn ».

A.2.4. De verzoekende partij voor de verwijzende rechter vindt een bevestiging van dat discriminerende karakter in het feit dat de wetgever in 1995 die beperking zelf heeft opgeheven om reden dat ze volgens die partij « kunstmatig en rampzalig » was.

Memorie van de Ministerraad

A.3. De Ministerraad onderstreept in de eerste plaats de tweevoudige doelstelling die de wetgever nastreefde toen hij in 1991 die beperking invoerde : het ging erom, door een spreiding in de tijd van de aftrekbaarheid van vorige verliezen, de belastinginkomsten te verhogen teneinde de overheidsschuld af te bouwen, en eveneens de problematisch geachte opbrengst van de vennootschapsbelasting te compenseren. Die partij merkt eveneens op dat het de bedoeling was die maatregel in de tijd te beperken, vanwege het « anti-economische » karakter ervan.

A.4. Wat het gekozen criterium betreft, voert de Ministerraad aan dat « het criterium van de winst, in het licht van het boekhoud- en fiscaal recht, zeker een van de meest pertinente criteria is wanneer de belastingplichtigen vennootschappen zijn ». Bovendien wordt opgemerkt dat de wetgever, gelet op het door hem in aanmerking genomen maximaal aftrekbare bedrag, de kleine en middelgrote ondernemingen (afgekort K.M.O.'s) heeft willen sparen. Ten slotte zou de wetgever volgens de Ministerraad hebben voorzien in een trapsgewijze regeling die het mogelijk maakt « te waarborgen dat de verschuldigde belasting evenredig is met de gedurende het belastbare tijdperk gemaakte winst ». Rekening houdend met die elementen, alsook met het feit dat de betwiste maatregel pertinent is

ten aanzien van de door de wetgever nagestreefde doelstellingen (A.4), is hij voor de Ministerraad redelijk verantwoord.

A.5. Met betrekking tot de toepasbaarheid van die beperking op de vennootschappen in vereffening, oordeelt de Ministerraad dat die vennootschappen geen enkel specifiek karakter hebben. Zoals voor de andere vennootschappen wordt de belastbare grondslag bepaald via de verrichtingen beschreven in de artikelen 199 en volgende van het W.I.B. 1992. Bovendien vindt die ongedifferentieerde toepasbaarheid haar oorsprong in artikel 208, eerste lid, van hetzelfde Wetboek, bepaling waarover aan het Hof geen vraag wordt gesteld en waarop het Hof bijgevolg geen antwoord kan geven. De Ministerraad herinnert eveneens aan de rechtspraak van het Hof met betrekking tot de vereenvoudigende categorieën. Ten slotte wordt opgemerkt dat de kans zeer groot is dat de vennootschappen in vereffening, gezien hun toestand, zich op het gebied van de belastbare inkomsten in dezelfde situatie bevinden als de K.M.O.'s, waarvoor de maatregel zonder gevolg is wanneer hun inkomsten het bedrag van 20 miljoen oude Belgische franken niet overschrijden.

Memorie van antwoord van de n.v. Bunge

A.6.1. Ofschoon in die memorie de partij niet betwist dat de winst die gedurende een bepaald boekjaar is gemaakt, een pertinent criterium is om de grondslag vast te stellen voor boekjaar, is zij echter van mening dat dit criterium gecombineerd moet worden met dat van de omvang van de gedurende de voorgaande belastbare tijdperken geleden verliezen; dit standpunt wordt gestaafd met de wetgeving zoals zij van toepassing was vóór de beperking die te dezen in het geding is, en met het feit dat de aftrekbaarheid van vorige verliezen zonder beperking in de tijd beschouwd werd als de noodzakelijke aanvulling van de verplichting om de afschrijvingen in de boeken op te nemen, die bij de wet van 17 juli 1975 aan de vennootschappen werd opgelegd.

Daaruit wordt afgeleid dat de wetgever « het aftrekbare bedrag van de vorige verliezen niet alleen had moeten vaststellen op basis van het criterium van de gedurende het belastbare tijdperk gemaakte winst, maar eveneens op basis van de draagkracht van de vennootschappen, dit wil zeggen uitgaande van een formule die niet alleen rekening houdt met de grootte van de winst, maar ook met de omvang van de verliezen die voordien recupereerbaar waren ».

A.7. De verzoekende partij voor de verwijzende rechter betwist dat de verwerving van het vermogen van haar dochtermaatschappij Comexas, vennootschap die zelf in vereffening is, buiten het kader van de normale vereffening verrichtingen valt; zij stelt in elk geval vast dat, gelet op de datum van die verwerving, die verrichting niets heeft uit te staan met het aanslagjaar 1997, waarop de prejudiciële vraag betrekking heeft en waarop die verrichting dus geen invloed kan hebben gehad.

A.8. Met betrekking tot het argument van de Ministerraad, volgens hetwelk de basis van de discriminatie niet zou gelegen zijn in artikel 206, maar in artikel 208 van het W.I.B. 1992, antwoordt de n.v. Bunge dat « de bepaling van artikel 208 van het W.I.B. 1992 voorafgaat aan die van artikel 206, § 1, tweede lid, van het W.I.B. 1992, en dat de eventuele discriminatie van de vennootschappen in vereffening ten opzichte van de andere vennootschappen wel degelijk toe te schrijven is aan de inwerkingtreding van het voormelde artikel 206, § 1, tweede lid ».

Memorie van antwoord van de Ministerraad

A.9.1. Wat betreft het achterwege laten, door de wetgever, van het criterium van de draagkracht van de vennootschappen, merkt de Ministerraad op dat de vennootschapsbelasting een inkomstenbelasting is en geen belasting op het vermogen of de middelen van de belastingplichtige. Er wordt een vergelijking gemaakt met de personenbelasting waarop de schuldenlast van de belastingplichtige geen invloed heeft; de financiële draagkracht wordt in aanmerking genomen via de toepassing van een progressief tarief op de ontvangen inkomsten.

A.9.2. De Ministerraad voert eveneens aan dat de mogelijkheid om vorige verliezen af te trekken, rekening houdend met het beginsel van de annualiteit van de belasting (artikel 171 van de Grondwet - artikelen 359 en 360 van het W.I.B. 1992) « veeleer een uitzondering is op de beginselen die gelden voor de inkomstenbelasting, inzonderheid voor de vennootschapsbelasting, dan een basisregel van die belasting ».

Wat de tweede prejudiciële vraag betreft

Memorie van de n.v. Bunge, verzoekende partij voor de verwijzende rechter

A.10. Aangezien haar recupereerbare verliezen niet samenhangen met het aanslagjaar 1996, kan die partij de overgangsregeling waarin artikel 10, tweede lid, van de wet van 4 april 1995 voorziet, niet genieten, en blijft zij dus onderworpen aan de beperkende regeling waarin artikel 206, § 1, tweede lid, van het W.I.B. 1992 voorziet.

Volgens die partij kan het enige motief dat tijdens de parlementaire voorbereiding van de wet van 1995 is uiteengezet - het vermijden van een te hoge begrotingslast die verband houdt met de afschaffing van de in het geding zijnde aftrekbepanking - de discriminatie waarvan zij het slachtoffer is niet redelijk verantwoord; teneinde dit onevenredige karakter kracht bij te zetten, wordt dezelfde argumentatie herhaald als die in verband met de eerste vraag.

Memorie van de Ministerraad

A.11.1. Volgens die partij vormen budgettaire overwegingen, de verklaring en de verantwoording voor het feit dat bij de wet van 4 april 1995 het systeem van spreiding van de vorige verliezen niet eenvoudigweg is afgeschaft, maar wel van een overgangsregeling is voorzien, zoals blijkt uit de parlementaire voorbereiding.

In dat verband wordt onderstreept dat, indien de opheffing van het systeem van spreiding zou zijn uitgebreid tot alle vorige verliezen, zulks als gevolg zou hebben gehad dat « artikel 34, 1^o, van de wet van 20 juli 1991 eenvoudigweg werd ingetrokken », een op budgettair vlak onhoudbaar gevolg, zoals de Ministerraad opmerkt.

A.11.2. De Ministerraad merkt eveneens op dat dankzij die overgangsregeling vermeden kan worden dat terugwerkende kracht wordt verleend aan de ermee gepaard gaande opheffing, aangezien « de wetgever heeft voorzien in een inwerkingtreding die verantwoord was, vermits het aanslagjaar 1996 op het ogenblik van de totstandkoming van de wet nog niet verstreken werd ».

