

Rolnummers 2679 en 2680
Arrest nr. 70/2004 van 5 mei 2004

ARREST

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 42*ter*, § 8, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, zoals het van toepassing was voor de aanslagjaren 1987, 1988 en 1989, gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters L. François, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe en E. Derycke, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter A. Arts,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging*

Bij twee arresten van 26 maart 2003 in zake A. Toye en A.-M. Versele tegen de Belgische Staat, waarvan de expedities ter griffie van het Arbitragehof zijn ingekomen op 2 april 2003, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Houdt artikel 42^{ter}, § 8, WIB/64 zoals het van toepassing was voor de aanslagjaren 1987, 1988 en 1989 een schending in van het gelijkheidsbeginsel voorzien in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het de toepasselijkheid van het stelsel van de investeringsaftrek enkel voor de genietters van de in artikel 20, 3°, WIB/64 bedoelde baten afhankelijk maakt van de voorwaarde dat deze belastingplichtigen in het jaar voor de investering geen hoofdarbeider tewerk hebben gesteld en in het jaar van de investering een of meerdere hoofdarbeiders hebben aangeworven, terwijl deze voorwaarde niet gesteld wordt aan de andere zelfstandigen of handelaars, noch aan de vennootschappen, ook niet deze die de uitoefening van een vrij beroep als maatschappelijk doel hebben ? »

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 2679 en 2680 van de rol van het Hof, zijn samengevoegd.

Memories zijn ingediend door :

- A. Toye en A.-M. Versele, wonende te 9700 Oudenaarde, Fietelstraat 54;
- de Ministerraad.

A. Toye en A.-M. Versele hebben een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 17 december 2003 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. J. Vanneste, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. K. Gheysen, advocaat bij de balie te Kortrijk, voor A. Toye en A.-M. Versele;
 - . Mr. E. Van Acker, advocaat bij de balie te Gent, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers A. Alen en J.-P. Snappe verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- zijn de zaken in beraad genomen.

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

II. De Feiten en de rechtspleging in de bodemgeschillen

In de bodemgeschillen worden de voorzieningen behandeld van beslissingen waarbij bezwaarschriften tegen verschillende aanslagen in de personenbelasting en de aanvullende gemeentebelasting slechts gedeeltelijk werden ingewilligd. De eisers komen onder meer op tegen de verwerping door de administratie van een investeringsaftrek, onder verwijzing naar de voorwaarden waarin artikel 42*ter*, § 8, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (W.I.B. 1964) voorziet en die in de betwiste zaken niet vervuld werden geacht.

De eisers erkennen dat niet is voldaan aan de voorwaarden van de voormelde bepaling, maar achten haar strijdig met het gelijkheidsbeginsel omdat niet kan worden ingezien waarom een beoefenaar van een vrij beroep, te dezen een notaris, de investeringsaftrek slechts kan genieten in het jaar van aanwerving van de eerste bediende terwijl die voorwaarde niet geldt voor een handelaar of een persoon die eventueel hetzelfde vrij beroep in vennootschapsverband uitoefent. Op hun verzoek heeft het Hof van Beroep in de beide zaken de voormelde prejudiciële vraag gesteld.

III. In rechte

- A -

A.1. De investeringsaftrek werd ingevoerd bij artikel 6 van het koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982, als artikel 42*ter* van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, teneinde de investeringen te stimuleren.

Ofschoon de investeringsaftrek aanvankelijk uitsluitend kon worden aangerekend op de winst als bedoeld in artikel 20, 1^o, van voormeld Wetboek en derhalve beperkt was tot nijverheids-, handels- en landbouwbedrijven die worden gevoerd door natuurlijke personen of door rechtspersonen, werd artikel 42*ter*, ingevolge de wijziging van paragraaf 8 door artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982, eveneens van toepassing verklaard op de in artikel 20, 3^o, van dat Wetboek bedoelde baten, met betrekking tot de vaste activa die worden aangeschaft of tot stand gebracht tijdens het jaar waarin de belastingplichtige die tijdens het vorige jaar geen hoofdarbeider heeft tewerkgesteld, één of meer hoofdarbeiders heeft aangeworven.

Die voorwaarde bestond tot en met het aanslagjaar 1989.

