

Rolnummer 4305
Arrest nr. 163/2007 van 19 december 2007

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 194^{quater} van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Bossuyt en M. Melchior, en de rechters P. Martens, R. Henneuse, L. Lavrysen, J.-P. Moerman en E. Derycke, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Bossuyt,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 1 oktober 2007 in zake de comm. v. « Peter Verbanck » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 5 oktober 2007, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 194^{quater} WIB 1992, zoals ingevoerd door artikel 6 van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen inzake fiscale zaken, het gelijkheidsbeginsel zoals verwoord in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat vennootschappen die beantwoorden aan de kenmerken van een KMO maar een belastbare winst behalen die meer bedraagt dan het grensbedrag in artikel 215 WIB 1992, worden uitgesloten van de toepassing van de investeringsreserve, terwijl vennootschappen die eveneens beantwoorden aan de kenmerken van een KMO maar waarvan de belastbare winst niet meer bedraagt dan het grensbedrag in artikel 215 WIB 1992, wel kunnen genieten van de vrijgestelde investeringsreserve van artikel 194^{quater} WIB 1992 ? ».

Op 17 oktober 2007 hebben de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en R. Henneuse, met toepassing van artikel 72, eerste lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989, het Hof ervan in kennis gesteld dat zij ertoe zouden kunnen worden gebracht voor te stellen een arrest van onmiddellijk antwoord te wijzen.

De comm. v. « Peter Verbanck », met maatschappelijke zetel te 8400 Oostende, Léon Spilliaertstraat 87, heeft een memorie met verantwoording ingediend.

De bepalingen van voormelde bijzondere wet met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

De comm. v. « Peter Verbanck » had in de aangifte in de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 2005 een investeringsreserve ingevuld ten bedrage van 2 250 euro. Met een bericht van wijziging meldde de administratie echter dat de belastingplichtige was uitgesloten van het verlaagde tarief dat in artikel 215, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) is vermeld en dat artikel 194^{quater} van hetzelfde Wetboek in dat geval bepaalt dat geen vrijgestelde investeringsreserve kan worden aangelegd. De aanslag werd vervolgens gevestigd overeenkomstig het bericht van wijziging en de geboekte vrijgestelde reserve werd een belastbare reserve.

Nadat haar bezwaarschrift werd afgewezen, heeft de comm. v. « Peter Verbanck » op 29 november 2006 een fiscaal verzoekschrift ingediend bij de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge. Op verzoek van de eisende partij, stelt die Rechtbank de hiervoor aangehaalde prejudiciële vraag.

III. *In rechte*

- A -

A.1. In hun conclusies, die werden opgesteld met toepassing van artikel 72 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, hebben de rechters-verslaggevers verwezen naar het arrest nr. 59/2004 van 31 maart 2004, waarin het Hof reeds een soortgelijk verschil in behandeling in artikel 196, § 2, van het WIB 1992, zoals ingevoegd bij artikel 7 van de wet van 24 december 2002, strijdig heeft bevonden met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, en naar het arrest nr. 162/2006 van 8 november 2006, waarin het Hof heeft geoordeeld dat ook artikel 289*bis*, § 2, van het WIB 1992 een discriminatie inhoudt in zoverre het ter definiëring van de kleine en middelgrote onderneming de maatstaven overneemt die de toepassing regelen van het verlaagde tarief inzake vennootschapsbelasting bedoeld in artikel 215, tweede lid, van hetzelfde Wetboek.

A.2. De comm. v. « Peter Verbanck » is van oordeel dat de verwijzing naar de effectieve toepassing van artikel 215, tweede lid, van het WIB 1992 geen objectief criterium is, rekening houdend met het doel van de maatregel. Zij verwijst in dat verband naar het advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State over het wetsontwerp dat tot de in het geding zijnde bepaling heeft geleid en naar de voormelde arresten van het Hof.

Dat het verlaagde opklimmende tarief niet wordt toegepast op de belastbare winst van een vennootschap, zo preciseert de comm. v. « Peter Verbanck », kan het gevolg zijn (1) van de overschrijding van het grensbedrag, zoals bedoeld in artikel 215, tweede lid, van het WIB 1992, dan wel (2) van het feit dat de belastingplichtige ressorteert onder een van de uitsluitingsgevallen, zoals bedoeld in artikel 215, derde lid, van het WIB 1992.

In het voorliggende geval wordt de belastbare winst van de betrokken partij niet belast volgens het verlaagde opklimmende tarief. Dit is evenwel niet te wijten aan het bedrag van de belastbare winst, maar aan het feit dat de partij valt onder (minstens) een van de uitsluitingsgevallen.

Of de vennootschap om de ene dan wel om de andere reden is uitgesloten van het verlaagde opklimmende tarief zou volgens de comm. v. « Peter Verbanck » echter niet relevant zijn. In beide gevallen is het gehanteerde criterium niet pertinent en bijgevolg discriminerend. Zij verzoekt het Hof in het antwoord op de prejudiciële vraag uitdrukkelijk rekening te houden met beide hypothesen waarin een vennootschap van het verlaagde opklimmende tarief kan worden uitgesloten.

- B -

B.1. Artikel 194*quater* van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992), zoals ingevoegd bij artikel 6 van de wet van 24 december 2002, bepaalt :

« § 1. Ten name van vennootschappen waarvoor het tarief van de belasting wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 215, tweede lid, wordt niet als winst aangemerkt de investeringsreserve die bij het verstrijken van het belastbare tijdperk is aangelegd binnen de grenzen en onder de hierna gestelde voorwaarden.

§ 2. Het bedrag van de investeringsreserve wordt vrijgesteld tot beloop van 50 pct. van het gereserveerde belastbare resultaat van het belastbaar tijdperk, vóór aanleg van de investeringsreserve, en verminderd met :

1° de krachtens artikel 192 vrijgestelde meerwaarden op aandelen;

2° het gedeelte van de meerwaarde op in artikel 66 vermelde voertuigen dat niet in aanmerking wordt genomen krachtens artikel 24, derde lid;

3° de vermindering van het gestort kapitaal, berekend als gewogen gemiddelde van het belastbaar tijdperk tegenover het vorig belastbaar tijdperk waarin laatst het voordeel van het aanleggen van een investeringsreserve werd genoten;

4° de vermeerdering van de vorderingen van de vennootschap, berekend zoals sub 3°, op de volgende natuurlijke personen :

- personen die aandelen bezitten van de vennootschap;
- personen die een opdracht of functies als vermeld in artikel 32, eerste lid, 1°, uitoefenen;
- de echtgenoot ervan of hun kinderen, wanneer die personen of hun echtgenoot het wettelijk genot van de inkomsten van die kinderen hebben.

Het gereserveerde belastbare resultaat welke, na vermindering, in aanmerking wordt genomen voor de berekening van de investeringsreserve overeenkomstig het eerste lid, wordt beperkt tot 37.500 EUR per belastbaar tijdperk.

De aldus berekende investeringsreserve wordt slechts vrijgesteld indien en in zoverre de belaste reserves, vóór aanleg van de investeringsreserve, op het einde van het belastbaar tijdperk hoger zijn dan de belaste reserves op het einde van het vorig belastbaar tijdperk, waarin laatst het voordeel van het aanleggen van een investeringsreserve werd genoten.

De investeringsreserve wordt slechts vrijgesteld voorzover voldaan is aan de voorwaarden als vermeld in artikel 190.

§ 3. Een bedrag gelijk aan de investeringsreserve moet door de vennootschap worden geïnvesteerd :

- a) in afschrijfbaar materiële of immateriële vaste activa die recht kunnen geven op het voordeel van de investeringsaftrek;
- b) binnen een termijn van drie jaar die aanvangt op de eerste dag van het belastbare tijdperk waarvoor de investeringsreserve is aangelegd, en ten laatste bij de ontbinding van de vennootschap.

De vaste activa die als herbelegging in aanmerking worden genomen krachtens artikel 47, worden voor de toepassing van het vorige lid uitgesloten als investering.

§ 4. Indien niet wordt geïnvesteerd op de wijze en binnen de termijn gesteld in § 3 wordt de voorheen vrijgestelde investeringsreserve aangemerkt als winst van het belastbare tijdperk waarin de investeringstermijn verstreken is.

De voorheen vrijgestelde investeringsreserve wordt aangemerkt als winst van het belastbare tijdperk waarin de in § 3 in aanmerking genomen investering, wordt vervreemd, wanneer die investering op het ogenblik van de vervreemding minder dan drie jaar in de vennootschap is belegd, en zulks, naar verhouding tot de nog niet aangenomen afschrijvingen op die investering. Deze bepaling is niet van toepassing wanneer de vervreemding geschiedt naar aanleiding van een schadegeval, een onteigening, een opeising in eigendom of een andere gelijkaardige gebeurtenis.

§ 5. Om het voordeel van de investeringsreserve te rechtvaardigen moet de vennootschap bij haar aangifte in de vennootschapsbelasting een opgave voegen waarvan het model door de Minister van Financiën of zijn afgevaardigde wordt vastgesteld, voor het aanslagjaar waarvoor de reserve wordt aangelegd en de erop volgende aanslagjaren tot wanneer de investering moet zijn verricht.

§ 6. De Koning bepaalt de investeringsmodaliteiten als vermeld in § 3, in geval van inbreng van een tak van werkzaamheid of een bedrijfsafdeling of van een algemeenheid van goederen als vermeld in artikel 46, § 1, eerste lid, 2°, en ingeval van fusie of splitsing als vermeld in artikel 211, § 1.

De Koning kan, bij een na overleg in de Ministerraad vastgesteld besluit, een bedrag vaststellen dat hoger is dan 37.500 EUR. »

B.2. Die bepaling past in een algehele hervorming van de vennootschapsbelasting waarmee de wetgever « op een substantiële manier het tarief van die belasting [wil] verlagen », en dat « in een budgettair neutraal kader[, wat] betekent dat verschillende fiscale uitgaven zullen moeten worden verminderd en dat er bovendien komaf dient gemaakt met bepaalde anomalieën in het huidige fiscale stelsel » (*Parl. St.*, Kamer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 7).

De bepaling strekt ertoe de autofinanciering van de kleine en middelgrote ondernemingen (kmo's) aan te moedigen door het toestaan van een vrijstelling ten gunste van de gereserveerde winst (*ibid.*, p. 33). Zij is alleen van toepassing op de vennootschappen die voor het betrokken aanslagjaar het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting kunnen genieten dat is vastgesteld bij artikel 215, tweede lid, van het WIB 1992.

Het gewone tarief van de vennootschapsbelasting bedraagt 33 pct. (artikel 215, eerste lid, van het WIB 1992). Artikel 215, tweede lid, van het WIB 1992 bepaalt :

« Wanneer het belastbare inkomen niet meer dan 322.500 EUR bedraagt, wordt de belasting evenwel als volgt vastgesteld :

1° op de schijf van 0 tot 25.000 EUR : 24,25 pct.;

2° op de schijf van 25.000 EUR tot 90.000 EUR : 31 pct.;

3° op de schijf van 90.000 EUR tot 322.500 EUR : 34,5 pct. ».

B.3. De vraag luidt of artikel 194^{quater}, § 1, van het WIB 1992 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt doordat het vennootschappen die beantwoorden aan de kenmerken van een kmo maar een belastbare winst behalen die meer bedraagt dan het grensbedrag bepaald in artikel 215, tweede lid, van hetzelfde Wetboek, uitsluit van de vrijstelling voor het aanleggen van een investeringsreserve, terwijl vennootschappen die eveneens beantwoorden aan de kenmerken van een kmo maar waarvan de belastbare winst niet meer bedraagt dan het voormelde grensbedrag, wel de bedoelde vrijstelling kunnen genieten.

B.4. De eisende partij voor de verwijzende rechter verzoekt het Hof de vraag bevestigend te beantwoorden in zoverre de in het geding zijnde bepaling niet alleen de vennootschappen die beantwoorden aan de kenmerken van een kmo maar een belastbare winst behalen die meer bedraagt dan het bepaalde grensbedrag zou discrimineren, doch ook de vennootschappen die beantwoorden aan de kenmerken van een kmo en die een belastbare winst behalen die lager ligt dan het grensbedrag maar die om een andere reden van het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting worden uitgesloten. Artikel 215, derde lid, van het WIB 1992 bepaalt immers dat het tweede lid van die bepaling niet van toepassing is op een aantal categorieën van vennootschappen.

De partijen voor het Hof vermogen echter niet de draagwijdte van de prejudiciële vraag te wijzigen of uit te breiden.

B.5. Naast de algemene doelstellingen van de hervorming zoals beschreven in B.2, was het de bekommernis van de wetgever, die tijdens de parlementaire voorbereiding van de wet herhaaldelijk werd geuit, het fiscale statuut van de kmo's « [op te waarderen] om de investeringen met eigen middelen te steunen » (*Parl. St.*, Kamer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 6), wat verklaart dat hij « een aantal bijkomende specifieke maatregelen [heeft] genomen die in de eerste plaats een versterking van de eigen middelen van de KMO's beogen » (*Parl. St.*, Kamer, 2001-2002, DOC 50-1918/006, p. 7).

B.6. Ook al is het gerechtvaardigd dat de wetgever voor de kmo's in een afwijkend stelsel voorziet op grond van de doelstellingen die hij nastreeft, het Hof moet niettemin onderzoeken of het criterium dat hij daarvoor heeft gekozen, niet discriminerend is. Om bestaanbaar te zijn met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet moet het criterium waarop het in het geding zijnde verschil in behandeling berust, objectief en pertinent zijn ten opzichte van het onderwerp van de betrokken maatregel en het doel dat ermee wordt nagestreefd.

B.7. Zoals de afdeling wetgeving van de Raad van State heeft doen opmerken in het advies dat zij heeft gegeven over de in het geding zijnde bepaling (*Parl. St.*, Kamer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 110), is het absolute bedrag van de belastbare winst in de loop van een welbepaald boekjaar niet pertinent om na te gaan of het gaat om een vennootschap met de kenmerken van een kmo, omdat er belangrijke vennootschappen zijn die in de loop van een welbepaald boekjaar een belastbare winst verwezenlijken die niet meer bedraagt dan het grensbedrag dat is vastgelegd bij artikel 215 van het WIB 1992. Er zijn overigens kmo's die soms een belastbare winst behalen die meer bedraagt dan dat grensbedrag zonder dat zij daarom niet meer beantwoorden aan de kenmerken van een kmo. Ten slotte kunnen sommige kmo's, hoewel zij een belastbare winst hebben verwezenlijkt die minder bedraagt dan dat grensbedrag, het verlaagde tarief niet genieten omdat zij niet voldoen aan de andere voorwaarden van artikel 215 van het WIB 1992.

B.8. De toepassing van het criterium waarvoor werd geopteerd in de in het geding zijnde bepaling, zal dan ook tot gevolg hebben dat bepaalde kmo's niet de vrijstelling voor het aanleggen van een investeringsreserve kunnen genieten terwijl zij zich, met betrekking tot de specifieke doelstellingen die de wetgever voor hen nastreeft, in een situatie bevinden die soortgelijk is aan die van de kmo's die de vrijstelling wel genieten.

B.9. Daaruit volgt dat het gekozen criterium niet pertinent is en dat de prejudiciële vraag bevestigend moet worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 194^{quater}, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat het vennootschappen die beantwoorden aan de kenmerken van een kmo maar een belastbare winst behalen die meer bedraagt dan het grensbedrag bepaald in artikel 215, tweede lid, van hetzelfde Wetboek, uitsluit van de vrijstelling voor het aanleggen van een investeringsreserve.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, op de openbare terechtzitting van 19 december 2007.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt