



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 118/2023  
van 14 september 2023  
Rolnummer : 7843**

*In zake* : het beroep tot vernietiging van de artikelen 79 en 81 van de wet van 21 januari 2022 « houdende diverse fiscale bepalingen », ingesteld door de nv « Société d'Exploitation du Pioneering Spirit ».

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters L. Lavrysen en P. Nihoul, en de rechters T. Giet, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, D. Pieters, S. de Bethune, E. Bribosia en K. Jadin, bijgestaan door de griffier N. Dupont, onder voorzitterschap van voorzitter L. Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*I. Onderwerp van het beroep en rechtspleging*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 26 juli 2022 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 27 juli 2022, heeft de nv « Société d'Exploitation du Pioneering Spirit », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. A. Visschers en Mr. S. Vanthienen, advocaten bij de balie te Brussel, beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 79 en 81 van de wet van 21 januari 2022 « houdende diverse fiscale bepalingen » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 28 januari 2022).

De Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door A. Lauwens en S. Dedeli, adviseurs van de rechtskundige dienst bij de FOD Financiën, heeft een memorie ingediend en de verzoekende partij heeft een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 17 mei 2023 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers S. de Bethune en T. Giet te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 31 mei 2023 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel ontvankelijk verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 31 mei 2023 in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

## II. *In rechte*

- A -

### *Ten aanzien van het eerste middel*

A.1. De verzoekende partij leidt een eerste middel af uit de schending van de artikelen 10, 11 en 170 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel doordat de artikelen 79 en 81 van de wet van 21 januari 2022 « houdende diverse fiscale bepalingen » (hierna : de wet van 21 januari 2022) artikel 116 van de programmawet van 2 augustus 2002 wijzigen zonder in een overgangsmaatregel te voorzien met betrekking tot het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling (hierna : belastingkrediet O&O), dat is opgebouwd voorafgaand aan het belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2021 zodat rechtshandelingen die gesteld zijn in die periode andere dan voorzienbare fiscale gevolgen hebben.

A.2.1. De verzoekende partij betoogt dat het rechtszekerheidsbeginsel wordt geschonden doordat de bestreden bepalingen afbreuk doen aan verworven rechten. Het bedrag van het belastingkrediet O&O wordt in het jaar waarin het wordt opgebouwd volgens haar op het aanslagbiljet voor dat jaar bevestigd en staat dan ook vast. Indien het belastingkrediet in dat jaar kan worden verrekend, geniet de belastingplichtige onmiddellijk het krediet. Indien het belastingkrediet in dat jaar niet kan worden aangewend bij gebrek aan een belastingschuld om mee te verrekenen, wordt het krediet overgedragen naar de volgende jaren, onder de waarborg dat de belastingplichtige het krediet terugbetaald zal krijgen in een periode van maximaal vijf jaar vanaf de opbouw ervan. Zij is van oordeel dat er dus sprake is van een zekere en vaststaande schuldvordering vanaf het jaar waarin het krediet werd opgebouwd. Er is reeds sprake van een definitieve toestand in het jaar van de opbouw van het belastingkrediet, in voorkomend geval voorafgaand aan het aanslagjaar 2022. In hoofde van de belastingplichtige gaat het om een verworven recht. De belastingplichtige weet dat hij zijn krediet terugbetaald zal krijgen in een periode van maximaal vijf jaar vanaf de opbouw. Enkel de modaliteiten (tijdstip) en de wijze van terugbetaling (via een verrekening met een schuld of rechtstreeks) vormen een onzekerheid.

A.2.2. Zij betoogt dat eveneens afbreuk wordt gedaan aan het vertrouwensbeginsel omdat de wijzigende maatregel niet op voorhand werd aangekondigd en omdat er niet werd voorzien in een overgangsmaatregel met betrekking tot het belastingkrediet dat werd opgebouwd in de aanslagjaren die voorafgaan aan de inwerkingtreding van de wetswijziging. Zij voert aan dat de belastingplichtigen die op basis van de tonnagetaks worden belast, daarvoor weloverwogen hebben gekozen omdat de keuze voor dat stelsel voor tien jaar geldt, waarbij volgens haar ook de cumulatie met de gunstmaatregel van het belastingkrediet O&O in rekening is gebracht. Zij wijst erop dat bij de aanvang van het stelsel niet was voorzien in de onverenigbaarheid van het belastingkrediet O&O met het forfaitaire belastingstelsel van de tonnagetaks. Bij de wijziging van het stelsel door het instellen van die onverenigbaarheid werd evenmin voorzien in een overgangsregeling. Hierdoor wordt afbreuk gedaan aan rechtmatige verwachtingen van de belastingplichtige. Zij stelt dat, indien de belastingplichtigen hadden geweten dat ze hun belastingkrediet O&O niet meer of minstens voor een lange periode niet zouden kunnen gebruiken, zij mogelijkerwijs dan niet hadden gekozen voor het stelsel van de tonnagetaks. Op het moment dat ze kennis kregen van het tijdelijk uitblijven van het voordeel van het belastingkrediet, hadden ze zich reeds voor tien jaar onherroepelijk verbonden tot de toepassing van het stelsel van de tonnagetaks.

A.2.3. De afbreuk aan het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel wordt volgens de verzoekende partij niet verantwoord op grond van bijzondere omstandigheden die onontbeerlijk zijn voor de verwezenlijking van een doel van algemeen belang.

De parlementaire voorbereiding van de bestreden bepalingen bevat geen aanwijzingen met betrekking tot die doelstellingen. Die voorbereiding verwijst enkel naar het advies van de Raad van State over het wetsontwerp van

26 november 2019 « houdende diverse fiscale bepalingen ». Uit de toelichting van de gemachtigde zou het doel van de maatregel moeten worden afgeleid. De bedoeling van de wetgever zou dus erin bestaan het vermeende misbruik van de cumulatie van de tonnagetaks met de verrekening van het belastingkrediet O&O te voorkomen omdat die cumulatie niet in lijn lag met de bedoeling van de tonnagetaks. Uit de parlementaire voorbereiding van de programmawet van 2 augustus 2002 kan evenwel niet worden afgeleid dat de wetgever bij de invoering van de tonnagetaks van oordeel was dat die taks niet verenigbaar zou zijn met de toepassing van het belastingkrediet O&O. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat de tonnagetaks daarentegen werd ingevoerd als een fiscale gunstmaatregel om, binnen de klijlijnen van de regels inzake staatssteun, de scheepvaartsector binnen België te doen groeien. Ook het belastingkrediet O&O beoogt de groei van de Belgische economie door investeringen aan te moedigen. Bij de invoering van het belastingkrediet O&O in 2007 werd op geen enkele wijze aangegeven dat die maatregel onverenigbaar zou zijn met de tonnagetaks.

Volgens de verzoekende partij kan de vergelijking met de regeling voor de overdraagbare verliezen ook geen verantwoording bieden, aangezien de combinatie van de tonnagetaks met de aftrek van overdraagbare verliezen expliciet werd uitgesloten door de wetgever, waaruit *a contrario* dient te worden afgeleid dat het belastingkrediet O&O wel toepassing kan vinden onder het stelsel van de tonnagetaks. Voor het overige betwist zij de vergelijkbaarheid van het belastingkrediet O&O met de overdraagbare verliezen zodat de argumentatie niet kan worden overgenomen ten aanzien van het belastingkrediet. Ten slotte betwist zij dat een belastingplichtige steeds kan kiezen tussen het al dan niet toepassen van de tonnagetaks, zodat de belastingplichtige geen recht zou verliezen. Zij betoogt dat de ingeroepen schending ligt in het feit dat niet in een overgangsregeling is voorzien ten aanzien van belastingplichtigen die op het ogenblik van de inwerkingtreding van de bestreden bepalingen reeds onherroepelijk onderworpen zijn aan de tonnagetaks voor een periode van minstens tien jaar. In werkelijkheid is er volgens haar geen keuze voor de belastingplichtige.

A.3. De Ministerraad merkt op dat de wetgever bij de invoering van de tonnagetaks niet kon weten dat die taks zou worden gecumuleerd met het belastingkrediet O&O aangezien die laatste regeling pas later werd ingevoerd. Hij wijst er wel op dat de wetgever bij de invoering van de tonnagetaks en het belastingkrediet O&O niet de bedoeling had toe te laten dat beide regelingen worden gecombineerd. Dat blijkt uit een lezing van de toepasselijke bepalingen en de parlementaire voorbereiding. De bestreden bepalingen zijn verantwoord. Uit artikel 116 van de programmawet, dat verwijst naar artikel 207 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: het WIB 1992) kan worden afgeleid dat de belastingplichtige, wanneer deze kiest voor de tonnagetaks, geen beroep meer kan doen op investeringsaftrekken. Het is niet onredelijk en onvoorzienbaar dat de belastingplichtige die gekozen heeft voor de tonnagetaks, waardoor geen beroep meer kan worden gedaan op investeringsaftrekken, evenmin een beroep kan doen op het belastingkrediet O&O. Het tegenovergestelde aanvaarden, zou betekenen dat er in strijd met de artikelen 10, 11 en 170 van de Grondwet een voorrecht wordt gecreëerd. Ten overvloede merkt hij op dat het voordeel van het belastingkrediet O&O niet verloren gaat, maar wel wordt bevroren en opnieuw kan worden verrekend zodra de belastingplichtige beslist om het stelsel van de tonnagetaks te verlaten.

#### *Ten aanzien van het tweede middel*

A.4. De verzoekende partij leidt een tweede middel af uit de schending van de artikelen 10, 11 en 170 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 16 van de Grondwet en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens doordat de artikelen 79 en 81 van de wet van 21 januari 2022 artikel 116 van de programmawet van 2 augustus 2002 wijzigen zonder in een overgangsmaatregel te voorzien met betrekking tot het belastingkrediet O&O dat is opgebouwd voorafgaand aan het belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2021, zodat afbreuk wordt gedaan aan verworven rechten.

A.5.1. De verzoekende partij voert aan dat, opdat een belasting geen schending van het eigendomsrecht zou uitmaken, de inmenging moet worden voorgeschreven door een voldoende precieze wettelijke bepaling die beantwoordt aan een dwingende maatschappelijke behoefte, en voor zover die inmenging evenredig is met de nagestreefde doelstelling. Zij is van oordeel dat het belastingkrediet O&O een vordering uitmaakt die wordt beschermd door artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Ingevolge de bestreden bepalingen kunnen belastingplichtigen die zijn onderworpen aan de tonnagetaks vanaf het aanslagjaar 2022 geen aanspraak meer maken op het belastingkrediet O&O, noch op enige verrekening of uitbetaling van het belastingkrediet dat sedert het aanslagjaar 2018 werd opgebouwd.

Zij stelt dat ondernemingen bij het nemen van investeringsbeslissingen rekening hielden met het feit dat zij aanspraak hadden op een belastingkrediet O&O dat uiterlijk binnen vijf jaar na de investering zou worden betaald.

Dat gold ook bij de keuze om in te stappen in het stelsel van de tonnagetaks, waarbij de belastingplichtigen ervan uitgingen dat ze blijvend aanspraak konden maken op het verrekenbaar en betaalbaar belastingkrediet. Aldus is er sprake van een gerechtvaardigde en legitieme verwachting ten aanzien van die verrekening of uitbetaling van het belastingkrediet in de verwachte periode. Door de bevrozing van de mogelijkheid tot het verrekenen of uitbetalen van het reeds opgebouwde belastingkrediet O&O worden bijgevolg het genot van een eigendom of minstens de genotsmogelijkheden ervan grotendeels aan banden gelegd.

A.5.2. De verzoekende partij betoogt dat de ingestelde inmenging in het eigendomsrecht noch beantwoordt aan de vereiste inzake voorzienbaarheid, noch evenredig is.

Zij stelt dat de belastingplichtigen bij de invoering van de tonnagetaks en bij de intekening in dat stelsel, vóór 28 januari 2022 onmogelijk konden voorzien dat zij het door hen opgebouwde belastingkrediet O&O niet zouden kunnen aanwenden binnen vijf jaar na de opbouw ervan zoals bepaald op het ogenblik van het aangaan van de investeringen. Bij de invoering van de tonnagetaks werd de combinatie met het belastingkrediet O&O uitdrukkelijk niet aangegeven als onverenigbaar, in tegenstelling tot de overdraagbare verliezen, zodat daaruit *a contrario* kon worden afgeleid dat de combinatie met het belastingkrediet O&O wel mogelijk was.

A.5.3. Volgens haar kunnen de via de parlementaire voorbereiding aangewezen motieven en doelstellingen om dezelfde redenen als die welke in A.2.3 zijn vermeld, een dergelijke inmenging in het eigendomsrecht niet verantwoorden.

A.6. De Ministerraad is van oordeel dat het eigendomsrecht niet wordt geschonden. Ten eerste behoort het opgespaarde belastingkrediet O&O als fiscaal voordeel niet definitief tot het eigen vermogen van de belastingplichtige. Hij verwijst daarbij naar artikel 292bis, § 1, van het WIB 1992. Aan de fiscale gunst van het belastingkrediet zijn bepaalde voorwaarden gekoppeld waaraan de belastingplichtige moet voldoen, zodat er volgens hem geen sprake kan zijn van een absoluut eigendomsrecht. Hij voegt er nog aan toe dat de bestreden bepalingen niet definitief een einde maken aan de mogelijkheid, voor de belastingplichtige, om een beroep te doen op die gunst, maar enkel de mogelijkheid voor een bepaalde periode opschorten.

#### *Ten aanzien van het derde middel*

A.7.1. De verzoekende partij leidt een derde middel af uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet doordat de artikelen 79 en 81 van de wet van 21 januari 2022 artikel 116 van de programmawet van 2 augustus 2002 wijzigen zonder te voorzien in een overgangsmaatregel met betrekking tot het belastingkrediet voor O&O, dat reeds is opgebouwd voorafgaand aan het belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2021, waardoor gelijkaardige categorieën van belastingplichtigen ongelijk worden behandeld.

A.7.2. De verzoekende partij betoogt dat door de bestreden bepalingen een verschil in behandeling wordt gecreëerd tussen, enerzijds, belastingplichtigen wier recht op een belastingkrediet O&O is ontstaan in een jaar voorafgaand aan de inwerkingtreding van de bestreden bepalingen en die dit hebben kunnen aanwenden gedurende een van de aanslagjaren voorafgaand aan de inwerkingtreding van de bestreden bepalingen en, anderzijds, belastingplichtigen wier recht op een belastingkrediet is ontstaan in een jaar voorafgaand aan de inwerkingtreding van de bestreden bepalingen en die dit niet hebben kunnen aanwenden tijdens een van de aanslagjaren voorafgaand aan de inwerkingtreding van de bestreden bepalingen. Bij het aangaan van de investeringen mochten beide categorieën er immers rechtmatig op vertrouwen dat zij het belastingkrediet O&O uiterlijk binnen vijf jaar uitbetaald zouden krijgen, hetzij via verrekening met een schuld, hetzij via effectieve uitbetaling. Enkel ten aanzien van de tweede categorie wordt dat gerechtvaardigd vertrouwen door de bestreden bepalingen geschonden. Dat onderscheid is volgens haar niet redelijk verantwoord. Aangezien de doelstelling van de tonnagetaks erin bestaat investeringen in de scheepvaartsector aan te moedigen, kan die doelstelling het verschil in behandeling niet verantwoorden. De afwezigheid van een overgangsregeling heeft daarentegen tot gevolg dat gelijke situaties ongelijk worden behandeld zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

A.8. De Ministerraad is van oordeel dat het gelijkheidsbeginsel niet wordt geschonden. Hij wijst erop dat, overeenkomstig artikel 171 van de Grondwet, de door de verzoekende partij aangevoerde categorieën van belastingplichtigen niet vergelijkbaar zijn omdat de vergelijking betrekking heeft op de situatie van een belastingplichtige in het ene jaar en die van een belastingplichtige in het daaropvolgende jaar. Hij voegt er nog aan toe dat het toelaten van het belastingkrediet O&O wanneer de tonnagetaks wordt toegepast, een voorrecht doet ontstaan dat het gelijkheidsbeginsel ondermijnt. Wie kiest voor de tonnagetaks, kan geen beroep meer doen op de

investeringsaftrek, zodat het niet onredelijk is dat evenmin aanspraak kan worden gemaakt op het belastingkrediet O&O.

*Ten aanzien van het vierde middel*

A.9. De verzoekende partij leidt een vierde middel af uit de schending van de artikelen 10, 11 en 170 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het beginsel van niet-retroactiviteit, met artikel 1 van het oud Burgerlijk Wetboek en al dan niet met het rechtszekerheidsbeginsel, doordat artikel 81 van de wet van 21 januari 2022 artikel 116 van de programmawet van 2 augustus 2002 retroactief van toepassing maakt vanaf het aanslagjaar verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2021.

A.10. Voor belastingplichtigen die hun boekhouding gelijklopend met het kalenderjaar voeren en die forfaitair worden belast op basis van de tonnagetaks, betekent dit dat zij vanaf het aanslagjaar 2022 geen aanspraak meer kunnen maken op de uitbetaling van het reeds opgebouwde belastingkrediet O&O. De bestreden bepalingen zijn bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* op 28 januari 2022. De verzoekende partij wijst erop dat de belastingschuld in de inkomstenbelastingen ontstaat op de datum van de afsluiting van het belastbaar tijdperk. Volgens de rechtspraak van het Hof heeft een wet die vóór dat tijdstip een wijziging aanbrengt aan de vaststelling van de belastbare grondslag geen terugwerkende kracht. Aangezien de bestreden bepalingen pas op 28 januari 2022 zijn bekendgemaakt, was het belastbaar tijdperk van een belastingplichtige die zijn boekhouding gelijklopend met het kalenderjaar 2021 voert, reeds definitief afgesloten op het ogenblik van de bekendmaking. Het voor het aanslagjaar 2022 betaalbaar belastingkrediet O&O was voor die belastingplichtigen bijgevolg onherroepelijk vastgesteld voorafgaand aan de bekendmaking van de bestreden bepalingen.

Aangezien de bestreden bepalingen op 28 januari 2022 zijn bekendgemaakt en de bepalingen in werking treden vanaf het aanslagjaar verbonden aan het belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2021, en bijgevolg vanaf het aanslagjaar 2022 voor een belastingplichtige die zijn boekhouding voert gelijklopend met het kalenderjaar, verleent het bestreden artikel 81 van de wet van 21 januari 2022 terugwerkende kracht aan artikel 79 van diezelfde wet. Daarvoor is volgens de verzoekende partij geen enkele verantwoording gegeven. Artikel 81 is niet bestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het de onverenigbaarheid van de combinatie van de tonnagetaks met het belastingkrediet O&O van toepassing maakt op het aanslagjaar 2022 ten aanzien van een belastingplichtige die zijn boekhouding gelijklopend met het kalenderjaar voert.

A.11. De Ministerraad stelt dat de wetgever initieel de bedoeling had om de bestreden regeling in werking te laten treden vanaf het aanslagjaar 2022. Om diverse redenen (onder meer COVID-19 en de drukke parlementaire kalender) kon die doelstelling echter niet worden gerealiseerd. Gelet op het tijdsverloop van de parlementaire procedure kon de wet pas uiteindelijk op 13 januari 2022 worden aangenomen, zodat er geen expliciete verantwoording voor de terugwerkende kracht is opgenomen in de parlementaire voorbereiding.

Volgens de Ministerraad wordt met de bestreden bepalingen evenwel een doelstelling van algemeen belang beoogd. Dat algemeen belang bestaat erin, enerzijds, de gelijke behandeling van de belastingplichtigen bij de toepassing van de regeling van de tonnagetaks te waarborgen en, anderzijds, fiscaal misbruik te voorkomen teneinde de belangen van de Schatkist te beschermen. Dat misbruik bestaat er volgens hem in dat de tonnagetaks wordt gecumuleerd met het belastingkrediet O&O, terwijl de wetgever niet de bedoeling had die cumulatie toe te laten. Overigens zou een dergelijke cumulatie het risico met zich meebrengen dat de regeling niet meer in overeenstemming is met de regels inzake staatssteun voor het zeevervoer. Daarom was het nodig om de rechten van de belastingplichtige te bevriezen zolang de belastingplichtige onder de toepassing valt van het stelsel van de tonnagetaks. De keuze voor een overgangsregeling zou tegen die doelstelling ingaan.

- B -

*Ten aanzien van de bestreden bepalingen en de context ervan*

B.1. De verzoekende partij vordert de vernietiging van de artikelen 79 en 81 van de wet van 21 januari 2022 « houdende diverse fiscale bepalingen » (hierna : de wet van 21 januari 2022).

B.2.1. De bestreden bepalingen brengen wijzigingen aan in het stelsel van de tonnagetaks, dat is vastgesteld bij de programmawet van 2 augustus 2002.

B.2.2. De tonnagetaks betreft een afwijkend stelsel van de inkomstenbelastingen voor de zeescheepvaart, alsook voor de winst uit het beheer van zeeschepen voor rekening van derden, waarbij de winst op forfaitaire wijze wordt vastgesteld op basis van de tonnage van de zeeschepen waarmee die winst wordt behaald (artikel 116, eerste lid) of waarover het beheer wordt gevoerd (artikel 124, § 1). Het toepassingsgebied van dat stelsel hangt samen met de wettelijke omschrijving van begrippen zoals « winst uit zeescheepvaart » en « beheer van een zeeschip voor rekening van derden » (artikel 115). De belastingplichtige dient zelf bij de belastingadministratie de toepassing van de tonnagetaks aan te vragen (artikel 117). Indien het verzoek door de belastingadministratie wordt ingewilligd, treedt het stelsel van de tonnagetaks in werking in het belastbaar tijdperk dat volgt op het tijdperk waarin de aanvraag werd gedaan, en geldt het stelsel voor tien jaar, met stilzwijgende verlenging voor eenzelfde periode van tien jaar, behoudens tijdige opzegging door de belastingplichtige (artikel 118). Het bepalen van de winst uit de zeescheepvaart wordt per schip, per dag en per 100 nettoton forfaitair vastgesteld aan de hand van een tabel met schijven voor de tonnage en vaste bedragen per schijf (artikel 119, § 1), waarbij de meer- of minderwaarde op dat zeeschip geacht wordt in de forfaitair bepaalde winst begrepen te zijn. Zolang de belastingplichtige onder de toepassing van de tonnagetaks valt, kan hij geleden beroepsverliezen niet van de winst aftrekken (artikel 120) en kan hij geen beroep doen op de investeringsaftrek (artikel 123, §§ 2 tot 4).

B.2.3.1. Het bestreden artikel 79 van de wet van 21 januari 2022 voegt een tweede en een derde lid toe aan artikel 116 van de programmawet van 2 augustus 2002.

Het aldus gewijzigde artikel 116 van de programmawet van 2 augustus 2002 bepaalt thans :

« Met betrekking tot binnenlandse vennootschappen en Belgische inrichtingen van buitenlandse vennootschappen wordt, op verzoek van de belastingplichtige, in afwijking van de artikelen 183, 185, 189 tot 207, 233, eerste lid, en 235 tot 240 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, de in België belastbare winst uit zeescheepvaart op forfaitaire wijze vastgesteld op basis van de tonnage van de zeeschepen waarmee die winst wordt behaald.

Geen belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling overeenkomstig de artikelen 289*quater* tot 289*novies*, 292*bis* en 530 van hetzelfde Wetboek is van toepassing gedurende de periode waarin de winst uit de zeescheepvaart wordt vastgesteld op basis van de tonnage. Het eventueel niet verrekend deel van het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling dat overblijft op het einde van het belastbaar tijdperk dat uiterlijk op 31 december 2020 eindigt of dat voorafgaat aan het belastbaar tijdperk waarop de winst uit de zeescheepvaart voor het eerst wordt vastgesteld op basis van de tonnage, kan opnieuw worden verrekend na het verstrijken van de periode waarin de winst zo wordt bepaald.

De overdracht van het niet verrekende belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling als bedoeld in artikel 292*bis*, § 1, tweede lid, van hetzelfde Wetboek, wordt geschorst met ingang van het aanslagjaar dat betrekking heeft op het belastbaar tijdperk dat volgt op het tijdperk bedoeld in het eerste [lees : tweede] lid en wordt hervat na het verstrijken van de periode waarin de winst op basis van tonnage wordt bepaald.

[...] ».

Aldus heeft de wetgever, enerzijds, op algemene wijze de cumulatie van de toepassing van het stelsel van de tonnagetaks met de toepassing van het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling (hierna : het belastingkrediet O&O) uitgesloten en, anderzijds, de verrekening van het bestaande belastingkrediet en de uitbetaling van het niet-verrekende deel van het belastingkrediet opgeschort zolang de belastingplichtige onderworpen is aan de tonnagetaks.

B.2.3.2. Uit de parlementaire voorbereiding van de bestreden maatregel (*Parl. St.*, Kamer, 2021-2022, DOC 55-2351/001, p. 29) blijkt dat de maatregel een bijgewerkte versie betreft van een identieke maatregel, die eerder was ingediend bij het wetsontwerp van 26 november 2019 « houdende diverse fiscale bepalingen, houdende oprichting van een commissie voor de erkenning van gespecialiseerde opleidingen met betrekking tot de reglementering inzake douane en accijnzen in België en betreffende de Koninklijke Muntshouwborg en het Nationaal Orkest van België » (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0792/001).

Door de afdeling wetgeving van de Raad van State gevraagd naar bijkomende toelichting van de bij het voormelde wetsontwerp beoogde maatregel, verklaarde de gemachtigde :

« De forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage voor zeescheepvaartondernemingen of het beheer van zeeschepen voor derden is gebaseerd op volgend principe: de reële winst uit zeescheepvaart of het beheer van zeeschepen voor rekening van derden wordt verwijderd uit de belastbare basis van de vennootschapsbelasting, waarbij na alle aftrekken een forfaitair bepaalde winst wordt toegevoegd aan de belastbare basis. Het is bij het opstellen van de artikelen 115 tot 120 of 124 van de programmawet van 2 augustus 2002 de bedoeling van de wetgever geweest om deze forfaitaire winst ook effectief aan de belasting te onderwerpen en er geen aftrekken op toe te staan.

Voor overgedragen verliezen voorziet artikel 120, § 2, en 124, § 5, van de programmawet van 2 augustus 2002 in volgende regel :

‘ Het eventuele niet verrekenende gedeelte van de verliezen uit het beheer van zeeschepen voor rekening van derden zoals het bestaat op het ogenblik dat de winst voor de eerste keer wordt vastgesteld aan de hand van de tonnage, kan na het verstrijken van de periode waarvoor de winst aldus wordt vastgesteld, opnieuw in mindering worden gebracht. ’

Er werd echter vastgesteld dat er vennootschappen waren met aanzienlijke belastingkredieten voor onderzoek en ontwikkeling die (geheel of gedeeltelijk) kiezen voor het stelsel van forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage en die dus aanzienlijke teruggaven kunnen krijgen. De regering is van mening dat het niet strookt met de filosofie van de programmawet van 2 augustus 2002 om zowel het voordeel van de forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage als de verrekening van het belastingkrediet toe te kennen. Gelijkaardig aan de bestaande regeling voor overgedragen verliezen is ervoor gekozen om het belastingkrediet te ‘ bevriezen ’ tijdens de duur van de forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage en de rechten erop bij het verlaten van het stelsel van forfaitaire belastingheffing terug toe te kennen » (*ibid.*, pp. 108 en 109).

De gemachtigde voegde daar nog aan toe :

« De vennootschappen verliezen geen enkel recht. De vennootschap kan vrij kiezen tussen enerzijds opteren om de werkelijke winst behaald uit zeescheepvaart te belasten en in dat geval de verrekening van het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling te krijgen. Anderzijds kan de vennootschap opteren voor de forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage met als gevolg dat zij geen aftrekken op deze forfaitair vastgestelde winst kan verrichten, noch een belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling kan verrekenen. Het belastingkrediet is dan niet verloren, doch wordt bevroren tot de vennootschap terug onderworpen is aan een normale regeling in de vennootschapsbelasting. Ook de periode waarbinnen dat belastingkrediet moet uitgeoefend worden (5 jaar) telt niet voort, maar wordt eveneens opgeschort. De regering beschouwt de huidige mogelijkheid van combinatie van de forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage en verrekening van belastingkrediet als een vorm van misbruik en niet in overeenstemming met de bedoeling van de programmawet van 2 augustus 2002 » (*ibid.*, p. 109).



Het voormelde wetsontwerp werd later van de agenda gehaald, doch de maatregel is hernomen bij het wetsontwerp dat de wet van 21 januari 2022 is geworden (*Parl. St.*, Kamer, 2021-2022, DOC 55-2351/001, p. 29).

De bestreden maatregel wordt in de parlementaire voorbereiding van de wet van 21 januari 2022 toegelicht als volgt :

« De voorgestelde wijzigingen van de artikelen 116 en 124 van de programmawet van 2 augustus 2002 bij respectievelijk de artikelen 49 en 50 zijn bedoeld om de toepassing van het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling (artikelen 289<sup>quater</sup> tot 289<sup>novies</sup>, 292<sup>bis</sup> en 530, WIB 92) niet langer toe te staan tijdens de toepassing van de forfaitaire belastingheffing op basis van de tonnage voor wat betreft de winsten die belast worden op basis van deze laatste heffing. Het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling dat zou overblijven aan het einde van het belastbaar tijdperk dat uiterlijk afsluit op 31 december 2020 (hetzij voor belastingplichtigen wiens belastbare basis reeds wordt vastgesteld overeenkomstig het forfaitaire belastingstelsel op basis van tonnage, hetzij voor de belastingplichtigen die dit stelsel voor het eerst toepassen vanaf het aanslagjaar met betrekking tot het belastbaar tijdperk dat eindigt uiterlijk op 30 december 2020) of later (voor belastingplichtigen die voor het eerst genieten van de forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage vanaf het aanslagjaar met betrekking tot het aanslagjaar 2022 dat niet eerder begint dan 1 januari 2021), kan opnieuw worden verrekend bij de uittreding uit dit belastingstelsel.

Er wordt ook gespecificeerd dat de overdracht van het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling naar de vier volgende aanslagjaren bedoeld in artikel 292<sup>bis</sup>, § 1, tweede lid, van hetzelfde Wetboek, voortaan wordt geschorst tijdens de toepassing van het forfaitaire belastingstelsel op basis van tonnage en vanaf het verlaten van dit belastingstelsel opnieuw kan worden verrekend.

Het ontwerpartikel 51 maakt deze bepalingen van toepassing vanaf aanslagjaar 2022 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2021.

Naar aanleiding van het advies van de Raad van State nr. 66.608/3-4 van 14 november 2019, werd de bewoording van artikel 124, § 1, tweede en derde lid, aangepast als antwoord op de opmerking over artikel 3 in ontwerp.

Daarnaast is er, als antwoord op de opmerking onder punt 2.3 van het advies van de Raad van State nr. 66.608/3-4 van 14 november 2019, een cijfervoorbeeld toegevoegd.

Tot slot is er van de gelegenheid gebruik gemaakt om een aantal technische correcties aan te brengen » (*Parl. St.*, Kamer, 2021-2022, DOC 55-2351/001, pp. 29 en 30).

B.2.4. Het bestreden artikel 81 van de wet van 21 januari 2022 regelt de werking in de tijd van artikel 79 van diezelfde wet. Het bepaalt aldus dat artikel 116, tweede en derde lid, van de programmawet van 2 augustus 2002 van toepassing is vanaf het aanslagjaar 2022 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2021.

*Ten gronde*

*Wat betreft het eerste, het tweede en het derde middel (ontstentenis van een overgangsregeling)*

B.3.1. De verzoekende partij richt drie van haar middelen tegen artikel 79 van de wet van 21 januari 2022. Zij leidt die middelen af uit de schending van, enerzijds, de artikelen 10, 11 en 170 van de Grondwet, in samenhang gelezen met ofwel het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel (eerste middel), ofwel artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en artikel 16 van de Grondwet (tweede middel), en, anderzijds, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet (derde middel).

Zij bekritiseert de ontstentenis van enige overgangsmaatregel inzake het belastingkrediet O&O dat reeds is opgebouwd voorafgaand aan het belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2021.

B.3.2. Aangezien het eerste, het tweede en het derde middel dezelfde bepaling bekritisieren, waarbij de drie middelen in wezen zijn afgeleid uit referentienormen die worden ingeroepen in samenhang met het rechtszekerheidsbeginsel of zijn afgeleid uit referentienormen die rechtszekerheid op een impliciete wijze waarborgen, onderzoekt het Hof ze gezamenlijk.

B.4. Indien de wetgever meent dat een beleidsverandering noodzakelijk is, kan hij beslissen daaraan een onmiddellijk gevolg te geven en is hij er in beginsel niet toe gehouden in een overgangsregeling te voorzien. De artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet zijn slechts geschonden indien de ontstentenis van een overgangsmaatregel leidt tot een verschil in behandeling waarvoor geen redelijke verantwoording bestaat of indien op buitensporige wijze afbreuk wordt gedaan aan het vertrouwensbeginsel. Dat beginsel is nauw verbonden met het rechtszekerheidsbeginsel, dat de wetgever verbiedt om zonder objectieve en redelijke verantwoording afbreuk te doen aan het belang van de rechtsonderhorigen om in staat te zijn de rechtsgevolgen van hun handelingen te voorzien.

De wetgever moet echter, wanneer hij een nieuwe wettelijke regeling invoert, van geval tot geval onderzoeken of overgangsmaatregelen noodzakelijk zijn, rekening houdend met de impact van de nieuwe regels en met de legitieme verwachtingen van de betrokken rechtsonderhorigen.

B.5. Een belastingkrediet, zoals voor onderzoek en ontwikkeling (artikel 289<sup>quater</sup> van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, hierna : het WIB 1992), betreft een fiscale maatregel die ertoe strekt belastingplichtigen die investeren in nieuwe octrooien of het onderzoek en de ontwikkeling van nieuwe milieuvriendelijke producten en toekomstgerichte technologieën toe te laten een bepaald gedeelte van die investering van de door hen verschuldigde belastingen af te trekken. Het belastingkrediet is in tegenstelling tot andere fiscale gunstmaatregelen altijd integraal nuttig voor de belastingplichtige, ook bij geen of beperkt belastbare inkomsten en dus in het geval dat er geen of zeer beperkte belastingen verschuldigd zijn. Zo kan het belastingkrediet O&O worden verrekend met de in vijf volgende jaren verschuldigde vennootschapsbelasting en kan het restant van het krediet finaal worden uitbetaald aan de belastingplichtige (artikel 292<sup>bis</sup> van het WIB 1992).

B.6. Artikel 116, tweede lid, van de programmawet van 2 augustus 2002, zoals ingevoegd bij het bestreden artikel 79 van de wet van 21 januari 2022, sluit uit dat een belastingplichtige die onder het stelsel van de tonnagetaks valt, een beroep kan doen op het belastingkrediet O&O. Voorts volgt uit het voormelde artikel 116 dat ten aanzien van de belastingplichtigen die onder de tonnagetaks vallen, de verrekening (tweede lid) en de overdracht (derde lid) van het nog niet verrekende deel van het eerder opgebouwde belastingkrediet O&O worden opgeschort totdat zij niet meer onder de tonnagetaks vallen.

B.7. De wetgever vermocht redelijkerwijs te oordelen dat belastingplichtigen die onder het gunstige stelsel van de tonnagetaks vallen effectief belastingen dienen te betalen op de forfaitair vastgestelde winsten, en dat zij bijgevolg geen beroep kunnen doen op andere fiscale gunstmaatregelen.

B.8. De wetgever vermocht in het licht van hetgeen in B.7 is vermeld, te bepalen dat het belastingkrediet O&O niet (meer) kan worden toegepast door belastingplichtigen die aan de tonnagetaks zijn onderworpen.

B.9.1. Ten aanzien van belastingplichtigen die onder het stelsel van de tonnagetaks vallen en die reeds een beroep gedaan hebben op het belastingkrediet O&O en dus een dergelijk krediet hebben opgebouwd waarvan de verrekening, de overdracht of uitbetaling nog hangende is, raakt de door de bestreden bepaling ingestelde onverenigbaarheid tussen het stelsel van de tonnagetaks en de toepassing van het belastingkrediet O&O op een nadelige wijze aan de situatie van die belastingplichtigen.

B.9.2. Belastingplichtigen die een beroep doen op het stelsel van de tonnagetaks genieten reeds een zeer gunstige fiscale behandeling van hun inkomsten, zodat zij niet zonder meer ervan konden uitgaan dat zij zonder enige beleidswijziging van de wetgever een beroep zouden kunnen blijven doen op andere, weliswaar reeds bestaande, fiscale gunstmaatregelen. Er dient in dat verband overigens te worden vastgesteld dat de wetgever de bestreden maatregel heeft afgestemd op de reeds bestaande onverenigbaarheden van het stelsel van de tonnagetaks met de toepassing van andere fiscale gunstmaatregelen. Wanneer de wetgever vaststelt dat er een gecumuleerd gebruik wordt gemaakt van gunstige belastingregelingen en hij daaraan een einde wenst te maken, vermog hij redelijkerwijs te oordelen dat die beleidswijziging met onmiddellijke ingang moet worden ingevoerd en is hij niet verplicht in een overgangsregeling te voorzien. Wanneer de wetgever in een overgangsregeling zou moeten hebben voorzien met betrekking tot het belastingkrediet dat werd opgebouwd in de aanslagjaren die voorafgaan aan de inwerkingtreding van de bestreden bepalingen, zou dat tot gevolg hebben gehad dat de cumulatie van de toepassing van het stelsel van de tonnagetaks met de toepassing van het belastingkrediet O&O nog zou blijven voortduren, zodat de doelstelling van de bestreden bepalingen, namelijk ervoor zorgen dat de forfaitaire winst ook effectief aan belastingen wordt onderworpen, verschillende jaren vertraging zou oplopen.

B.9.3. Dat het gebrek aan een overgangsregeling op een redelijke verantwoording steunt, geldt des te meer nu de wetgever erin heeft voorzien dat de verrekening, de overdracht en de uitbetaling van het reeds opgebouwde belastingkrediet O&O worden opgeschort.

De bestreden maatregel maakt het bijgevolg niet onmogelijk om de bij het eerder opgebouwde krediet gedane investeringen terug te verdienen. Aangezien de bestreden maatregel *in casu* slechts in een tijdelijke opschorting van de verrekening, overdracht en uitbetaling van het belastingkrediet O&O voorziet, wordt de financiële steun van de overheid bij het aangaan van reeds aangegane investeringen immers niet ontnomen, maar worden de

modaliteiten van die fiscale maatregel in lijn met soortgelijke fiscale maatregelen aan een bijkomende voorwaarde onderworpen, die erin bestaat dat de belastingplichtige geen beroep doet op het stelsel van de tonnagetaks, hetgeen behoort tot de vrije keuze van de belastingplichtige op het einde van elke tienjarige periode.

Zodra de belastingplichtige ervoor kiest om geen beroep meer te doen op het stelsel van de tonnagetaks, kan hij het eerder opgebouwde belastingkrediet O&O terug verrekenen met zijn belastingschuld, het restant van dat belastingkrediet overdragen naar een volgend jaar en, desgevallend, finaal de uitbetaling van het niet-verrekenende resterende belastingkrediet O&O verkrijgen.

Bijgevolg houdt de bestreden maatregel in dat de belastingplichtige die een beroep doet op het stelsel van de tonnagetaks met betrekking tot eerder gedane investeringen eventueel een bijkomende periode zal moeten wachten op de steun via de toepassing van het belastingkrediet O&O. Hoewel die tijdelijke opschorting van het belastingkrediet O&O de beoogde bedrijfsvoering van de belastingplichtige kan doorkruisen, lijkt zij niet van een dermate ernstige aard dat bij gebreke van een overgangsregeling het voortbestaan van de belastingplichtige in het gedrang zou komen. De verzoekende partij toont *in casu* het tegendeel niet aan.

Aldus doet de ontstentenis van een overgangsregeling niet op onevenredige wijze afbreuk aan het rechtmatig vertrouwen of aan de verworven rechten van de belastingplichtige.

B.10. Het eerste, het tweede en het derde middel zijn niet gegrond.

*Wat betreft het vierde middel (terugwerkende kracht)*

B.11. De verzoekende partij leidt een vierde middel af uit de schending, door artikel 81 van de wet van 21 januari 2022, van de artikelen 10, 11 en 170 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het beginsel van niet-retroactiviteit, met het rechtszekerheidsbeginsel en met artikel 1 van het oud Burgerlijk Wetboek.

Zij bekritiseert die bepaling omdat zij terugwerkende kracht zou verlenen aan artikel 79 van dezelfde wet en de nieuwe maatregel inzake de onverenigbaarheid van de tonnagetaks met

een beroep op de regeling inzake het belastingkrediet O&O aldus retroactief van toepassing maakt vanaf het aanslagjaar verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2021.

B.12. De niet-retroactiviteit van de wetten is een waarborg die tot doel heeft rechtsonzekerheid te voorkomen. Die waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtzoekende de gevolgen van een bepaalde handeling in redelijke mate kan voorzien op het ogenblik dat die handeling wordt gesteld. De terugwerkende kracht is enkel verantwoord indien die absoluut noodzakelijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.

B.13. Het Hof dient eerst te onderzoeken of de bestreden bepaling terugwerkende kracht verleent aan artikel 79 van de wet van 21 januari 2022.

B.14. Een fiscaalrechtelijke regel is slechts retroactief wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en situaties die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden.

B.15.1. Inzake de inkomstenbelasting ontstaat de belastingschuld definitief op de datum van afsluiting van de periode waarin de inkomsten die de belastingbasis uitmaken, verworven zijn.

Bijgevolg kunnen alle wijzigingen die vóór het einde van het belastbaar tijdperk in de inkomstenbelastingen werden ingevoerd, worden toegepast zonder dat zij kunnen worden geacht een retroactief karakter te hebben.

B.15.2. Ingevolge artikel 79 van de wet van 21 januari 2022 is de toepassing van het stelsel van de tonnagetaks onverenigbaar met de toepassing van het belastingkrediet O&O. Dat artikel heeft uitwerking vanaf het aanslagjaar 2022, dat verbonden is aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste op 1 januari 2021 is gestart.

B.15.3. Ten aanzien van vennootschappen valt het belastbaar tijdperk in de inkomstenbelasting samen met ofwel het jaar dat voorafgaat aan het jaar waarnaar het aanslagjaar is genoemd, als er geen boekhouding is of als de boekhouding volgens het burgerlijk

jaar wordt gehouden, ofwel het boekjaar – wat ook de duur ervan is – dat afgesloten werd tijdens het jaar waarnaar het aanslagjaar is genoemd, als de boekhouding niet werd afgesloten op 31 december, ofwel het boekjaar dat voorafgaat aan het jaar waarnaar het aanslagjaar is genoemd, als dat boekjaar – van minder of meer dan 12 maanden – wordt beëindigd op 31 december.

B.15.4. Het bestreden artikel 79 van de wet van 21 januari 2022 is evenwel slechts op 28 januari 2022 bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* en op 7 februari 2022 in werking getreden.

B.15.5. Uit het voorgaande volgt dat artikel 81 van de wet van 21 januari 2022 aan artikel 79 van diezelfde wet terugwerkende kracht verleent in zoverre het van toepassing is ten aanzien van belastingplichtigen wier inkomsten worden vastgesteld op basis van een belastbaar tijdperk dat eindigt op 31 december 2021. Aangezien de belastingschuld immers niet alleen voortvloeit uit de verworven inkomsten, maar ook uit het opgebouwde belastingkrediet tijdens het belastbaar tijdperk, wordt ingevolge de bestreden bepaling met terugwerkende kracht geraakt aan de reeds definitief vaststaande fiscale situatie van de belastingplichtige.

B.16. Zoals de Ministerraad zelf erkent, is de terugwerkende kracht het loutere gevolg van het niet tijdig aannemen van de bestreden bepalingen, zodat er geen verantwoording opgenomen is in de parlementaire voorbereiding.

De Ministerraad verwijst in zijn memorie evenwel naar de doelstelling om de belangen van de Schatkist te beschermen en naar de noodzaak om, gelet op het gelijkheidsbeginsel en de regels inzake staatssteun, een einde te maken aan het onbedoelde beroep op het belastingkrediet O&O door belastingplichtigen die reeds een beroep doen op het gunstige stelsel van de tonnagetaks.

B.17. De aldus ingeroepen doelstellingen van algemeen belang kunnen weliswaar verantwoorden dat belastingplichtigen die een beroep doen op de tonnagetaks niet tegelijk een beroep kunnen doen op het belastingkrediet O&O, maar zij kunnen de terugwerkende kracht van de maatregel niet verantwoorden. Evenmin blijkt dat de terugwerkende kracht noodzakelijk zou zijn om het stelsel van de tonnagetaks in overeenstemming te brengen met de vereisten inzake staatssteun.

Artikel 81 van de wet van 21 januari 2022 schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel, en dient te worden vernietigd.

B.18. Het vierde middel is gegrond.



Om die redenen,

het Hof

- vernietigt artikel 81 van de wet van 21 januari 2022 «houdende diverse fiscale bepalingen »;

- verwerpt het beroep voor het overige.

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 14 september 2023.

De griffier,

De voorzitter,

N. Dupont

L. Lavrysen