

WETTEN, DECRETEN, ORDONNANTIES EN VERORDENINGEN LOIS, DÉCRETS, ORDONNANCES ET RÈGLEMENTS

COUR D'ARBITRAGE

F. 96 — 2683

[C - 21348]

Arrêt n° 70/96 du 11 décembre 1996

Numéros du rôle : 899, 903, 904, 905 et 906

En cause : les recours en annulation des articles 4, 2°, et 10, alinéa 3, de la loi du 4 avril 1995 portant des dispositions fiscales et financières.

La Cour d'arbitrage,
composée des présidents M. Melchior et L. De Grève, et des juges P. Martens, J. Delruelle, E. Cerexhe, H. Coremans et A. Arts, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président M. Melchior,
après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. *Objet des recours*

Par requêtes adressées à la Cour par lettres recommandées à la poste le 30 octobre et les 17, 20 et 21 novembre 1995 et parvenues au greffe le 31 octobre et les 20, 21 et 22 novembre 1995, des recours en annulation des articles 4, 2°, et 10, alinéa 3, de la loi du 4 avril 1995 portant des dispositions fiscales et financières (publiée au *Moniteur belge* du 23 mai 1995), pour cause de violation des articles 10 et 11 de la Constitution, ont été introduits par :

- a) les s.a. Cloître III et Cloître II, dont les sièges sociaux sont établis à 1030 Bruxelles, boulevard Général Wahis 23;
- b) la s.a. Belgo Mart Investors, dont le siège social est établi à 1020 Bruxelles, square de l'Atomium 309;
- c) la s.a. Compagnie Coppée de Développement Industriel, dont le siège social est établi à 1050 Bruxelles, avenue Louise 251;
- d) la s.a. Beaulieu Kunststoffen, dont le siège social est établi à 8790 Waregem, Holstraat 309;
- e) la s.a. Sapec, dont le siège social est établi à 1050 Bruxelles, place du Champ de Mars 2, boîte 8.

II. *La procédure*

Par ordonnances du 31 octobre 1995 et des 20, 21 et 22 novembre 1995, le président en exercice a désigné les juges du siège dans les affaires respectives, conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Par ordonnance du 28 novembre 1995, la Cour réunie en séance plénière a joint les affaires.

Les recours ont été notifiés conformément à l'article 76 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 14 décembre 1995; l'ordonnance de jonction a été notifiée aux parties par les mêmes lettres.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 14 décembre 1995.

Par ordonnances des 9 et 19 janvier 1996, le président en exercice a prorogé de trente jours le délai pour l'introduction d'un mémoire, à la demande du Conseil des ministres du 8 janvier 1996 et du Gouvernement wallon du 18 janvier 1996.

Ces ordonnances ont été notifiées au Conseil des ministres et au Gouvernement wallon, par lettres recommandées à la poste les 10 et 23 janvier 1996.

Des mémoires ont été introduits par :

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 29 janvier 1996;
- le Gouvernement wallon, rue Mazy 25-27, 5100 Namur, par lettre recommandée à la poste le 27 février 1996.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique par lettres recommandées à la poste le 18 mars 1996.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 899 du rôle, par lettre recommandée à la poste le 9 avril 1996;
- les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 903 du rôle, par lettre recommandée à la poste le 12 avril 1996;
- les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 905 du rôle, par lettre recommandée à la poste le 12 avril 1996;
- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 17 avril 1996.

Les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 899 du rôle ont introduit un mémoire complémentaire, par lettre recommandée à la poste le 15 mai 1996.

Par ordonnances du 26 mars 1996 et du 17 septembre 1996, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 30 octobre 1996 et 30 avril 1997 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 17 octobre 1996, la Cour a déclaré les affaires en état et fixé l'audience au 7 novembre 1996.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats par lettres recommandées à la poste le 18 octobre 1996.

A l'audience publique du 7 novembre 1996 :

- ont comparu :
 - . Me M. Baltus et Me Fr. Baltus, avocats du barreau de Bruxelles, pour les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 899 du rôle;
 - . Me L. De Broe et Me P. Kerfs, avocats du barreau de Bruxelles, pour les parties requérantes dans les affaires portant les numéros 903 et 905 du rôle;
 - . Me J. Kirkpatrick, avocat à la Cour de cassation, pour la partie requérante dans l'affaire portant le numéro 904 du rôle;
 - . Me M. Verdussen, avocat du barreau de Bruxelles, pour la partie requérante dans l'affaire portant le numéro 906 du rôle;

- B. Druart et P. Goblet, fonctionnaires au ministère des Finances, pour le Conseil des ministres;
- Me R. Forestini *loco* Me M. Dassel, avocats du barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement wallon;
- les juges-rapporteurs J. Delruelle et A. Arts ont fait rapport;
- les parties précitées ont été entendues;
- les affaires ont été mises en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

III. Objet des dispositions attaquées

L'article 4, 2°, de la loi du 4 avril 1995 portant des dispositions fiscales et financières, publiée au *Moniteur belge* du 23 mai 1995, complète l'article 206 du Code des impôts sur les revenus 1992, remplacé par l'article 1^{er} de la loi du 6 août 1993, par un paragraphe 3 rédigé comme suit :

« Par dérogation aux §§ 1^{er} et 2, les pertes professionnelles antérieures ne peuvent en aucun cas être déduites des revenus professionnels de la période imposable ni d'aucune autre période imposable ultérieure, lorsque la moyenne du chiffre d'affaires et des produits financiers comptabilisés au cours des exercices sociaux se rattachant aux trois périodes imposables précédentes représente moins de 5 p.c. de la moyenne du montant total de l'actif figurant dans les comptes annuels de ces exercices.

Pour l'application de l'alinéa 1^{er}, il y a lieu de prendre en compte, en lieu et place du chiffre d'affaires et des produits financiers :

1° lorsqu'il s'agit de sociétés soumises à la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit, le montant total des intérêts et produits assimilés, des revenus de titres à revenu variable, des commissions perçues et des autres produits d'exploitation;

2° lorsqu'il s'agit d'entreprises d'assurances visées à l'article 56, § 2, 2°, h, le montant total des primes brutes et des produits de placement. »

L'article 10, alinéa 3, de cette même loi dispose que l'article 4, 2°, entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1996.

Par ailleurs, l'article 4, 1°, abroge à l'article 206 du Code des impôts sur les revenus déjà cité le paragraphe 1^{er}, alinéa 2.

IV. En droit

- A -

Requête dans l'affaire portant le numéro 899 du rôle

A.1.1. Les deux sociétés requérantes vont très probablement se trouver dans la situation envisagée par le texte nouveau et être exclues du droit de déduire les pertes antérieures qu'elles ont subies. Elles ont donc intérêt à obtenir l'annulation de la loi.

A.1.2. Le moyen unique est pris de la violation des articles 10 et 172 de la Constitution, en ce que la disposition entreprise prive du droit de déduire des bénéfices imposables les pertes subies pour les exercices antérieurs les entreprises dont « la moyenne du chiffre d'affaires et des produits financiers comptabilisés au cours des exercices sociaux se rattachant aux trois périodes imposables précédentes [représente] moins de 5 % de la moyenne du montant total de l'actif figurant dans les comptes annuels de ces exercices », alors que le droit à la déduction des pertes antérieures est reconnu en principe à tous les redevables, sauf à ceux qui se trouvent dans la situation prévue par ce texte légal, sans que cette distinction présente une justification objective et raisonnable par rapport au but et aux effets de la mesure, et alors que la disposition s'appliquant aux pertes subies avant l'entrée en vigueur de la loi crée une discrimination dépourvue de justification entre les redevables, selon les décisions d'investissement et d'amortissement qu'ils ont légalement prises pendant cette période antérieure, dans l'ignorance du texte futur qui serait applicable.

Il apparaît des travaux préparatoires que l'objectif poursuivi par le législateur a été d'exclure les sociétés « en sommeil » de la possibilité d'encore imputer des pertes professionnelles sur les résultats positifs du futur et que cette règle se justifie « par la volonté d'empêcher dorénavant l'utilisation de pertes comme un moyen de défiscalisation des produits d'une activité nouvelle greffée artificiellement sur une société coquille vide ».

Cet objectif n'est pas atteint par la disposition entreprise parce que le critère retenu, le rapport entre le chiffre d'affaires et le total de l'actif, ne permet pas d'atteindre cet objectif. En effet, les sociétés qui sont en phase de démarrage sont privées du droit de déduire leurs pertes alors qu'elles sont en pleine activité et qu'elles ne sont absolument pas « des coquilles vides ». On trouve très souvent de telles sociétés dans le secteur immobilier, « où les fruits des investissements ne sont recueillis qu'après une période relativement longue, surtout en période de crise, et dans le secteur financier ».

En revanche, des sociétés qui sont réellement des « coquilles vides » ne sont pas touchées par la mesure parce qu'elles n'ont qu'un actif extrêmement réduit, de sorte qu'il leur est très facile de réaliser un chiffre d'affaires ou des produits financiers pour un montant égal à 5 p.c. de cet actif.

Ce manque de pertinence a été évoqué lors des travaux préparatoires, durant lesquels des critères plus adéquats ont été proposés. Le ministre a cependant refusé toute modification au texte en précisant qu'il faudrait interpréter la loi conformément aux intentions du législateur. Une telle interprétation ne sera pas possible parce que le texte de la loi est parfaitement clair et que le critère retenu est purement mathématique. En outre, il faut relever que les propos du ministre rapportés dans le compte rendu analytique n'ont pas été repris dans les annales parlementaires.

Après la promulgation de la loi, de nombreux auteurs ont souligné son caractère discriminatoire. Dans une étude, le professeur Kleynen démontre mathématiquement que la mesure ne frappe pas les sociétés que le législateur voulait atteindre mais frappe en revanche beaucoup de sociétés en pleine activité dont le seul tort est de se lancer dans un ambitieux programme d'investissements et que la loi provoquera des manipulations comptables pour échapper au régime injuste.

Le cas de la première société requérante est une illustration des aspects aberrants de la mesure incriminée. Il s'agit d'une société qui s'est engagée dans la réalisation de vastes programmes d'investissements immobiliers. Un tel investissement n'est pas immédiatement rentable, la vente ou la mise en location des biens construits se faisant nécessairement avec délai. La société perdra donc le droit de déduire les pertes subies pendant les premières années de la commercialisation.

D'autres sociétés seront également pénalisées : celles qui se consacrent à la recherche et au développement, les entreprises financières, les sociétés en liquidation.

La loi contient encore une autre violation du principe de l'égalité des citoyens devant l'impôt. Elle interdit en effet la déduction de pertes subies avant la promulgation du texte et cela sur la base d'un critère fondé sur des résultats antérieurs à cette promulgation, « ce qui constitue une rétroactivité, sinon juridique, du moins de fait, et trompe la légitime confiance des entreprises ».

Les entreprises qui n'ont pas utilisé des options laissées par la loi comptable de manière à être en dehors du champ d'application de la loi seront encore plus pénalisées et discriminées que d'autres qui, sans le savoir bien sûr, ont fait auparavant des choix qui les mettent en dehors du champ d'application de cette loi.

Requêtes dans les affaires portant les numéros 903 et 905 du rôle

A.2.1. Les parties requérantes ont intérêt à agir contre les dispositions entreprises parce que si ces dispositions n'étaient pas annulées, elles ne pourraient plus compenser leurs pertes antérieures avérées avec les bénéfices provenant de périodes imposables ultérieures.

A.2.2. Les dispositions entreprises sont contraires aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Si l'objectif poursuivi par les dispositions entreprises, la répression de l'évasion fiscale, est incontestablement licite, la mesure prise n'est cependant ni objective ni pertinente ni raisonnablement justifiable et elle est en outre totalement disproportionnée parce qu'elle est trop radicale et aveugle. Elle supprime le droit de déduction de pertes professionnelles précédentes « sans qu'il soit vérifié si une entreprise bénéficiaire est greffée artificiellement sur une autre société et, a fortiori, sans fixer comme condition que l'opération visée se fasse dans un but purement fiscal ou sans donner au contribuable la possibilité de démontrer que cette opération répond à des besoins financiers ou économiques licites ».

En outre, le critère retenu n'est pas un critère pertinent : il est arbitraire vis-à-vis des sociétés de holding, qui par définition ne réalisent pas de chiffre d'affaires et obtiennent comme produits financiers des dividendes provenant de sociétés dans lesquelles elles ont des participations. Un holding obtient des dividendes pour autant que les sociétés dans lesquelles il participe soient rentables. La disposition entreprise établit donc une distinction entre holdings selon qu'ils ont des participations dans des sociétés bénéficiaires ou déficitaires. « Le caractère déficitaire (mais pas inactif pour autant) des sociétés dans lesquelles un holding possède des participations ne constitue pas un critère pertinent pour déterminer si la société de holding est elle-même une société 'en veilleuse' ou 'coquille vide'. Par voie de conséquence, le fait pour une société de holding de ne pas obtenir de dividendes pendant une période de trois ans ne permet pas davantage de déduire qu'elle est une société 'en veilleuse' ou 'coquille vide'. »

Le caractère arbitraire, inadéquat et dépourvu d'objectivité du critère retenu apparaît pleinement si l'on compare la situation de deux sociétés ayant un chiffre d'affaires égal et exerçant une activité identique dont la première a peu d'actif sur son bilan, par exemple parce qu'elle a comptabilisé le plus grand nombre d'amortissements ou de réductions de valeur sur son actif, qu'elle a distribué le plus de dividendes à ses associés ou encore qu'elle dispose de ses moyens d'exploitation en qualité de locataire et pas de propriétaire, et dont la deuxième a beaucoup d'actif sur son bilan. Cette dernière sera atteinte de manière discriminatoire par la loi puisqu'elle ne pourra plus utiliser à l'avenir ses pertes professionnelles.

Une critique plus sévère peut encore être adressée à l'encontre de la disposition entreprise : le critère utilisé par le législateur a pour effet que la mesure n'est précisément pas applicable aux sociétés qui sont « les plus authentiquement 'coquille vide' ». En effet, dans la majorité des cas, l'entreprise qui s'associe avec une société « coquille vide » n'est pas intéressée par les actifs de cette société mais uniquement par les pertes cumulées, ce qui explique qu'on n'achète des parts que de sociétés « coquille vide » dont l'actif consiste simplement en moyens financiers. Il suffit de placer ces moyens financiers sur un compte à terme où les fonds rapportent 5 p.c. pour échapper à l'application de la mesure contestée.

« Lorsqu'il s'agit d'une société 'coquille vide' moribonde (c'est-à-dire sans moyens financiers dignes de ce nom), il suffit que l'associé recapitalise la société et que celle-ci place à nouveau les fonds apportés à 5 % pour ne pas être affectée par la mesure contestée. »

La mesure contestée pénalise en plus principalement les sociétés qui exercent une activité économique normale et qui ont le courage d'engager d'importants projets d'investissement entraînant fréquemment des pertes considérables au cours des premières années. Il s'agit soit de sociétés qui sont axées sur la recherche ou le développement de nouvelles technologies, soit de sociétés immobilières qui investissent en biens immobiliers, soit de sociétés de holding ayant acquis des participations importantes dans des filiales qui ne sont pas à même de mener une politique active en matière de dividendes, soit de sociétés qui ont besoin d'un actif important pour réaliser leurs objectifs, soit encore de sociétés jeunes, débutantes qui réalisent des pertes de mise en route.

Un exemple significatif de société qui pourrait être visée par la mesure contestée serait celle qui aurait été chargée de la construction de l'Eurotunnel.

Il convient d'ailleurs d'observer que l'article 4, 1^o, de la loi entreprise supprime lui une autre limitation à la récupération de pertes pour ne pas « décourager les investisseurs potentiels de développer de grands projets d'investissement qui génèrent souvent, dans un premier temps, des pertes importantes ».

Il faut par ailleurs observer que la mesure a pour effet qu'une société sera imposée en Belgique sur des bénéfices qu'elle n'a pas réalisés aux niveaux comptable et économique. Or, en droit fiscal, l'impôt doit être établi sur la réalité économique plutôt que sur la réalité juridique. On peut aussi se demander pourquoi le législateur veut combattre l'abus dénoncé au moyen d'une mesure spécifique alors qu'une disposition générale contenue à l'article 344, § 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus permet d'atteindre le même objectif.

Il faut ensuite souligner le fait que la mesure contestée constitue une atteinte grave à la sécurité juridique puisque les sociétés visées doivent subitement faire face à une dette d'impôt totalement imprévue. Or, selon le principe fondamental de la sécurité juridique, le législateur ne peut porter atteinte sans justification objective et raisonnable à l'intérêt que possèdent les sujets de droit à se trouver en mesure de prévoir les conséquences juridiques de leurs actes.

La mesure contestée établit enfin une distinction discriminatoire entre les sociétés soumises au droit comptable commun et les établissements de crédit soumis à l'arrêté royal du 23 septembre 1992. Alors que pour les sociétés soumises au droit commun comptable, il n'est tenu compte que de la moyenne du chiffre d'affaires et des produits financiers, pour les établissements de crédit il est également tenu compte des autres produits professionnels. Or, les premières sociétés peuvent également avoir d'autres produits professionnels dont il n'est pas tenu compte. Cette distinction, qui n'est nulle part justifiée, est discriminatoire et justifie déjà en soi l'annulation de la mesure contestée.

Requête dans l'affaire portant le numéro 904 du rôle

A.3.1. La partie requérante est une société de droit belge assujettie à l'impôt des sociétés. Elle est en outre frappée par les dispositions entreprises car elle a des pertes fiscales récupérables et sur les exercices comptables de 1992, 1993 et 1994, la moyenne de son chiffre d'affaires et de ses produits financiers n'atteint pas 5 p.c. de la moyenne du montant total de l'actif de son bilan.

A.3.2. Le premier moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution. La disposition entreprise viole ces dispositions parce qu'elle introduit une différence de traitement entre les sociétés qui satisfont aux conditions prévues par le législateur et qui peuvent déduire leurs pertes antérieures et les autres sociétés qui ne le peuvent plus.

Dans une première branche, la distinction est critiquée parce que le législateur a adopté un critère dénué de pertinence au regard de l'objectif visé. En effet, des sociétés qui n'auraient un actif bilantaire que très faible continueront à pouvoir récupérer des pertes antérieures tandis que des sociétés qui ont une activité normale et celles qui réalisent des investissements importants qui ne sont pas rapidement productifs seront, elles, pénalisées. « L'importance de l'actif bilantaire d'une société est dénuée de pertinence pour apprécier le niveau d'activité d'une société. » Le montant total de l'actif bilantaire varie selon que la société exerce une activité qui nécessite ou non des investissements importants, selon qu'elle utilise des instruments de production pris en location ou acquis en propriété, selon qu'elle s'est constituée elle-même sa clientèle ou qu'elle l'a achetée à un tiers.

Dans une deuxième branche, la partie requérante invoque la violation du principe de proportionnalité pour le motif que le critère retenu aboutit à frapper un nombre déraisonnablement important de sociétés ne se trouvant pas dans la situation que le législateur a voulu viser. Pour respecter un rapport raisonnable entre les effets de la mesure et l'objectif visé, « il aurait fallu, soit que le législateur combine ce critère avec d'autres, soit qu'il ne fonde sur le critère critiqué qu'une présomption de mise en sommeil et réserve à la société le droit de prouver qu'elle n'est pas une 'société dormante' mais exerce au contraire une activité économique normale ».

Dans une troisième branche, il est soutenu que la règle de proportionnalité est méconnue par le fait « que le critère retenu, utilisé isolément [...] aboutit [...] à taxer un revenu inexistant dans le cas où la perte antérieure dont la déduction est refusée, d'une part, et le revenu imposable sur lequel cette perte ne peut être imputée, d'autre part, résultent tous deux d'une variation de la valeur d'un même élément d'actif ». Il aurait donc fallu permettre à tout le moins de déduire des plus-values et des reprises d'amortissements et réductions de valeur imposables afférentes à un actif, la partie des pertes antérieures qui résulte des amortissements et réductions de valeurs antérieurement admis fiscalement sur le même actif.

L'objectif du législateur n'est certes pas critiquable; il se retrouve dans la législation de plusieurs pays étrangers, comme la loi néerlandaise sur l'impôt des sociétés. Les critiques portent en revanche sur la pertinence du critère retenu et sur le respect de la règle de proportionnalité.

A.3.3. Subsidiairement, un second moyen est invoqué. Il est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution. Il est dirigé à l'encontre de l'article 10, alinéa 3, de la loi du 4 avril 1995.

Vu l'entrée en vigueur de la disposition à partir de l'exercice d'imposition 1996, et vu le fait que les comptes sont clôturés au 31 décembre 1995, les sociétés qui ne satisfont pas aux conditions fixées par la disposition nouvelle ne peuvent prendre aucune mesure utile pour conserver le droit de déduire leurs pertes antérieures. Les sociétés qui clôturent leurs comptes à une autre date auront également beaucoup de difficultés à prendre de telles mesures. En revanche, les sociétés qui satisfont aux conditions prévues à l'article 206 pourront, elles, s'organiser pour à l'avenir prendre des mesures pour continuer à remplir ces conditions. La discrimination dénoncée n'est pas raisonnable : elle est fondée sur les résultats et l'actif bilantaire de la société à une époque où l'incidence de ces éléments sur les pertes fiscales récupérables n'était ni connue ni prévisible et dépendait dès lors largement du hasard.

Requête dans l'affaire portant le numéro 906 du rôle

A.4.1. La partie requérante appartient à une catégorie de contribuables qui sont susceptibles d'être directement et défavorablement affectés en leur qualité de redevables par la norme entreprise. La partie requérante est, en effet, concrètement privée de la possibilité de déduire des pertes professionnelles afférentes aux trois périodes imposables précédentes.

A.4.2. Le moyen unique est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution.

De longue date, la législation fiscale belge a permis que la déduction des pertes professionnelles soit reportée, voire étalée, pour être imputée sur le résultat bénéficiaire dégagé au cours d'années ultérieures.

La limite de temps, qui était fixée à cinq ans au départ, a été supprimée dans le but de favoriser la compétitivité des entreprises.

Une limite d'ordre quantitatif a ensuite été établie; cette limite est supprimée par l'article 4, 1^o, de la loi entreprise, et ce à partir de l'exercice d'imposition 1998. Cette suppression est de nature à produire des effets négatifs sur le budget de l'Etat. Pour limiter l'impact budgétaire de cette mesure, le législateur fédéral a alors pris la disposition entreprise. L'objectif poursuivi est donc avant tout un objectif budgétaire sur lequel se greffe un autre but qui est d'empêcher l'utilisation de pertes comme moyen de défiscalisation de profits d'une activité nouvellement greffée artificiellement sur une société dormante.

Il convient d'apprécier si la mesure prise est pertinente au regard de cet objectif. Le critère retenu n'est pas adéquat parce qu'il ne permet pas d'atteindre toutes les sociétés dormantes. Il englobe des situations qui sont sans aucun rapport avec celles de sociétés dormantes. Il en va ainsi des sociétés nouvellement créées ou des sociétés ayant opéré d'importants investissements. A leur égard, la mesure génère en outre une différenciation en fonction des modalités selon lesquelles elle fixe le découpage de leurs résultats dans le temps, incitant par là même les entreprises à différer la comptabilisation de leur amortissement, voire à recourir à d'autres manipulations de résultats.

La mesure affecte les sociétés qui puisent leurs revenus d'un capital investi dans l'immobilier ou dans les valeurs mobilières. S'il est vrai que la Cour a précisé dans plusieurs arrêts que le législateur fiscal disposait d'un plus large pouvoir d'appréciation, il n'en demeure pas moins qu'il n'est pas autorisé à établir des catégories qui ne correspondent en rien aux réalités, c'est-à-dire à regrouper des contribuables dont les situations de revenus et d'avoirs sont à ce point diverses qu'en égard à l'objectif poursuivi, ces contribuables n'ont aucun rapport l'un avec l'autre.

En outre, l'entrée en vigueur de la disposition en 1995 a pour conséquence qu'elle sanctionne des entreprises qui ne pouvaient pas prévoir cette sanction. Une telle rétroactivité heurte le principe fondamental de la sécurité juridique et sacrifie les exigences les plus élémentaires d'une gestion saine de l'entreprise.

Si techniquement la disposition entreprise n'est pas rétroactive, elle place néanmoins les sociétés visées devant un fait accompli pour les exercices clôturés au moment de la publication de la loi. Il y a là une atteinte exagérée à l'article 1^{er} du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, qui n'autorise pas une imposition qui frapperait d'une manière injustifiée certaines catégories de personnes plutôt que d'autres. Il y a donc méconnaissance du principe de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé. Un tel contrôle doit être particulièrement rigoureux lorsqu'il est porté atteinte à un droit fondamental, comme ici au droit de propriété.

Mémoire du Conseil des ministres

A.5. L'affaire doit être examinée à la lumière de la jurisprudence de la Cour relative aux règles d'égalité et de non-discrimination. Il faut aussi prendre en compte les arrêts déjà rendus en matière de fiscalité, plus particulièrement ceux qui sont relatifs à l'impôt des sociétés. Dans ces arrêts, la Cour précise que le contrôle de l'opportunité de la loi échappe à sa censure, même si elle doit contrôler la pertinence et la proportionnalité de la mesure législative.

La disposition entreprise ne manque pas nécessairement de pertinence pour le motif qu'elle n'atteindrait pas les sociétés visées et qu'elle atteindrait en revanche de très nombreuses sociétés qui ont une activité normale. L'arrêt n° 44/94 du 1^{er} juin 1994 est invoqué à l'appui de cette thèse. La Cour doit donc vérifier si la mesure prise est de nature à atteindre les objectifs du législateur. Deux autres arrêts sont rappelés : l'arrêt n° 89/94 du 14 décembre 1994 et l'arrêt n° 80/93 du 9 novembre 1993.

En l'espèce, l'objectif du législateur a été d'exclure les sociétés en sommeil de la possibilité d'encaisser des pertes antérieures sur les résultats positifs du futur et d'empêcher l'utilisation de pertes comme un moyen de défiscalisation des profits d'une activité nouvelle greffée artificiellement sur une société coquille vide. Il résulte des travaux préparatoires que le gouvernement a estimé qu'une société doit certainement être considérée comme étant en sommeil lorsque les produits enregistrés au titre de chiffre d'affaires sont inexistant. Pour éviter que cette règle ne soit contournée en comptabilisant même pour un montant minime des produits, il fut proposé de lier le minimum d'activités requis au total du bilan. Il résulte également des travaux préparatoires que les auteurs du projet étaient conscients de la différence qui peut exister entre une société industrielle ou commerciale et les sociétés utilisant comme moyen de production de revenus un capital investi dans des valeurs mobilières ou dans l'immobilier.

Concernant la pertinence de la mesure, il faut également rappeler que dans le courant de la procédure législative, des amendements ont été déposés par plusieurs parlementaires qui tendaient à modifier le projet afin notamment de permettre à la société acquéresse d'établir que l'opération d'achat répond dans son chef à des besoins légitimes de caractère financier ou économique, auquel cas l'opération pourrait à nouveau donner lieu à la déduction visée par l'alinéa 1^{er} de l'article 206, § 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus. Le ministre a précisé à cet égard qu'une disposition similaire avait été discutée au sein du gouvernement mais n'avait pas été retenue, « même si elle pouvait être considérée comme complémentaire au projet du gouvernement et que l'on pourrait très bien combiner les deux ».

Le Conseil des ministres s'en remet dès lors sur la question de la pertinence à la sagesse de la Cour.

Concernant la règle de proportionnalité, on pourrait rétorquer aux parties requérantes que lorsque la loi fiscale vise en même temps des contribuables dont les situations sont diverses, elle doit nécessairement appréhender ces diverses situations en faisant usage de catégories qui ne correspondent aux réalités que de manière simplificatrice et approximative. Le fait qu'un certain nombre de sociétés seraient indirectement pénalisées par une application rigoureuse de la loi ne suffirait dès lors pas à la rendre discriminatoire, à tout le moins si la mesure est pertinente et efficace pour atteindre le but poursuivi. Il faut cependant rappeler ici une nouvelle fois l'arrêt n° 44/94 déjà cité. Il faut aussi admettre que le ministre des Finances a reconnu dans le courant de la procédure législative qu'il faudra interpréter le texte conformément aux intentions du législateur et que si le texte devait aller au-delà de ces intentions, il faudrait peut-être y apporter des corrections. Le législateur n'a en tout cas pas voulu viser des pertes normalement encourues.

Concernant l'examen de la proportionnalité, le Conseil des ministres s'en remet à nouveau à l'appréciation de la Cour.

Mémoire du Gouvernement wallon

A.6.1. Le Gouvernement wallon invoque un moyen pris de la violation de l'article 39 de la Constitution et de l'article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 1^{er}, 1^o, et alinéa 4, 4^o, de la loi spéciale du 8 août 1980.

Dans une première branche, il est soutenu que le législateur fédéral porte atteinte à la compétence de la Région wallonne en matière de politique économique, qui inclut l'octroi de primes à l'investissement aux sociétés établies sur son territoire. La disposition attaquée a en effet pour conséquence qu'une société perd son droit à déduction des pertes fiscales antérieures si, grâce à des investissements financés par la Région wallonne, son actif brut augmente dans une proportion qui fait que le rapport entre le chiffre d'affaires et les produits financiers et le total de l'actif du bilan n'est plus observé. La Région wallonne sera donc à l'avenir tenue d'augmenter le montant de ses subventions afin de maintenir une efficacité inchangée.

Dans une seconde branche, il est allégué que le législateur fédéral a excédé ses compétences en matière de définition des règles générales applicables aux aides aux entreprises en matière d'expansion économique.

A l'appui de la première branche, la Région wallonne fait valoir que, conformément au décret wallon en la matière, des subventions ne sont accordées que si l'aide a pour objet des investissements en immobilisations corporelles ou incorporelles et donc en actif durable. Il en résulte que la disposition attaquée tient en échec ou, à tout le moins, amoindrit la portée des efforts financiers consentis par la Région wallonne.

Concernant la seconde branche, il faut rappeler que si l'autorité fédérale est compétente pour fixer les règles générales relatives aux plafonds d'aides aux entreprises en matière d'expansion économique, ces plafonds ne peuvent toutefois être modifiés que de l'accord des régions.

L'autorité fédérale n'est pas non plus compétente pour modifier les conditions d'octroi des aides aux entreprises en matière d'expansion économique.

Par la disposition entreprise, le législateur fédéral retire aux sociétés visées le bénéfice de l'aide ou d'une partie de l'aide accordée par la Région, ce qui revient à réduire le plafond des aides sans l'accord préalable de cette Région.

La question qui se pose est dès lors de savoir si le législateur fédéral peut, en adoptant un critère d'application de nouvelles dispositions fiscales, tenir en échec des mesures prises par la Région en alourdissant la charge fiscale imposée à une entreprise établie sur le territoire de la Région en raison d'une augmentation de son actif bilantaire par rapport au chiffre d'affaires et des produits financiers, alors que cette augmentation trouve son origine dans l'acquisition de l'immobilisation financée par la Région dans le cadre de ses compétences. Les arrêts nos 52/92 du 9 juillet 1992 et 57/94 du 14 juillet 1994 sont rappelés. La question qui se pose en l'espèce est de savoir si le législateur fédéral, lorsqu'il dispose en matière d'impôt sur les revenus, peut modifier ou supprimer un instrument de politique économique qui relève de la compétence des régions.

Il faut encore savoir que la politique d'expansion économique de la Région ne contrecarre en rien l'objectif poursuivi par le législateur puisque la Région wallonne ne peut accorder de subventions à des sociétés dormantes, compte tenu des conditions établies.

A.6.2. Le second moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution.

Le critère de distinction établi est dénué de pertinence au regard de l'objectif parce que le total de l'actif bilantaire n'est pas un critère d'appréciation de l'activité d'une société, que le Gouvernement fédéral n'atteint pas les sociétés qu'il entend viser, les coquilles vides ayant des actifs peu importants, mais qu'en revanche, la loi atteint des sociétés qui procèdent à de vastes investissements et qui ne sont normalement pas visées par le législateur.

Le critère qui se révèle le plus inopportun en l'espèce est le montant total de l'actif de la société qui ne reflète pas l'ensemble des moyens mis à la disposition de la société pour déployer son activité.

Le *ratio* chiffre d'affaires sur actif total du bilan est un critère qui permet de déterminer non pas si la société est une société dormante mais plutôt dans quelle mesure ses actifs lui permettent une expansion d'activité. Ce *ratio* est régulièrement utilisé pour évaluer la rentabilité des investissements, voire leur saturation. Les analystes financiers n'utilisent d'ailleurs jamais ce critère de manière isolée mais appliquent plusieurs formules parallèlement. Les analystes financiers terminent en outre toujours par une comparaison entre sociétés déployant leur activité dans un même secteur.

La disposition entreprise ne fait pour sa part aucune référence au secteur d'activités des sociétés auxquelles la disposition est appliquée, à l'exception de deux secteurs. Ce sont en particulier les sociétés en expansion qui seront touchées par la disposition entreprise alors qu'il ne s'agit pas de sociétés « coquille vide ».

Mémoire en réponse des parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 899 du rôle

A.7. Les parties requérantes constatent que le Conseil des ministres n'élève aucune objection contre leur argumentation et se réfère à justice. Elles se réfèrent à leur requête en annulation.

Mémoire en réponse des parties requérantes dans les affaires portant les numéros 903 et 905 du rôle

A.8. Concernant la pertinence de la mesure contestée, la thèse du Conseil des ministres revient à enlever toute signification à la condition selon laquelle une mesure doit être adéquate au regard du but poursuivi, ce qui suppose un lien nécessaire entre ce but et cette mesure. Comme il a été démontré dans la requête, ce n'est pas le cas en l'espèce.

A.8.1. En ce qui concerne la proportionnalité, il a été démontré par les parties requérantes, de manière détaillée, que des sociétés qui n'étaient pas visées par le législateur sont atteintes par la mesure contestée.

Concernant l'approche de la Cour en matière fiscale, il faut considérer qu'en l'espèce, les critères de la mesure sont à ce point arbitraires que la distinction faite entre les catégories ne correspond en rien à la réalité, même pas de manière simplificatrice et approximative. La mesure contestée aboutit à prélever un impôt qui excède leurs facultés contributives : elles sont en effet imposées sur des bénéfices qu'elles n'ont pas réalisés du point de vue comptable et économique. La mesure ne peut pas non plus être justifiée par référence aux frais administratifs qu'entraînerait l'application d'une mesure de rechange. « En effet, le caractère disproportionné de la mesure contestée pourrait être très simplement supprimé en offrant au contribuable la possibilité de démontrer qu'il n'est pas une société coquille vide ou en veuleuse mais qu'il exerce une activité économique normale ou de démontrer que l'acquisition des parts d'une société à perte est dictée par des motifs financiers et économiques légitimes. » C'est d'ailleurs dans cet esprit que des amendements avaient été déposés lors de l'élaboration de la loi.

On ne comprend pas, enfin, pourquoi le Conseil des ministres estime que l'atteinte portée aux sociétés ne serait qu'indirecte - une société satisfait aux critères de la mesure contestée ou n'y satisfait pas - ni pourquoi il parle d'une application rigoureuse de la loi attaquée - on ne conçoit pas comment la mesure pourrait être appliquée de différentes manières. « C'est précisément en raison des critères purement chiffrés qui y sont appliqués que la mesure contestée ne laisse aucune marge à une interprétation souple. »

Mémoire en réponse du Conseil des ministres

A.9. Le Conseil des ministres s'est référé à justice quant au recours introduit par les sociétés requérantes. Le mémoire déposé par le Gouvernement wallon contient cependant un moyen nouveau. Le Conseil des ministres tient à formuler des observations à cet égard.

La disposition entreprise est une disposition qui affecte l'assiette de l'impôt des sociétés. L'impôt des sociétés n'est pas un impôt régional ni un impôt partagé ou conjoint. L'impôt des sociétés est un impôt fédéral au sens de l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution. L'autorité fédérale est la seule habilitée à l'établir.

La Cour doit uniquement vérifier si l'Etat fédéral n'a pas outrepassé les limites de ses compétences en matière fiscale. Elle ne doit pas rechercher si la disposition entreprise aurait indirectement porté atteinte à la compétence de la Région wallonne en matière de politique économique. L'arrêt n° 52/92 du 9 juillet 1992 est rappelé. Il résulte de la lecture de cet arrêt que la Cour n'aurait pas annulé la disposition attaquée si l'Etat fédéral était resté dans les limites de son pouvoir fiscal exclusif. Le législateur fédéral peut donc modifier ou supprimer des avantages fiscaux portant sur des impôts relevant de sa compétence exclusive, même en ce qui concerne des sociétés bénéficiant d'aides de la région. L'arrêt n° 57/94 du 14 juillet 1994 est ensuite rappelé, de même que les arrêts du 2 février 1995 rendus en matière d'écotaxes.

Par la disposition entreprise, l'Etat fédéral a exercé une compétence qui lui est propre. Il n'y a donc pas de conflit de compétence direct. Il n'y a pas non plus de conflit de compétence indirect, parce que la règle de proportionnalité n'a pas été méconnue. L'argument d'empiètement indirect ne peut se concevoir que dans la mesure où l'autorité fédérale aurait, dans la conduite de sa politique et tout en restant dans ses compétences exclusives, pris sans motif valable des mesures dont les conséquences sont tellement étendues qu'une autre autorité s'en trouverait dans l'impossibilité pratique de donner un contenu réel à la politique qui lui est confiée. Tel n'est pas le cas en l'espèce puisque le Gouvernement wallon avance seulement que la loi entreprise rend plus onéreuse la politique économique qu'il mène. A lire l'argumentation de la Région wallonne, on s'aperçoit que ce n'est pas tellement un excès de pouvoir qui est dénoncé mais un conflit d'intérêt. Un tel conflit ne relève pas de la compétence de la Cour. L'arrêt n° 12/96 du 5 mars 1996 est rappelé.

De plus, le Conseil des ministres soutient qu'il ne peut y avoir matière à conflit d'intérêts parce qu'il conteste avoir lésé les intérêts légitimes de la Région wallonne. La Région wallonne ne peut en effet se fonder sur sa compétence en matière économique pour vouloir que soit garanti le maintien des pertes antérieures reportées au titre de subsides à l'expansion économique.

De même, on n'aperçoit pas sur quelle base, dans la législation en matière d'expansion économique, une entreprise subsidiée pourrait réclamer à la Région un supplément d'aide à l'investissement pour compenser le retrait d'un potentiel d'économie fiscale.

Le Conseil des ministres conclut dès lors au manque de fondement du moyen pris de la violation des règles répartitrices de compétences.

Mémoire des parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 899 du rôle

A.10. Dans un dernier mémoire, les parties requérantes disent avoir pris connaissance du mémoire en réponse déposé par le Conseil des ministres. Elles estiment que si les moyens soulevés dans leur recours sont accueillis, il n'y a pas lieu de statuer sur la question posée par le Gouvernement wallon, cette question ne pouvant mener à une annulation plus large que celle qui a été postulée par les autres parties.

- B -

Quant à la recevabilité du mémoire introduit par les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 899 du rôle

B.1. Les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 899 du rôle ont introduit un ultime mémoire, le 15 mai 1996. Celui-ci, introduit en dehors des délais prescrits par la loi spéciale du 6 janvier 1989, est irrecevable et doit être écarté des débats.

Quant au fond

B.2. Les parties requérantes invoquent la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Dans son mémoire, le Gouvernement wallon soulève un moyen nouveau tiré de la violation des règles de compétence.

B.3. L'examen de la conformité d'une disposition entreprise aux règles de compétence doit précéder l'examen de sa compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

Quant au moyen invoqué par le Gouvernement wallon

B.4.1. Le Gouvernement wallon prend un moyen de la violation de l'article 39 de la Constitution et de l'article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 1^{er}, 1^o, et alinéa 4, 4^o, de la loi spéciale du 8 août 1980. Ce moyen soutient, non que le législateur fédéral aurait légiféré dans une matière étrangère à ses compétences, mais que, dans l'exercice de sa compétence, il aurait porté atteinte à la compétence des régions en matière économique (première branche), et négligé de recueillir l'accord des régions avant de fixer les règles générales relatives aux plafonds d'aides aux entreprises en matière d'expansion économique (seconde branche).

B.4.2. Par la disposition attaquée, le législateur fédéral a exercé une compétence qui lui est propre, sa compétence fiscale en matière d'impôts des sociétés. Sans doute la mesure critiquée peut-elle exercer une influence indirecte sur la politique régionale en matière d'aides aux entreprises en ce que certaines de ces entreprises, ayant procédé à des investissements au moyen de ces aides, sont susceptibles d'être soumises à la disposition critiquée. Cet effet de la mesure attaquée est toutefois trop indirect et aléatoire pour qu'il puisse être reproché aux autorités fédérales de rendre impossible ou exagérément difficile l'exercice de la compétence régionale en matière d'aides.

Le moyen, en sa première branche, n'est pas fondé.

B.4.3. La disposition attaquée, qui traite uniquement du régime de déductibilité fiscale des pertes, ne concerne ni directement ni indirectement les règles générales relatives aux plafonds des aides aux entreprises en matière d'expansion économique.