A.11.3. Ten slotte vormt het naast elkaar bestaan van twee wetgevingen, in geval van een wetswijziging die gepaard gaat met overgangsmaatregelen, een situatie die het Hof in fiscale zaken reeds heeft aanvaard; daaruit wordt afgeleid dat het te dezen « niet onredelijk is dat in een overgangsfase twee systemen van verliesrecuperatie naast elkaar bestaan, wanneer de enkele en onmiddellijke toepassing van het nieuwe systeem, dat het vroegere systeem opheft, rampzalig zou zijn geweest voor de overheidsfinanciën ». Dat is geopteerd voor het aan het boekhoudrecht ontleende criterium van het boekjaar - een criterium dat verwijst naar het aan het fiscaal recht ontleende criterium van het aanslagjaar -, is volgens de Ministerraad het meest aangewezen criterium, en in elk geval, meer aangewezen dan de keuze van een vaste datum.

Memorie van antwoord van de n.v. Bunge

A.12. In die memorie betwist die partij in het bijzonder het argument dat werd aangevoerd ter ondersteuning van de overgangsmaatregel, namelijk vermijden dat terugwerkende kracht wordt verleend aan de opheffing waarmee die maatregel gepaard gaat.

Uitgaande van het beginsel volgens hetwelk een belastingschuld ontstaat de dag na het afsluiten van het belastbare tijdperk - en een fiscale wet bijgevolg slechts retroactief is indien zij de belastingschuld wijzigt na de laatste dag van het belastbare tijdperk -, betwist de n.v. Bunge dat de bij de wet van 4 april 1995 ingevoerde opheffing van het systeem van spreiding als retroactief had moeten worden aangemerkt, indien zij toepasbaar zou zijn verklaard op de verliezen geleden gedurende de boekjaren die verbonden zijn met het aanslagjaar 1996 en met de voorgaande aanslagjaren. Zulk een norm had immers, volgens de verzoekende partij voor de verwijzende rechter, moeten worden beschouwd als « een norm voor het berekenen of bepalen van de belastbare winst voor het aanslagjaar 1997 ». De verwijzende rechter heeft overigens die stelling van de Ministerraad verworpen door te beslissen dat niets een dergelijke onmiddellijke toepassing in de weg stond.

Memorie van antwoord van de Ministerraad

A.13. In deze memorie verwijst de Ministerraad naar zijn argument dat verband houdt met de bekommernis de rechtszekerheid te waarborgen, en voert aan dat, « aangezien de betwiste maatregel in het *Belgisch Staatsblad* van 23 mei 1995 is bekendgemaakt, de vennootschappen vanaf die datum vrijelijk de beleidsopties konden maken waardoor voor de lopende periode, namelijk een boekjaar dat verbonden is aan het aanslagjaar 1996, een verlies kon worden gegenereerd dat zonder beperking aftrekbaar is ».

- B -

De in het geding zijnde bepalingen

B.1.1. De prejudiciële vragen hebben betrekking op artikel 206, § 1, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992), zoals het luidde vóór de opheffing ervan bij artikel 4, 1°, van de wet van 4 april 1995, en op artikel 10 van die laatst vermelde wet, dat de datum van inwerkingtreding van die opheffing preciseert.

B.1.2. Artikel 206, § 1, tweede lid, van het W.I.B. 1992 is ingevoegd bij artikel 34, 1°, van de wet van 20 juli 1991 houdende begrotingsbepalingen.

Artikel 206, § 1, - waarvan alleen het tweede lid in het geding is - bepaalde :

« Art. 206. § 1. Vorige beroepsverliezen worden achtereenvolgens van de winst van elk volgende belastbare tijdperk afgetrokken.

De aftrek mag per belastbaar tijdperk in geen geval meer bedragen dan 20 miljoen frank of, wanneer de winst na toepassing van de artikelen 202 tot 205, meer dan 40 miljoen frank bedraagt, de helft van die winst. »

B.1.3. Artikel 206, § 1, tweede lid, is opgeheven bij artikel 4, 1°, van de wet van 4 april 1995 houdende fiscale en financiële bepalingen. Artikel 10 van diezelfde wet bepaalt :

« Art. 10. Artikel 4, 1°, treedt in werking vanaf het aanslagjaar 1998.

Voor het aanslagjaar 1997 wordt de beperking van de aftrek van vorige verliezen als vermeld in artikel 206, § 1, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, niet toegepast op de verliezen geleden in de loop van de boekjaren verbonden aan het aanslagjaar 1996. »

Ten gronde

B.2.1. In de beide prejudiciële vragen wordt het Hof gevraagd of de voormelde bepalingen, in de hierna aangegeven mate, bestaanbaar zijn met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.2.2. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet hebben een algemene draagwijdte. Zij verbieden elke discriminatie, ongeacht de oorsprong ervan. Zij zijn eveneens toepasselijk in fiscale aangelegenheden, wat overigens wordt bevestigd door artikel 172 van de Grondwet, dat een bijzondere toepassing inhoudt van het in artikel 10 vervatte gelijkheidsbeginsel.

Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag

B.3. Aan het Hof wordt een vraag gesteld over de grondwettigheid van artikel 206, § 1, tweede lid, van het W.I.B. 1992, uit twee oogpunten.

Eenzijds, doordat het tot gevolg had de aftrekbaarheid van vorige verliezen te laten variëren naar gelang van de omvang van de winst van de vennootschappen - binnen een marge gaande van 100 tot 50 pct. van die winst -, zonder rekening te houden met de financiële draagkracht van de vennootschappen.

Anderzijds, doordat de vennootschappen in vereffening, evenals de vennootschappen die zich niet in die situatie bevonden, onderworpen waren aan dezelfde beperking van de aftrekbaarheid van vorige verliezen.

B.4. Zoals blijkt uit de parlementaire voorbereiding, streefde de wetgever, door ten aanzien van de vennootschappen de aftrekbaarheid van vorige verliezen te beperken, een begrotingsdoelstelling na :

« Artikel 34, 1^o, is een louter budgettaire maatregel. De beperking van de aftrekbaarheid van de verliezen ten belope van 50 pct. van de winst, is een budgettaire maatregel. In feite wordt de aftrek van verliezen gespreid. » (*Parl. St.*, Senaat, 1990-1991, nr. 1403/3, p. 16; cf. eveneens *Parl. St.*, Kamer, 1990-1991, nr. 1641/10, p. 55)

B.5. Doordat de wetgever criteria van aftrekbaarheid van vorige verliezen in aanmerking neemt die tot gevolg hebben dat het percentage van die jaarlijks aftrekbare verliezen afhankelijk wordt gemaakt van de omvang van de nettowinst van de ondernemingen, opteert hij voor een objectief differentiatie criterium.

Bovendien heeft de wetgever, door te bepalen dat de aftrekbaarheid van vorige verliezen jaarlijks niet méér mag bedragen dan de helft van de nettowinst van de vennootschap, of 20 miljoen oude franken - naargelang de winst van de vennootschap al dan niet meer bedraagt dan 40 miljoen frank -, een maatregel genomen die, rekening houdend met de daaruit volgende spreiding van de aftrek in de tijd, pertinent is ten aanzien van de begrotingsdoelstelling, aangezien de budgettaire weerslag tijdens de parlementaire voorbereiding op een bedrag van 4,5 miljard frank werd geraamd (*Parl. St.*, Kamer, 1990-1991, nr. 1641/10, p. 55).

Er moet echter worden onderzocht of een dergelijke maatregel niet onevenredig is.

B.6. Er dient in de eerste plaats te worden opgemerkt dat, zoals de Regering tijdens de parlementaire voorbereiding uitdrukkelijk heeft onderstreept (*Parl. St.*, Senaat, 1990-1991, nr. 1403-3, p. 14), de wetgever, door het maximumbedrag van de jaarlijks aftrekbare vorige verliezen op 20 miljoen vast te stellen - wanneer de nettowinst minder bedraagt dan 40 miljoen frank -, voor alle vennootschappen waarvan de nettowinst minder bedraagt dan of gelijk is aan 20 miljoen, de aftrekbeperking iedere werking ontnemt; voor een groot aantal kleine of middelgrote ondernemingen blijven de vorige verliezen dan ook integraal aftrekbaar.

Zoals uitdrukkelijk wordt opgemerkt in de in B.4 aangehaalde parlementaire voorbereiding, heeft de maatregel overigens niet tot doel de vennootschappen het recht te ontnemen om verliezen af te trekken die zij voordien zouden hebben geleden, maar enkel om de aftrekbaarheid van die verliezen in de tijd te spreiden. Het fiscale voordeel van die aftrekbaarheid wordt dus niet beperkt, maar in voorkomend geval - indien de nettowinst meer bedraagt dan 20 miljoen frank - gedeeltelijk uitgesteld.

