

AW

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 41.348/2

DE LA SECTION DE LÉGISLATION DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances, le 20 septembre 2006, d'une demande d'avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un avant-projet de loi "portant une mesure d'accompagnement pour l'actualisation des stocks par les diamantaires agréés", a donné le 25 septembre 2006 l'avis suivant :

Suivant l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, inséré par la loi du 4 août 1996, et remplacé par la loi du 2 avril 2003, la demande d'avis doit spécialement indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

La lettre s'exprime en ces termes :

"De dringende noodzakelijkheid wordt gemotiveerd door het feit dat :

- de maatregel deel uitmaakt van de maatregelen die werden goedgekeurd in het kader van de begrotingscontrole bis - juli 2006 en aldus dit jaar in werking moet treden;
- mede gelet op het voorgaande, en mede overeenkomstig de bepalingen de deze maatregel, de actualisering van de waarde van de voorraad in de boekhouding van de erkende diamanthandelaars kan plaatsvinden op enige datum vanaf datum van de publicatie van deze Wet in het Belgisch Staatsblad en ten laatste op 18 december 2006. De actualisering van de waarde van de voorraad onder de toepassing van deze wet, vereist tevens de betaling van de in deze maatregel voorziene heffing ten laatste op 20 december 2006, en dit volgens betalingsmodaliteiten vastgesteld bij Besluit genomen door de Minister van Financiën. Het is in deze dan ook van belang dat de economische actoren, in casu de erkende diamanthandelaars, tijdig in kennis worden gesteld van de modaliteiten van deze maatregel."

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, tel qu'il est remplacé par la loi du 2 avril 2003, la section de législation limite son examen au fondement juridique du projet, à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

Sur ces trois points, l'avant-projet appelle les observations ci-après.

Observations générales

1. L'avant-projet concerne les "diamantaires agréés" qui bénéficient de l'exemption de la TVA prévue à l'article 42, § 4, 1^{er}, ⁽¹⁾ du Code de la TVA, c'est-à-dire qui sont exclusivement négociants en "pierres gemmes et similaires".

Il ressort de l'exposé des motifs que ces entreprises, qu'elles constituent des sociétés belges ou des sociétés étrangères ayant un établissement stable en Belgique ou qu'elles soient exploitées par des personnes physiques, sont soumises depuis 1996, en vertu d'un accord entre l'administration des contributions directes et le Conseil supérieur pour le diamant, à une méthode de contrôle qui consiste à soumettre leurs bénéfices aux impôts sur les revenus, non sur la base des résultats qui ressortent de leurs comptes annuels, mais sur la base d'un pourcentage minimum de leur chiffre d'affaires.

Comme cet accord est dénué de tout fondement légal, il appartient aux entreprises du secteur de faire admettre la détermination de leur résultat imposable sur la base de leurs comptes annuels dans le cas où ce résultat est inférieur au pourcentage minimum du chiffre d'affaires déterminé en vertu de l'accord précité, mais cette possibilité paraît théorique.

Étant donné qu'en vertu de l'accord mentionné plus haut, la base imposable des entreprises du secteur est déterminée d'après un pourcentage minimum du chiffre d'affaires et ne dépend pas du prix de revient des marchandises vendues, on peut se demander quel est l'intérêt des entreprises du secteur à actualiser la valeur de leurs stocks moyennant le paiement de cette cotisation sur la plus-value exprimée.

À ce sujet, le fonctionnaire délégué a autorisé le Conseil d'État à se renseigner auprès du porte-parole du secteur qui a été l'interlocuteur du département dans cette affaire.

⁽¹⁾ Il y a lieu de rectifier à cet égard, de l'accord du fonctionnaire délégué, l'erreur matérielle figurant dans l'article 2, alinéa 1^{er}, de l'avant-projet, qui vise l'article 42, § 4, 1, e).

Celui-ci a donné les explications suivantes.

Avant 1996, les entreprises du secteur ont comptabilisé leurs stocks correctement au point de vue des quantités exprimées en carats, mais pour des valeurs inférieures au prix de revient. D'après le porte parole précité, cela se serait réalisé en comptabilisant des réductions de valeur. "L'actualisation" dont il est question dans l'avant-projet ne consiste donc pas seulement à porter les stocks à leur valeur du jour, mais à corriger des sous-évaluations faites dans le passé.

Selon le porte-parole du secteur, l'intérêt de ces entreprises à actualiser la valeur de leurs stocks serait seulement de pouvoir présenter aux banques des bilans faisant apparaître des fonds propres corrects et de résoudre des difficultés qu'elles rencontreraient actuellement pour obtenir des crédits.

Il est permis de se demander s'il ne s'agit pas en réalité de régulariser une situation qui pourrait exposer ces entreprises à des poursuites pour faux bilans.

2. L'avant-projet permet aux entreprises du secteur "d'actualiser" la valeur de leurs stocks "en ce qui concerne la période imposable relative à l'exercice d'imposition 2007" (c'est-à-dire l'année 2006 ou, pour les entreprises qui ne tiennent pas leurs comptes annuels par année civile, la période imposable se clôturant dans le courant de l'année 2007).

Cette "actualisation" doit être faite au plus tard le 18 décembre 2006 et porter "sur le volume du stock, exprimé en carats, présent le jour de l'actualisation de la valeur", à charge pour l'entreprise de prouver qu'elle a disposé de ce stock à un moment donné entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2005.

Cette "actualisation" doit s'accompagner du paiement, au plus tard le 20 décembre 2006, d'une cotisation qui s'élève, lorsqu'il s'agit d'une société, à 4,5 % du montant de la plus-value ainsi exprimée. Celle-ci ne subit pas d'autre imposition à condition d'être portée et maintenue à un compte de réserve indisponible.

.../...

Cette cotisation est portée à 16,5 % lorsqu'il s'agit d'une entreprise exploitée par une personne physique. D'après l'exposé des motifs, cette différence de taux s'explique par le fait que l'obligation de porter la plus-value exprimée à un compte de réserve indisponible ne peut être exigée des personnes physiques.

L'exposé des motifs ne contient aucune justification de cette échéance des 18 et 20 décembre 2006 prévue dans l'avant-projet de loi.

3. L'exposé des motifs ne comporte aucune estimation des rentrées fiscales que la mesure est susceptible de procurer au Trésor d'ici le 20 décembre 2006.

D'après le rapport de l'inspecteur des finances, cette mesure a été traitée par le Gouvernement dans le cadre du contrôle budgétaire de juillet 2006. Sous le titre "Incidences budgétaires (comme communiqué)", l'inspecteur des finances se borne à indiquer : "un effet budgétaire favorable, sans autre précision".

Il appartient à l'auteur de l'avant-projet de compléter l'exposé des motifs de manière à fournir au Parlement une estimation chiffrée des rentrées escomptées.

Observations particulières

Dispositif

Article 2

1. À l'alinéa 1^{er}, c'est précisément dans la mesure où les comptes annuels ne constituent pas la base de calcul des bénéfices imposables des entreprises concernées que l'avant-projet est acceptable. En effet, si la plus-value exprimée dans les comptes annuels réduisait la détermination du bénéfice imposable lors de la vente des marchandises, alors qu'elle n'est soumise qu'à une cotisation de 4,5 ou de 16,5 % selon le cas, le système accorderait à ces entreprises un privilège fiscal tout à fait exorbitant et injustifiable.

.../...

Il y a donc lieu de supprimer, la fin de l'alinéa 1^{er} à partir des mots "constituant la base de calcul de la cotisation ...".

2. Les taux de la cotisation fixés à l'alinéa 2 sont évidemment dérogatoires au droit commun : si le bénéfice des entreprises concernées était déterminé sur la base de leurs comptes annuels, l'augmentation de valeur des stocks devrait être traitée comme un bénéfice de l'exercice au cours duquel elle a été comptabilisée, même s'il s'agit de sous-évaluations irrégulières faites aux cours d'exercices antérieurs (CIR, article 24, alinéa 1^{er}, 4^e et 361).

3. À l'alinéa 3, la cotisation distincte visée est prévue non seulement à l'article 219 mais aussi à l'article 233, alinéa 2, en ce qui concerne l'impôt des non-résidents.

À la fin du même alinéa 3, il semble suffisant de viser "les stocks de diamants qui ne sont pas repris dans la comptabilité" car les stocks qui sont ajoutés au nombre de carats présents dans la comptabilité sont englobés dans cette expression.

4. L'alinéa 4 exige que "l'actualisation" porte sur le stock existant au jour de "l'actualisation" sans que le volume de stocks, exprimé en carats, soit supérieur au volume du stock, exprimé en carats, que l'entreprise a eu à un moment quelconque entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2005. Le texte indique que la charge de la preuve de l'existence du stock en 2005 incombe à l'entreprise mais ne précise pas comment cette preuve pourra être faite ni à quel moment.

5. L'alinéa 5 est inacceptable pour la raison indiquée à propos de l'alinéa 1^{er} : "l'actualisation" de la valeur des stocks moyennant la cotisation modique prévue à l'alinéa 2 ne peut être admise que pour autant que le bénéfice de l'entreprise soit déterminé d'après le pourcentage minimum du chiffre d'affaires, et non d'après les comptes annuels. Il y a donc lieu d'énoncer une règle contraire à celle figurant à l'alinéa 5 :

"La plus-value exprimée sur les stocks dans les comptes conformément à l'alinéa 1^{er} est sans incidence sur la détermination des résultats imposables de l'entreprise au cours des exercices d'imposition postérieurs à l'exercice d'imposition 2007".

6. À l'alinéa 6, outre le pouvoir d'arrêter les modalités de paiement, il faudrait donner au pouvoir exécutif le pouvoir d'arrêter une formule de déclaration qui devrait être faite dans le délai prescrit pour le payement (comme en matière de précomptes).

7. Le texte de l'article 2 ne permet pas de déterminer le sort de l'entreprise qui procéderait à "l'actualisation" de la valeur des stocks avant le 18 décembre 2006 mais resterait en défaut de payer la cotisation au plus tard le 20 décembre 2006 : "l'actualisation" sera-t-elle considérée comme nulle et non avenue ou l'entreprise devra-t-elle payer l'impôt de droit commun sur la plus-value qu'elle aurait exprimée sur son stock ?

Article 3

1. L'alinéa 1^{er} devrait indiquer quel est le premier bilan dans lequel le compte de réserve indisponible doit apparaître (bilan au 31 décembre 2006 si l'entreprise tient sa comptabilité par année civile, ou bilan clôturé au cours de l'année 2007 dans le cas contraire).

2. À l'alinéa 2, il y a lieu de remplacer les mots "et si cette condition" par les mots "ou si cette condition".

.../...

En ce qui concerne les taux des cotisations supplémentaires prévues à l'alinéa 2, l'exposé des motifs devrait contenir une justification de ces taux.

3. À l'alinéa 3, le texte du deuxième tiret doit être rédigé comme suit :

"- la réserve est affectée à une répartition aux actionnaires, que ce soit à titre de dividendes, à la suite d'un rachat d'actions ou d'un partage total ou partiel de l'avoir social".

Article 4

Si la modification proposée de l'article 2, alinéa 5, est adoptée, cette disposition générale rend inutile l'article 4.

Dans cet article, le Conseil d'État n'aperçoit pas pourquoi la plus-value exprimée à l'occasion de "l'actualisation" de la valeur des stocks entrerait en ligne de compte pour déterminer la base de calcul de la déduction pour capital à risque après l'exercice d'imposition 2017.

La chambre était composée de

Messieurs	Y. KREINS,	président de chambre,
	P. LIÉNARDY,	conseillers d'État,
Madame	M. BAGUET,	
Monsieur	J. KIRKPATRICK,	assesseur de la section de législation,
Madame	B. VIGNERON,	greffier.

Le rapport a été présenté par M. J.-L. PAQUET, premier auditeur.

LE GREFFIER,

LE PRÉSIDENT,

B. VIGNERON

Y. KREINS

AW

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 41.348/2

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 20 september 2006 door de Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van vijf werkdagen, van advies te dienen over een voorontwerp van wet "houdende een begeleidingsmaatregel voor de voorraad-actualisering door de erkende diamanthandelaars", heeft op 25 september 2006 het volgende advies gegeven :

Volgens artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1996 en vervangen bij de wet van 2 april 2003, moeten in de adviesaanvraag in het bijzonder de redenen worden aangegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In het onderhavige geval luidt de motivering in de brief met de adviesaanvraag als volgt :

"De dringende noodzakelijkheid wordt gemotiveerd door het feit dat :

- de maatregel deel uitmaakt van de maatregelen die werden goedgekeurd in het kader van de begrotingscontrole bis - juli 2006 en aldus dit jaar in werking moet treden;
- mede gelet op het voorgaande, en mede overeenkomstig de bepalingen de deze maatregel, de actualisering van de waarde van de voorraad in de boekhouding van de erkende diamanthandelaars kan plaatsvinden op enige datum vanaf datum van de publicatie van deze Wet in het Belgisch Staatsblad en ten laatste op 18 december 2006. De actualisering van de waarde van de voorraad onder de toepassing van deze wet, vereist tevens de betaling van de in deze maatregel voorziene heffing ten laatste op 20 december 2006, en dit volgens betalingsmodaliteiten vastgesteld bij Besluit genomen door de Minister van Financiën. Het is in deze dan ook van belang dat de economische actoren, in casu de erkende diamanthandelaars, tijdig in kennis worden gesteld van de modaliteiten van deze maatregel."

*

* *

Aangezien de adviesaanvraag ingediend is op basis van artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, zoals het is vervangen bij de wet van 2 april 2003, beperkt de afdeling wetgeving overeenkomstig artikel 84, § 3, van de voornoemde gecoördineerde wetten haar onderzoek tot de rechtsgrond van het ontwerp, de bevoegdheid van de steller van de handeling en de te vervullen voorafgaande vormvereisten.

Wat deze drie punten betreft, geeft het voorontwerp aanleiding tot de volgende opmerkingen.

.../...

Algemene opmerkingen

1. Het voorontwerp betreft de "erkende diamanthandelaars" die de BTW-vrijstelling genieten welke is voorgeschreven bij artikel 42, § 4, 1°, ⁽¹⁾ van het BTW-Wetboek, dat wil zeggen die welke uitsluitend handelaar in "natuurlijke edelstenen en dergelijke" zijn.

Uit de memorie van toelichting volgt dat die ondernemingen, ongeacht of het Belgische ondernemingen zijn, dan wel buitenlandse ondernemingen die een vaste inrichting hebben in België of door natuurlijke personen worden geëxploiteerd, sedert 1996 krachtens een akkoord tussen de Administratie der Directe Belastingen en de Hoge Raad voor Diamant aldus gecontroleerd worden dat hun winst onderworpen is aan de inkomstenbelasting, niet op basis van de resultaten die blijken uit hun jaarrekening, maar op basis van een minimumpercentage van hun omzet.

Aangezien dat akkoord geen enkele rechtsgrond heeft, moeten de ondernemingen in die sector de vaststelling van hun belastbare resultaat doen aanvaarden op basis van hun jaarrekening ingeval dat resultaat lager ligt dan het minimumpercentage van de omzet vastgesteld krachtens het voornoemde akkoord, maar die mogelijkheid lijkt theoretisch.

Daar krachtens het voornoemde akkoord de belastinggrondslag van de ondernemingen in die sector vastgesteld wordt op basis van een minimumpercentage van de omzet en niet afhangt van de kostprijs van de verkochte goederen, rijst de vraag welk belang de ondernemingen in die sector erbij hebben de waarde van hun voorraden te actualiseren tegen betaling van die heffing op de uitgedrukte meerwaarde.

In dat verband heeft de gemachtigde ambtenaar de Raad van State toestemming verleend om inlichtingen in te winnen bij de woordvoerder van de sector, die in deze zaak de gesprekspersoon van het departement is geweest.

Deze heeft de volgende uitleg verstrekt.

⁽¹⁾ In dat verband moet, zoals is overeengekomen met de gemachtigde ambtenaar, de verschrijving worden rechtgezet die voorkomt in artikel 2, eerste lid, van het voorontwerp, waarin wordt verwezen naar artikel 42, § 4, 1, e).

Vóór 1996 hebben de ondernemingen in de sector hun voorraden correct geboekt uit het oogpunt van de hoeveelheden uitgedrukt in karaat, maar voor waarden lager dan de kostprijs. Volgens de voornoemde woordvoerder zou dat geschied zijn door het boeken van waardeverminderingen. De "actualisering" waarvan in het voorontwerp sprake is, bestaat er dus niet alleen in de voorraden op hun huidige waarde te brengen, doch in het verleden gedane onderwaarderingen recht te zetten.

Volgens de woordvoerder van de sector bestaat het belang van die ondernemingen bij het actualiseren van de waarde van hun voorraden er uitsluitend in aan de banken balansen te kunnen voorleggen waaruit de correcte waarde van hun eigen vermogen blijkt, en problemen op te lossen die ze thans zouden ondervinden om een krediet te verkrijgen.

Terecht rijst de vraag of het er in werkelijkheid niet op aankomt een situatie te regulariseren waarbij die ondernemingen vervolging wegens het indienen van valse balansen riskeren.

2. Het voorontwerp biedt de ondernemingen in de sector de gelegenheid de waarde van hun voorraden te "actualiseren" "met betrekking tot het belastbaar tijdperk dat betrekking heeft op het aanslagjaar 2007" (dat wil zeggen het jaar 2006 of, voor de ondernemingen die hun jaarrekening niet per kalenderjaar houden, het belastbaar tijdperk dat wordt afgesloten in de loop van 2007).

Die "actualisering" moet uiterlijk 18 december 2006 geschieden en moet betrekking hebben op "de op de dag van de waarde-actualisering aanwezige voorraad uitgedrukt in karaat", waarbij het aan de onderneming staat om te bewijzen dat ze over die voorraad beschikte op enig tijdstip tussen 1 januari en 31 december 2005.

Die "actualisering" moet gepaard gaan met de betaling, uiterlijk 20 december 2006, van een heffing die voor een vennootschap 4,5% bedraagt van het bedrag van de aldus uitgedrukte meerwaarde. Daarop wordt geen andere belasting geheven, op voorwaarde dat ze op een onbeschikbare reserverekening wordt geplaatst en gehandhaafd.

Die heffing wordt opgetrokken tot 16,5% voor een onderneming geëxploiteerd door een natuurlijk persoon. Volgens de memorie van toelichting wordt dat verschil in percentage verklaard door de omstandigheid dat de verplichting om de uitgedrukte meerwaarde op een onbeschikbare reserverekening te plaatsen niet kan worden geëist van natuurlijke personen.

De memorie van toelichting bevat geen enkele verantwoording voor de vervaldata van 18 en 20 december 2006 vermeld in het voorontwerp van wet.

3. De memorie van toelichting bevat geen enkele raming van de belastinginkomsten die deze maatregel tegen 20 december 2006 zou kunnen verschaffen aan de Schatkist.

Volgens het verslag van de inspecteur van financiën is die maatregel door de regering behandeld in het kader van de begrotingscontrole van juli 2006. De inspecteur van financiën beperkt zich ertoe onder het opschrift "Budgettaire weerslag (zoals meegedeeld)" te vermelden: "Een gunstig budgettair effect; zonder verdere precisering".

De steller van het voorontwerp dient de memorie van toelichting aan te vullen, zodat het parlement kan beschikken over een cijfermatige raming van de verwachte inkomsten.

Bijzondere opmerkingen

Dispositief

Artikel 2

1. In het eerste lid is het bepaaldelijk in zoverre de jaarrekening niet de grondslag vormt voor de berekening van de belastbare winst van de betrokken ondernemingen dat het voorontwerp aanvaardbaar is. Indien de meerwaarde uitgedrukt in de jaarrekening de bepaling van de belastbare winst zou doen dalen bij de verkoop van de goederen, terwijl daarop, naar gelang van het geval, een heffing van slechts 4,5

.../...

of 16,5% toepasselijk is, zou de regeling aan die ondernemingen immers een belastingvoordeel toekennen dat volkomen buitensporig en onverantwoord is.

Derhalve moeten aan het eind van het eerste lid de woorden "die ten grondslag ligt aan de heffing inzake de personenbelasting of de belasting der niet-inwoners natuurlijke personen" vervallen.

2. De heffingstarieven bepaald in het tweede lid wijken beslist af van het gemene recht : indien de winst van de betrokken ondernemingen bepaald werd op basis van hun jaarrekening, zou de waardevermeerdering van de voorraden moeten worden behandeld als een winst voor het aanslagjaar waarin die waardevermeerdering is geboekt, zelfs wanneer het gaat om onregelmatige onderwaarderingen gedaan in de loop van vorige aanslagjaren (WIB, artikel 24, eerste lid, 4°, en 361).

3. In het derde lid wordt de daarin bedoelde afzonderlijke aanslag niet alleen behandeld in artikel 219, maar eveneens in artikel 233, tweede lid, wat de belasting van niet-inwoners betreft.

Aan het eind van datzelfde derde lid lijkt het voldoende te verwijzen naar "diamantvoorraden die niet in de boeken zijn opgenomen", daar de voorraden die aan het in de boeken aanwezige aantal karaten zijn toegevoegd eveneens begrepen zijn in die formulering.

4. Volgens het vierde lid moet de "actualisering" betrekking hebben op de op de dag van "actualisering" aanwezige voorraad, zonder dat het volume aan voorraad, uitgedrukt in karaat, hoger mag zijn dan het volume aan voorraad, uitgedrukt in karaat, waarover de onderneming beschikte op enig tijdstip tussen 1 januari 2005 en 31 december 2005. De tekst stelt dat de bewijslast omtrent het bestaan van de voorraad in 2005 toekomt aan de onderneming, maar preciseert niet hoe of wanneer het bewijs moet worden geleverd.

5. Het vijfde lid is onaanvaardbaar om de reden aangegeven in verband met het eerste lid : de "actualisering" van de waarde van de voorraden tegen betaling van de bescheiden heffing bepaald in het tweede lid kan alleen worden aanvaard voor zover de winst van de onderneming vastgesteld wordt op basis van het minimumpercentage van de omzet, doch niet op basis van de jaarrekening. Er moet dus een regel worden ingevoerd die het tegengestelde voorschrijft van wat in het vijfde lid te lezen staat :

"De meerwaarde op de voorraden die overeenkomstig het eerste lid in de rekeningen uitgedrukt wordt, heeft geen weerslag op de bepaling van het belastbare resultaat van de onderneming tijdens de aanslagjaren volgend op het aanslagjaar 2007".

6. In het zesde lid moet de uitvoerende macht gemachtigd worden om, naast het vaststellen van de betalingswijze, een formulier van aangifte vast te stellen die moet worden gedaan binnen de termijn voorgeschreven voor de betaling (zoals inzake de voorheffing).

7. Uit de tekst van artikel 2 kan niet worden opgemaakt wat te gebeuren staat met een onderneming die de waarde van de voorraden vóór 18 december 2006 zou "actualiseren", maar die verzuimt uiterlijk 20 december 2006 de heffing te betalen: wordt de "actualisering" als nietig beschouwd, of moet de onderneming de gemeenrechtelijke belasting betalen op de meerwaarde die ze omtrent haar voorraad zou hebben uitgedrukt?

Artikel 3

1. Het eerste lid dient aan te geven wat de eerste balans is waarin de onbeschikbare reserverekening moet voorkomen (de balans op 31 december 2006 indien de onderneming haar boekhouding per kalenderjaar voert, of , indien zulks niet het geval is, de balans afgesloten in de loop van 2007).

2. In het tweede lid schrijve men :

"Als geen onbeschikbare reserve wordt gevormd of als aan die voorwaarde van onbeschikbaarheid ... niet langer wordt voldaan, ...".

De memorie van toelichting moet een verantwoording bevatten voor het tarief van de aanvullende heffingen waarvan sprake is in het tweede lid.

3. In het derde lid moet de tekst van het tweede streepje als volgt worden gesteld :

"- de reserve wordt aangewend voor een uitkering aan de aandeelhouders, ofwel als dividend, naar aanleiding van een inkoop van aandelen of van gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen".

Artikel 4

Indien de wijziging wordt aangenomen die in artikel 2, vijfde lid, wordt voorgesteld, maakt die algemene bepaling artikel 4 overbodig.

De Raad van State ziet niet in waarom in dat artikel de meerwaarde uitgedrukt naar aanleiding van de "actualisering" van de waarde van de voorraden in aanmerking zou worden genomen voor de vaststelling van de grondslag voor de berekening van de aftrek voor risicokapitaal na het aanslagjaar 2017.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	Y. KREINS,	kamervoorzitter,
	P. LIÉNARDY,	staatsraden,
Mevrouw	M. BAGUET,	
de Heer	J. KIRKPATRICK,	assessor van de afdeling wetgeving,
Mevrouw	B. VIGNERON,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door de H. J.-L. PAQUET, eerste auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. P. LIÉNARDY.

DE GRIFFIER,

DE VOORZITTER,

B. VIGNERON

Y. KREINS