

Rolnummer 1596
Arrest nr. 5/2000 van 19 januari 2000

A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 42<sup>ter</sup> van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, ingevoegd door artikel 6 van het koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982, gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters G. De Baets en M. Melchior, en de rechters H. Boel, L. François, J. Delruelle, H. Coremans en M. Bossuyt, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter G. De Baets,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

### I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag*

Bij arrest van 21 januari 1999 in zake de n.v. Jonckvansteen Weverij, de n.v. Jonckvansteen Spinnerij en de n.v. Jonckvansteen Immo tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 27 januari 1999, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 42<sup>ter</sup> van het Wetboek van Inkomstenbelastingen/oud, ingevoerd door artikel 6 van het koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982 (*Belgisch Staatsblad* van 26 juni 1983 [lees : 1982]) dat bekrachtigd werd door artikel 11 van de wet van 1 juli 1983 (*Belgisch Staatsblad* van 9 juli 1983), alleen of in samenlezing met artikel 30 van de wet van 4 augustus 1978, zoals het van toepassing is voor de aanslagjaren 1983 en 1984, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet door [lees : doordat] de toepassing van deze wetsartikelen tot gevolg hebben [lees : heeft] dat bij een identieke investering toch een lagere investeringsaftrek van toepassing is indien deze investering door de onderneming zelf gefinancierd wordt met toekenning van een kapitaalpremie door de overheid als wanneer deze investering zou gefinancierd worden met vreemde middelen, met toekenning van een rentesubsidie door de overheid ? »

### II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil*

De n.v. Jonckvansteen ontving in 1982 van de overheid een kapitaalpremie van 14.280.000 frank voor de door haar verwezenlijkte investeringen. Overeenkomstig artikel 42<sup>ter</sup> van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (W.I.B. 1964) paste zij de gespreide investeringsaftrek toe. Daar de kapitaalpremie volgens de belastingadministratie van de investeringsaftrek was uitgesloten, werd de investeringsaftrek voor de aanslagjaren 1983, 1984 en 1985 met 293.042 frank verminderd. De belastingadministratie steunde daarvoor op artikel 30, § 1, van de wet van 4 augustus 1978 tot economische heroriëntering, dat bepaalt dat de kapitaalpremies voor de berekening van de afschrijvingen worden afgetrokken van de aanschaffings- en beleggingswaarde. De n.v. Jonckvansteen betwistte de vermindering van de investeringsaftrek.

Nadat haar bezwaarschriften werden afgewezen, diende de n.v. Jonckvansteen een fiscale voorziening in bij het Hof van Beroep te Gent. Na de splitsing van de vennootschap werd de procedure door haar rechtsopvolgers voortgezet.

Voor het aanslagjaar 1985 werd de voorziening krachtens de inmiddels gewijzigde wetgeving (artikel 25<sup>bis</sup>, § 2, van het W.I.B. 1964, zoals ingevoegd door de herstellwet van 31 juli 1984) gegrond bevonden; voor de aanslagjaren 1983 en 1984 stelde het Hof van Beroep de hiervoor aangehaalde prejudiciële vraag.

### III. *De rechtspleging voor het Hof*

Bij beschikking van 27 januari 1999 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

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

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 17 februari 1999 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 27 februari 1999.

Memories zijn ingediend door :

- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 25 maart 1999 ter post aangetekende brief;
- de n.v. Jonckvansteen Weverij, de n.v. Jonckvansteen Spinnerij en de n.v. Jonckvansteen Immo, alle drie met maatschappelijke zetel te 8980 Passendale, Westrozebekestraat 45, bij op 1 april 1999 ter post aangetekende brief;
- de Waalse Regering, rue Mazy 25-27, 5100 Namen, bij op 2 april 1999 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 26 april 1999 ter post aangetekende brieven.

Bij beschikking van 29 juni 1999 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot 27 januari 2000.

Bij beschikking van 27 oktober 1999 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 25 november 1999.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 29 oktober 1999 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 25 november 1999 :

- is verschenen : Mr. P. Delafontaine, advocaat bij de balie te Kortrijk, voor de n.v. Jonckvansteen Weverij en anderen;
- hebben de rechters-verslaggevers H. Coremans en L. François verslag uitgebracht;
- is de zaak in beraad genomen.

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

#### IV. *In rechte*

- A -

##### *Standpunt van de verzoekende partijen voor de verwijzende rechter*

A.1. Volgens de verzoekende partijen voor de verwijzende rechter is de ongelijke behandeling ontstaan omdat er tot het aanslagjaar 1985 geen volledige gelijklopendheid was tussen de wijze waarop een kapitaalsubsidie overeenkomstig de wet op de boekhouding moest worden geboekt en de wijze waarop een kapitaalsubsidie fiscaal werd behandeld. Boekhoudkundig moet een dergelijke subsidie worden ingeschreven op een passiefrekening die geleidelijk wordt verminderd door aanrekening op de resultatenrekening. Dit heeft als gevolg dat de kapitaalsubsidie in dezelfde mate in de winst wordt opgenomen als de investering wordt

afgeschreven. Op fiscaal vlak bepaalt artikel 30, § 1, van de wet van 4 augustus 1978 dat de kapitaalsubsidies voor de berekening van de afschrijvingen van de aanschaffingswaarde van de activa worden afgetrokken. Dit heeft als gevolg dat de fiscaal als bedrijfslast aanneembare afschrijving met het bedrag van de kapitaalsubsidie wordt verminderd.

A.2. De invoering, bij artikel 64 van de wet van 31 juli 1984, van artikel 25bis, § 2, van het W.I.B. 1964 had precies de gelijkstelling van de fiscale en boekhoudkundige behandeling van de kapitaalsubsidies tot doel. Vanaf het aanslagjaar 1985 wordt op fiscaal vlak gehandeld zoals daarin is voorzien in de wet op de boekhouding, zodat de voorziening van de verzoekende partijen voor de verwijzende rechter voor dat aanslagjaar gegrond werd bevonden. Voor de aanslagjaren 1983 en 1984 bestaat er naar hun oordeel een discriminatie naargelang de onderneming de investering financiert met eigen dan wel met geleende middelen. Een onderneming die met eigen middelen een investering verricht waarvoor een kapitaalsubsidie wordt toegekend, wordt op het vlak van de investeringsaftrek ongunstiger behandeld dan een onderneming die dezelfde investering verricht met geleende middelen waarvoor een rentesubsidie wordt toegekend.

A.3. De bedoeling van de wetgever bij het invoeren van de investeringsaftrek was het stimuleren van de investeringen. Een onderscheid volgens de financieringswijze, waarbij de onderneming die de investering zelf financiert ongunstiger wordt behandeld dan de onderneming die het geld voor de investering leent, is naar het oordeel van de verzoekende partijen voor de verwijzende rechter op geen enkele wijze te verantwoorden. De discriminerende behandeling, als gevolg van de interpretatie dat artikel 30, § 1, van de wet van 4 augustus 1978 « doorwerkt » voor de toepassing van de investeringsaftrek, is overigens de reden geweest voor de invoering van het voormelde artikel 25bis in het W.I.B. 1964. De verzoekende partijen voor de verwijzende rechter verwijzen daarvoor naar de parlementaire voorbereiding van die wetwijziging.

#### *Standpunt van de Ministerraad*

A.4. Het onderscheid tussen een kapitaalpremie en een rentesubsidie steunt volgens de Ministerraad op een objectief criterium. Voor het overige gedraagt de Ministerraad zich naar de wijsheid van het Hof.

#### *Standpunt van de Waalse Regering*

A.5. De Waalse Regering verklaart zich naar de wijsheid van het Hof te gedragen.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag strekt ertoe van het Hof te vernemen of artikel 42ter, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (W.I.B.), zoals het van toepassing was voor de aanslagjaren 1983 en 1984, in combinatie met artikel 30 van de wet van 4 augustus 1978 tot economische heroriëntering, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet al dan niet schendt doordat die wetbepalingen tot gevolg hebben dat de belastingplichtigen, wat het bedrag betreft dat voor de investeringsaftrek in aanmerking komt wanneer de investering met overheidstegemoetkoming is geschied, ongelijk worden behandeld naargelang zij hun investering met eigen middelen en een kapitaalpremie dan wel met vreemde middelen en een rentesubsidie financieren.



B.2.1. Artikel 42<sup>ter</sup>, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, zoals ingevoegd bij artikel 6 van het koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982 « tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen inzake investeringsaftrek, meerwaarden en afschrijvingen », bekrachtigd bij de wet van 1 juli 1983, bepaalt betreffende de fiscale vrijstelling van bedrijfsinkomsten uit economische activiteit in het algemeen :

« De in artikel 20, 1<sup>o</sup>, [van het Wetboek van de inkomstenbelastingen/oud] bedoelde winst wordt vrijgesteld ten belope van een deel van de als berekeningsgrondslag voor de afschrijvingen dienende aanschaffings- of beleggingswaarde van de materiële vaste activa die in nieuwe staat zijn verkregen of tot stand gebracht en van de nieuwe immateriële vaste activa, indien die vaste activa in België voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid van de belastingplichtige worden gebruikt. Deze vrijstelling wordt ' investeringsaftrek ' genoemd. »

Het stelsel van de investeringsaftrek is in de plaats gekomen van het stelsel van de investeringsreserve dat bij de herstellwet van 10 februari 1981 inzake de fiscale en financiële bepalingen werd ingevoerd; beide stelsels zijn gericht op het bevorderen van investeringen (*Parl. St.*, Kamer, 1980-1981, nr. 716/8, p. 2, en *Parl. St.*, Senaat, 1980-1981, nr. 577-2, p. 4; verslag aan de Koning, *Belgisch Staatsblad*, 26 juni 1982, p. 7586).

B.2.2. De wet van 4 augustus 1978 tot economische heroriëntering voorziet, teneinde de tewerkstelling door economische expansie te bevorderen, in de mogelijkheid om aan kleine en middelgrote ondernemingen tegemoetkomingen te verlenen in de vorm van, onder andere, rentetoeelagen, kapitaalpremies en arbeidsplaatspremies. Inzake belastbaarheid en afschrijvingen bepaalt artikel 30, § 1, van die wet :

« De kapitaalpremies en de arbeidsplaatspremies waarvan de toekenning afhankelijk is van arbeidscheppende investeringen, die verkregen worden ter uitvoering van dit hoofdstuk, zijn in de mate dat ze betrekking hebben op investeringen in lichamelijke of onlichamelijke activa, andere dan grondstoffen, produkten of koopwaren, vrijgesteld van inkomstenbelastingen voor het belastbaar tijdperk waarin ze zijn verleend. Voor de berekening van de afschrijvingen, meer- en minderwaarden worden ze echter afgetrokken van de aanschaffings- en beleggingswaarde van de desbetreffende activa. »

B.3. Hoewel de in het geding zijnde bepalingen op zich geen verschil in behandeling bevatten, heeft de gecombineerde toepassing ervan tot gevolg dat belastingplichtigen, op het stuk van de

fiscale afschrijving van investeringen, verschillend worden behandeld naargelang zij hun investering met eigen middelen financieren en te dien einde een kapitaalpremie krijgen dan wel met vreemde middelen investeren en daarvoor een rentesubsidie ontvangen. Aangezien de kapitaalpremie krachtens het voormelde artikel 30 voor de berekening van de afschrijvingen wordt afgetrokken van de aanschaffings- en beleggingswaarde van de desbetreffende activa en de investeringsaftrek op grond van het voormelde artikel 42<sup>ter</sup> precies wordt berekend op het bedrag van de voor de afschrijvingen in aanmerking komende aanschaffings- of beleggingswaarde, heeft de belastingplichtige die zijn investering met eigen middelen financiert en daarvoor van de overheid een kapitaalpremie krijgt, een lagere investeringsaftrek dan de belastingplichtige die zijn investering met vreemde middelen financiert en daarvoor van de overheid een rentesubsidie ontvangt. De rentesubsidie, die noch met een kapitaalpremie noch met een arbeidsplaatspremie gelijk te stellen is, dient immers niet in mindering te worden gebracht om de berekeningsbasis van de investeringsaftrek te bepalen.

B.4. Het in het geding zijnde verschil in behandeling voor de aanslagjaren 1983 en 1984 steunt weliswaar op een objectief criterium maar kan niet op redelijke wijze worden verantwoord, in het bijzonder wanneer de geringere mogelijkheid van afschrijving voor belastingplichtigen die met eigen middelen investeren, vergeleken met degenen die met vreemde middelen investeren, wordt geplaatst tegenover de doelstelling van de wetgever, die vanaf de in B.2.1 vermelde herstelwet van 10 februari 1981 erop gericht was de investeringen bij wege van autofinanciering te bevorderen (*Parl. St.*, Kamer, 1980-1981, nr. 716/8, p. 2, en *Parl. St.*, Senaat, 1980-1981, nr. 577-2, p. 4).

Vanaf het aanslagjaar 1985 is de voorgelegde ongelijke behandeling opgeheven door artikel 64 van de herstelwet van 31 juli 1984, waarbij aan artikel 25<sup>bis</sup> van het Wetboek van de inkomstenbelastingen een paragraaf 2 werd toegevoegd met betrekking tot de als bedrijfswinsten te beschouwen inkomsten en de toegestane afschrijvingen :

« De kapitaalsubsidies die van overheidswege werden verkregen met het oog op aanschaffing of totstandbrenging van immateriële en materiële vaste activa worden aangemerkt als winst van het belastbare tijdperk waarin ze zijn toegekend en van ieder volgend belastbaar tijdperk, in evenredigheid tot de afschrijvingen en waardeverminderingen op de vaste activa die respectievelijk tot op het einde van dat belastbare tijdperk en tijdens ieder volgend belastbaar tijdperk als bedrijfslast zijn aanvaard en, in voorkomend geval, ten belope van het saldo bij de vervreemding of de buitengebruikstelling van de vaste activa. » (thans artikel 362 van het W.I.B. 1992)

Volgens de desbetreffende parlementaire voorbereiding werd beoogd een discriminatie weg te werken die erin bestond « dat de ondernemingen die middels eigen middelen investeren en die te dien einde een kapitaalpremie verkrijgen in het kader van de van kracht zijnde economische expansiewetten, ingevolge de toepassing van de wetgeving benadeeld worden ten opzichte van de bedrijven die met middelen van derden investeren » (*Parl. St.*, Kamer, 1983-1984, nr. 927/27, p. 411). Uit dezelfde parlementaire voorbereiding komt naar voren dat de wetswijziging erop gericht was voor de berekening van zowel de afschrijvingen als de investeringsaftrek het bedrag van de aanschaffings- of beleggingswaarde « intact » te laten (*ibid.*, p. 412). Daardoor is, vanaf het aanslagjaar 1985, een einde gemaakt aan het verschil in behandeling inzake investeringsaftrek naargelang de bedoelde overheidstegemoetkoming de vorm had van een kapitaalpremie dan wel van een rentesubsidie.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 42*ter*, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, zoals het van toepassing was voor de aanslagjaren 1983 en 1984, in combinatie met artikel 30 van de wet van 4 augustus 1978 tot economische heroriëntering, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat die wetsbepalingen tot gevolg hebben dat de belastingplichtigen, op het vlak van de investeringsaftrek, ongelijk worden behandeld naargelang zij hun investering met eigen middelen en een kapitaalpremie dan wel met vreemde middelen en een rentesubsidie financieren.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 19 januari 2000.

De griffier, De voorzitter,

L. Potoms

G. De Baets