Ten slotte heeft de wetgever, in tegenstelling tot wat de verzoekende partij voor de verwijzende rechter beweert, doordat hij het belastbare inkomen vaststelt op grond van de winst van het boekjaar, met de mogelijkheid om ten minste de helft van de verliezen van de

voorgaande jaren af te trekken, rekening gehouden met de financiële draagkracht van de vennootschap, waarbij hij echter het fiscale voordeel van die aftrek eventueel in de tijd kan spreiden.

B.7.1. In de eerste prejudiciële vraag stelt de verwijzende rechter het Hof eveneens een vraag over het eventueel discriminerende karakter van diezelfde bepaling, doordat de beperking van aftrekbaarheid van vorige verliezen zonder onderscheid van toepassing was op de vennootschappen in vereffening en de vennootschappen die niet in vereffening waren.

B.7.2. In de veronderstelling dat de aan het Hof voorgelegde bepaling, artikel 206 van het W.I.B. 92, ten grondslag zou liggen aan die identieke behandeling - en niet artikel 208, eerste lid, van hetzelfde Wetboek, dat uitdrukkelijk in die identieke behandeling voorziet maar daarentegen niet aan het Hof is voorgelegd -, moet worden onderzocht of vennootschappen in vereffening en zij die het niet zijn zich ten aanzien van de criteria vervat in artikel 206, § 1, tweede lid, de met die bepaling nagestreefde doelstelling en de gevolgen van de tenuitvoerlegging ervan, in een situatie bevonden die dermate verschillend is dat de wetgever verplicht was, op straffe van schending van het gelijkheidsbeginsel, de eerste categorie anders te behandelen dan de tweede.

Het Hof merkt in de eerste plaats op dat de eventuele noodzaak om de vennootschappen in vereffening verschillend te behandelen per definitie enkel een deel van die vennootschappen betreft : de vennootschappen met een negatief resultaat voor het betrokken belastingjaar zullen immers hoe dan ook geen belasting moeten betalen voor dat boekjaar, zodat de vraag of hun vorige verliezen, vóór de berekening van de belasting, integraal of slechts gedeeltelijk kunnen worden afgetrokken geen belang heeft.

Buiten dat geval - waarbij dus wordt uitgegaan van de situatie van vennootschappen in vereffening die desalniettemin een nettowinst boeken voor het betrokken boekjaar - zal een dergelijke nettowinst niet tot enige beperking van de aftrekbaarheid van vorige verliezen leiden, indien zij minder bedraagt dan of gelijk is aan 20 miljoen, aangezien het maximaal aftrekbare bedrag precies is vastgesteld op 20 miljoen. Een dergelijk geval kan niet als ongewoon worden beschouwd wanneer het om vennootschappen in vereffening gaat.

Naast de twee voormelde gevallen is er bijgevolg nog de situatie waarin een vennootschap in vereffening een nettowinst van meer dan 20 miljoen zou boeken : de situatie van een dergelijke vennootschap verschilt niet fundamenteel, in het bijzonder ten aanzien van de met de in het geding zijnde bepaling nagestreefde begrotingsdoelstelling, van die van een vennootschap die niet in vereffening is en die een nettowinst zou maken voor een vergelijkbaar bedrag. Uit dat oogpunt zou het niet verantwoord zijn dat de aftrekbeperking in het ene geval wel geldt en in het andere geval niet.

B.7.3. De eerste prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag

B.8. Deze prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 10, tweede lid, van de wet van 4 april 1995, en op artikel 206, § 1, tweede lid, van het W.I.B. 92.

De verwijzende rechter vraagt het Hof of het feit dat, krachtens die bepalingen en wat het aanslagjaar 1997 betreft, de vorige verliezen die verbonden zijn aan het jaar 1996 integraal kunnen worden afgetrokken van de nettowinst die betrekking heeft op het jaar 1997, ongeacht het bedrag van die nettowinst verenigbaar is met het gelijkheidsbeginsel, terwijl, voor de verliezen die verbonden zijn aan jaren vóór 1996, de toepassing van artikel 206, § 1, tweede lid, van het W.I.B. 1992, aanleiding geeft tot een aftrekbaarheidspercentage - dat in verhouding staat tot de nettowinst - dat afhangt van het bedrag van die winst - en dus variabel is en, in voorkomend geval, minder bedraagt dan 100 pct. van die winst.

B.9. Uit de parlementaire voorbereiding vloeit voort dat de wetgever, enerzijds, de perken heeft willen afschaffen die aan de aftrek van de vroegere verliezen waren gesteld om de ondernemingen niet langer een gedeelte van hun investeringsmiddelen te ontfangen, hetgeen schadelijk was voor de economie en voor de ontwikkeling van grote investeringsprojecten, en dat hij, anderzijds, rekening heeft willen houden met het budgettaire weerslag van die maatregel, door de inwerkingtreding ervan in de tijd te spreiden. Zo werd, wat dit laatste punt betreft, het volgende gepreciseerd :

« De minister merkt op dat een volledige recuperatie van alle vroegere schulden een te zware kostprijs zou meebrengen voor de begroting. Het regeringsamendement is reeds een verbetering ten opzichte van de oorspronkelijke tekst. Voor de nieuwe verliezen die men zal lijden in het aanslagjaar 1996, wordt er in de toekomst geen beperking meer gesteld op de recuperatie ervan.

De vraag is gerezen wat er moest gebeuren met de verliezen van vóór het aanslagjaar 1996. De Regering heeft dan ook een overgangsfase ingelost [lees : ingelast]. Dat is de strekking van het amendement. De verliezen van vóór het boekjaar 1996 kunnen zonder onderscheid met de nieuwe opgelopene gerecupereerd worden vanaf het aanslagjaar 1998. » (*Parl. St.*, Senaat, 1994-1995, nr. 1304-2, pp. 15 tot 18)

B.10. Het staat aan de wetgever te bepalen welke doelstellingen hij op fiscaal vlak wil nastreven. Hij vermag zich terzelfder tijd erom te bekommeren de investeringen aan te moedigen en de eruit voortvloeiende budgettaire weerslag te beperken. Het Hof dient evenwel te onderzoeken of de door de wetgever genomen maatregel, objectief en in redelijkheid kan worden verantwoord ten aanzien van die doelstellingen.

B.11. Doordat, wat het aanslagjaar 1997 betreft, een onderscheid wordt gemaakt tussen verliezen geleden in de loop van boekjaren verbonden aan het aanslagjaar 1996 en verliezen die verbonden zijn aan een aanslagjaar dat eraan voorafgaat, is in de wet van 4 april 1995 een objectief differentiatie criterium in aanmerking genomen: de eerstgenoemde verliezen zijn immers verbonden aan een aanslagjaar (1996) dat op de datum van bekendmaking van de wet van 4 april 1995 - 23 mei 1995 - niet definitief was afgesloten, in tegenstelling tot de verliezen die verbonden zijn aan het aanslagjaar 1995 en de voorgaande aanslagjaren.

Doordat de wetgever, wat het aanslagjaar 1997 betreft, de beperking van aftrekbaarheid van de verliezen die verbonden zijn aan het aanslagjaar 1996 opheft, zonder die maatregel uit te breiden naar de verliezen die verbonden zijn aan het aanslagjaar 1995 of de voorgaande aanslagjaren, heeft hij een maatregel genomen die pertinent is ten aanzien van de tweevoudige doelstelling die hij nastreefde, namelijk de opheffing van een maatregel die, volgens budgettair aanvaardbare voorwaarden, als « anti-economisch » werd beschouwd.

Die maatregel lijkt geen onevenredige gevolgen te hebben voor de vennootschappen waarvan alle verliezen of een gedeelte ervan zouden geleden gedurende boekjaren die verbonden zijn aan het aanslagjaar 1995 of aan de aanslagjaren die daaraan voorafgaan. Hij heeft slechts een praktisch gevolg voor die vennootschappen waarvoor het totaalbedrag van die vorige verliezen

(die niet verbonden zijn aan het aanslagjaar 1996) hoger zou zijn dan 20 miljoen frank. Overigens blijkt uit de in B.9 geciteerde parlementaire voorbereiding dat diezelfde aan 1996 voorafgaande verliezen, naast de beperking van aftrekbaarheid die erop van toepassing blijft voor het aanslagjaar 1997, zonder beperking zullen kunnen worden afgetrokken vanaf het aanslagjaar 1998.

B.12. De tweede prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 206, § 1, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, vóór de opheffing ervan bij artikel 4, 1^o, van de wet van 4 april 1995 houdende fiscale en financiële bepalingen, en artikel 10, tweede lid, van dezelfde wet van 4 april 1995, schenden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 30 april 2003.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior