

Rolnummer 3045
Arrest nr. 90/2005 van 11 mei 2005

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende de artikelen 20, 39, 1°, en 40, § 4, van de wet van 7 december 1988 houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen, gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit voorzitter A. Arts en rechter P. Martens, waarnemend voorzitter, en de rechters A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke en J. Spreutels, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter A. Arts,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij arrest van 22 juni 2004 in zake de n.v. Drukkerij Moderna tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 1 juli 2004, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de artikelen 39, 1°, 20 en 40, § 4, van de wet van 7 december 1988 houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met zegel gelijkgestelde taksen, in samenhang met de artikelen 164, b), 165, 164bis, a), van het koninklijk besluit van 4 maart 1965 tot uitvoering van het Wetboek van inkomstenbelastingen, de artikelen 10, 11 en 172 Grondwet/1994, doordat ze tot gevolg hebben dat belastingplichtigen onderworpen aan de vennootschapsbelasting voor investeringen gedaan in de kalenderjaren 1988 en 1989 slechts de lagere investeringsaftrek voorzien bij artikel 20 van de wet van 7 december 1988 genieten omdat ze op een bepaalde wijze boekhouden, nl. te dezen een boekhouding voeren over de periode 19 mei 1988 tot 31 december 1989 die zij op 31 december 1989 afsluiten, terwijl zelfde soort belastingplichtigen voor zelfde investeringen de hogere investeringsaftrek genieten voorzien bij artikel 42ter WIB/1964, zoals van toepassing tot en met het aanslagjaar 1989, omdat ze op een andere wijze boekhouden, met de bijkomende omstandigheid voor de investeringen gedaan in het jaar 1988 dat zij werden gedaan vóór de publicatie in het *Belgisch Staatsblad* van de wet van 7 december 1988 ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de n.v. Drukkerij Moderna, met maatschappelijke zetel te 3550 Heusden-Zolder, Koolmijnlaan 26;
- de Ministerraad.

De n.v. Drukkerij Moderna heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 13 april 2005 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. D. Vandenbulcke, advocaat bij de balie te Brussel, voor de n.v. Drukkerij Moderna;
 - . Mr. C. Decordier, advocaat bij de balie te Gent, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers A. Alen en J.-P. Snappe verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

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

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

De verzoekende partij werd als handelsvennootschap opgericht bij akte van 19 mei 1988 en voert overeenkomstig haar statuten een boekhouding per kalenderjaar, aflopend op 31 december. Haar eerste boekjaar eindigde krachtens een beslissing van haar algemene vergadering op 31 december 1989. Daardoor behoorden de resultaten van die periode tot het belastbaar tijdperk verbonden aan het aanslagjaar 1990.

In 1988 en 1989 heeft zij belangrijke investeringen gedaan, waarvoor zij toepassing vroeg van de investeringsaftrek. Ingevolge de wet van 7 december 1988 houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen, had zij slechts recht op een investeringsaftrek van 5 pct. voor het aanslagjaar 1990, terwijl die investeringsaftrek volgens haar 13 pct. zou hebben bedragen, indien haar boekhouding was afgesloten vóór 31 december 1989.

De betwisting, door de verzoekende partij, van de fiscale aanslag voor het aanslagjaar 1990, waarbij de administratie uitsluitend de lagere investeringsaftrek toepaste op het geheel van de sedert de oprichting gedane investeringen, gaf aanleiding tot verschillende procedures, onder meer een cassatieberoep dat op een louter formele grond werd ingewilligd. De navolgende procedure voor het Hof van Beroep te Gent leidde tot de voormelde prejudiciële vraag, nadat het Hof eerst andere middelen ten gronde had verworpen.

III. In rechte

- A -

A.1. De verzoekende partij voor het verwijzende rechtscollege gaat uit van de vaststelling dat de in het geding zijnde bepalingen een terugwerkende kracht hebben ten aanzien van rechtshandelingen die zij stelde en investeringen die zij deed vóór de inwerkingtreding van de wet.

Artikel 20 van de wet van 7 december 1988 verlaagde de percentages van de investeringsaftrek en maakte ze van toepassing met ingang van het aanslagjaar 1990, terwijl artikel 40, § 4, van die wet verhinderde dat vanaf 1 januari 1988 een wijziging in de datum van afsluiting van de jaarrekening zou worden gebracht die de gevolgen van dat artikel 20 zou tenietdoen. De gezamenlijke toepassing van die bepalingen leidt tot een ongelijke behandeling van de belastingplichtigen, zelfs naargelang zij hun jaarrekening afsloten op 30 december 1989 dan wel op 31 december 1989, in welk geval zij een investeringsaftrek genieten van respectievelijk 13 pct. en 5 pct. Voor dat verschil in behandeling bestaat geen objectieve en redelijke verantwoording.

In geen geval kan worden aanvaard dat die ongelijke behandeling louter wordt toegeschreven aan een weloverwogen vrije keuze van de verzoekende partij, mede omdat zij niet meer de mogelijkheid had, gelet op artikel 40, § 4, van de wet van 7 december 1988, om de datum van afsluiting van haar jaarrekening nog te wijzigen in een gunstigere zin dan zij bij haar oprichting op basis van de geldende wetgeving kon voorzien.

A.2. Ter verantwoording van het objectief en redelijk karakter van de maatregel schetst de Ministerraad vooraf de wetsgeschiedenis van artikel 42^{ter} van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, dat de investeringsaftrek als vrijstelling heeft ingevoerd en verduidelijkt in het bijzonder de doelstelling van de in het geding zijnde bepalingen van de wet van 7 december 1988, waarbij de omvang van die investeringsaftrek werd verminderd. De wetswijzigingen hielden een verbetering van het stelsel van de investeringsaftrek in doordat rekening werd gehouden met de evolutie van de economische omstandigheden, met de zorg om het leefmilieu en met de moeilijkheden waartoe de toepassing van het stelsel in het verleden aanleiding had gegeven.

De beweerde discriminatie waarvan de verzoekende partij voor het verwijzende rechtscollege beweert het slachtoffer te zijn, is het gevolg van een vrije keuze met betrekking tot de datum waarop zij jaarlijks haar balans afsluit, in het bijzonder het eerste werkjaar, dat minder of meer dan twaalf maanden kan bedragen. Een vennootschap weet dat de afsluitingsdatum bepalend is voor het aanslagjaar waarin de resultaten van dat boekjaar belastbaar zullen zijn in de vennootschapsbelasting. Met de optie die zij heeft genomen wist zij - of had

zij moeten weten - dat de wetgever nog wijzigingen kon aanbrengen voor het aanslagjaar waarin haar resultaten zouden worden belast. Zij kan dat risico niet afwentelen op de wetgever.

De verschillende investeringsaftrek, ondanks het gelijke ogenblik waarop de investering is geschied, valt onder een verschillend fiscaal-juridisch stelsel, doch schendt om die reden niet het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie omdat dit gebeurt ingevolge een vrije keuze van de vennootschap. Elke wijziging die door de wetgever met ingang van een bepaald aanslagjaar wordt aangebracht in een specifieke fiscale regel inzake vennootschapsbelasting, leidt ertoe dat ingevolge de bestaande vrijheid van keuze inzake de afsluitingsdatum van het boekjaar, voor een aantal van de door die regel beoogde verrichtingen die op hetzelfde tijdstip bij verschillende vennootschappen plaatsvinden, sommige wel en andere niet worden getroffen door de wijzigingsmaatregel. Maar een dergelijke vaststelling gaat op voor tal van wetswijzigingen, zonder dat er ter zake sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel.

De Ministerraad is dan ook van oordeel dat de prejudiciële vraag ontkennend moet worden beantwoord.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag betreft de artikelen 20, 39, 1°, en 40, § 4, van de wet van 7 december 1988 houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen (*Belgisch Staatsblad*, 16 december 1988), die luiden als volgt :

« Art. 20. § 1. De in artikel 42ter, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen bepaalde percentages van de investeringsaftrek worden vervangen als volgt :

a) als basispercentage van de aftrek geldt de percentsgewijs uitgedrukte stijging van het gemiddelde van de indexcijfers van de consumptieprijzen van het Rijk voor het jaar dat het jaar van de investering voorafgaat ten opzichte van het gemiddelde van de indexcijfers van het eraan voorafgaande jaar, afgerond tot de hogere of lagere eenheid naargelang de breuk al dan niet vijftig honderdsten bedraagt, en verhoogd met 3 procentpunten zonder dat het aldus bekomen percentage minder dan 5 pct. of meer dan 12 pct. mag bedragen;

b) het basispercentage wordt verhoogd :

1° ofwel met 10 procentpunten wanneer het gaat hetzij om bestanddelen die worden gebruikt ter bevordering van het onderzoek en de ontwikkeling van nieuwe producten en toekomstgerichte technologieën die ofwel geen effecten hebben op het leefmilieu of die beogen de negatieve effecten op het leefmilieu te minimaliseren, hetzij om bestanddelen waarmee een rationeler energieverbruik, de verbetering van de industriële processen uit energetische overwegingen en, in het bijzonder, de terugwinning van energie in de industrie wordt beoogd;

2° ofwel met 7 procentpunten in de gevallen bedoeld in artikel 42ter, § 3, van hetzelfde Wetboek.

Wanneer de economische omstandigheden zulks rechtvaardigen kan de Koning, bij in Ministerraad overlegd besluit, het in het eerste lid, a), bedoelde basispercentage van de aftrek verhogen.

§ 2. Het genoemde artikel 42^{ter} is ook van toepassing op de in artikel 20, 3°, van hetzelfde Wetboek bedoelde baten.

§ 3. De in § 1 bedoelde percentages van de investeringsaftrek worden, onder de in artikel 70 van de herstellwet van 31 juli 1984 bepaalde voorwaarden, verhoogd met 5 punten, met betrekking tot investeringen van de in artikel 68 van diezelfde herstellwet bedoelde innovatievennootschappen ».

« Art. 39. Titel 1 van deze wet is van toepassing :

1° met betrekking tot de artikelen 1 tot 5, artikel 6, § 1, eerste en tweede lid, en § 2 tot § 7, de artikelen 7, 9 tot 12, 13, § 1, § 2, *a*, en § 3, de artikelen 14 tot 20, 22 tot 30 en 32 tot 35, en 38, met ingang van het aanslagjaar 1990;

[...] ».

« Art. 40. [...]

§ 4. Elke wijziging die vanaf 1 januari 1988 aan de datum van afsluiting van de jaarrekening wordt aangebracht, is zonder uitwerking voor de toepassing van hoofdstuk II van titel I van deze wet ».

B.2. Het verwijzende rechtscollège wenst van het Hof te vernemen of die bepalingen, in samenhang met de artikelen 164, *b)*, 164^{bis}, *a)* en 165 van het koninklijk besluit van 4 maart 1965 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (1964), de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schenden, doordat ze tot gevolg hebben dat de omvang van de investeringsaftrek voor investeringen gedaan in de kalenderjaren 1988 en 1989, verschillend is naar gelang van de wijze van boekhouden, met de bijkomende omstandigheid voor de investeringen gedaan in het jaar 1988 dat zij werden gedaan vóór de bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad* van de wet van 7 december 1988.

De in het geding zijnde bepalingen moeten in samenhang worden gelezen met de bepalingen van voormeld koninklijk besluit van 4 maart 1965, die het belastbaar tijdperk bepalen voor, onder meer, de vennootschapsbelasting, en die als volgt luiden :

« Art. 164. Het belastbaar tijdperk valt samen met het jaar voor dat waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, voor de toepassing :

[...]

b) van de vennootschapsbelasting, en van de belasting der niet-verblijfhouders geheven van niet-verblijfhouders als bedoeld in artikel 139, 2°, van hetzelfde Wetboek, die volgens artikel 148 van hetzelfde Wetboek belastingplichtig zijn, wanneer de betrokkenen niet of per kalenderjaar boekhouden;

[...] ».

« Art. 164bis. Het belastbaar tijdperk valt samen met het boekjaar vóór het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, voor de toepassing :

a) van de vennootschapsbelasting en van de belasting der niet-verblijfhouders geheven van niet-verblijfhouders als bedoeld in artikel 139, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, die volgens artikel 148 van hetzelfde Wetboek belastingplichtig zijn, wanneer het boekjaar loopt over een tijdperk dat korter of langer is dan een jaar en de betrokkenen hun boekhouding afsluiten op 31 december van het jaar;

[...] ».

« Art. 165. Het belastbare tijdperk valt samen met het boekjaar, afgesloten in het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, voor de toepassing van de vennootschapsbelasting en van de belasting der niet-verblijfhouders die overeenkomstig artikel 148 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen wordt gevestigd ten laste van de in artikel 139, 2°, van hetzelfde Wetboek bedoelde belastingplichtigen wanneer de betrokkenen anders dan per kalenderjaar boekhouden ».

B.3. Uit de motieven van de verwijzingsbeslissing en uit de argumenten die door de partijen werden ontwikkeld, blijkt dat niet zozeer de vermindering van de investeringsaftrek in artikel 20 van de wet van 7 december 1988 in het geding is, dan wel de bepaling van die wet die, gelet op de inwerkingtreding ervan, geregeld in artikel 39, 1°, verhindert dat een vennootschap haar statuten vooralsnog wijzigt om de uit die wet voortvloeiende vermindering van de investeringsaftrek te voorkomen die het gevolg is van de keuze van de vennootschap bij haar oprichting om, enerzijds, het eerste boekjaar van haar werking te laten lopen over een tijdperk dat langer is dan een jaar, en, anderzijds, de afsluitingsdatum van haar boekhouding statutair te bepalen op 31 december.

B.4. Bij de parlementaire voorbereiding van artikel 20 van de wet van 7 december 1988 werd gesteld :

« Artikel 20, § 1, van dit ontwerp brengt geen wijzigingen aan de toekenningsmodaliteiten van de investeringsaftrek bepaald in artikel 42ter, W.I.B.; het wil enkel de percentages van die aftrek aanpassen door ze te verbinden aan de index; de thans in gezegd artikel 42ter bepaalde percentages zijn immers niet meer verantwoord gelet op de recente verlaging van de inflatie.

Het basispercentage van de aftrek (thans 13 pct.) zal voortaan gelijk zijn aan het verschil van de inflatie die wordt vastgesteld voor het voorgaande jaar, verhoogd met 3 procentpunten; om te voorkomen dat de maatregel in de toekomst, hetzij te gering, hetzij overdreven zou uitvallen, wordt een minimumpercentage en een maximumpercentage van de aftrek bepaald » (*Parl. St.*, Senaat, B.Z. 1988, nr. 440-1, p. 19).

Artikel 40, § 4, is volgens diezelfde parlementaire voorbereiding « bedoeld om bepaalde handelingen te voorkomen die vennootschappen zouden kunnen stellen om de toepassing van sommige maatregelen van deze wet te vertragen » (*ibid.*, p. 29). Daaraan werd in de Commissie voor de Financiën van de Senaat toegevoegd :

« Artikel 38, § 4, [thans artikel 40, § 4] strekt er enkel toe te vermijden dat, via een wijziging van de afsluitingsdatum van hun boekhoudkundige geschriften, de vennootschappen zouden ontsnappen aan sommige bepalingen die voor hen ongunstig zijn, inzonderheid betreffende de vermindering van de aftrekbare bedrijfslasten » (*Parl. St.*, Senaat, B.Z. 1988, nr. 440-2, p. 141).

B.5. Het komt de wetgever toe te oordelen of een stelsel van fiscale vrijstellingen dat hij heeft ingevoerd al dan niet moet worden gewijzigd en daarbij te bepalen voor welke periode, in welke omstandigheden en volgens welke modaliteiten die wijziging van toepassing is.

In voorkomend geval vermag hij, bijkomend, maatregelen te nemen om die handelwijze te vrijdelen waarmee belastingplichtigen het voordeel van een vrijstelling, zoals te dezen de omvang van de investeringsaftrek, 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.6. Het verschil in behandeling op het vlak van het fiscaal voordeel voor investeringen, tussen vennootschappen, al naargelang zij vanaf 1 januari 1988 hun statutaire bepalingen betreffende de datum van afsluiting van de jaarrekening al dan niet hebben gewijzigd, berust op een objectief criterium. Dat criterium houdt verband met het oogmerk te vermijden dat de vennootschappen die deze wijziging hebben doorgevoerd, de hogere investeringsaftrek blijven genieten voor de periode die door een vervroegde afsluiting van het boekjaar vooralsnog zou worden verbonden aan het aanslagjaar 1989, en niet aan het aanslagjaar 1990.

Dat geen hogere investeringsaftrek wordt toegekend voor het boekjaar dat, door een wijziging van de datum van afsluiting van de jaarrekening, wordt verbonden aan een aanslagjaar dat voorafgaat aan het aanslagjaar 1990, is in overeenstemming met het door het in het geding zijnde artikel 40, § 4, nagestreefde oogmerk en is er niet onevenredig mee.

Het verschil in behandeling dat, op het vlak van de omvang van de investeringsaftrek, bestaat tussen de vennootschappen die investeringen hebben gedaan in 1988 en 1989, naargelang zij hebben voorzien in de afsluiting van hun boekhouding vóór of op 31 december 1989, is het gevolg van een keuze van de vennootschappen zelf, die aan de wetgever niet kan worden verweten. Door het eerste boekjaar te laten lopen over een tijdperk dat langer is dan een jaar en het eerste boekjaar af te sluiten op 31 december 1989, heeft de verzoekende partij voor het verwijzende rechtscollege ervoor geopteerd het eerste belastbare tijdperk van haar werking te laten samenvallen met het aanslagjaar 1990, waaromtrent de wetgever nog wetgevend kon optreden, zodat, te dezen, de wettelijke regeling niet kan worden geacht met terugwerkende kracht te zijn ingevoerd.

B.7. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De artikelen 20, 39, 1°, en 40, § 4, van de wet van 7 december 1988 houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen schenden de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet doordat ze tot gevolg hebben dat de omvang van de investeringsaftrek voor investeringen gedaan in de kalenderjaren 1988 en 1989, verschillend is naar gelang van de wijze van boekhouden.

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 11 mei 2005.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

A. Arts