Le moyen, en sa seconde branche, n'est pas fondé.

Quant aux moyens invoqués par les parties requérantes

B.5.1. Les différents moyens invoqués par les parties requérantes sont pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

B.5.2. Les articles 10 et 11 de la Constitution ont une portée générale. Ils interdisent toute discrimination, quelle qu'en soit l'origine. Ils sont également applicables en matière fiscale, ce que confirme d'ailleurs l'article 172 de la Constitution, lequel fait une application particulière du principe d'égalité formulé à l'article 10.

B.6.1. L'article 206 du Code des impôts sur les revenus 1992, depuis sa modification par l'article 1^{er} de la loi du 6 août 1993, permet, dans son paragraphe 1^{er}, de déduire successivement les pertes professionnelles antérieures des revenus professionnels de chacune des périodes imposables suivantes, dans les limites fixées par l'alinéa 2 qui disposait :

« La déduction ne peut en aucun cas dépasser, par période imposable, 20 millions de francs ou, lorsque le montant des bénéfices après application des articles 202 à 205 excède 40 millions de francs, la moitié de ce montant. »

En son paragraphe 2, cette disposition prévoit des règles particulières pour les sociétés qui reçoivent un apport ou qui absorbent une autre société.

L'article 4, 1^o, de la loi du 4 avril 1995 portant des dispositions fiscales et financières abroge l'alinéa 2 du paragraphe 3, qui interdit, par dérogation aux paragraphes 1^{er} et 2, la déduction des pertes professionnelles antérieures. Conformément à l'article 10, alinéas 1^{er} et 2, de la loi, cet article entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1998, des dispositions particulières étant en outre prévues pour l'exercice d'imposition 1997.

L'article 4, 2^o, de cette même loi complète l'article 206 du Code des impôts sur les revenus 1992 par un paragraphe 3, qui interdit, par dérogation aux paragraphes 1^{er} et 2, la déduction des pertes professionnelles antérieures « lorsque la moyenne du chiffre d'affaires et des produits financiers comptabilisés au cours des exercices sociaux se rattachant aux trois périodes imposables précédentes représente moins de 5 p.c. de la moyenne du montant total de l'actif figurant dans les comptes annuels de ces exercices ». En son alinéa 2, cette disposition précise les montants qu'il faut prendre en compte, en lieu et place du chiffre d'affaires et des produits financiers, pour les sociétés soumises à la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit (1^o) et pour les entreprises d'assurances visées à l'article 56, § 2, 2^o, h (2^o). Conformément à l'article 10, alinéa 3, de la loi, cet article entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1996.

Les parties requérantes demandent toutes l'annulation de l'article 4, 2^o, de la loi du 4 avril 1995. Certaines demandent en outre l'annulation de l'article 10, alinéa 3, de cette même loi.

B.6.2. Il résulte des travaux préparatoires des dispositions entreprises que le législateur a voulu, d'une part, supprimer les limites à la déduction des pertes antérieures pour ne plus priver les entreprises d'une partie de leurs moyens d'investissement, ce qui était dommageable pour l'économie et pour le développement de grands projets d'investissement, mais qu'il a entendu, d'autre part, exclure les sociétés « en sommeil » ou « en veilleuse » de la possibilité d'encore imputer des pertes antérieures sur les résultats positifs du futur (*Doc. parl.*, Sénat, 1994-1995, n° 1304-2, pp. 14 à 17). Cette deuxième mesure est justifiée par « la volonté d'empêcher dorénavant l'utilisation de pertes comme un moyen de défiscalisation des profits d'une activité nouvelle greffée artificiellement sur une société coquille vide » (*idem*, p. 16).

B.7.1. C'est au législateur qu'il appartient de déterminer les objectifs qu'il entend poursuivre en matière fiscale. Il peut se soucier tout à la fois de promouvoir les investissements et de limiter l'impact budgétaire qui en résulte en luttant contre un usage abusif qui pourrait être fait de la faculté de déduction des pertes. Il est ainsi légitime que le législateur refuse le bénéfice de la déduction des pertes professionnelles antérieures à des sociétés qui n'exercent pas une activité économique réelle et qui seraient artificiellement maintenues en vie afin de permettre qu'il soit tiré profit d'un avantage fiscal. La Cour doit cependant vérifier si la mesure prise par le législateur peut se justifier objectivement et raisonnablement au regard de cet objectif. Elle doit plus particulièrement vérifier si les critères qui permettent de déterminer qu'une société est en « sommeil » sont objectifs et pertinents.

B.7.2. La disposition entreprise retient à cet égard un critère objectif chiffré qui est obtenu en rapprochant la moyenne du chiffre d'affaires et des produits financiers comptabilisés au cours des exercices sociaux se rattachant aux trois périodes imposables précédentes et la moyenne du montant total de l'actif figurant dans les comptes annuels de ces exercices. Si le premier chiffre atteint les 5 p.c. du second, la déduction des pertes antérieures est permise. Dans le cas contraire, elle est interdite.

B.7.3. S'il est vrai que la loi fiscale vise en même temps des contribuables dont les situations de revenus et d'avoirs sont diverses et qu'elle peut appréhender cette diversité de situations en faisant usage de catégories générales, elle ne peut cependant, en voulant éviter les abus de certaines sociétés, atteindre d'autres sociétés auxquelles un tel reproche ne peut être fait. Or, en l'espèce, le critère retenu par le législateur permet sans doute de viser des sociétés qui sont en sommeil; mais la disposition litigieuse atteint également des sociétés qui sont en développement ou qui, pour des raisons propres à leur secteur d'activités, ont un actif important sans pouvoir réaliser le chiffre d'affaires prévu par cette disposition. Certes, le législateur a pris en compte une certaine évolution dans le temps, puisqu'il se fonde sur les résultats se rattachant aux trois périodes imposables précédentes. Ce correctif n'est cependant pas suffisant pour les sociétés qui sont abusivement considérées comme étant « en sommeil », par application d'un critère purement mathématique.

B.7.4. La distinction qui découle de la disposition critiquée n'est pas raisonnablement justifiée parce qu'elle se fonde sur un critère qui n'est pas pertinent: elle aboutit à traiter de manière identique des sociétés qui, au regard de la mesure considérée, se trouvent dans des situations différentes.

Le moyen est fondé.

Par ces motifs,

la Cour

annule les articles 4, 2^o, et 10, alinéa 3, de la loi du 4 avril 1995 portant des dispositions fiscales et financières.

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 11 décembre 1996.

Le greffier,

L. Potoms

Le président,

M. Melchior

ARBITRAGEHOF

N. 96 — 2883

(C — 21348)

Arrest nr. 70/96 van 11 december 1996

Rolnummers : 899, 903, 904, 905 en 906

In zake : de beroepen tot vernietiging van artikelen 4, 2^o, en 10, derde lid, van de wet van 4 april 1995 houdende fiscale en financiële bepalingen.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en L. De Grève, en de rechters P. Martens, J. Delruelle, E. Cerexhe, H. Coremans en A. Arts, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van de beroepen

Bij verzoekschriften die aan het Hof zijn toegezonden bij op 30 oktober en 17, 20 en 21 november 1995 ter post aangetekende brieven en ter griffie zijn ingekomen op 31 oktober en 20, 21 en 22 november 1995, zijn beroepen tot vernietiging ingesteld van de artikelen 4, 2^o, en 10, derde lid, van de wet van 4 april 1995 houdende fiscale en financiële bepalingen (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 23 mei 1995), wegens schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, door :

a) de n.v.'s Cloître III en Cloître II, met maatschappelijke zetel te 1030 Brussel, Generaal Wahislaan 23;

b) de n.v. Belgo Mart Investors, met maatschappelijke zetel te 1020 Brussel, Atomiumsquare 309;

c) de n.v. Compagnie Coppée de Développement Industriel, met maatschappelijke zetel te 1050 Brussel, Louizalaan 251;

d) de n.v. Beaulieu Kunststoffen, met maatschappelijke zetel te 8790 Waregem, Holstraat 309;

e) de n.v. Sapec, met maatschappelijke zetel te 1050 Brussel, Marsveldplein 2, bus 8.

II. De rechtspleging

Bij beschikkingen van 31 oktober 1995 en van 20, 21 en 22 november 1995 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen in de respectieve zaken overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

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

Bij beschikking van 28 november 1995 heeft het Hof in voltallige zitting de zaken samengevoegd.

Van de beroepen is kennisgegeven overeenkomstig artikel 76 van de organieke wet bij op 14 december 1995 ter post aangetekende brieven; bij dezelfde brieven is aan de partijen kennisgegeven van de beschikking tot samenvoeging.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 14 december 1995.

Bij beschikkingen van 9 en 19 januari 1996 heeft de voorzitter in functie de termijn voor het indienen van een memorie met dertig dagen verlengd op verzoek van de Ministerraad van 8 januari 1996 en van de Waalse Regering van 18 januari 1996.

Van die beschikkingen is kennisgegeven aan de Ministerraad en aan de Waalse Regering bij op 10 en 23 januari 1996 ter post aangetekende brieven.

Memories zijn ingediend door :

- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 29 januari 1996 ter post aangetekende brief;

- de Waalse Regering, rue Mazy 25-27, 5100 Namen, bij op 27 februari 1996 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 18 maart 1996 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- de verzoekende partijen in de zaak met rolnummer 899, bij op 9 april 1996 ter post aangetekende brief;
- de verzoekende partijen in de zaak met rolnummer 903, bij op 12 april 1996 ter post aangetekende brief;
- de verzoekende partijen in de zaak met rolnummer 905, bij op 12 april 1996 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, bij op 17 april 1996 ter post aangetekende brief.

De verzoekende partijen in de zaak met rolnummer 899 hebben een aanvullende memorie ingediend bij op 15 mei 1996 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 26 maart 1996 en 17 september 1996 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 30 oktober 1996 en 30 april 1997.

Bij beschikking van 17 oktober 1996 heeft het Hof de zaken in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 7 november 1996.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 18 oktober 1996 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 7 november 1996 :

- zijn verschenen :
 - Mr. M. Baltus en Mr. Fr. Baltus, advocaten bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partijen in de zaak met rolnummer 899;
 - Mr. L. De Broe en Mr. P. Kerfs, advocaten bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partijen in de zaken met rolnummers 903 en 905;
 - Mr. J. Kirkpatrick, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor de verzoekende partij in de zaak met rolnummer 904;
 - Mr. M. Verdussen, advocaat bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partij in de zaak met rolnummer 906;
 - B. Druart en P. Goblet, ambtenaren bij het Ministerie van Financiën, voor de Ministerraad;
 - Mr. R. Forestini *loco* Mr. M. Dassel, advocaten bij de balie te Brussel, voor de Waalse Regering;
- hebben de rechters-verslaggevers J. Delruelle en A. Arts verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde partijen gehoord;
- zijn de zaken in beraad genomen.

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

III. Onderwerp van de bestreden bepalingen

Artikel 4, 2°, van de wet van 4 april 1995 houdende fiscale en financiële bepalingen, bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 23 mei 1995, vult artikel 206 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, vervangen bij artikel 1 van de wet van 6 augustus 1993, aan met een paragraaf 3 die luidt als volgt :

« In afwijking van de §§ 1 en 2, mogen de vorige beroepsverliezen in geen geval worden afgetrokken van de winst van het belastbare tijdperk, noch van enig ander later belastbaar tijdperk, wanneer het gemiddelde van de omzet en de financiële opbrengsten die zijn geboekt tijdens de boekjaren welke verbonden zijn met de drie vorige belastbare tijdperken, minder bedraagt dan 5 pct. van het gemiddelde van het totaal bedrag van de activa, zoals dat voorkomt in de jaarrekeningen van die boekjaren.

Voor de toepassing van het eerste lid wordt, in plaats van de omzet en de financiële opbrengsten, in aanmerking genomen :

1° wanneer het vennootschappen betreft onderworpen aan de wet van 22 maart 1993 op het statuut van en het toezicht op de kredietinstellingen, het totale bedrag van de rente-opbrengsten en soortgelijke opbrengsten, de opbrengsten van niet-vastrentende effecten, de ontvangen provisies en de overige bedrijfsopbrengsten;

2° wanneer het in artikel 56, § 2, 2°, *h*, vermelde verzekeringsondernemingen betreft, het totale bedrag van de brutopremies en de opbrengsten van beleggingen. »

Artikel 10, derde lid, van diezelfde wet bepaalt dat artikel 4, 2°, in werking treedt vanaf het aanslagjaar 1996.

Overigens heft artikel 4, 1°, in artikel 206 van het reeds geciteerde Wetboek van de inkomstenbelastingen paragraaf 1, tweede lid, op.

IV. In rechte

- A -

Verzoekschrift in de zaak met rolnummer 899

A.1.1. De twee verzoekende vennootschappen zullen zich zeer waarschijnlijk in de door de nieuwe tekst beoogde situatie bevinden en uitgesloten worden van het recht om vroeger geleden verliezen in mindering te brengen. Ze hebben er dus belang bij de vernietiging van de wet te verkrijgen.

A.1.2. Het enige middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 172 van de Grondwet, doordat de bestreden bepaling het recht om de verliezen geleden in de vorige boekjaren in mindering te brengen van de belastbare winsten ontzegt aan de ondernemingen waarvan « het gemiddelde van de omzet en de financiële opbrengsten die zijn geboekt tijdens de boekjaren welke verbonden zijn met de drie vorige belastbare tijdperken, minder bedraagt dan 5 pct. van het gemiddelde van het totaal bedrag van de activa, zoals dat voorkomt in de jaarrekeningen van die boekjaren », terwijl het recht om vroegere verliezen in mindering te brengen in beginsel is toegekend aan alle belastingplichtigen, behalve aan diegenen die zich in de door die wettelijke beoogde toestand bevinden, zonder dat voor dat onderscheid een objectieve en redelijke verantwoording bestaat ten aanzien van het doel en de gevolgen van de maatregel, en terwijl de bepaling, aangezien zij toepasselijk is op de verliezen geleden vóór de inwerkingtreding van de wet, een onverantwoorde discriminatie in het leven roept onder de belastingplichtigen, naar gelang van de beslissingen met betrekking tot investeringen en afschrijvingen die zij tijdens die vroegere periode wettelijk hebben genomen, zonder weet te hebben van de latere tekst die toepasselijk zou zijn.

Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat de door de wetgever nagestreefde doelstelling erin bestond de « slapende » vennootschappen de mogelijkheid te ontnemen om nog beroepsverliezen aan te rekenen op toekomstige positieve resultaten en dat die regel wordt verantwoord « door de wil om te beletten dat van nu af aan vorige verliezen nog zouden worden gebruikt als een middel om geen belasting te betalen op de winsten uit een activiteit die nieuw en op kunstmatige wijze in een 'lege schelp'-onderneming is ondergebracht ».

De bestreden bepaling bereikt die doelstelling niet, omdat het in aanmerking genomen criterium, de verhouding tussen de omzet en de totale activa, het niet mogelijk maakt die doelstelling te bereiken. Aan de vennootschappen die in de opstartfase verkeren wordt immers het recht ontzegd om hun verliezen in mindering te brengen terwijl zij in volle activiteit zijn en bijgevolg zeker geen « lege schelpen » zijn. Dergelijke vennootschappen worden zeer vaak aangetroffen in de immobiliësector, « waar de vruchten van investeringen, vooral in een crisisperiode, pas na een relatief lange tijdsperiode kunnen worden geplukt. Ook de financiële sector is hiervan een voorbeeld ».

Vennootschappen daarentegen die werkelijk « lege schelpen » zijn worden niet door de maatregel getroffen omdat zij over zeer geringe activa beschikken, zodat zij heel makkelijk een omzet of financiële opbrengsten kunnen halen voor een bedrag gelijk aan

5 pct. van die activa.

Dat gebrek aan relevantie werd aangehaald bij de parlementaire voorbereiding, tijdens welke adequatere criteria werden voorgesteld. De minister heeft echter elke wijziging van de tekst geweigerd en preciezer daarbij dat de wet overeenkomstig de bedoelingen van de wetgever zou moeten worden geïnterpreteerd. Een dergelijke interpretatie zal echter niet mogelijk zijn, omdat de wettekst volkomen duidelijk is en het gehanteerde criterium louter wiskundig is. Bovendien dient te worden opgemerkt dat de in het beknopt verslag geciteerde woorden van de minister niet zijn weergegeven in de parlementaire handelingen.

Na de afkondiging van de wet hebben talrijke auteurs het discriminerende karakter ervan onderstreept. In een studie toont professor Kleynen mathematisch aan dat de maatregel niet de vennootschappen treft die de wetgever heeft willen treffen, maar integendeel vele vennootschappen in volle activiteit, wier enige fout erin bestaat een ambitieus investeringsprogramma uit te voeren, en dat de wet boekhoudkundige kunstgrepen om aan het onrechtvaardige stelsel te ontsnappen, in de hand zal werken.

Het geval van de eerste verzoekende vennootschap illustreert de aberrante aspecten van de bestreden maatregel. Het betreft immers een vennootschap die zich heeft toegelegd op de verwezenlijking van uitgebreide investeringsprogramma's in onroerend goed. Een dergelijke investering is niet onmiddellijk rendabel, aangezien de gebouwde goederen noodzakelijkerwijze pas kunnen worden verhuurd of verkocht na een bepaalde termijn. De vennootschap zal dus het recht verliezen om de tijdens de eerste jaren van de commercialisering geleden verliezen in mindering te brengen.

Andere vennootschappen zullen ook worden benadeeld : die welke zich op onderzoek en ontwikkeling toeleggen, de financiële ondernemingen, de vennootschappen in vereffening.

De wet bevat nog een andere schending van het beginsel van de gelijkheid van de burgers voor de belasting. Zij verbiedt immers om verliezen geleden vóór de afkondiging van de tekst in mindering te brengen, en dit op grond van een criterium gebaseerd op resultaten die van vóór die afkondiging dateren, « hetgeen een terugwerkende kracht is, zo niet in rechte, dan toch in feite, en het legitieme vertrouwen van de ondernemingen schokt ».

De ondernemingen die geen gebruik hebben gemaakt van door de boekhoudwet geboden mogelijkheden om buiten de werkingssfeer van de wet te vallen, zullen nog meer worden benadeeld en gediscrimineerd dan andere die, uiteraard zonder het te weten, voordien keuzes hebben gemaakt die hen buiten de werkingssfeer van die wet plaatsen.

Verzoekschriften in de zaken met rolnummers 903 en 905

A.2.1. De verzoekende partijen hebben er belang bij tegen de bestreden bepalingen op te komen, omdat, indien die bepalingen niet worden vernietigd, zij hun aangetoonde vroegere verliezen niet meer zouden kunnen verrekenen met de winsten uit latere belastbare tijdperken.

A.2.2. De bestreden bepalingen zijn strijdig met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet. Hoewel de door de bestreden bepalingen nagestreefde doelstelling, het bestrijden van belastingontwijking, ongetwijfeld geoorloofd is, is de genomen maatregel echter niet objectief, niet relevant en niet redelijk verantwoordbaar en is hij bovendien totaal onevenredig omdat het een te radicale en blinde maatregel is. Hij ontzegt het recht op aftrek van vorige beroepsverliezen « zonder dat wordt nagegaan of een winstgevende onderneming op kunstmatige wijze wordt ondergebracht in een andere vennootschap en, *a fortiori*, zonder de voorwaarde te stellen dat de geviseerde operatie met een louter fiscale bedoeling dient te gebeuren of zonder aan de belastingplichtige de kans te geven om aan te tonen dat die operatie beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften ».

Het gehanteerde criterium is bovendien niet relevant : het is willekeurig ten aanzien van holdingvennootschappen, die per definitie geen omzet realiseren en als financiële opbrengsten dividenden verkrijgen uit de vennootschappen waarin ze participeren. Een holding ontvangt dividenden voor zover de vennootschappen waarin zij participeert winstgevend zijn. De bestreden bepaling maakt dus een onderscheid tussen holdings naargelang zij in winstgevende of verliesgevende vennootschappen participeren. « Het verlieslatend (maar daarom nog niet inactief) karakter van de vennootschappen waarin een holding participaties heeft, is geen relevant criterium om te bepalen of de holdingvennootschap zelf een slapende of 'lege schelp'-vennootschap is. Bijgevolg kan uit het feit dat een holdingvennootschap geen dividenden ontvangt gedurende een periode van drie jaar evenmin worden afgeleid dat zij een slapende vennootschap of een 'lege schelp'-vennootschap is. »

Het willekeurig, inadequaat en niet objectief karakter van het gehanteerde criterium komt ten volle tot uiting wanneer men de situatie vergelijkt van twee vennootschappen met een gelijke omzet en eenzelfde activiteit waarvan de ene weinig activa op haar balans heeft, omdat zij bijvoorbeeld de meeste afschrijvingen of waardeverminderingen op haar activa heeft geboekt, het meeste dividend heeft uitgekeerd aan haar vennoten of nog over bedrijfsmiddelen beschikt als huurder en niet als eigenaar, en de andere veel activa op haar balans heeft. Die laatste zal op discriminerende wijze door de wet worden getroffen, vermits zij in de toekomst haar beroepsverliezen niet meer kan gebruiken.

De bestreden bepaling kan op nog scherpere wijze worden bekritiseerd : het door de wetgever aangewende criterium heeft tot gevolg dat de maatregel juist niet van toepassing is op de « meeste echte 'lege doos'-vennootschappen ». In de meeste gevallen is de onderneming die zich associeert met een « lege doos »-vennootschap immers niet geïnteresseerd in de activa van die vennootschap maar uitsluitend in de gecumuleerde verliezen. Vandaar dat enkel aandelen worden gekocht van « lege doos »-vennootschappen waarvan de activa louter uit geldmiddelen bestaan. Het volstaat om die geldmiddelen op een termijnrekening te zetten waar het geld 5 pct. opbrengt, om aan de toepassing van de betwiste maatregel te ontsnappen.

« Wanneer het gaat om een *quasi dode* 'lege schelp'-vennootschap (d.w.z. zonder noemenswaardige geldmiddelen), volstaat het dat de aandeelhouder de vennootschap herkapitaliseert en de vennootschap vervolgens de ingebrachte gelden opnieuw tegen 5 % belegt, opdat de vennootschap niet door de betwiste maatregel wordt geraakt. »

De betwiste maatregel bestraft bovendien vooral vennootschappen met een normale economische activiteit en die de moed hebben om grote investeringsprojecten aan te gaan die de eerste jaren vaak aanzienlijke verliezen met zich meebrengen. Het gaat hetzij om vennootschappen die gericht zijn op onderzoek of ontwikkeling van nieuwe technologieën, hetzij om immobielvennootschappen, hetzij om holdingvennootschappen die belangrijke deelnemingen hebben verworven in dochtervennootschappen die niet in staat zijn een actieve dividendpolitiek te voeren, hetzij vennootschappen die belangrijke activa nodig hebben om hun doel te verwezenlijken, hetzij jonge, pas opgestarte vennootschappen die aanloopverliezen realiseren.

De vennootschap die werd belast met de constructie van de Eurotunnel zou een tekenend voorbeeld kunnen zijn van een vennootschap die door de betwiste maatregel zou kunnen worden beoogd.

Er dient overigens te worden opgemerkt dat artikel 4, 1°, van de bestreden wet een andere beperking op de verliesrecuperatie afschaft om « potentiële investeerders [niet te ontmoedigen] om grote investeringsprojecten op te zetten die veelal in de beginperiode belangrijke verliezen meebrengen ».

Verder moet worden beklemtoond dat de maatregel tot gevolg heeft dat een vennootschap in België zal worden belast op winsten die zij boekhoudkundig en economisch niet heeft gerealiseerd. In het fiscaal recht moet de belasting echter worden gevestigd op de economische realiteit, veeleer dan op de juridische realiteit. Men kan zich ook afvragen waarom de wetgever het aangeklaagde misbruik aanpakt door middel van een specifieke maatregel, terwijl een in artikel 344, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen vervatte algemene maatregel het mogelijk maakt hetzelfde doel te bereiken.

Vervolgens moet worden gewezen op het feit dat de betwiste maatregel een ernstige aantasting vormt van de rechtszekerheid, vermits de bedoelde vennootschappen plots aan een totaal onvoorziene belastingschuld het hoofd moeten bieden. Volgens het grondbeginsel van de rechtszekerheid kan de wetgever echter niet zonder objectieve en redelijke verantwoording afbreuk doen aan het belang van rechtsonderhorigen om in staat te zijn de rechtsgevolgen van hun handelingen te voorzien.

De betwiste maatregel maakt ten slotte een discriminerend onderscheid tussen vennootschappen onderworpen aan het gemeen boekhoudrecht en kredietinstellingen onderworpen aan het koninklijk besluit van 23 september 1992. Terwijl voor de vennootschappen die aan het gemeen boekhoudrecht zijn onderworpen enkel rekening wordt gehouden met het gemiddelde van de omzet en de financiële opbrengsten, wordt voor de kredietinstellingen ook rekening gehouden met de overige beroepsopbrengsten. De eerstgenoemde vennootschappen kunnen echter ook overige beroepsinkomsten hebben waar geen rekening mee wordt gehouden. Dat onderscheid, dat nergens verantwoord wordt, is discriminerend en wettigt op zich reeds de vernietiging van de betwiste maatregel.

Verzoekschrift in de zaak met rolnummer 904

A.3.1. De verzoekende partij is een vennootschap naar Belgisch recht onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Zij wordt bovendien getroffen door de bestreden bepalingen, want zij heeft fiscale verliezen die kunnen worden gerecupereerd, en berekend over de boekjaren 1992, 1993 en 1994, bereikt het gemiddelde van haar omzet en haar financiële opbrengsten geen 5 pct. van het gemiddelde van haar totale balansactiva.

A.3.2. Het eerste middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. De bestreden bepaling schendt die bepalingen omdat zij een verschil in behandeling invoert tussen de vennootschappen die voldoen aan de door de wetgever vastgestelde voorwaarden en die hun vorige verliezen kunnen aftrekken en de andere vennootschappen die dat niet meer kunnen.

In een eerste onderdeel wordt het onderscheid bekritiseerd omdat de wetgever een criterium zonder enige relevantie ten aanzien van de beoogde doelstelling heeft gekozen. Vennootschappen wier balansactiva zeer gering zijn, zullen immers vorige verliezen kunnen blijven recupereren terwijl vennootschappen met een normale activiteit en die welke belangrijke investeringen doen die niet snel productief zijn, bestraft zullen worden. « De omvang van de balansactiva van een vennootschap is zonder enige relevantie om haar activiteitspeil te beoordelen. » Het totale bedrag van de balansactiva varieert naargelang de vennootschap een activiteit uitoefent die al dan niet aanzienlijke investeringen vergt, naargelang zij productiemiddelen aanwendt die werden gehuurd of aangekocht, naargelang zij zelf haar cliënteel heeft opgebouwd ofwel haar cliënteel van een derde heeft aangekocht.

In een tweede onderdeel voert de verzoekende partij de schending van het evenredigheidsbeginsel aan om reden dat het aangewende criterium een onevenredig hoog aantal vennootschappen treft die zich niet in de situatie bevinden die de wetgever heeft willen beogen. Om een redelijk verband tussen de gevolgen van de maatregelen en de beoogde doelstelling in acht te nemen, « had de wetgever ofwel dat criterium met andere criteria moeten combineren, ofwel op het bekritiseerde criterium slechts een vermoeden mogen baseren dat de vennootschap haar activiteiten op een laag pitje had gezet en haar het recht moeten verlenen het bewijs te leveren dat zij geen 'slappende vennootschap' is, maar integendeel een normale economische activiteit uitoefent ».

In een derde onderdeel wordt betoogd dat de evenredigheidsregel miskend wordt door het feit dat « het gekozen criterium, wanneer het afzonderlijk wordt aangewend, tot gevolg heeft dat een niet bestaande opbrengst wordt belast ingeval het vroegere verlies waarvan de aftrek wordt geweigerd, enerzijds, en het belastbaar inkomen waarop dat verlies niet kan worden aangerekend, anderzijds, beide voortvloeien uit een waardeschommeling van eenzelfde bestanddeel van het actief ». Men had dus tenminste de mogelijkheid moeten bieden om van de belastbare meerwaarden en terugnemingen van afschrijvingen en waardeverminderingen met betrekking tot een actief, dat gedeelte van de vroegere verliezen in mindering te brengen dat voortvloeit uit de afschrijvingen en waardeverminderingen die het fiscaal recht voorheen op datzelfde actief toestond.

De doelstelling van de wetgever is weliswaar niet vatbaar voor kritiek; men vindt ze terug in de wetgeving van talrijke andere landen, zoals de Nederlandse wet op de vennootschapsbelasting. De kritiek heeft daarentegen betrekking op de relevantie van het gekozen criterium en op de eerbiediging van de evenredigheidsregel.

A.3.3. In ondergeschikte orde wordt een tweede middel aangevoerd. Het is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Het is gericht tegen artikel 10, derde lid, van de wet van 4 april 1995.

Gelet op de inwerkingtreding van de bepaling vanaf het aanslagjaar 1996, en gelet op het feit dat de rekeningen op 31 december 1995 worden afgesloten, kunnen de vennootschappen die niet aan de in de nieuwe bepaling vastgestelde voorwaarden voldoen geen enkele dienstige maatregel meer nemen om het recht te behouden hun vroegere verliezen in mindering te brengen. De vennootschappen die hun rekeningen op een andere datum afsluiten zullen eveneens veel moeilijkheden ondervinden om dergelijke maatregelen te nemen. De vennootschappen die daarentegen wel aan de in artikel 206 bepaalde voorwaarden voldoen, zullen het nodige kunnen doen om in de toekomst maatregelen te nemen teneinde aan die voorwaarden te blijven voldoen. De aangeklaagde discriminatie is niet redelijk: zij steunt op de resultaten en het balansactief van de vennootschap in een tijdperk waarin de weerslag van die elementen op de recuperabele fiscale verliezen noch bekend was, noch kon worden voorzien, en bijgevolg in ruime mate afhankelijk was van het toeval.

Verzoekschrift in de zaak met rolnummer 906

A.4.1. De verzoekende partij behoort tot een categorie van belastingplichtigen die - in hun hoedanigheid van personen die de belasting verschuldigd zijn - door de bestreden norm rechtstreeks en ongunstig kunnen worden geraakt. De verzoekende partij wordt immers concreet de mogelijkheid ontnomen om de beroepsverliezen die betrekking hebben op de drie vorige belastbare tijdperken in mindering te brengen.

A.4.2. Het enige middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

De Belgische fiscale wetgeving heeft vanouds de mogelijkheid geboden om de aftrek van de beroepsverliezen uit te stellen, en zelfs te spreiden, om ze aan te rekenen op het positieve resultaat dat in de loop van latere jaren wordt verwezenlijkt.

De beperking in de tijd, die aanvankelijk op vijf jaar was vastgesteld, werd afgeschaft om de competitiviteit van de ondernemingen te bevorderen.

Vervolgens werd een kwantitatieve beperking ingevoerd; die beperking wordt afgeschaft bij artikel 4, 1^o, van de bestreden wet, en dit met ingang van het aanslagjaar 1998. Die afschaffing kan negatieve gevolgen hebben voor de rijksbegroting. Om de budgettaire weerslag van die maatregel te beperken, heeft de federale wetgever dan de bestreden bepaling aangenomen. De nagestreefde doelstelling is dus vóór alles een budgettaire doelstelling waarop zich een ander doel ent, namelijk beletten dat vorige verliezen nog zouden worden gebruikt als een middel om geen belasting te betalen op de winsten uit een activiteit die nieuw en op kunstmatige wijze in een slapende onderneming is ondergebracht.

Er dient te worden beoordeeld of de genomen maatregel relevant is ten aanzien van die doelstelling. Het gekozen criterium is niet adequaat omdat het het niet mogelijk maakt alle slapende vennootschappen te treffen. Het geldt eveneens in situaties die niets te maken hebben met de situatie van slapende vennootschappen. Dat geldt ook voor recent opgerichte vennootschappen en vennootschappen die belangrijke investeringen hebben gedaan. Te hunnen aanzien brengt de maatregel een onderscheid teweeg naar gelang van de modaliteiten volgens welke hij de spreiding van hun resultaten in de tijd vaststelt, waardoor de ondernemingen ertoe worden aangespoord hun afschrijvingen later te boeken, en zelfs hun resultaten op andere manieren te manipuleren.

De maatregel geldt eveneens voor vennootschappen die hun inkomsten halen uit kapitaal dat is geïnvesteerd in immobiëlen of in roerende waarden. Het Hof heeft weliswaar in verscheidene arresten gepreciseerd dat de fiscale wetgever over een ruimere beoordelingsbevoegdheid beschikt, maar dat neemt niet weg dat hij niet gemachtigd is om categorieën te bepalen die in geen enkel opzicht met de werkelijkheid overeenstemmen, dit wil zeggen belastingplichtigen te groeperen van wie de inkomens- en vermogenssituaties dermate uiteenlopend zijn dat die belastingplichtigen ten aanzien van de nagestreefde doelstelling niets met elkaar te maken hebben.

Bovendien heeft de inwerkingtreding van de bepaling in 1995 tot gevolg dat zij bedrijven een sanctie oplegt die zij niet konden voorzien. Een dergelijke terugwerkende kracht is strijdig met het fundamentele beginsel van de rechtszekerheid en offert de meest elementaire vereisten van een gezond bedrijfsbeheer op.

Vanuit technisch oogpunt heeft de bestreden bepaling weliswaar geen terugwerkende kracht, maar niettemin plaatst zij de beoogde vennootschappen voor een voldongen feit voor de boekjaren die zijn afgesloten op het ogenblik van de bekendmaking van de wet. Hierin ligt een overdreven inbreuk op artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens, dat geen belasting toestaat die op onverantwoorde wijze bepaalde categorieën van personen meer zou treffen dan andere. Het beginsel van evenredigheid tussen de aangewende middelen en het beoogde doel wordt dus miskend. Een dergelijke toetsing moet bijzonder stringent zijn, wanneer een grondrecht, zoals hier het recht op eigendom, wordt aangetast.

Memorie van de Ministerraad

A.5. De zaak moet worden onderzocht in het licht van de rechtspraak van het Hof betreffende de regels van gelijkheid en niet-discriminatie. Ook dient rekening te worden gehouden met de reeds inzake fiscaliteit gewezen arresten, in het bijzonder met diegene die betrekking hebben op de vennootschapsbelasting. In die arresten preciseert het Hof dat de opportuniteitstoetsing van de wet aan zijn oordeel ontsnapt, ook al moet het de relevantie en de evenredigheid van de wettelijke maatregel toetsen.

De bestreden bepaling mist niet noodzakelijkerwijze relevantie om reden dat zij de beoogde vennootschappen niet zou treffen en dat zij daarentegen talrijke vennootschappen met een normale activiteit wel zou treffen. Het arrest nr. 44/94 van 1 juni 1994 wordt aangevoerd ter staving van die stelling. Het Hof moet onderzoeken of de genomen maatregel de doelstellingen van de wetgever kan bereiken. Twee andere arresten worden in herinnering gebracht: het arrest nr. 89/94 van 14 december 1994 en het arrest nr. 80/93 van 9 november 1993.

Te dezen was de doelstelling van de wetgever de slapende vennootschappen de mogelijkheid te ontnemen om in de toekomst nog vorige verliezen aan te rekenen op toekomstige positieve resultaten en te beletten dat vorige verliezen nog zouden worden gebruikt als een middel om geen belasting te betalen op baten van een nieuwe activiteit die op kunstmatige wijze op een « lege schelp »-vennootschap is geënt. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat de regering heeft geoordeeld dat een vennootschap zeker als een slapende vennootschap moet worden beschouwd wanneer de als omzet geregistreerde opbrengsten niet bestaan. Om te vermijden dat die regel zou worden omzeild door het boeken van opbrengsten, zij het voor een miniem bedrag, werd voorgesteld de minimum vereiste activiteiten met het balanstotaal te verbinden. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt ook dat de auteurs van het ontwerp zich bewust waren van het verschil dat kan bestaan tussen een industriële of commerciële vennootschap en de vennootschappen die kapitaal geïnvesteerd in roerende waarden of in onroerende goederen gebruiken als middel voor het voortbrengen van inkomsten.

Aangaande de relevantie van de maatregel dient tevens in herinnering te worden gebracht dat, in de loop van de wetgevingsprocedure, door verscheidene parlementsleden amendementen werden ingediend die ertoe strekten het ontwerp te wijzigen om met name de verkrijgende vennootschap de mogelijkheid te bieden te bewijzen dat de aankoop voor haar beantwoordt aan een gewettigde behoefte van financiële of economische aard, in welk geval op die verrichting de aftrek bedoeld in het eerste lid van artikel 206, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen opnieuw van toepassing zou kunnen zijn. In dat verband heeft de minister gepreciseerd dat een soortgelijke bepaling in de regering was besproken, maar niet in aanmerking was genomen, « zelfs als die maatregel kon worden beschouwd als een aanvulling op het ontwerp van de regering en zelfs als de twee perfect konden worden gecombineerd ».

Betreffende de kwestie van de relevantie gedraagt de Ministerraad zich derhalve naar de wijsheid van het Hof.

In verband met de evenredigheidsregel zou men aan de verzoekende partijen kunnen antwoorden dat wanneer de fiscale wet tegelijk belastingplichtigen beoogt met verscheidene inkomens- en vermogenssituaties, zij die verscheidene toestanden noodzakelijkerwijze dient op te vangen door gebruik te maken van categorieën die met de werkelijkheid slechts overeenstemmen op vereenvoudigende en benaderende wijze. Het feit dat een aantal vennootschappen onrechtstreeks zou worden gestraft door een strikte toepassing van de wet zou bijgevolg niet volstaan om ze als discriminerend te beschouwen, op zijn minst indien de maatregel voor het overige relevant en doeltreffend is om het nagestreefde doel te bereiken. Hier dient echter nogmaals te worden herinnerd aan het reeds vermelde arrest nr. 44/94. Ook dient te worden toegegeven dat de Minister van Financiën in de loop van de wetgevingsprocedure heeft erkend dat de tekst zal moeten worden geïnterpreteerd conform de bedoelingen van de wetgever en dat, mocht de tekst verder gaan dan die bedoelingen, er misschien correcties in zouden moeten worden aangebracht. De wetgever heeft geenszins de wil gehad de normale verliezen te beogen.

Wat betreft het onderzoek van de evenredigheid, gedraagt de Ministerraad zich opnieuw naar de beoordeling van het Hof.

Memorie van de Waalse Regering

A.6.1. De Waalse Regering voert een middel aan afgeleid uit de schending van artikel 39 van de Grondwet en van artikel 6, § 1, VI, eerste lid, 1°, en vierde lid, 4°, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980.

In een eerste onderdeel wordt betoogd dat de federale wetgever afbreuk doet aan de bevoegdheid van het Waalse Gewest inzake het economisch beleid, dat de toekenning inhoudt van investeringspremies aan vennootschappen die op zijn grondgebied zijn gevestigd. De bestreden bepaling heeft immers tot gevolg dat een vennootschap haar recht verliest op aftrek van vorige fiscale verliezen indien, dankzij door het Waalse Gewest gefinancierde investeringen, haar brutoactiva dermate toenemen dat de verhouding tussen de omzet en de financiële opbrengsten, enerzijds, en de totale balansactiva, anderzijds, niet meer in acht wordt genomen. Het Waalse Gewest zal dus in de toekomst gehouden zijn het bedrag van zijn subsidies te verhogen, teneinde een ongewijzigde doeltreffendheid te behouden.

In een tweede onderdeel wordt aangevoerd dat de federale wetgever zijn bevoegdheden inzake het vaststellen van de algemene regels van toepassing op hulp aan ondernemingen inzake economische expansie heeft overschreden.

Ter staving van het eerste onderdeel doet het Waalse Gewest gelden dat, overeenkomstig het Waalse decreet ter zake, subsidies slechts worden toegekend indien de steun bedoeld is voor investeringen in materiële of immateriële vaste activa, dus in duurzame activa. Daaruit volgt dat de bestreden bepaling de door het Waalse Gewest geleverde financiële inspanningen doet mislukken of ze op zijn minst uitholt.

In verband met het tweede onderdeel dient in herinnering te worden gebracht dat, hoewel de federale overheid bevoegd is om de algemene regels vast te stellen inzake de maxima voor hulp aan de ondernemingen op het gebied van de economische expansie, die maxima evenwel slechts kunnen worden gewijzigd met de toestemming van de gewesten.

De federale overheid is evenmin bevoegd om de toekenningsvoorwaarden voor hulp aan ondernemingen op het gebied van de economische expansie te wijzigen.

Met de bestreden bepaling ontnemt de federale wetgever de beoogde vennootschappen het voordeel van de door het Gewest toegekende hulp of een deel van die hulp, wat betekent dat het maximumbedrag van de hulp zonder voorafgaande toestemming van dat Gewest wordt verlaagd.

De vraag rijst bijgevolg of de federale wetgever, door een criterium voor toepassing van nieuwe fiscale bepalingen aan te nemen, de door het Gewest genomen maatregelen mag doen mislukken door de fiscale druk die hij een op het grondgebied van het Gewest gevestigde onderneming oplegt te verzwaren, door een verhoging van de balansactiva ten opzichte van de omzet en de financiële opbrengsten, terwijl die verhoging haar oorsprong vindt in de verwerving van vaste activa gefinancierd door het Gewest in het kader van zijn bevoegdheden. De arresten nrs. 52/92 van 9 juli 1992 en 57/94 van 14 juli 1994 worden in herinnering gebracht. Te dezen rijst de vraag of de federale wetgever, wanneer hij maatregelen neemt inzake inkomstenbelastingen, een instrument van economisch beleid dat onder de bevoegdheid van de gewesten valt, kan wijzigen of afschaffen.

Verder dient men te weten dat het beleid van het Gewest inzake economische expansie geenszins een hinderpaal vormt voor de door de wetgever nagestreefde doelstelling, vermits het Waalse Gewest, rekening houdend met de vastgestelde voorwaarden, geen subsidies kan toekennen aan slapende vennootschappen.

A.6.2. Het tweede middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Het vastgestelde criterium van onderscheid is ontdaan van relevantie ten aanzien van de doelstelling omdat het totaal van de balansactiva geen beoordelingscriterium vormt voor de activiteit van een vennootschap, en omdat de federale Regering niet de vennootschappen raakt die ze wil treffen aangezien « lege schelp »-vennootschappen geringe activa hebben, maar de wet daarentegen vennootschappen raakt die aanzienlijke investeringen doen en die de wetgever normalerwijze niet wilde treffen.

Het criterium dat te dezen het meest inopportuun lijkt, is het totale bedrag van de activa van de vennootschap, dat niet het geheel weerspiegelt van de middelen die ter beschikking werden gesteld van de vennootschap om haar activiteit te ontplooien.

De *ratio* omzet/totale balansactiva is een criterium aan de hand waarvan men niet zozeer kan vaststellen of de vennootschap een slapende vennootschap is, maar veeleer in welke mate de activa van de vennootschap een expansie van haar activiteit mogelijk maken. Die *ratio* wordt regelmatig gebruikt om de rentabiliteit van de investeringen en zelfs de verzadiging ervan te evalueren. De financiële analisten gebruiken dat criterium overigens nooit afzonderlijk, maar passen verschillende formules naast elkaar toe. De financiële analisten maken ten slotte steeds een vergelijking tussen vennootschappen die hun activiteiten ontplooien in dezelfde sector.

De bestreden bepaling verwijst hererzijds geenszins naar de activiteitssectoren van de vennootschappen waarop de bepaling wordt toegepast, met uitzondering van twee sectoren. Het zijn in het bijzonder de expanderende vennootschappen die door de bestreden bepaling zullen worden getroffen, terwijl het geen « lege schelp »-vennootschappen zijn.

Memorie van antwoord van de verzoekende partijen in de zaak met rolnummer 899

A.7. De verzoekende partijen stellen vast dat de Ministerraad geen enkel bezwaar aanvoert tegen hun argumentatie en zich naar de wijsheid van het Hof gedraagt. Zij verwijzen naar hun verzoekschrift tot vernietiging.

Memorie van antwoord van de verzoekende partijen in de zaken met rolnummers 903 en 905

A.8. Betreffende de relevantie van de betwiste maatregel, komt de stelling van de Ministerraad erop neer dat elke betekenis wordt ontnomen aan de voorwaarde volgens welke een maatregel adequaat dient te zijn ten aanzien van het nagestreefde doel, wat een noodzakelijk verband tussen dat doel en die maatregel vereist. Zoals in het verzoekschrift werd aangetoond, is dat te dezen niet het geval.

A.8.1. Wat de evenredigheid betreft, werd door de verzoekende partijen op gedetailleerde wijze aangetoond dat door de betwiste maatregel vennootschappen worden getroffen die de wetgever niet had beoogd.

In verband met de benadering van het Hof op fiscaal vlak dient men ervan uit te gaan dat te dezen de criteria van de maatregel dermate willekeurig zijn, dat het tussen de categorieën gemaakte onderscheid geenszins aan de realiteit beantwoordt, zelfs niet op vereenvoudigende en benaderende wijze. De betwiste maatregel leidt ertoe dat een belasting wordt geheven die hun draagkracht te boven gaat : zij worden immers belast op winsten die zij boekhoudkundig en economisch niet hebben gerealiseerd. De maatregel kan evenmin worden verantwoord door te verwijzen naar de administratieve kosten die de toepassing van een alternatieve maatregel met zich mee zou brengen. « Immers, het onevenredig karakter van de betwiste maatregel kan zeer eenvoudig worden weggenomen door aan de belastingplichtige de mogelijkheid te laten om aan te tonen dat hij geen 'lege schelp' of slapende vennootschap is, maar een normale economische activiteit uitoefent of om aan te tonen dat de aankoop van de aandelen van een verliesvennootschap ingegeven is door rechtmatige financiële en economische motieven. » Het is trouwens in die geest dat bij de totstandkoming van de wet amendementen werden ingediend.

Men begrijpt ten slotte niet waarom de Ministerraad van mening is dat de vennootschappen slechts onrechtstreeks zouden worden getroffen - ofwel voldoet een vennootschap aan de criteria van de betwiste maatregel, ofwel voldoet ze er niet aan - noch waarom hij het heeft over een strikte toepassing van de aangevochten maatregel - men ziet niet in hoe de maatregel op verschillende wijzen zou kunnen worden toegepast. « Juist omwille van de puur cijfermatige criteria die erin worden gehanteerd, laat de betwiste maatregel geen enkele marge voor een soepele interpretatie. »

Memorie van antwoord van de Ministerraad

A.9. De Ministerraad heeft zich naar de wijsheid van het Hof gedragen ten aanzien van het door de verzoekende vennootschappen ingestelde beroep. De door de Waalse Regering ingediende memorie bevat echter een nieuw middel. De Ministerraad wenst hieromtrent enkele opmerkingen te formuleren.

De bestreden bepaling is een bepaling die de grondslag van de vennootschapsbelasting raakt. De vennootschapsbelasting is geen gewestelijke belasting, noch een gedeelte of samengevoegde belasting. De vennootschapsbelasting is een federale belasting in de zin van artikel 170, § 1, van de Grondwet. De federale overheid is de enige die gemachtigd is om ze in te voeren.

Het Hof moet enkel nagaan of de federale Staat de perken van zijn bevoegdheden inzake fiscaliteit niet te buiten is gegaan. Het moet niet onderzoeken of de bestreden bepaling onrechtstreeks afbreuk zou hebben gedaan aan de bevoegdheid van het Waalse Gewest inzake economisch beleid. Er wordt herinnerd aan het arrest nr. 52/92 van 9 juli 1992. Uit de lezing van dat arrest blijkt dat het Hof de bestreden bepaling niet zou hebben vernietigd indien de federale Staat binnen de perken van zijn exclusieve fiscale bevoegdheid was gebleven. De federale wetgever vernag dus fiscale voordelen met betrekking tot belastingen die tot zijn exclusieve bevoegdheid behoren, te wijzigen of op te heffen, zelfs wat vennootschappen betreft die hulp van het gewest genieten. Vervolgens wordt herinnerd aan het arrest nr. 57/94 van 14 juli 1994, alsook aan de inzake milieutaksen gewezen arresten van 2 februari 1995.

Met de bestreden bepaling heeft de federale Staat een bevoegdheid uitgeoefend die hem eigen is. Er is dus geen rechtstreeks bevoegdheidsconflict. Er is evenmin een onrechtstreeks bevoegdheidsconflict, omdat de evenredigheidsregel niet is miskend. Het argument van onrechtstreekse inbreuk is slechts begrijpelijk in zoverre de federale overheid, bij het voeren van haar beleid en steeds binnen haar exclusieve bevoegdheden, zonder geldig motief maatregelen zou hebben genomen waarvan de gevolgen zo ver strekken dat een andere overheid zich in de praktische onmogelijkheid zou bevinden een reële inhoud te geven aan het beleid dat haar is toevertrouwd. Zulks is te dezen niet het geval, vermits de Waalse Regering enkel aanvoert dat de bestreden wet het door haar gevoerde economische beleid duurder maakt. Bij de lezing van de argumentatie van het Waalse Gewest is het duidelijk dat niet zozeer een bevoegdheidsoverschrijding wordt aangeklaagd, dan wel een belangenconflict. Een dergelijk conflict valt niet onder de bevoegdheid van het Hof. Er wordt herinnerd aan het arrest nr. 12/96 van 5 maart 1996.

Bovendien betoogt de Ministerraad dat er geen aanleiding kan zijn tot een belangenconflict, omdat hij betwist de wettige belangen van het Waalse Gewest te hebben geschonden. Het Waalse Gewest kan zich immers niet op zijn bevoegdheid inzake economie beroepen om te verlangen dat het behoud van de overgedragen vorige verliezen als subsidie voor de economische expansie zou worden gewaarborgd.

Zo ook kan niet worden ingezien op welke basis, in de wetgeving inzake economische expansie, een gesubsidieerd bedrijf van het Gewest bijkomende investeringshulp zou kunnen vorderen om de ontneming van een potentieel van fiscale besparing te compenseren.

De Ministerraad besluit bijgevolg dat het middel afgeleid uit de schending van de bevoegdheidsverdelende regels grondslag mist.

Memorie van de verzoekende partijen in de zaak met rolnummer 899

A.10. In een laatste memorie zeggen de verzoekende partijen kennis te hebben genomen van de door de Ministerraad ingediende memorie van antwoord. Zij menen dat indien de in hun beroepen aangehaalde middelen worden aangenomen, er geen uitspraak dient te worden gedaan over de door de Waalse Regering gestelde vraag, aangezien die vraag niet tot een ruimere vernietiging kan leiden dan die welke door de andere partijen was gevorderd.

- B -

Ten aanzien van de ontvankelijkheid van de memorie die de verzoekende partijen in de zaak met rolnummer 899 hebben ingediend

B.1. De verzoekende partijen in de zaak met rolnummer 899 hebben op 15 mei 1996 een ultieme memorie ingediend. Die memorie, die buiten de bij de bijzondere wet van 6 januari 1989 vastgestelde termijnen is ingediend, is onontvankelijk en dient uit de debatten te worden geweerd.

Ten gronde

B.2. De verzoekende partijen voeren de schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet. In haar memorie voert de Waalse Regering een nieuw middel aan dat is afgeleid uit de schending van de bevoegdheidsregels.

B.3. Het onderzoek van de overeenstemming van een bestreden bepaling met de bevoegdheidsregels moet het onderzoek van de bestaanbaarheid ervan met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet voorafgaan.

Ten aanzien van het middel aangevoerd door de Waalse Regering

B.4.1. De Waalse Regering leidt een middel af uit de schending van artikel 39 van de Grondwet en artikel 6, § 1, VI, eerste lid, 1°, en vierde lid, 4°, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980. In dat middel wordt betoogd, niet dat de federale wetgever wetgevend zou zijn opgetreden in een aangelegenheid die vreemd is aan zijn bevoegdheden, maar dat hij, in de uitoefening van zijn bevoegdheid, inbreuk zou hebben gemaakt op de bevoegdheid van de gewesten inzake economie (eerste onderdeel), en zou hebben nagelaten de instemming van de gewesten te verkrijgen alvorens de algemene regels vast te stellen betreffende de maxima voor hulp aan de ondernemingen op het gebied van de economische expansie (tweede onderdeel).

B.4.2. Met de bestreden bepaling heeft de federale wetgever een bevoegdheid uitgeoefend die hem eigen is, namelijk zijn fiscale bevoegdheid op het stuk van de vennootschapsbelasting. Weliswaar kan de bestreden maatregel een onrechtstreekse weerslag uitoefenen op het beleid van de gewesten inzake hulp aan de ondernemingen, doordat sommige van die ondernemingen, die door middel van die hulp investeringen hebben gedaan, aan de bestreden bepaling kunnen worden onderworpen. Die weerslag van de bestreden maatregel is evenwel te onrechtstreeks en wisselvallig opdat de federale overheid kan worden verweten de uitoefening van de bevoegdheid van de gewesten inzake hulp aan de ondernemingen onmogelijk of overdreven moeilijk te maken.

Het middel, in zijn eerste onderdeel, is niet gegrond.

B.4.3. De bestreden bepaling, die enkel over het stelsel van de fiscale aftrekbaarheid van de verliezen handelt, heeft noch rechtstreeks, noch onrechtstreeks betrekking op de algemene regels betreffende de maxima voor de hulp aan ondernemingen op het gebied van de economische expansie.

Het middel, in zijn tweede onderdeel, is niet gegrond.

Ten aanzien van de middelen aangevoerd door de verzoekende partijen

B.5.1. De verschillende middelen die de verzoekende partijen aanvoeren, zijn afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

B.5.2. 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.

B.6.1. Artikel 206 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 staat, sedert de wijziging ervan bij artikel 1 van de wet van 6 augustus 1993, in paragraaf 1 ervan toe de vorige beroepsverliezen achtereenvolgens af te trekken van de winst van elk volgend belastbaar tijdperk, binnen de perken vastgesteld bij het tweede lid ervan, dat bepaalde :

« 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. »

Paragraaf 2 van die bepaling voorziet in bijzondere regels voor de vennootschappen die een inbreng verkrijgen of een andere vennootschap overnemen.

Artikel 4, 1°, van de wet van 4 april 1995 houdende fiscale en financiële bepalingen heft het tweede lid van paragraaf 1 op en schaft bijgevolg de perken af die op algemene wijze aan de aftrek van de vorige beroepsverliezen waren gesteld. Overeenkomstig artikel 10, eerste en tweede lid, van de wet treedt dat artikel in werking vanaf het aanslagjaar 1998, en bovendien werd voor het aanslagjaar 1997 voorzien in bijzondere bepalingen.

Artikel 4, 2°, van diezelfde wet vult artikel 206 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 aan met een paragraaf 3, die, in afwijking van de paragrafen 1 en 2, de aftrek van de vorige beroepsverliezen verbiedt « wanneer het gemiddelde van de omzet en de financiële opbrengsten die zijn geboekt tijdens de boekjaren welke verbonden zijn met de drie vorige belastbare tijdperken, minder bedraagt dan 5 pct. van het gemiddelde van het totaal bedrag van de activa, zoals dat voorkomt in de jaarrekeningen van die boekjaren ». In het tweede lid van die bepaling zijn de bedragen gepreciseerd die in aanmerking moeten worden genomen, in de plaats van de omzet en de financiële opbrengsten, voor de vennootschappen die onderworpen zijn aan de wet van 22 maart 1993 op het statuut van en het toezicht op de kredietinstellingen (1°) en voor de in artikel 56, § 2, 2°, h, vermelde verzekeringsondernemingen (2°). Overeenkomstig artikel 10, derde lid, van de wet treedt dat artikel in werking vanaf het aanslagjaar 1996.

De verzoekende partijen vorderen allen de vernietiging van artikel 4, 2°, van de wet van 4 april 1995. Sommige verzoekende partijen vorderen bovendien de vernietiging van artikel 10, derde lid, van diezelfde wet.

B.6.2. Uit de parlementaire voorbereiding van de bestreden bepalingen 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 ontzeggen, hetgeen schadelijk was voor de economie en voor de ontwikkeling van grote investeringsprojecten, maar dat hij, anderzijds, de bedoeling heeft gehad de « slapende » of « sluimerende » vennootschappen de mogelijkheid te ontnemen vorige verliezen nog aan te rekenen op de positieve resultaten in de toekomst (*Gedr. St., Senaat, 1994-1995, nr. 1304-2, pp. 14 tot 17*). Die tweede maatregel wordt verantwoord door « de wil om te beletten dat van nu af aan vorige verliezen nog zouden worden gebruikt als middel om geen belasting te betalen op de winsten uit een activiteit die nieuw en op kunstmatige wijze in een 'lege schelp'-onderneming is ondergebracht » (*idem, p. 16*).

B.7.1. Aan de wetgever komt het toe 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 door een oneigenlijk gebruik tegen te gaan dat van de mogelijkheid om verliezen af te trekken zou kunnen worden gemaakt. Aldus is het legitiem dat de wetgever het voordeel van de aftrek van de vroegere beroepsverliezen weigert aan vennootschappen die geen daadwerkelijke economische activiteit uitoefenen en kunstmatig in leven zouden worden gehouden opdat uit een fiscale gunstmaatregel voordeel kan worden gehaald. Het Hof dient evenwel te onderzoeken of de maatregel die de wetgever heeft genomen, objectief en in redelijkheid kan worden verantwoord ten aanzien van die doelstelling. Het Hof moet met name onderzoeken of de criteria om te bepalen of een vennootschap een « slapende » vennootschap is, objectief en relevant zijn.

B.7.2. De bestreden bepaling wendt in dat verband een objectief cijfercriterium aan dat verkregen wordt door het gemiddelde van de omzet en de financiële opbrengsten die in de loop van de boekjaren gekoppeld aan de drie vorige belastbare tijdperken werden geboekt, in verhouding te plaatsen tot het gemiddelde totale bedrag van de activa dat vermeld is in de jaarrekeningen van die boekjaren. Indien de teller 5 pct. bedraagt van de noemer, is de aftrek van de vorige verliezen toegestaan. In het tegenovergestelde geval is hij verboden.

B.7.3. Weliswaar beoogt de fiscale wet tegelijk belastingplichtigen met verschillende inkomensposities en vermogenstoestanden en kan zij die diversiteit aan toestanden opvangen door gebruik te maken van algemene categorieën, maar zij vermag daarbij niet, om de misbruiken van sommige vennootschappen te voorkomen, andere vennootschappen te treffen waartegen een dergelijk verwijt niet kan worden gericht. Nu kunnen met het criterium dat de wetgever te dezen heeft aangewend, wellicht sommige van de vennootschappen worden getroffen die « slapend » zijn, doch de betwiste bepaling treft eveneens vennootschappen die in ontwikkeling zijn of die om redenen eigen aan hun activiteitssector over omvangrijke activa beschikken zonder de door die bepaling beoogde omzet te kunnen verwezenlijken. De wetgever heeft weliswaar rekening gehouden met een zekere evolutie in de tijd, aangezien hij zich op resultaten baseert die aan de drie vorige belastbare tijdperken gekoppeld zijn. Maar die correctie volstaat niet voor de vennootschappen die, met toepassing van een louter mathematisch criterium, ten onrechte als « slapende » vennootschappen worden beschouwd.

B.7.4. Het onderscheid dat uit de bekritiseerde bepaling voortvloeit is niet in redelijkheid verantwoord nu het steunt op een criterium dat niet relevant is. Het strekt ertoe vennootschappen die, ten aanzien van de beschouwde maatregel, zich in verschillende situaties bevinden, op identieke wijze te behandelen.

Het middel is gegrond.

Om die redenen,

het Hof

vernietigt de artikelen 4, 2°, en 10, derde lid, van de wet van 4 april 1995 houdende fiscale en financiële bepalingen.

Aldus uitgesproken in het Frans, het Nederlands en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 11 december 1996.

De griffier,

L. Potoms

De voorzitter,

M. Melchior

SCHIEDSHOF

D. 96 — 2683

(C - 21348)

Urteil Nr. 70/96 vom 11. Dezember 1996

Geschäftsverzeichnisnummern 899, 903, 904, 905 und 906

In Sachen: Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 4 2° und 10 Absatz 3 des Gesetzes vom 4. April 1995 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und L. De Grève, und den Richtern P. Martens, J. Delruelle, E. Cereche, H. Coremans und A. Arts, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

I. Gegenstand der Klagen

Mit Klageschriften, die dem Hof mit am 30. Oktober, 17., 20. und 21. November 1995 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen zugesandt wurden und am 31. Oktober, 20., 21. und 22. November 1995 in der Kanzlei eingegangen sind, erhoben Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 4 2° und 10 Absatz 3 des Gesetzes vom 4. April 1995 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 23. Mai 1995) wegen Verletzung der Artikel 10 und 11 der Verfassung:

- a) die Cloître III AG und die Cloître II AG, mit Gesellschaftssitz in 1030 Brüssel, boulevard Général Wahis 23;
- b) die Belgo Mart Investors AG, mit Gesellschaftssitz in 1020 Brüssel, square de l'Atomium 309;
- c) die Compagnie Coppée de Développement Industriel AG, mit Gesellschaftssitz in 1050 Brüssel, avenue Louise 251;
- d) die Beaulieu Kunststoffen AG, mit Gesellschaftssitz in 8790 Waregem, Holstraat 309;
- e) die Sapec AG, mit Gesellschaftssitz in 1050 Brüssel, place du Champ de Mars 2, Bk. 8.

II. Verfahren

Durch Anordnungen vom 31. Oktober 1995, 20., 21. und 22. November 1995 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Richter der Besetzung in den jeweiligen Rechtssachen bestimmt.

Die referierenden Richter haben Artikel 71 bzw. 72 des organisierenden Gesetzes im vorliegenden Fall nicht für anwendbar erachtet.

Durch Anordnung vom 28. November 1995 hat der vollzählig tagende Hof die Rechtssachen verbunden.

Die Klagen wurden gemäß Artikel 76 des organisierenden Gesetzes mit am 14. Dezember 1995 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert; die Verbindungsanordnung wurde den Parteien mit denselben Briefen notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 14. Dezember 1995.

Durch Anordnungen vom 9. und 19. Januar 1996 hat der amtierende Vorsitzende auf Antrag des Ministerrats und der Wallonischen Regierung vom 8. bzw. 18. Januar 1996 die für die Einreichung eines Schriftsatzes vorgesehene Frist um dreißig Tage verlängert.

Diese Anordnungen wurden dem Ministerrat und der Wallonischen Regierung mit am 10. bzw. 23. Januar 1996 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Schriftsätze wurden eingereicht von

- dem Ministerrat, rue de la Loi 16, 1000 Brüssel, mit am 29. Januar 1996 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- der Wallonischen Regierung, rue Mazy 25-27, 5100 Namur, mit am 27. Februar 1996 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Diese Schriftsätze wurden gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 18. März 1996 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Erwiderungsschriftsätze wurden eingereicht von

- den klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 899, mit am 9. April 1996 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- den klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 903, mit am 12. April 1996 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- den klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 905, mit am 12. April 1996 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- dem Ministerrat, mit am 17. April 1996 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Die klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 899 haben mit am 15. Mai 1996 einen Ergänzungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnungen vom 26. März 1996 und 17. September 1996 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 30. Oktober 1996 bzw. 30. April 1997 verlängert.

Durch Anordnung vom 17. Oktober 1996 hat der Hof die Rechtssachen für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 7. November 1996 anberaumt.

Diese Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwältinnen mit am 18. Oktober 1996 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 7. November 1996

- erschienen

. RA M. Baltus und RÄin Fr. Baltus, in Brüssel zugelassen, für die klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 899,

. RA L. De Broe und RA P. Kerfs, in Brüssel zugelassen, für die klagenden Parteien in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummer n 903 und 905,

. RA J. Kirkpatrick, beim Kassationshof zugelassen, für die klagende Partei in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 904,

. RA M. Verdussen, in Brüssel zugelassen, für die klagende Partei in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 906,

. B Druart und P. Goblet, Beamte beim Finanzministerium, für den Ministerrat,

- RA R. Forestini loco RA M. Dassesse, in Brüssel zugelassen, für die Wallonische Regierung,
- haben die referierenden Richter J. Delruelle und A. Arts Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Parteien angehört,
- wurden die Rechtssachen zur Beratung gestellt.

Das Verfahren wurde gemäß den Artikeln 62 ff. des organisierenden Gesetzes, die sich auf den Sprachengebrauch vor dem Hof beziehen, geführt.

III. Gegenstand der angefochtenen Bestimmungen

Artikel 4 2° des Gesetzes vom 4. April 1995 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen, das im *Belgischen Staatsblatt* vom 23. Mai 1995 veröffentlicht wurde, ergänzt Artikel 206 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, der durch Artikel 1 des Gesetzes vom 6. August 1993 ersetzt wurde, um einen folgendermaßen lautenden Paragraphen 3:

« In Abweichung von den §§ 1 und 2 dürfen vorherige Betriebsverluste auf keinen Fall vom Gewinn des Besteuerungszeitraums abgezogen werden, und genausowenig vom Gewinn eines späteren Besteuerungszeitraums, wenn der Durchschnitt des Umsatzes und der Finanzerträge, die während der mit den drei vorigen Besteuerungszeiträumen verbundenen Geschäftsjahre gebucht wurden, weniger als fünf Prozent des Durchschnitts des Gesamtbetrags der Aktiva laut den Jahresabschlüssen dieser Geschäftsjahre beträgt.

Für die Anwendung von Absatz 1 berücksichtigt man anstatt des Umsatzes und der Finanzerträge,

1° wenn es sich um Gesellschaften handelt, die dem Gesetz vom 22. März 1993 bezüglich der Rechtsstellung und Beaufsichtigung der Kreditanstalten unterworfen sind, den Gesamtbetrag der Zinserträge und ähnlichen Erträge, der Erträge aus nicht festverzinslichen Wertpapieren, der eingenommenen Provisionen und der übrigen Betriebserträge;

2° wenn es sich um in Artikel 56 § 2 2° h genannte Versicherungsunternehmen handelt, den Gesamtbetrag der Bruttoprämien und der Erträge aus Anlagen. »

Artikel 10 Absatz 3 desselben Gesetzes bestimmt, daß Artikel 4 2° mit Wirkung vom Veranlagungsjahr 1996 in Kraft tritt.

Des weiteren hebt Artikel 4 1° in Artikel 206 des bereits angeführten Einkommensteuergesetzbuches § 1 Absatz 2 auf.

IV. In rechtlicher Beziehung

- A -

Klageschrift in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 899

A.1.1. Die zwei klagenden Gesellschaften würden sich aller Wahrscheinlichkeit nach in der durch den neuen Gesetzestext ins Auge gefaßten Sachlage befinden und vom Anspruch auf Anrechnung vorheriger Betriebsverluste ausgeschlossen werden. Sie hätten also ein Interesse daran, die Nichtigkeitserklärung des Gesetzes zu erwirken.

A.1.2. Der einzige Klagegrund gehe von einer Verletzung der Artikel 10 und 172 der Verfassung aus, indem die angefochtene Bestimmung jenen Unternehmen, deren « Durchschnitt des Umsatzes und der Finanzerträge, die während der mit den drei vorigen Besteuerungszeiträumen verbundenen Geschäftsjahre gebucht wurden, weniger als fünf Prozent des Durchschnitts des Gesamtbetrags der Aktiva laut den Jahresabschlüssen dieser Geschäftsjahre beträgt », das Recht aberkenne, die in den vorigen Geschäftsjahren erlittenen Verluste von den steuerbaren Gewinnen abzuziehen, wohingegen das Recht auf Anrechnung vorheriger Verluste grundsätzlich allen Steuerpflichtigen eingeräumt worden sei, außer denjenigen, die sich in der durch diesen Gesetzestext ins Auge gefaßten Sachlage befänden, ohne daß für diese Unterscheidung eine objektive und angemessene Rechtfertigung in Anbetracht der Zielsetzung und der Folgen der Maßnahme vorliege, und wohingegen die Bestimmung dadurch, daß sie auf die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes erlittenen Verluste anwendbar sei, eine ungerechtfertigte Diskriminierung unter Steuerpflichtigen ins Leben rufe, und zwar je nach den Entscheidungen bezüglich der Investitionen und Abschreibungen, die sie während dieses früheren Zeitraums gesetzmäßig getroffen hätten, ohne über den späteren Text, der anwendbar werden sollte, Bescheid zu wissen.

Aus den Vorarbeiten gehe hervor, daß die vom Gesetzgeber verfolgte Zielsetzung daran bestanden habe, den « ruhenden » Gesellschaften die Möglichkeit zu entziehen, Betriebsverluste auf zukünftige positive Ergebnisse anzurechnen, und daß diese Regel begründet liege in dem « Willen, zu verhindern, daß vorherige Verluste noch als ein Mittel verwendet werden, keine Steuern zu bezahlen auf Gewinne aus einer Tätigkeit, die neu und künstlich in einer ' ruhenden ' Gesellschaft untergebracht worden ist ».

Die angefochtene Bestimmung erreiche nicht dieses Ziel, da das berücksichtigte Kriterium - das Verhältnis zwischen dem Umsatz und den gesamten Aktiva - es nicht ermögliche, diese Zielsetzung zu verwirklichen. Gesellschaften, die sich in der Anlaufphase befänden, werde nämlich das Recht aberkannt, ihre Verluste anzurechnen, wenn sie auf vollen Touren laufen würden, wobei es sich sicherlich nicht um « ruhende » Gesellschaften handle. Solche Gesellschaften seien oft im Immobiliensektor anzutreffen, « wo die Früchte von Investitionen - zumal in Krisenzeiten - erst nach einer relativ langen Zeitspanne geerntet werden können. Auch im Finanzsektor gibt es solche Gesellschaften ».

Gesellschaften, die wirklich « ruhende » Gesellschaften seien, würden im Gegenteil von der Maßnahme unberührt bleiben, weil sie über sehr geringe Aktiva verfügen würden, so daß sie problemlos einen Umsatz oder Finanzerträge im Werte von fünf Prozent dieser Aktiva erzielen könnten.

Dieser Mangel an Relevanz sei während der Vorarbeiten hervorgehoben worden, wobei angemessenere Kriterien vorgeschlagen worden seien. Der Minister habe jedoch jede Änderung des Textes abgelehnt und dabei präzisiert, daß das Gesetz entsprechend den Absichten des Gesetzgebers ausgelegt werden müsse. Eine solche Auslegung werde jedoch nicht möglich sein, da der Gesetzestext vollkommen deutlich und das verwendete Kriterium rein mathematisch sei. Außerdem sei darauf hinzuweisen, daß die im Kurzbericht zitierten Worte des Ministers nicht in den Parlamentsannalen wiedergegeben worden seien.

Nach der Ausfertigung des Gesetzes hätten zahlreiche Autoren seine diskriminierende Beschaffenheit hervorgehoben. In einer Studie lege Professor Kleynen mathematisch dar, daß die Maßnahme nicht jene Gesellschaften erfasse, auf die der Gesetzgeber abgezielt habe, sondern im Gegenteil viele auf vollen Touren laufende Gesellschaften, deren einziger Fehler darin bestehe, daß sie ein ehrgeiziges Investitionsprogramm durchführen würden; außerdem sei betont worden, daß das Gesetz zu buchhaltungsmäßigen Manipulationen führen werde, mit dem Ziel, dem ungerechten System zu entgehen.

Der Fall der ersten klagenden Partei zeige die abwägigen Aspekte der angefochtenen Maßnahme. Es handle sich dabei nämlich um eine Gesellschaft, die sich die Verwirklichung großangelegter Investitionsprogramme im Immobiliensektor zum Ziel gesetzt habe. Eine solche Investition rentiere sich nicht sofort, da die bebauten Grundstücke zwangsläufig erst nach Ablauf einer bestimmten Frist vermietet bzw. verkauft werden könnten. Die Gesellschaft werde also das Recht, die in den ersten Jahren der Geschäftstätigkeit erlittenen Verluste anzurechnen, verlieren.

Auch andere Gesellschaften würden benachteiligt werden, und zwar Gesellschaften, die sich mit Forschung und Entwicklung befassen, Finanzgesellschaften und Liquidationsgesellschaften.

Das Gesetz enthalte noch eine weitere Verletzung des Grundsatzes der Gleichheit der Bürger vor der Steuer. Es verbiete nämlich die Anrechnung von vor der Ausfertigung des Gesetzestextes erlittenen Verlusten, und zwar aufgrund eines Kriteriums, das auf Ergebnissen aus der Zeit vor dieser Ausfertigung beruhe, « was einer - wenn nicht rechtlichen, so immerhin faktischen - Rückwirkung entspricht und das legitime Vertrauen der Unternehmen enttäuscht ».

Jene Unternehmen, die keinen Gebrauch von den durch das Buchhaltungsgesetz gebotenen Möglichkeiten gemacht hätten, nicht in den Anwendungsbereich des Gesetzes zu fallen, würden noch mehr benachteiligt und diskriminiert werden als andere, die - selbstverständlich ohne es zu wissen - vorher Entscheidungen getroffen hätten, durch welche sie nicht in den Anwendungsbereich dieses Gesetzes fallen würden.

Klageschriften in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnismummern 903 und 905

A.2.1. Die klagenden Parteien hätten ein Interesse an der Anfechtung der fraglichen Bestimmungen, weil, wenn diese Bestimmungen nicht für nichtig erklärt würden, sie ihre erwiesenen vorherigen Verluste nicht länger mit den Gewinnen aus späteren Besteuerungszeiträumen verrechnen könnten.

A.2.2. Die angefochtenen Bestimmungen würden gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung verstoßen. Obwohl die durch die angefochtenen Bestimmungen verfolgte Zielsetzung - Bekämpfung der Steuerumgehung - zweifelsohne statthaft sei, sei die ergriffene Maßnahme jedoch nicht objektiv, nicht relevant und nicht in angemessener Weise zu rechtfertigen; außerdem sei sie völlig unverhältnismäßig, weil zu radikal und blind. Sie hebe das Recht auf Anrechnung vorheriger Betriebsverluste auf, « ohne daß geprüft wird, ob ein gewinnträchtiges Unternehmen artifizuell in einer anderen Gesellschaft untergebracht wird, und gar ohne als Voraussetzung vorzusehen, daß die ins Auge gefaßte Operation nur zu Steuerzwecken erfolgt, und ohne daß dem Steuerpflichtigen die Chance gegeben wird, unter Beweis zu stellen, daß diese Operation rechtmäßigen finanziellen oder wirtschaftlichen Bedürfnissen entspricht ».

Das verwendete Kriterium sei außerdem irrelevant; es sei willkürlich gegenüber den Holdinggesellschaften, die *per definitionem* keinen Umsatz erzielen und als Finanzerträge Dividenden von den Gesellschaften, an denen sie beteiligt seien, erhalten würden. Eine Holdinggesellschaft erhalte Dividenden, soweit die Gesellschaften, an denen sie beteiligt sei, Gewinne erzielen würden. Die angefochtene Bestimmung unterscheide also unter Holdinggesellschaften je nachdem, ob sie sich an gewinnträchtigen oder verlustreichen Gesellschaften beteiligen würden. « Die verlustreiche (deshalb aber nicht untätige) Beschaffenheit der Gesellschaften, an denen sich eine Holdinggesellschaft beteiligt, ist kein relevantes Kriterium zur Beantwortung der Frage, ob die Holdinggesellschaft selbst eine ' ruhende ' Gesellschaft ist. Demzufolge läßt sich aus dem Umstand, daß eine Holdinggesellschaft während einer Zeitspanne von drei Jahren keine Dividenden erhalte, genausowenig schließen, daß sie eine ' ruhende ' Gesellschaft wäre. ».

Die willkürliche, inadäquate und nicht objektive Beschaffenheit des verwendeten Kriteriums komme in vollem Umfang zum Ausdruck, wenn man die Situation zweier Gesellschaften mit dem gleichen Umsatz und der gleichen Tätigkeit vergleiche, wobei die eine Gesellschaft auf ihrer Bilanz wenige Aktiva aufweise, etwa weil sie die meisten Abschreibungen oder Wertminderungen auf der Aktivseite verbucht habe, ihren Teilhabern die meisten Dividenden ausgeschüttet habe oder weil sie Mieter und nicht Eigentümer ihrer Betriebsmittel sei, und die andere Gesellschaft aber viele Aktiva auf ihrer Bilanz aufweise. Letztere sei in diskriminierender Weise von dem Gesetz betroffen, da sie in Zukunft ihre Betriebsverluste nicht mehr verwenden könne.

Die angefochtene Bestimmung könne noch schärfer kritisiert werden; das vom Gesetzgeber verwendete Kriterium habe zur Folge, daß die Maßnahme eben nicht auf die « meisten echten ' ruhenden ' Gesellschaften » Anwendung finde. In den meisten Fällen sei das Unternehmen, das sich an einer « ruhenden » Gesellschaft beteilige, nämlich nicht an den Aktiva dieser Gesellschaft interessiert, sondern ausschließlich an den kumulierten Verlusten. Demzufolge würden nur Aktien von « ruhenden » Gesellschaften gekauft, deren Aktiva nur aus Geldmitteln bestehen würden. Man brauche diese Geldmittel bloß auf einem Terminkonto anzulegen, wo das Geld mit fünf Prozent verzinst wird, um der Anwendung der fraglichen Maßnahme zu entgehen.

« Wenn es sich um eine fast erloschene ' ruhende ' Gesellschaft (d.h. ohne nennenswerte Geldmittel) handelt, genügt es, daß der Aktionär die Gesellschaft neu kapitalisiert und die Gesellschaft anschließend die eingebrachten Gelder erneut zu fünf Prozent anlegt, damit die Gesellschaft sich der fraglichen Maßnahme entziehen kann. »

Die beanstandete Maßnahme bestrafe außerdem vor allem Gesellschaften, die eine normale Wirtschaftstätigkeit entwickeln würden und den Mut hätten, große Investitionsprojekte in Angriff zu nehmen, die in den ersten Jahren oft zu beträchtlichen Verlusten führen würden. Es handele sich dabei um Gesellschaften, die sich mit der Forschung bzw. Entwicklung neuer Technologien befassen würden, oder um Immobiliengesellschaften, oder um Holdinggesellschaften, die beträchtliche Beteiligungen an Tochtergesellschaften erworben hätten, welche nicht in der Lage seien, eine aktive Dividendenpolitik zu führen, oder auch um Gesellschaften, die beträchtliche Aktiva brauchen würden, um ihren Gesellschaftszweck zu erfüllen, oder auch um junge, neulich gegründete Gesellschaften, die Anlaufverluste erleiden würden.

Die Gesellschaft, die mit dem Bau des Eurotunnels beauftragt worden sei, wäre ein gutes Beispiel von einer Gesellschaft, die von der fraglichen Maßnahme betroffen sein könnte.

Es sei übrigens zu betonen, daß Artikel 41° des angefochtenen Gesetzes eine andere Einschränkung des Ausgleichs von Verlusten aufhebe, um « potentiellen Investitionsträgern [nicht davon abzuraten], größere Investitionsprojekte in Angriff zu nehmen, die vielfach in der Anlaufphase zu beträchtlichen Verlusten führen ».

Des weiteren sei hervorzuheben, daß die Maßnahme zur Folge habe, daß eine Gesellschaft in Belgien wegen buchhaltungsmäßig und wirtschaftlich nicht erzielter Gewinne besteuert werde. Im Steuerrecht müsse die Steuer jedoch auf der wirtschaftlichen Realität, nicht aber auf der rechtlichen Realität beruhen. Man könne sich fragen, weshalb der Gesetzgeber den beanstandeten Mißbrauch mit einer spezifischen Maßnahme zu bekämpfen versuche, während eine in Artikel 344 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches enthaltene allgemeine Maßnahme es ermöglichen würde, diese Zielsetzung zu erreichen.

Anschließend sei darauf hinzuweisen, daß die fragliche Maßnahme eine gravierende Antastung der Rechtsicherheit darstelle, da die ins Auge gefaßten Gesellschaften auf einmal mit einer überhaupt unvorhersehbaren Steuerschuld konfrontiert würden. Nach dem Grundsatz der Rechtsicherheit könne der Gesetzgeber jedoch nicht ohne objektive und angemessene Rechtfertigung dem Interesse Abbruch tun; das Rechtssubjekte daran hätten, in der Lage zu sein, die Rechtsfolgen ihrer Handlungen vorherzusehen.

Die beanstandete Maßnahme mache schließlich einen diskriminierenden Unterschied zwischen Gesellschaften, die dem gemeinen Buchhaltungsrecht unterlägen, und Kreditanstalten, die dem königlichen Erlaß vom 23. September 1992 unterworfen seien. Während für die dem gemeinen Buchhaltungsrecht unterliegenden Gesellschaften nur der Durchschnitt des Umsatzes und der Finanzerträge berücksichtigt werde, werde bei den Kreditanstalten auch den

übrigen Betriebserträgen Rechnung getragen. Die erstgenannten Gesellschaften könnten jedoch auch übrige Betriebseinkünfte haben, die unberücksichtigt bleiben würden. Diese Unterscheidung, die jeder Rechtfertigung entbehre, sei diskriminierend und begründe an sich schon die Nichtigkeitserklärung der angefochtenen Maßnahme.

Klageschrift in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnungsnummer 904

A.3.1. Die klagende Partei sei eine der Körperschaftsteuer unterliegende Gesellschaft belgischen Rechts. Sie sei außerdem von den angefochtenen Bestimmungen betroffen, denn sie habe steuerliche Verluste, die nicht ausgeglichen werden könnten, und für die Geschäftsjahre 1992, 1993 und 1994 erreiche der Durchschnitt ihres Umsatzes und ihrer Finanzerträge nicht fünf Prozent des Durchschnitts ihrer gesamten Bilanzaktiva.

A.3.2. Der erste Klagegrund geht von einer Verletzung der Artikel 10 und 11 der Verfassung aus. Die angefochtene Bestimmung verstoße gegen diese Vorschriften, weil sie einen Behandlungsunterschied zwischen Gesellschaften, die den vom Gesetzgeber festgelegten Bedingungen entsprächen und ihre vorherigen Verluste anrechnen könnten, und den übrigen Gesellschaften, die nicht mehr dazu in der Lage seien, einführe.

In einem ersten Teil wird die Unterscheidung mit der Begründung kritisiert, daß der Gesetzgeber ein Kriterium gewählt habe, das hinsichtlich der verfolgten Zielsetzung überhaupt irrelevant sei. Gesellschaften, deren Bilanzaktiva sehr gering seien, könnten nämlich vorherige Verluste weiterhin ausgleichen, während Gesellschaften, die eine normale Tätigkeit entwickeln würden, und solche, welche bedeutende Investitionen tätigen würden, die nicht rasch Erträge abwerfen würden, bestraft würden. « Der Umfang der Bilanzaktiva einer Gesellschaft sei zur Bewertung ihres Tätigkeitsniveaus unerheblich. » Der Gesamtbetrag der Bilanzaktiva schwanke je nachdem, ob die Gesellschaft eine Tätigkeit ausübe, die beträchtliche Investitionen erfordere, oder nicht, ob sie gemietete oder gekaufte Produktionsmittel einsetze und ob sie sich ihre Kundschaft selbst aufgebaut oder ihre Kundschaft von einem Dritten erworben habe.

In einem zweiten Teil macht die klagende Partei eine Verletzung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes geltend, und zwar mit der Begründung, daß das verwendete Kriterium eine unverhältnismäßig hohe Anzahl von Gesellschaften erfasse, die sich nicht in jener Sachlage befänden, welche der Gesetzgeber ins Auge gefaßt habe. Um einen angemessenen Zusammenhang zwischen den Folgen der Maßnahmen und der verfolgten Zielsetzung zu berücksichtigen, « hätte der Gesetzgeber entweder dieses Kriterium mit anderen Kriterien verbinden sollen, oder das beanstandete Kriterium nur einer Vermutung zugrunde legen sollen, daß die Gesellschaft ihre Tätigkeiten auf Sparflamme gesetzt hätte, und ihr das Recht einräumen sollen, den Nachweis zu erbringen, daß sie keine ' ruhende ' Gesellschaft ist, sondern vielmehr eine normale Wirtschaftstätigkeit ausübt ».

In einem dritten Teil wird behauptet, daß die Verhältnismäßigkeitsregel dadurch mißachtet werde, daß « das gewählte Kriterium - einzeln angewandt - zur Folge hat, daß ein nicht existierender Ertrag besteuert wird, falls der vorherige Verlust, dessen Anrechnung verweigert wird, einerseits und das besteuerbare Einkommen, auf das dieser Verlust nicht angerechnet werden kann, andererseits, beide aus einer Wertschwankung von ein und demselben Aktivbestandteil hervorgehen ». Man hätte also wenigstens die Möglichkeit bieten sollen, auf die besteuerebaren Mehrwerte und Rücknahmen von Abschreibungen und Wertminderungen bezüglich der Aktiva jenen Teil der vorherigen Verluste anzurechnen, der sich aus den Abschreibungen und Wertminderungen ergebe, die das Steuerrecht bisher hinsichtlich desselben Aktivbestandteils erlaubt habe.

Die Zielsetzung des Gesetzgebers sei allerdings nicht zu kritisieren; man finde sie in der Gesetzgebung mehrerer anderen Länder wieder, etwa im niederländischen Körperschaftsteuergesetz. Die Kritik beziehe sich jedoch auf die Erheblichkeit des gewählten Kriteriums sowie auf die Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes.

A.3.3. Hilfsweise wird ein zweiter Klagegrund vorgebracht. Er geht von einer Verletzung der Artikel 10 und 11 der Verfassung aus und richtet sich gegen Artikel 10 Absatz 3 des Gesetzes vom 4. April 1995.

In Anbetracht des Inkrafttretens der Bestimmung vom Veranlagungsjahr 1996 an und in Anbetracht der Tatsache, daß die Rechnungen am 31. Dezember 1995 abgeschlossen würden, könnten die Gesellschaften, die die in der neuen Bestimmung festgelegten Bedingungen nicht erfüllen würden, keine zweckdienlichen Maßnahmen mehr ergreifen, um ihren Anspruch auf Anrechnung ihrer vorherigen Verluste aufrechtzuerhalten. Die Gesellschaften, die ihre Rechnungen zu einem anderen Zeitpunkt abschließen würden, würden ebenfalls beträchtliche Schwierigkeiten erfahren, solche Maßnahmen zu ergreifen. Jene Gesellschaften, die tatsächlich die in Artikel 206 vorgesehenen Bedingungen erfüllen würden, seien in der Lage, das Nötige zu veranlassen, um in Zukunft Maßnahmen zu ergreifen, damit diese Bedingungen weiterhin erfüllt würden. Die beanstandete Diskriminierung sei nicht angemessen; sie beruhe auf den Ergebnissen und den Bilanzaktiva der Gesellschaft in einem Zeitraum, in dem die Auswirkungen dieser Bestandteile auf die ausgleichsfähigen steuerlichen Verluste weder bekannt noch vorhersehbar und demzufolge weitgehend zufallsbedingt gewesen seien.

Klageschrift in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnungsnummer 906

A.4.1. Die klagende Partei gehöre zu einer Kategorie von Steuerpflichtigen, die - in ihrer Eigenschaft als Steuerschuldner - unmittelbar und in ungünstigem Sinne von der angefochtenen Rechtsnorm betroffen sein könnten. Der klagenden Partei werde nämlich konkret die Möglichkeit aberkannt, Betriebsverluste, die sich auf die drei vorigen Besteuerungszeiträume bezögen, anzurechnen.

A.4.2. Der einzige Klagegrund geht von einer Verletzung der Artikel 10 und 11 der Verfassung aus.

Die belgische Steuergesetzgebung habe von Alters her die Möglichkeit geboten, den Abzug von Betriebsverlusten aufzuschieben und sogar zu streuen, so daß sie auf das positive Ergebnis, das im Laufe späterer Jahre erzielt werde, angerechnet werden könnten.

Die anfangs auf fünf Jahre festgelegte zeitliche Beschränkung sei zur Förderung der Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen abgeschafft worden.

Anschließend sei eine quantitative Einschränkung eingeführt worden; diese Einschränkung werde durch Artikel 4 1° des angefochtenen Gesetzes abgeschafft, und zwar mit Wirkung vom Veranlagungsjahr 1998. Diese Abschaffung könne sich negativ auf den Staatshaushalt auswirken. Um die haushaltsmäßigen Auswirkungen dieser Maßnahme zu beschränken, habe der föderale Gesetzgeber die angefochtene Bestimmung angenommen. Die verfolgte Zielsetzung sei also vor allen Dingen eine haushaltsmäßige Zielsetzung, zu der eine weitere Zielsetzung hinzukomme, die darin bestehe, zu verhindern, daß vorherige Verluste noch als ein Mittel verwendet würden, keine Steuern auf die Gewinne aus einer Tätigkeit, die neu und artifizuell in einer « ruhenden » Gesellschaft untergebracht worden sei, zu bezahlen.

Es sei zu beurteilen, ob die ergriffene Maßnahme hinsichtlich dieser Zielsetzung relevant sei. Das gewählte Kriterium sei nicht adäquat, weil damit nicht alle « ruhenden » Gesellschaften erfaßt werden könnten. Es gelte ebenfalls in Situationen, die nichts mit der Sachlage der « ruhenden » Gesellschaften zu tun hätten. Das gleiche gelte auch für neulich gegründete Gesellschaften und für solche, die beträchtliche Investitionen getätigt hätten. Für sie rufe die Maßnahme einen Unterschied ins Leben, je nach den Modalitäten, denen zufolge die zeitliche Streuung der Ergebnisse geregelt werde, wodurch Unternehmen dazu angeregt würden, ihre Abschreibungen später zu verbuchen und sogar ihre Ergebnisse auf eine andere Art und Weise zu manipulieren.

Die Maßnahme gelte auch für Gesellschaften, die ihre Einkünfte aus in Immobilien oder Effekten investiertem Kapital bezögen. Obwohl der Hof in mehreren Urteilen präzisiert habe, daß der Steuergesetzgeber über eine weitergefaßte Beurteilungszuständigkeit verfüge, so sei er jedoch nicht berechtigt, Kategorien zu bestimmen, die in gar keiner Hinsicht mit der Wirklichkeit übereinstimmen würden, d.h. Steuerpflichtige zu erfassen, deren jeweilige Einkommens- und Vermögenssituationen derart unterschiedlich seien, daß diese Steuerpflichtigen hinsichtlich der verfolgten Zielsetzung nichts miteinander zu tun hätten.

Außerdem habe das Inkrafttreten der Bestimmung im Jahre 1995 zur Folge, daß sie Unternehmen eine Sanktion auferlege, die diese nicht hätten vorhersehen können. Eine solche Rückwirkung verstoße gegen das grundlegende Prinzip der Rechtssicherheit und mißachte die wesentlichsten Erfordernisse einer gesunden Betriebsverwaltung.

Aus technischer Sicht habe die angefochtene Bestimmung zwar keine Rückwirkung, aber dennoch stelle sie die betroffenen Gesellschaften vor eine vollendete Tatsache, was die zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des Gesetzes abgeschlossenen Geschäftsjahre betrifft. Darin liege eine unzumutbare Mißachtung von Artikel 1 des Ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention begründet, der keine Steuer erlaube, von der bestimmte Kategorien von Personen mehr betroffen wären als andere. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zwischen den eingesetzten Mitteln und dem verfolgten Zweck werde also mißachtet. Eine entsprechende Kontrolle müsse besonders stringent sein, wenn ein Grundrecht - im vorliegenden Fall das Eigentumsrecht - angetastet werde.

Schriftsatz des Ministerrats

A.5. Die Angelegenheit sei in Anbetracht der Rechtsprechung des Hofes bezüglich der Regeln der Gleichheit und des Diskriminierungsverbots zu untersuchen. Auch seien die bereits in Steuersachen verkündeten Urteile zu berücksichtigen, insbesondere diejenigen, die sich auf die Körperschaftsteuer bezögen. In diesen Urteilen präzisiere der Hof, daß die Opportunitätsprüfung des Gesetzes sich seiner Beurteilung entziehe, auch wenn er die Gesetzesmaßnahme auf deren Erheblichkeit und Verhältnismäßigkeit hin zu prüfen habe.

Die angefochtene Bestimmung sei nicht notwendigerweise irrelevant, weil nicht die ins Auge gefaßten Gesellschaften, sondern im Gegenteil zahlreiche Gesellschaften mit einer normalen Tätigkeit davon betroffen wären. Das Urteil Nr. 44/94 vom 1. Juni 1994 sei zur Unterstützung dieser Rechtsauffassung anzuföhren. Der Hof habe zu prüfen, ob die ergriffene Maßnahme die Erfüllung der Zielsetzungen des Gesetzgebers ermöglichen könne. Es seien zwei weitere Urteile in Erinnerung zu rufen, und zwar das Urteil Nr. 89/94 vom 14. Dezember 1994 und das Urteil Nr. 80/93 vom 9. November 1993.

Im vorliegenden Fall habe die Zielsetzung des Gesetzgebers darin bestanden, den « ruhenden » Gesellschaften die Möglichkeit zu entziehen, in Zukunft noch vorherige Verluste auf künftige positive Ergebnisse anzurechnen, und zu verhindern, daß bisherige Verluste noch als ein Mittel verwendet würden, keine Steuern auf Erträge aus einer neuen Tätigkeit zu bezahlen, die artifiziiell in einer « ruhenden » Gesellschaft untergebracht worden sei. Aus den Vorarbeiten gehe hervor, daß die Regierung davon ausgegangen sei, daß eine Gesellschaft bestimmt als eine « ruhende » Gesellschaft zu betrachten sei, wenn die als Umsatz eingetragenen Erträge nicht vorhanden seien. Damit vermieden werde, daß diese Regel durch das Verbuchen von Erträgen - wenn auch in sehr geringer Höhe - umgangen werde, habe man vorgeschlagen, die erforderliche Mindesttätigkeit mit der Bilanzsumme zu verbinden. Aus den Vorarbeiten gehe auch hervor, daß die Verfasser des Entwurfs sich des Unterschieds bewußt gewesen seien, den es zwischen einer Industrie- oder Handelsgesellschaft und den Gesellschaften, die in Immobilien oder Effekten investiertes Kapital als Mittel zur Erzeugung von Einkünften verwenden würden, geben könne.

Hinsichtlich der Erheblichkeit der Maßnahme sei ebenfalls in Erinnerung zu rufen, daß im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens von verschiedenen Parlamentsmitgliedern Änderungsanträge eingereicht worden seien, die darauf abgezielt hätten, den Entwurf dahingehend abzuändern, daß insbesondere die erwerbende Gesellschaft in die Lage versetzt werde, nachzuweisen, daß der Erwerb für sie einem legitimen Bedürfnis finanzieller oder wirtschaftlicher Art entspreche, wobei hinsichtlich dieses Vorgangs der Abzug im Sinne von Absatz 1 von Artikel 206 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches erneut Anwendung finden könnte. In diesem Zusammenhang habe der Minister klargestellt, daß eine ähnliche Bestimmung in der Regierung besprochen worden sei, aber keine Berücksichtigung gefunden habe, « auch wenn diese Maßnahme als eine Ergänzung zum Entwurf der Regierung betrachtet und die beiden ausgezeichnet miteinander kombiniert werden könnten ».

Hinsichtlich der Erheblichkeitsfrage richtet sich der Ministerrat demzufolge nach dem Ermessen des Hofes.

In bezug auf die Verhältnismäßigkeitsregel könnte man den klagenden Parteien antworten, daß, wenn das Steuergesetz gleichzeitig Steuerpflichtige mit unterschiedlichen Einkommens- und Vermögenssituationen ins Auge fasse, es diese unterschiedlichen Sachlagen notwendigerweise in Kategorien zu erfassen habe, die mit der Wirklichkeit nur vereinfachend und annähernd übereinstimmen würden. Der Umstand, daß eine Anzahl von Gesellschaften mittelbar durch eine strikte Anwendung des Gesetzes bestraft werden würde, würde demzufolge kein hinreichender Grund sein, es als diskriminierend zu betrachten, wenigstens wenn die Maßnahme im übrigen relevant und zweckmäßig sei, damit die verfolgte Zielsetzung erreicht werden könne. An dieser Stelle sei jedoch nochmals an das bereits zitierte Urteil Nr. 44/94 zu erinnern. Auch sei einzuräumen, daß der Finanzminister im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens anerkannt habe, daß der Gesetzestext entsprechend den Absichten des Gesetzgebers werde ausgelegt werden müssen und daß, wenn der Gesetzestext über diese Absichten hinausgehen würde, gegebenenfalls Korrekturen vorzunehmen seien. Der Gesetzgeber habe keineswegs die normale Verluste ins Auge fassen wollen.

Hinsichtlich der Verhältnismäßigkeitsprüfung richtet sich der Ministerrat erneut nach dem Ermessen des Hofes.

Schriftsatz der Wallonischen Regierung

A.6.1. Die Wallonische Regierung bringt einen Klagegrund vor, der von einer Verletzung von Artikel 39 der Verfassung sowie von Artikel 6 § 1 VI Absatz 1^o und Absatz 4 4^o des Sondergesetzes vom 8. August 1980 ausgeht.

In einem ersten Teil wird vorgebracht, daß der föderale Gesetzgeber der Zuständigkeit der Wallonischen Region im Bereich der Wirtschaftspolitik Abbruch tue, welche die Gewährung von Investitionsprämien an auf ihrem Gebiet ansässige Gesellschaften beinhalte. Die angefochtene Bestimmung habe nämlich zur Folge, daß eine Gesellschaft ihren Anspruch auf Anrechnung vorheriger steuerlicher Verluste verliere, wenn dank der von der Wallonischen Region finanzierten Investitionen ihre Bruttoaktiva dermaßen zunehmen würden, daß das Verhältnis zwischen dem Umsatz und den Finanzerträgen einerseits und den gesamten Bilanzaktiva andererseits nicht mehr beachtet werde. Die Wallonische Region werde in Zukunft also gehalten sein, die Höhe ihrer Subventionen aufzustocken, damit eine unveränderte Zweckmäßigkeit gewährleistet werde.

In einem zweiten Teil wird vorgebracht, daß der föderale Gesetzgeber seine Zuständigkeiten für die Festlegung der allgemeinen Vorschriften für die Unterstützung von Unternehmen im Bereich der Wirtschaftsexpansion überschritten habe.

Zur Unterstützung des ersten Teils macht die Wallonische Region geltend, daß gemäß des einschlägigen wallonischen Dekrets Subventionen nur dann gewährt würden, wenn die Unterstützung für Investitionen in Sachanlagen oder immaterielle Anlagewerte, d.h. in dauerhafte Aktiva bestimmt sei. Daraus ergebe sich, daß die angefochtene Bestimmung die von der Wallonischen Region geleisteten finanziellen Anstrengungen zunichte mache oder wenigstens aushöhle.

Im Zusammenhang mit dem zweiten Teil sei in Erinnerung zu rufen, daß, obwohl die Föderalbehörde dafür zuständig sei, die allgemeinen Vorschriften bezüglich der Höchstbeträge der Unterstützung von Unternehmen im Bereich der Wirtschaftsexpansion festzulegen, diese Höchstbeträge allerdings nur im Einvernehmen mit den Regionen geändert werden können.

Die Föderalbehörde sei genauso wenig dafür zuständig, die Gewährungsbedingungen für die Unterstützung von Unternehmen im Bereich der Wirtschaftsexpansion zu ändern.

Mit der angefochtenen Bestimmung bringe der föderale Gesetzgeber die ins Auge gefaßten Gesellschaften um den Vorteil der von der Region gewährten Unterstützung bzw. eines Teils dieser Unterstützung, was bedeute, daß der Höchstbetrag der Unterstützung ohne vorherige Zustimmung dieser Region herabgesetzt werde.

Es erhebe sich demzufolge die Frage, ob der föderale Gesetzgeber dadurch, daß er ein Kriterium für die Anwendung neuer Steuerbestimmungen angenommen habe, die von der Region ergriffenen Maßnahmen zu konterkarieren berechtigt sei, indem er die steuerliche Belastung, die der einem auf dem Gebiet der Region ansässigen Unternehmen auferlege, erschwere, und zwar durch eine Erhöhung der Bilanzaktiva im Verhältnis zum Umsatz und zu den Finanzerträgen, wohingegen diese Erhöhung auf den Erwerb von Anlagevermögen mit der von der Region im Rahmen ihrer Zuständigkeiten gewährten Finanzierung zurückzuführen sei. Die Urteile Nrn. 52/92 vom 9. Juli 1992 und 57/94 vom 14. Juli 1994 seien in Erinnerung zu rufen. Im vorliegenden Fall erhebe sich die Frage, ob der föderale Gesetzgeber, wenn er Maßnahmen im Bereich der Einkommensteuern ergreife, berechtigt sei, ein zum Kompetenzbereich der Regionen gehörendes Instrument abzuändern oder abzuschaffen.

Des weiteren sei darauf hinzuweisen, daß die Politik der Region im Bereich der Wirtschaftsexpansion keineswegs ein Hindernis für die vom Gesetzgeber verfolgte Zielsetzung darstelle, da die Wallonische Region unter Berücksichtigung der festgelegten Bedingungen « ruhenden » Gesellschaften keine Subventionen gewähren könne.

A.6.2. Der zweite Klagegrund geht von einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung aus.

Das festgelegte Unterscheidungskriterium sei unerheblich angesichts der verfolgten Zielsetzung, weil der Gesamtbetrag der Bilanzaktiva kein Kriterium zur Beurteilung der Tätigkeit einer Gesellschaft darstelle und weil die Föderalregierung nicht die Gesellschaften erfasse, die sie erfassen möchte, da « ruhende » Gesellschaften nur geringe Aktiva hätten, aber das Gesetz hingegen Gesellschaften erfasse, die beträchtliche Investitionen tätigen würden und die der Gesetzgeber normalerweise nicht habe erfassen wollen.

Das Kriterium, das im vorliegenden Fall am unangebrachten zu sein scheine, sei der Gesamtbetrag der Aktiva der Gesellschaft, der nicht die Gesamtheit der Mittel wiedergebe, die der Gesellschaft zur Verfügung gestellt worden seien, damit diese ihre Tätigkeit entfalten könne.

Das Verhältnis zwischen dem Umsatz und dem Gesamtbetrag der Bilanzaktiva sei ein Kriterium, mit dem nicht festgestellt werden könne, ob die Gesellschaft eine « ruhende » Gesellschaft sei, sondern vielmehr in welchem Maße die Aktiva der Gesellschaft eine Expansion ihrer Tätigkeit ermöglichen würden. Dieses Verhältnis werde regelmäßig zur Bewertung der Rentabilität der Investitionen und sogar der Sättigung derselben herangezogen. Die Finanzanalytiker würden dieses Kriterium übrigens niemals allein verwenden; vielmehr würden sie auf mehrere Formeln gleichzeitig zurückgreifen. Die Finanzanalytiker würden schließlich immer einen Vergleich unter Gesellschaften, die im selben Wirtschaftszweig tätig seien, anstellen.

Die angefochtene Bestimmung verweise ihrerseits keineswegs auf die Tätigkeitsbereiche der Gesellschaften, auf die die Bestimmung angewandt werde, abgesehen von zwei Sektoren. Es handele sich dabei insbesondere um die expandierenden Gesellschaften, die von der angefochtenen Bestimmung betroffen seien, obwohl sie keine « ruhenden » Gesellschaften seien.

Erwiderungsschriftsatz der klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 899

A.7. Die klagenden Parteien stellen fest, daß der Ministerrat keine Einwände gegen ihre Argumentation erhebt und sich nach dem Ermessen des Hofes richtet. Sie verweisen auf ihre Nichtigkeitsklageschrift.

Erwiderungsschriftsatz der klagenden Parteien in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 903 und 905

A.8. Hinsichtlich der Erheblichkeit der fraglichen Maßnahme laufe die vom Ministerrat vertretene Rechtsauffassung darauf hinaus, daß jene Bedingung bedeutungslos werde, die darin bestehe, daß eine Maßnahme hinsichtlich der verfolgten Zielsetzung adäquat sein müsse, was eine zwangsläufige Bindung zwischen dieser Zielsetzung und dieser Maßnahme voraussetze. Wie in der Klageschrift dargelegt worden sei, sei dies hier nicht der Fall.

A.8.1. Hinsichtlich der Verhältnismäßigkeit sei von den klagenden Parteien detailliert aufgezeigt worden, daß nicht vom Gesetzgeber ins Auge gefaßte Gesellschaften von der fraglichen Maßnahme betroffen seien.

Was die Vorgehensweise des Hofes im Steuersachen anbelangt, sei davon auszugehen, daß im vorliegenden Fall die Kriterien der Maßnahme derart willkürlich seien, daß der unter den Kategorien gemachte Unterschied keineswegs mit der Wirklichkeit übereinstimme, nicht einmal auf eine vereinfachende und annähernde Art und Weise. Die fragliche Maßnahme führe dazu, daß eine Steuer erhoben werde, welche über ihre finanziellen Verhältnisse hinausgehe, denn sie würden wegen buchhaltungsmäßig und wirtschaftlich nicht erzielter Gewinne besteuert. Die Maßnahme könne genauso wenig mit dem Hinweis auf die Verwaltungskosten gerechtfertigt werden, die die Anwendung einer alternativen Maßnahme mit sich bringen würde. « Die Unverhältnismäßigkeit der fraglichen Maßnahme ließe sich nämlich ohne weiteres beheben, indem dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit geboten wird, unter Beweis zu stellen, daß er keine "ruhende" Gesellschaft ist, sondern eine normale Wirtschaftstätigkeit ausübt, oder nachzuweisen, daß der Erwerb der Aktien einer Verlustgesellschaft auf rechtmäßigen finanziellen wirtschaftlichen Gründen beruht. » Übrigens seien in diesem Sinne bei der Ausarbeitung des Gesetzes Änderungsanträge eingereicht worden.

Es sei schließlich nicht einzusehen, weshalb der Ministerrat die Meinung vertrete, daß die Gesellschaften nur mittelbar betroffen seien - entweder erfülle eine Gesellschaft die Kriterien der fraglichen Maßnahme, oder sie erfülle sie nicht -, und genauso wenig, weshalb von einer stringenten Anwendung der angefochtenen Maßnahme die Rede sei - es sei nicht einzusehen, wie die Maßnahme auf eine unterschiedliche Art und Weise zur Anwendung gebracht werden könnte. « Eben wegen der rein zahlenmäßigen Kriterien, die darin verwendet werden, läßt die fragliche Maßnahme gar keinen Spielraum für eine flexible Auslegung. »

Erwiderungsschriftsatz des Ministerrats

A.9. Der Ministerrat habe sich angesichts der von den klagenden Gesellschaften erhobenen Klage nach dem Ermessen des Hofes gerichtet. Der von der Wallonischen Regierung eingereichte Schriftsatz enthalte jedoch einen neuen Klagegrund. Der Ministerrat möchte diesbezüglich einige Bemerkungen äußern.

Die angefochtene Bestimmung betreffe die Grundlage der Körperschaftsteuer. Die Körperschaftsteuer sei weder eine regionale Steuer, noch eine geteilte oder zusammengelegte Steuer. Die Körperschaftsteuer sei eine föderale Steuer im Sinne von Artikel 170 § 1 der Verfassung. Die Föderalbehörde sei das einzige dazu ermächtigt, sie einzuführen.

Der Hof habe lediglich zu prüfen, ob der Föderalstaat die Grenzen seines Zuständigkeitsbereichs bezüglich des Steuerwesens nicht überschritten habe. Er brauche nicht zu prüfen, ob die angefochtene Bestimmung mittelbar in die Zuständigkeit der Wallonischen Region im Bereich der Wirtschaftspolitik eingegriffen hätte. Es sei an das Urteil Nr. 52/92 vom 9. Juli 1992 zu erinnern. Aus der Lesung dieses Urteils gehe hervor, daß der Hof die angefochtene Bestimmung nicht für nichtig erklärt hätte, wenn der Föderalstaat die Grenzen seiner ausschließlichen Steuerkompetenz nicht überschritten hätte. Der föderale Gesetzgeber sei also berechtigt, steuerliche Vorteile in bezug auf zu seinem ausschließlichen Kompetenzbereich gehörende Steuern zu ändern oder aufzuheben, auch was jene Gesellschaften anbelangt, die von der Region unterstützt würden. Außerdem sei an das Urteil Nr. 57/94 vom 14. Juli 1994 sowie an die hinsichtlich der Ökosteuern verkündeten Urteile vom 2. Februar 1995 zu erinnern.

Mit der angefochtenen Bestimmung habe der Föderalstaat eine ihm eigene Zuständigkeit ausgeübt. Es liege genausowenig ein mittelbarer Zuständigkeitskonflikt vor, weil der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nicht mißachtet worden sei. Das Argument bezüglich des mittelbaren Eingriffs sei nur insofern verständlich, als die Föderalbehörde bei der Ausübung ihrer Politik - und jeweils innerhalb ihrer ausschließlichen Zuständigkeiten - ohne gültigen Grund Maßnahmen ergriffen hätte, deren Folgen so weitreichend wären, daß eine andere Behörde sich in der praktischen Unmöglichkeit befinden würde, die ihr anvertraute Politik konkret zu gestalten. Dies sei hier nicht der Fall, da die Wallonische Regierung lediglich vorbringe, daß das angefochtene Gesetz die von ihr geführte Wirtschaftspolitik teurer mache. Bei der Lesung der Argumentation der Wallonischen Region werde ersichtlich, daß keine Zuständigkeitsüberschreitung, sondern vielmehr ein Interessenkonflikt beanstandet werde. Ein solcher Konflikt gehöre nicht zum Kompetenzbereich des Hofes. Es sei an das Urteil Nr. 12/96 vom 5. März 1996 zu erinnern.

Außerdem behauptet der Ministerrat, daß es keinen Anlaß zu einem Interessenkonflikt geben könne, da nicht gegen die gesetzmäßigen Interessen der Wallonischen Region verstoßen worden sei. Die Wallonische Region könne sich nämlich nicht auf ihre Zuständigkeit im Bereich der Wirtschaft berufen, um zu verlangen, daß die Aufrechterhaltung der vorgetragenen vorherigen Verluste als Subvention für die Wirtschaftsexpansion gewährleistet werde.

Es sei genausowenig anzusehen, auf welcher Grundlage in der Gesetzgebung bezüglich der Wirtschaftsexpansion ein subventionierter Betrieb der Region eine zusätzliche Investitionshilfe verlangen könnte, um den Verlust eines Steuereinsparungspotentials auszugleichen.

Der Ministerrat gelangt zu der Schlußfolgerung, daß der von einer Verletzung der Zuständigkeitsverteilungsvorschriften ausgehende Klagegrund der Grundlage entbehre.

Schriftsatz der klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnungsnummer 899

A.10. In einem letzten Schriftsatz erklären die klagenden Parteien, den vom Ministerrat eingereichten Erwidierungsschriftsatz zur Kenntnis genommen zu haben. Sie vertreten die Ansicht, daß, wenn den in ihren Klagen vorgebrachten Klagegründen beigeplant werden sollte, es keinen Anlaß dazu gäbe, über die von der Wallonischen Regierung gestellte Frage zu befinden, da diese Frage nicht zu einer weiterreichenden Nichtigerklärung als derjenigen, die die übrigen Parteien beantragt hätten, führen könnte.

- B -

Hinsichtlich der Zulässigkeit des Schriftsatzes der klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnungsnummer 899

B.1. Die klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnungsnummer 899 haben am 15. Mai 1996 einen letzten Schriftsatz eingereicht. Dieser Schriftsatz, der außerhalb der durch das Sondergesetz vom 6. Januar 1989 festgelegten Fristen eingereicht wurde, ist unzulässig und muß von der Behandlung ausgeschlossen werden.

Zur Hauptsache

B.2. Die klagenden Parteien machen eine Verletzung der Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung geltend. In ihrem Schriftsatz bringt die Wallonische Regierung einen neuen Klagegrund vor, der von einer Verletzung der Zuständigkeitsvorschriften ausgeht.

B.3. Die Prüfung der Übereinstimmung einer angefochtenen Bestimmung mit den Zuständigkeitsvorschriften muß der Prüfung ihrer Vereinbarkeit mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vorausgehen.

Hinsichtlich des von der Wallonischen Regierung vorgebrachten Klagegrunds

B.4.1. Die Wallonische Regierung bringt einen Klagegrund vor, der von einer Verletzung von Artikel 39 der Verfassung sowie von Artikel 6 § 1 VI Absatz 1^o und Absatz 4^o des Sondergesetzes vom 8. August 1980 ausgeht. In diesem Klagegrund wird nicht geltend gemacht, daß der föderale Gesetzgeber in einer Angelegenheit gesetzgeberisch aufgetreten wäre, die seinen Zuständigkeiten fremd wäre, sondern vielmehr, daß er bei der Ausübung seiner Zuständigkeit in dem Kompetenzbereich der Regionen bezüglich der Wirtschaft eingegriffen (erster Teil) und es unterlassen hätte, die Zustimmung der Regionen einzuholen, bevor er die allgemeinen Vorschriften bezüglich der Höchstbeträge der Unterstützung von Unternehmen im Bereich der Wirtschaftsexpansion festgelegt hat (zweiter Teil).

B.4.2. Mit der angefochtenen Bestimmung hat der föderale Gesetzgeber eine ihm eigene Zuständigkeit ausgeübt, und zwar seine Steuerkompetenz im Bereich der Körperschaftsteuer. Zwar kann die bestrittene Maßnahme sich im Bereich der Unterstützung von Unternehmen unmittelbar auf die Regionalpolitik auswirken, indem einige von diesen Unternehmen, die mittels dieser Unterstützung Investitionen getätigt haben, der fraglichen Bestimmung unterworfen werden können. Diese Auswirkungen der angefochtenen Maßnahme seien jedoch zu indirekt und zufallsbedingt, als daß der Föderalbehörde zum Vorwurf gemacht werden könnte, die Ausübung der Zuständigkeit der Regionen im Bereich der Unterstützung von Unternehmen unmöglich gemacht oder übertriebenermaßen erschwert zu haben.

Der Klagegrund ist in seinem ersten Teil unbegründet.

B.4.3. Die angefochtene Bestimmung, die nur von der Regelung der steuerlichen Absetzbarkeit der Verluste handelt, betrifft weder unmittelbar noch mittelbar die allgemeinen Vorschriften bezüglich der Höchstbeträge für die Unterstützung von Unternehmen im Bereich der Wirtschaftsexpansion.

Der Klagegrund ist in seinem zweiten Teil unbegründet.

Hinsichtlich der von den klagenden Parteien vorgebrachten Klagegründe

B.5.1. Die verschiedenen von den klagenden Parteien vorgebrachten Klagegründe gehen von einer Verletzung der Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung aus.

B.5.2. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung haben eine allgemeine Tragweite. Sie untersagen jegliche Diskriminierung, ungeachtet deren Ursprungs. Sie gelten auch in steuerlichen Angelegenheiten, was übrigens durch Artikel 172 der Verfassung bestätigt wird, der eine besondere Anwendung des in Artikel 10 verankerten Gleichheitsgrundsatzes darstellt.

B.6.1. Artikel 206 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 erlaubt seit seiner Abänderung durch Artikel 1 des Gesetzes vom 6. August 1993 in seinem Paragraphen 1 die sukzessive Anrechnung der vorherigen Betriebsverluste auf den Gewinn eines jeden der folgenden Besteuerungszeiträume, und zwar innerhalb der in Absatz 2 festgelegten Grenzen, wobei diese Bestimmung folgendermaßen lautet:

« Der Abzug darf pro Besteuerungszeitraum auf keinen Fall mehr als 20 Millionen Franken beziehungsweise, wenn der Gewinn nach Anwendung der Artikel 202 bis 205 mehr als 40 Millionen Franken beträgt, die Hälfte dieses Gewinns betragen. »

Paragraph 2 dieser Bestimmung sieht besondere Regeln für Gesellschaften, die eine Einlage erhalten oder eine andere Gesellschaft übernehmen, vor.

Artikel 4 1° des Gesetzes vom 4. April 1995 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen hebt Absatz 2 von Paragraph 1 auf und schafft demzufolge die Beschränkungen ab, die generell für die Anrechnung der vorherigen Betriebsverluste galten. Gemäß Artikel 10 Absätze 1 und 2 des Gesetzes tritt dieser Artikel mit Wirkung vom Veranlagungsjahr 1998 in Kraft; außerdem wurden für das Veranlagungsjahr 1997 Sonderbestimmungen vorgesehen.

Artikel 4 2° desselben Gesetzes ergänzt Artikel 206 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 um einen Paragraphen 3, der in Abweichung von den Paragraphen 1 und 2 den Abzug der vorherigen Betriebsverluste verbietet, « wenn der Durchschnitt des Umsatzes und der Finanzerträge, die während der mit den drei vorigen Besteuerungszeiträumen verbundenen Geschäftsjahre gebucht wurden, weniger als fünf Prozent des Durchschnitts des Gesamtbetrags der Aktiva laut den Jahresabschlüssen dieses Geschäftsjahre beträgt ». In Absatz 2 dieser Bestimmung werden die Beträge angegeben, die anstatt des Umsatzes und der Finanzerträge zu berücksichtigen sind, wenn es sich um Gesellschaften handelt, die dem Gesetz vom 22. März 1993 bezüglich der Rechtsstellung und Beaufsichtigung der Kreditanstalten unterliegen (1°), und wenn es sich um die in Artikel 56 § 2 2° h genannten Versicherungsunternehmen handelt (2°). Gemäß Artikel 10 Absatz 3 des Gesetzes tritt dieser Artikel mit Wirkung vom Veranlagungsjahr 1996 in Kraft.

Die klagenden Parteien beantragen alle die Nichtigerklärung von Artikel 4 2° des Gesetzes vom 4. April 1995. Einige klagende Parteien beantragen außerdem die Nichtigerklärung von Artikel 10 Absatz 3 desselben Gesetzes.

B.6.2. Aus den Vorarbeiten zu den angefochtenen Bestimmungen geht hervor, daß der Gesetzgeber einerseits die Einschränkungen hat abschaffen wollen, die im Bereich der Anrechnung der vorherigen Verluste galten, um den Unternehmen nicht länger einen Teil ihrer Investitionsmittel zu versagen, was für die Wirtschaft und für die Entwicklung großer Investitionsprojekte schädlich war, aber daß er andererseits die Absicht gehabt hat, « ruhenden » Gesellschaften die Möglichkeit zu entziehen, vorherige Verluste auf zukünftige positive Ergebnisse anzurechnen (*Parl. Dok.*, Senat, 1994-1995, Nr. 1304-2, SS. 14 bis 17). Diese zweite Maßnahme wird begründet durch den « Willen, zu verhindern, daß vorherige Verluste noch als ein Mittel verwendet werden, keine Steuern zu bezahlen auf Gewinne aus einer Tätigkeit, die neu und artifiziel in einer ' ruhenden ' Gesellschaft untergebracht worden ist » (ebenda, S. 16).

B.7.1. Es steht dem Gesetzgeber zu, zu bestimmen, welche Zielsetzungen er im Bereich des Steuerwesens verfolgen will. Er kann sich gleichzeitig darum bemühen, die Investitionen anzuregen und die sich daraus ergebenden haushaltsmäßigen Auswirkungen einzuschränken, indem er Mißbräuche im Bereich der Anrechnung von Verlusten bekämpft. Der Gesetzgeber ist also berechtigt, den Vorteil der Anrechnung der vorherigen Betriebsverluste jenen Gesellschaften abzuerkennen, die keine tatsächliche Wirtschaftstätigkeit ausüben und künstlich am Leben erhalten werden, damit aus einer Steuervergünstigung Nutzen gezogen werden kann. Der Hof hat allerdings zu prüfen, ob die vom Gesetzgeber ergriffene Maßnahme angesichts dieser Zielsetzung objektiv und angemessen gerechtfertigt werden kann. Der Hof hat insbesondere zu prüfen, ob die Kriterien zur Bestimmung dessen, ob eine Gesellschaft eine « ruhende » Gesellschaft ist, objektiv und erheblich sind.

B.7.2. Die angefochtene Bestimmung verwendet in diesem Zusammenhang ein objektives zahlenmäßiges Kriterium, bei dem das Verhältnis zwischen dem Durchschnitt des Umsatzes und der Finanzerträge die im Laufe der mit den drei vorigen Besteuerungszeiträumen verbundenen Geschäftsjahre gebucht wurden, und dem Durchschnitt des Gesamtbetrags der Aktiva laut den Jahresabschlüssen dieser Geschäftsjahre berücksichtigt wird. Wenn der Zähler fünf Prozent des Nenners beträgt, ist die Anrechnung der vorherigen Verluste erlaubt. Im entgegengesetzten Fall ist sie nicht gestattet.

B.7.3. Obwohl das Steuergesetz gleichzeitig Steuerpflichtige mit unterschiedlichen Einkommens- und Vermögenssituationen ins Auge gefaßt hat und dieser Diversität von Sachlagen durch die Verwendung allgemeiner Kategorien Rechnung tragen kann, ist es nicht statthaft, zur Bekämpfung der von gewissen Gesellschaften begangenen Mißbräuche andere Gesellschaften mit einzubeziehen, auf die ein solcher Vorwurf nicht zutreffen kann. Allerdings können mit dem Kriterium, das der Gesetzgeber im vorliegenden Fall verwendet hat, zweifelsohne mehrere von den « ruhenden » Gesellschaften erfaßt werden, aber die kritisierte Bestimmung erfaßt auch Gesellschaften, die sich in der Entwicklung befinden oder die aus mit ihrem Tätigkeitsbereich zusammenhängenden Gründen über umfassende Aktiva verfügen, ohne den durch diese Bestimmung ins Auge gefaßten Umsatz erzielen zu können. Der Gesetzgeber hat zwar eine gewisse zeitliche Entwicklung berücksichtigt, da er sich auf Ergebnisse basiert, die mit den drei vorigen Besteuerungszeiträumen zusammenhängen. Aber diese Korrektur ist ungenügend für jene Gesellschaften, die in Anwendung eines rein mathematischen Kriteriums zu Unrecht als « ruhende » Gesellschaften betrachtet werden.

B.7.4. Die sich aus der kritisierten Bestimmung ergebende Unterscheidung ist nicht in angemessener Weise gerechtfertigt, weil sie auf einem irrelevanten Kriterium beruht. Sie zielt darauf ab, Gesellschaften, die sich angesichts der betreffenden Maßnahme in unterschiedlichen Sachlagen befinden, gleich zu behandeln.

Der Klagegrund ist begründet.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erklärt die Artikel 4 2° und 10 Absatz 3 des Gesetzes vom 4. April 1995 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen für nichtig.

Verkündet in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 11. Dezember 1996.

Der Kanzler,

L. Potoms

Der Vorsitzende,

M. Melchior