A.2.1. De Ministerraad wijst erop dat de voormelde genummerde koninklijke besluiten passen in het kader van de wet van 2 februari 1982 tot toekenning van bepaalde bijzondere machten aan de Koning. Met het oog op het scheppen van werkgelegenheid kon de Koning maatregelen nemen met betrekking tot het stelsel van de afschrijvingen en de investeringen, onder meer de energiebesparende investeringen en de investeringen tot bevordering van het onderzoek en de ontwikkeling van nieuwe producten en van toekomstgerichte technologieën. De invoering van paragraaf 8 van artikel 42*ter* van het W.I.B. 1964 beoogde derhalve, naast het bevorderen van investeringen, het scheppen van werkgelegenheid.

A.2.2. Een vergelijking met handelaars of andere zelfstandigen, of met vennootschappen, gaat niet op.

Vennootschappen zijn immers onderworpen aan de vennootschapsbelasting, die wordt geregeld door de artikelen 94 tot 135 van het W.I.B. 1964, en worden op een andere wijze belast (lagere belastingtarieven, belastbare grondslag bepaald door de toename van reserves, verworpen uitgaven, de uitkering van dividenden en dergelijke).

De inkomsten van handelaars worden belast als winsten die onderworpen zijn aan een aantal specifieke bepalingen (de artikelen 21 tot 25 en artikel 42*bis* van het W.I.B. 1964) die verschillen van die met betrekking tot de baten van vrije beroepen. Zo bestaat de belastbaarheid van baten pas op het ogenblik van de ontvangst van de erelonen, terwijl winsten belastbaar zijn op het ogenblik dat de vordering ontstaat.

A.3.1. Voor het vereiste van een eerste tewerkstelling van een hoofdarbeider, als uitsluitend aan de natuurlijke personen die een vrij beroep uitoefenen opgelegde voorwaarde om recht te hebben op de investeringsaftrek, kan volgens de eisers voor het verwijzende rechtscollege geen objectieve en redelijke verantwoording worden aangetoond.

De maatregel heeft allereerst slechts de bevordering van investeringen tot doel. Die doelstelling wordt ook verzekerd door de natuurlijke personen die een vrij beroep beoefenen, zodat niet kan worden ingezien waarom zij met betrekking tot de investeringsaftrek anders zouden moeten worden behandeld dan inzonderheid de beoefenaars van een vrij beroep die deze activiteit uitoefenen in de juridische structuur van een rechtspersoon.

Gesteld dat ook het bevorderen van de tewerkstelling als doelstelling wordt erkend, dan nog kan het verschil niet worden verantwoord. Allereerst kan niet worden ingezien waarom die doelstelling uitsluitend zou moeten worden gerealiseerd door de categorie van de beoefenaars van een vrij beroep als natuurlijke persoon, en niet door de andere categorieën van de begunstigten van de maatregel. Bovendien is de maatregel ter zake zelfs niet adequaat, aangezien zelfs de bijkomende tewerkstelling van bedienden in de betrokken jaren geen recht geeft op de toepassing van de investeringsaftrek indien voordien reeds een bediende was tewerkgesteld.

Het discriminatoir karakter van de maatregel werd ook door de wetgever erkend en heeft geleid tot de opheffing van de bijkomende voorwaarde van een eerste tewerkstelling, door de opheffing van paragraaf 8 van artikel 42^{ter} bij artikel 35, § 1, 3^o, van de wet van 7 december 1988, met ingang van het aanslagjaar 1990.

A.3.2. Het onderscheiden fiscaal stelsel van de vergeleken categorieën van belastingplichtigen is volgens de eisers voor het verwijzende rechtscollege ter zake niet relevant.

Zij zien niet in waarom een maatregel die investeringen wil aanmoedigen - wat ook de beoefenaar van een vrij beroep als natuurlijke persoon doet als hij tot investeringen overgaat - verschillend zou moeten zijn naar gelang van de categorie van de belastingplichtigen. Het onderscheiden fiscaal stelsel is niet relevant om een onderscheid te verantwoorden in een maatregel ter stimulering van investeringen en/of werkgelegenheid (Cass., 5 oktober 1990, R.W. 1990-1991, 328, met betrekking tot een provinciale belasting).

Het verschil in behandeling tussen de verschillende categorieën van belastingplichtigen wordt bijgevolg niet verantwoord door het doel en de gevolgen van de in het geding zijnde maatregel.

- B -

B.1. De prejudiciële vragen betreffen artikel 42^{ter}, § 8, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, zoals het werd vervangen bij artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen en van het koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen inzake investeringsaftrek, meerwaarden en afschrijvingen (*Belgisch Staatsblad*, 19 januari 1983), dat, voor wat de aanslagjaren 1987, 1988 en 1989 betreft, van toepassing is in de geschillen voor het verwijzende rechtscollege.

Die bepaling luidt:

« Dit artikel is evenzo van toepassing op de in artikel 20, 3^o, bedoelde baten, met betrekking tot de vaste activa die worden aangeschaft of tot stand gebracht tijdens het jaar waarin de belastingplichtige, die tijdens het vorige jaar geen hoofdarbeider heeft tewerkgesteld, een of meer hoofdarbeiders heeft aangeworven. »

B.2. De prejudiciële vragen strekken ertoe van het Hof te vernemen of de voormelde bepaling bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre zij een verschil in behandeling invoert tussen de belastingplichtigen die als vrij beroep de in artikel 20, 3°, van het voormelde Wetboek bedoelde baten genieten en die, voor de toepassing van de investeringsaftrek, in het jaar vóór de investering geen hoofdarbeider mogen hebben tewerkgesteld en in het jaar van de investering één of meer hoofdarbeiders moeten hebben aangeworven, enerzijds, en de overige belastingplichtigen, namelijk de zelfstandigen, handelaars en vennootschappen, waaronder die welke de uitoefening van een vrij beroep als maatschappelijk doel hebben, die voor de toepassing van de investeringsaftrek niet aan die voorwaarden zijn onderworpen.

B.3.1. Het verschil in behandeling berust op een objectief criterium, namelijk de categorie van de belastingplichtigen waartoe diegene die de investeringsaftrek wil toepassen, behoort.

De in het geding zijnde maatregel vormt een aanvulling op de mogelijkheid tot toepassing van een investeringsaftrek die werd ingesteld 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 (Verslag aan de Koning, *Belgisch Staatsblad*, 19 januari 1983, p. 852). Dat genummerd koninklijk besluit heeft uitvoering gegeven aan inzonderheid artikel 2, 6°, van de wet van 2 februari 1982 tot toekenning van bepaalde bijzondere machten aan de Koning. De Ministerraad merkt terecht op dat de maatregel niet alleen ertoe strekt de investeringen aan te moedigen maar eveneens de tewerkstelling te bevorderen.

B.3.2. Door de toepassing van de investeringsaftrek voor de in de in het geding zijnde bepaling bedoelde categorie van belastingplichtigen afhankelijk te maken van de dubbele voorwaarde dat in het jaar vóór de investering nog geen hoofdarbeider mocht zijn tewerkgesteld en dat in het jaar van de investering één of meer hoofdarbeiders dienden te zijn aangeworven, heeft de wetgever een maatregel genomen die niet pertinent was om de nagestreefde doelstelling te verwezenlijken. Niet alleen kan de investering op zich, zij het indirect, reeds bijdragen tot de tewerkstelling, maar bovendien verleent het creëren van bijkomende tewerkstelling geen recht op de toepassing van de investeringsaftrek, indien in het jaar vóór de investering reeds een hoofdarbeider was tewerkgesteld. In het verschillend fiscaal

statuut van de onderscheiden categorieën van belastingplichtigen kan niet de verantwoording worden gevonden die van dien aard zou zijn dat het niet-adequate karakter van de maatregel wordt verholpen.

B.3.3. Noch in het verslag aan de Koning en het advies van de Raad van State bij het koninklijk besluit nr. 149 van 30 december 1982, noch in de memorie van de Ministerraad kan enig ander element worden gevonden dat het verschil in behandeling zou kunnen verantwoorden.

B.4. De prejudiciële vragen dienen bevestigend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 42*ter*, § 8, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, zoals het van toepassing was voor de aanslagjaren 1987, 1988 en 1989, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

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 5 mei 2004.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

A. Arts