

Rolnummer 4299
Arrest nr. 127/2008 van 1 september 2008

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 75, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Namen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en M. Bossuyt, en de rechters P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels en T. Merckx-Van Goey, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 19 september 2007 in zake de nv « Pic Epeiche » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 1 oktober 2007, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Namen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 75, 3°, van het WIB 1992 de bepalingen van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet wanneer het :

door de vennootschappen die, wegens de uitoefening van hun vennootschapsactiviteit, het gebruik van de verkregen vaste activa hebben overgedragen aan een andere derde dan een natuurlijke persoon die die vaste activa gebruikt voor het behalen van winst of baten, uit te sluiten van het voordeel van de bepalingen van de artikelen 68 en volgende van het WIB 1992, een willekeurig en niet redelijk noch objectief verantwoord onderscheid invoert tussen de vennootschappen die dezelfde bepalingen genieten en aan derden het gebruik van de door hen verkregen vaste activa hebben overgedragen, en die welke ze niet hebben overgedragen;

door de vennootschappen die, wegens de uitoefening van hun vennootschapsactiviteit, het gebruik van de verkregen vaste activa hebben overgedragen aan een andere derde dan een natuurlijke persoon die die vaste activa gebruikt voor het behalen van winst of baten, uit te sluiten van het voordeel van de bepalingen van de artikelen 68 en volgende van het WIB 1992, een willekeurig en niet redelijk noch objectief verantwoord onderscheid invoert tussen de vennootschappen die dezelfde bepalingen genieten en die een overdracht hebben gedaan aan een natuurlijke persoon die die vaste activa gebruikt voor het behalen van winst of baten en diegene die ze hebben overgedragen aan een andere derde dan een natuurlijke persoon die die vaste activa gebruikt voor het behalen van winst of baten;

door aan te nemen dat het voordeel van de investeringsaftrek behouden blijft wanneer het gebruik van de vaste activa wordt overgedragen aan een derde, natuurlijke persoon, die het aanwendt voor het behalen van winst of baten, het voordeel van de investeringsaftrek uitsluit wanneer het gebruik van de vaste activa wordt overgedragen aan een rechtspersoon die, per hypothese, ze eveneens gebruikt voor zijn beroepsactiviteit, zonder redelijke en objectieve verantwoording;

een vennootschap die vaste activa verhuurt aan een andere vennootschap die, indien zij de vaste activa zelf had verkregen, de investeringsaftrek zou hebben kunnen genieten, zonder redelijke of objectieve verantwoording op dezelfde wijze behandelt als een vennootschap die vaste activa verhuurt aan een vennootschap die, indien zij de vaste activa zelf had verkregen, de investeringsaftrek niet zou hebben kunnen genieten, terwijl beide vennootschappen zich in onderscheiden situaties bevinden ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de nv « Les Sittelles » (die de nv « Pic Epeiche » heeft overgenomen), waarvan de maatschappelijke zetel is gevestigd te 1330 Rixensart, avenue Amélie 21;
- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 24 juni 2008 :

- zijn verschenen :
- . Mr. R. Forestini, advocaat bij de balie te Brussel, voor de nv « Les Sittelles »;
- . Mr. J.-C. Vanpee *loco* Mr. B. Dewit, advocaten bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers J.-P. Moerman en E. De Groot verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

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

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

De eiseres voor de verwijzende rechter is een vastgoedmaatschappij waarvan het maatschappelijk doel erin bestaat onroerend goed dat in haar activa is opgenomen, ter beschikking te stellen van derden. Tijdens de aanslagjaren 1995 en 1996 heeft zij een gebouw laten optrekken, gelegen te Chastres, Route Provinciale 121, en een deel van dat gebouw ter beschikking gesteld van de bvba « Les Sittelles », die er een rusthuis voor valide en mindervalide personen heeft gevestigd en uitbaat.

Met toepassing van de artikelen 68 en volgende van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) heeft de eiseres voor de verwijzende rechter een investeringsaftrek toegepast ten belope van 810 000 frank voor het aanslagjaar 1995 en van 116 143 frank voor het aanslagjaar 1996. Op 22 november 1995 verstuurt de administratie aan de eiseres een bericht van wijziging met betrekking tot het aanslagjaar 1995 om de toegepaste aftrek te weigeren op grond van artikel 75, 3°, van het WIB 1992. Op 29 augustus 1996 verstuurt de administratie aan de eiseres een nieuw bericht van wijziging om de voor het aanslagjaar 1996 toegepaste aftrek te weigeren. De eiseres voor de verwijzende rechter tekent bezwaar aan tegen de twee ingekohierde aanslagen. Die bezwaren worden verworpen, ten gevolge waarvan de eiseres het geschil voorlegt aan de Rechtbank van eerste aanleg te Namen.

De verwijzende rechter stelt vast dat de tekst van artikel 75, 3°, van het WIB 1992 duidelijk is, in zoverre daarin wordt bepaald dat de investeringsaftrek niet van toepassing is op :

« [...] »

3° vaste activa indien het recht van gebruik ervan anders dan op de wijze als vermeld sub 2° is overgedragen aan een andere belastingplichtige, tenzij de overdracht gebeurt aan een natuurlijke persoon die de vaste activa in België gebruikt voor het behalen van winst of baten en die het recht van gebruik daarvan geheel noch gedeeltelijk aan een derde overdraagt; ».

De verwijzende rechter stelt vast dat de investeringsaftrek van nature een aanvullende afschrijving is ten opzichte van de boekhoudkundige afschrijving. Het doel van dat voordeel zou erin bestaan de productieve of met het algemeen belang overeenstemmende investeringen te stimuleren door de belastingplichtigen te bevoordelen die deze zouden valoriseren in het kader van hun eigen beroepsactiviteit. De wetgever zou dus terecht met name die personen hebben willen uitsluiten die hun rechten aan derden overdragen in het kader van overeenkomsten die voor de verkrijger een eigen recht op de afschrijving doen ontstaan of in het kader van andere overeenkomsten die voor de verkrijger geen recht op de afschrijving doen ontstaan, maar toch tot gevolg hebben dat het betrokken goed aan het rechtstreekse gebruik van de overdrager wordt onttrokken.

De verwijzende rechter merkt op dat de wettekst «ontegensprekelijk tot gevolg zou hebben dat de uitzondering op de uitsluiting van het recht op de investeringsaftrek wordt beperkt tot de hypothese van de overdracht van het gebruiksrecht aan een natuurlijke persoon die beroepshalve handelt». Die beperking zou de door de wetgever aangegeven intentie ruimschoots overstijgen en zelfs tegenspreken. Zij zou overigens geenszins overeenstemmen met de geest van het ingevoerde stelsel en verschillen in behandeling lijken teweeg te brengen die noch redelijk verantwoord noch evenredig met het nagestreefde doel zijn, ten nadele van belastingplichtigen die het recht op de investeringsaftrek logischerwijs zouden moeten blijven genieten.

Volgens de verwijzende rechter zou die beperking vooral de ondernemingen benadelen waarvan de activiteit erin bestaat het gebruik van door hen gerealiseerde vaste activa aan anderen over te dragen en bijgevolg uit die overdracht zelf de winsten of baten te halen die onder hun maatschappelijk doel vallen. De Rechtbank is bijgevolg van mening dat aan het Hof verschillende vragen zouden moeten worden gesteld over de in het geding zijnde bepaling.

III. *In rechte*

- A -

Memorie van de eiseres voor de verwijzende rechter

A.1.1. Na kort te hebben herinnerd aan de feiten en de *ratio legis* van de in het geding zijnde bepaling, geeft de eiseres voor de verwijzende rechter aan dat de in artikel 75, 3°, van het WIB 1992 bedoelde uitzondering, in zoverre zij objectief noch redelijk is verantwoord ten aanzien van het doel en de gevolgen van de beschouwde maatregel, in strijd is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Zij stelt vast dat artikel 75, 3°, van het WIB 1992 de investeringsaftrek niet toestaat voor de vaste activa waarvan het recht van gebruik is overgedragen aan een andere belastingplichtige dan een natuurlijke persoon die zijn vaste activa gebruikt voor het behalen van winst of baten en het gebruik geheel noch gedeeltelijk aan een derde overdraagt.

A.1.2. De eiseres voor de verwijzende rechter merkt op dat de meest recente rechtspraak zich heeft uitgesproken over de precieze draagwijdte van het begrip «aan een derde overgedragen gebruik» in het kader van de toepassing van de in het geding zijnde wetbepaling. Zij citeert uit een arrest van het Hof van Beroep te Antwerpen van 18 maart 1996 waarin dat laatste heeft aanvaard dat het voordeel van de gunstige bepalingen van de artikelen 68 en volgende van het WIB 1992 aan de verzoekende vennootschap wordt toegekend, niettegenstaande het bestaan van een huurovereenkomst tussen de verzoekende vennootschap en de beoogde derde.

De eiseres voor de verwijzende rechter merkt op dat die interpretatie niet wordt gedeeld door de administratie, die van oordeel is dat een vennootschap, die wegens de uitoefening van haar maatschappelijke activiteit vaste activa verkrijgt en het gebruik ervan overdraagt aan een andere derde dan een natuurlijke persoon die die vaste activa gebruikt voor het behalen van winst of baten en die het gebruik ervan geheel noch gedeeltelijk aan een derde overdraagt, de investeringsaftrek niet kan genieten. De aldus door de administratie aan artikel 75, 3°, gegeven interpretatie zou ertoe leiden dat een drievoudige discriminatie tot stand wordt gebracht, zoals die in de te dezen gestelde prejudiciële vraag wordt aangeklaagd.

A.1.3. De eiseres voor de verwijzende rechter merkt ten slotte op dat, ten aanzien van het doel dat erin bestaat te vermijden dat meer dan één belastingplichtige de investeringsaftrek met betrekking tot dezelfde vaste activa zou kunnen genieten, de door de wetgever aangenomen maatregel nutteloos is, aangezien het doel kan worden bereikt door het feit dat in geen enkel geval de investeringsaftrek kan worden genoten wanneer het gebruik wordt overgedragen aan een derde.

Gelet op de nagestreefde doelen, namelijk, enerzijds, de praktijk bestrijden volgens welke bepaalde grote vennootschappen die geen unieke of gespreide belastingaftrek konden genieten, investeerden via kleine en middelgrote ondernemingen (kmo's) die aan de vereiste voorwaarden voldoen, en, anderzijds, beletten dat het begrensde bedrag van de investeringen bij gewone aftrek wordt omzeild, zou de door de wetgever aangenomen

maatregel kennelijk onevenredig zijn. De vennootschappen waarvan de maatschappelijke activiteit erin bestaat het gebruik van verkregen activa over te dragen, zouden immers geenszins de intentie hebben de onrechtmatige praktijken toe te passen die de wetgever aanklaagt.

De eiseres voor de verwijzende rechter heeft bovendien vragen bij het fiscaal voordeel van de door de wetgever beoogde onrechtmatige praktijken. De kmo die vaste activa verkrijgt, zal immers weliswaar de investeringsaftrek kunnen genieten, maar tegelijk zal ook haar belastbare grondslag toenemen ten belope van, bijvoorbeeld, de geïnde huurgelden.

Memorie van de Ministerraad

A.2. Na de elementen van het geschil voor de verwijzende rechter te hebben uiteengezet, alsook de administratieve commentaar en het standpunt van de rechtbank die de prejudiciële vraag betreffende artikel 75, 3°, van het WIB 1992 heeft gesteld, antwoordt de Ministerraad op de prejudiciële vraag door een onderscheid te maken tussen de drie onderdelen ervan.

A.3.1. Ten aanzien van het eerste onderdeel van de vraag, namelijk het verschil in behandeling tussen, enerzijds, een vennootschap die haar recht van gebruik overdraagt aan een derde rechtspersoon en, anderzijds, een vennootschap die de vaste activa zelf uitbaat zonder het recht van gebruik over te dragen, voert de Ministerraad aan dat het om twee verschillende situaties gaat, vermits in het ene geval de eigenaar van het goed ervan gebruikt maakt en in het andere de huurder dat recht van gebruik uitoefent.

Daar de twee vennootschappen zich in verschillende situaties bevinden, waarbij de ene het recht van gebruik overdraagt en de andere niet, zou het volkomen gewettigd zijn hen aan een verschillende regeling te onderwerpen en zou van discriminatie geen sprake kunnen zijn.

A.3.2.1. Ten aanzien van het tweede onderdeel van de vraag herinnert de Ministerraad eraan dat, op grond van artikel 201, 1°, van het WIB 1992, de vennootschappen waarvan de aandelen voor meer dan de helft toebehoren aan natuurlijke personen en die geen deel uitmaken van een groep waartoe een coördinatiecentrum behoort (namelijk die welke voor die fiscale bepaling als kmo worden gekwalificeerd), de investeringsaftrek genieten volgens percentages die variëren tussen 3 en 10 pct. op de eerste schijf van 200 miljoen frank aan investeringen per belastbaar tijdperk.

Artikel 201, 2°, van het WIB 1992 zou de toekenning van de investeringsaftrek uitsluiten voor alle andere vennootschappen die niet aan die criteria voldoen door voor hen te bepalen dat de aftrek wordt teruggebracht tot nul procent. In dat opzicht onderstreept de Ministerraad dat artikel 201, 1°, van het WIB 1992 eveneens de investeringsbedragen beperkt. De wetgever zou aldus hebben willen voorkomen dat die beperking van de bedragen wordt omzeild, door elke vennootschap die het recht van gebruik overdraagt aan een andere vennootschap, ongeacht of die laatste al dan niet een kmo is, van het voordeel van de investeringsaftrek uit te sluiten. De Ministerraad geeft aan dat die beperking van de bedragen gemakkelijk had kunnen worden omzeild door een investering van meer dan 200 miljoen frank te spreiden over verschillende kmo's die het recht van gebruik zouden hebben overgedragen aan eenzelfde vennootschap van de groep, die zelf een kmo is en werkelijk gebruik zou maken van de verkregen vaste activa.

A.3.2.2. Het Hof van Cassatie zou in een arrest van 27 juni 2002 hebben erkend dat de wetgever, door de verhuurde vaste activa van de investeringsaftrek uit te sluiten, niet alleen zou hebben willen vermijden dat de voor de vennootschappen tot nul procent teruggebrachte gewone investeringsaftrek wordt omzeild, maar eveneens dat ook de beperking tot 200 miljoen frank aan investeringen per aanslagjaar wordt omzeild.

De Ministerraad merkt op dat, ten aanzien van de kmo's die het recht van gebruik van de verkregen vaste activa overdragen aan een natuurlijke persoon die deze vaste activa in België gebruikt voor het behalen van winst of baten en die het gebruik ervan geheel noch gedeeltelijk overdraagt aan een derde, de investeringsaftrek wordt behouden, daar in die gevallen geen enkel gevaar voor omzeiling bestaat.

A.3.2.3. De Ministerraad onderstreept voorts dat het Hof van Cassatie in zijn arrest van 22 november 2001 heeft beslist dat de ondernemingen die tenten aan particulieren verhuren, niet noodzakelijk van de investeringsaftrek zijn uitgesloten, daar het risico dat de investeringsaftrek twee keer wordt toegepast, in dat geval niet bestaat. Het Hof zou hebben laten verstaan dat het gevaar voor een dubbele investeringsaftrek in dat geval uitgesloten was.

De Ministerraad voert aan dat het Hof van Cassatie onbetwistbaar gelijk zou hebben wat de leasingregeling bedoeld in artikel 75, 2°, van het WIB 1992 betreft, daar die laatste bepaling inderdaad speciaal is ingevoerd om te voorkomen dat de gever en de nemer niet beide aanspraak maken op de investeringsaftrek. De Ministerraad merkt op dat de bepaling betreffende de verhuur (artikel 75, 3°, van het WIB 1992) daarentegen geen enkel verband zou vertonen met de vrees voor een dubbele investeringsaftrek, aangezien bij verhuur het recht op de investeringsaftrek nooit bestaat, om de eenvoudige reden dat de huurder het gehuurde goed nooit afschrijft. Alleen de verhuurder zou die afschrijving kunnen uitvoeren. Het is dus wel degelijk die laatstgenoemde die de investeringsaftrek zou kunnen genieten. De Ministerraad besluit hieruit dat de wetgever het voordeel van de investeringsaftrek terecht uitsluit wanneer het recht van gebruik wordt overgedragen aan een vennootschap, al dan niet een kmo, in de zin van artikel 201, 1°.

A.3.3. Ten aanzien van het derde onderdeel van de vraag voert de Ministerraad aan dat de door de belastingplichtige beschouwde situatie twee vennootschappen beoogt die beide het recht van gebruik van de vaste activa overdragen aan een andere vennootschap. Die vennootschappen zouden zich dus in precies dezelfde situatie bevinden en dezelfde fiscale behandeling ondergaan, waarbij zij de investeringsaftrek niet genieten.

De Ministerraad voegt eraan toe dat het feit dat elke vennootschap-huurder van het voordeel van de investeringsaftrek is uitgesloten, ongeacht of zij al dan niet een kmo is, verantwoord zou zijn, zoals reeds is uitgelegd, door het feit dat, zelfs indien de vennootschap-huurder een kmo was in de zin van artikel 201, 1°, zij toch van de investeringsaftrek zou kunnen worden uitgesloten, gelet op de beperking van 200 miljoen frank aan investeringen per aanslagjaar waarin dezelfde bepaling van artikel 201, 1°, *in fine* voorziet. Volgens de Ministerraad kan dat begrip « kmo » evolueren van het ene jaar tot het andere, waarbij een vennootschap het ene jaar een kmo in de zin van artikel 201, 1°, kan zijn en het daaropvolgende jaar niet meer.

De Ministerraad wijst vervolgens erop dat het niet vaststaat dat de verhuurder, op het ogenblik dat hij in vaste activa investeert om die te verhuren, in staat is te weten of de vennootschap die zijn vaste activa huurt, wel degelijk een kmo is in de zin van artikel 201, 1°, van het WIB 1992 en de limiet van 200 miljoen frank voor het betrokken aanslagjaar niet overschrijdt.

- B -

B.1.1. In de prejudiciële vraag wordt het Hof verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, van artikel 75, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), in zoverre het tot gevolg heeft dat de vennootschappen die, wegens de uitoefening van hun vennootschapsactiviteit, het gebruik van de verkregen vaste activa overdragen aan een andere derde dan de natuurlijke persoon die die vaste activa gebruikt voor het behalen van winst of baten, worden uitgesloten van het voordeel van de bepalingen van de artikelen 68 en volgende van hetzelfde Wetboek.

B.1.2. Artikel 68 van het WIB 1992 bepaalt :

« Winst en baten worden vrijgesteld tot een deel van de 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 worden gebruikt. Deze vrijstelling wordt ‘ investeringsaftrek ’ genoemd ».

Artikel 75 van hetzelfde Wetboek bepaalt :

« De investeringsaftrek is evenmin van toepassing op :

[...]

3° vaste activa indien het recht van gebruik ervan anders dan op de wijze als vermeld sub 2° is overgedragen aan een andere belastingplichtige, tenzij de overdracht gebeurt aan een natuurlijke persoon die de vaste activa in België gebruikt voor het behalen van winst of baten en die het recht van gebruik daarvan geheel noch gedeeltelijk aan een derde overdraagt.

[...] ».

Artikel 201 van het WIB 1992 bepaalt :

« In de gevallen als vermeld in artikel 69, § 1, eerste lid, 1°, wordt de investeringsaftrek als volgt vastgesteld :

1° met betrekking tot binnenlandse vennootschappen waarvan de aandelen voor meer dan de helft toebehoren aan één of meer natuurlijke personen die de meerderheid van het stemrecht vertegenwoordigen, en die geen deel uitmaken van een groep waartoe een coördinatiecentrum behoort als vermeld in het koninklijk besluit nr. 187 van 30 december 1982 betreffende de oprichting van de coördinatiecentra, is het percentage van de aftrek gelijk aan de percentsgewijs uitgedrukte stijging van het gemiddelde van de indexcijfers van de consumptieprijzen van het Rijk voor het voorlaatste jaar dat voorafgaat aan het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, waaraan het belastbare tijdperk is verbonden waarin de investering is verricht, ten opzichte van het gemiddelde van de indexcijfers van het eraan voorafgaande jaar, afgerond tot de hogere of lagere eenheid naargelang de breuk al dan niet 50 pct. bedraagt en verhoogd met 1 procentpunt, maar het aldus verkregen percentage mag niet minder dan 3 pct. noch meer dan 10 pct. bedragen; dat percentage is slechts van toepassing op de eerste schijf van 5.000.000 EUR investeringen per belastbaar tijdperk;

2° met betrekking tot de niet in 1° vermelde vennootschappen is het percentage van de aftrek dat vermeld in 1°, doch teruggebracht tot 0.

Wanneer de economische omstandigheden zulks rechtvaardigen kan de Koning, bij een in Ministerraad overlegd besluit, het percentage van de investeringsaftrek vermeld in het eerste lid, 1° alsmede het in het eerste lid, 2°, vermelde percentage, in zover het tot 0 wordt teruggebracht, verhogen.

De Koning zal bij de Wetgevende Kamers, onmiddellijk indien ze in zitting zijn, zoniet bij de opening van de eerstvolgende zitting, een ontwerp van wet indienen tot bekrachtiging van de ter uitvoering van dit artikel genomen besluiten.

Het bedrag van 5.000.000 EUR, vermeld in het eerste lid, 1°, wordt jaarlijks aan het indexcijfer van de consumptieprijzen van het Rijk aangepast. Die aanpassing gebeurt met

behulp van de coëfficiënt die wordt verkregen door het gemiddelde van de indexcijfers van het voorlaatste jaar dat voorafgaat aan het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd te delen door het gemiddelde van de indexcijfers van het jaar 1988. Bij de berekeningen zijn de bepalingen van artikel 178, § 2, tweede en derde lid, van toepassing ».

B.2.1. De in het geding zijnde bepaling vindt haar oorsprong in artikel 65 van de herstelwet van 31 juli 1984 (*Belgisch Staatsblad*, 10 augustus 1984), dat een artikel 42ter, § 6, tweede lid, 4°, heeft ingevoegd in het WIB 1964 om de investeringsaftrek uit te sluiten voor de vaste activa waarvan het gebruiksrecht, met uitzondering van datgene dat is bedoeld in 2° (namelijk de overdracht van het gebruik in het kader van een leasingcontract, een overeenkomst van erfpacht, van opstal of soortgelijke onroerende rechten), is overgedragen aan een derde, tenzij die overdracht is geschied ten voordele van bedrijven in de zin van artikel 10, 1° (namelijk de nijverheids-, handels- en landbouwbedrijven), die het gebruik van die vaste activa bestemmen voor de uitoefening van hun beroepswerkzaamheid in België zonder het geheel of gedeeltelijk over te dragen aan een derde.

Die bepaling werd in de parlementaire voorbereiding van de herstelwet van 31 juli 1984 als volgt verantwoord :

« De ondervinding heeft uitgewezen dat buitenlandse ondernemingen in België een vennootschap oprichten met als doel materiële vaste activa te verhuren aan hun thuishaven en de investeringsaftrek te kunnen toepassen.

De investeringsaftrek is uiteraard niet ingevoerd om geschenken te geven aan buitenlandse ondernemingen zonder enige bestuurs- of exploitatiezetel in België. Daarom wordt voorgesteld de investeringsaftrek niet meer te verlenen in de gevallen waar enig ander gebruiksrecht dan leasing, van roerende vaste activa, wordt afgestaan aan derden, waarbij de afstand van dergelijk recht aan in België gevestigde bedrijven uiteraard niet in de uitsluiting is begrepen » (*Parl. St.*, Kamer, 1983-1984, nr. 927/1, p. 28, en nr. 927/27, p. 415).

B.2.2. De oorspronkelijke bepaling is twee keer gewijzigd. Artikel 12 van de wet van 28 juli 1992 houdende fiscale en financiële bepalingen (*Belgisch Staatsblad*, 31 juli 1992) heeft aldus het voordeel van de investeringsaftrek uitgebreid tot de beoefenaars van vrije beroepen, ambten of posten, en zulks om de volgende motieven :

« Als algemene regel geldt dat immateriële vaste activa waarvan het gebruik aan derden wordt afgestaan, niet voor investeringsaftrek in aanmerking komen. Als de huurder evenwel een nijverheids-, handels- of landbouwonderneming is, die die vaste activa voor haar werkzaamheden in België gebruikt en ze niet aan derden afstaat, blijft de aftrek voor de

verhuurder bestaan. Het ontwerp breidt die uitzonderingsregel uit tot huurders die beoefenaars van vrije beroepen, ambten of posten zijn. Die uitbreiding ligt eigenlijk voor de hand, aangezien het algemene recht om investeringen af te trekken sinds de wet van 7 december 1988, naar het voorbeeld van de ondernemers, ook aan laatstgenoemde belastingplichtigen is toegekend » (*Parl. St.*, Kamer, 1991-1992, nr. 444/9, p. 136).

De tweede wijziging is ingevoerd bij artikel 3 van de wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen (*Belgisch Staatsblad*, 31 december 1992) en is als volgt verantwoord in de parlementaire voorbereiding van de wet :

« De Minister herinnert eraan dat via artikel 18 van de wet van 28 juli 1992 houdende fiscale en financiële bepalingen (*Belgisch Staatsblad* van 31 juli 1992) het tarief van de investeringsaftrek tot nul werd teruggebracht voor vennootschappen waarvan de aandelen niet voor meer dan de helft toebehoren aan één of meer natuurlijke personen en voor vennootschappen die deel uitmaken van een groep waartoe een coördinatiecentrum behoort.

De administratie heeft echter vastgesteld dat bepaalde grote vennootschappen pogen deze bepaling te omzeilen door hun investeringen te doen verrichten via KMO's, die wel aan de vereiste voorwaarden voldoen.

Het voorgestelde artikel 1^{ter} is dan ook bedoeld om deze omzeiling tegen te gaan.

De investeringsaftrek blijft echter behouden ingeval het recht van gebruik van de vaste activa door de KMO wordt afgestaan aan een andere KMO die eveneens aan de voorwaarden voldoet om de investeringsaftrek te genieten.

Artikel 1^{ter} beoogt dus enkel het geval waarin een KMO investeringsaftrek geniet voor vaste activa waarvan zij het recht van gebruik afstaat aan een (grote) vennootschap die zelf geen investeringsaftrek kan genieten (nultarief) » (*Parl. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 717/5, p. 54).

B.3.1. Het eerste aangeklaagde verschil in behandeling betreft het verschil tussen, enerzijds, de vennootschappen die het recht van gebruik van de verkregen vaste activa hebben overgedragen aan andere derden dan een natuurlijke persoon die die vaste activa gebruikt voor het behalen van winst of baten en, anderzijds, de vennootschappen die het niet hebben overgedragen. Volgens de verwijzende rechter zijn, in tegenstelling tot de eerstgenoemde categorie van vennootschappen, diegene die het gebruik van de verkregen vaste activa niet hebben overgedragen aan derden, met toepassing van artikel 75, 3°, van het WIB 1992, niet uitgesloten van de investeringsaftrek.

B.3.2. Uit artikel 201, eerste lid, 2°, van het WIB 1992 blijkt dat de investeringsaftrek is uitgesloten voor de vennootschappen die niet beantwoorden aan de twee in 1° van dezelfde

bepaling vermelde criteria, namelijk die van een kleine en middelgrote onderneming (kmo) in de zin van de voormelde bepaling. Voor dergelijke vennootschappen is de investeringsaftrek immers teruggebracht tot nul procent. Voor de kmo's beperkt het voormelde artikel 201, eerste lid, 1°, de investeringsaftrek tot een bedrag van 5 miljoen euro investeringen per belastbaar tijdperk.

B.3.3. De in artikel 201, eerste lid, 1° en 2°, van het WIB 1992 vervatte maatregel is als volgt verantwoord in de parlementaire voorbereiding van de wet van 28 juli 1992 die aan de aanneming ervan ten grondslag ligt :

« Daar voor de vennootschappen het fiscale voordeel van de investeringsaftrek geen doorslaggevend element is bij het nemen van investeringsbeslissingen, werd er beslist - doch enkel voor de vennootschappen - het percentage van die aftrek voor de investeringen vanaf 27 maart 1992 (datum van de aankondiging van de maatregel door de Regering) tot nul te verlagen. De investeringsaftrek wordt nochtans niet afgeschaft zodat, wanneer de economische omstandigheden het noodzaken, de aftrek opnieuw kan worden ingevoerd bij een in Ministerraad overlegd koninklijk besluit.

Het koninklijk besluit zal bij wet moeten worden bekrachtigd.

[...] » (*Parl. St.*, Kamer, 1991-1992, nr. 444/1, p. 16).

B.4.1. Ermee rekening houdend dat het stelsel van de investeringsaftrek verschilt naargelang het al dan niet een vennootschap betreft die beantwoordt aan de criteria van een kmo in de zin van de voormelde bepaling, moet het Hof een onderscheid maken tussen de twee soorten vennootschappen om zich uit te spreken over het eerste aangeklaagde verschil in behandeling.

Een vennootschap die niet voldoet aan de criteria van een kmo in de zin van artikel 201, eerste lid, 1°, van het WIB 1992 en die, in het kader van de uitoefening van haar vennootschapsactiviteit, de vaste activa uitbaat zonder het gebruik ervan over te dragen, kan aldus geen aanspraak maken op een investeringsaftrek, aangezien het percentage ervan is teruggebracht tot nul ingevolge het 2° van dezelfde bepaling. Hieruit vloeit voort dat zij, in die hypothese, niet anders wordt behandeld dan een vennootschap die, wegens de uitoefening van haar vennootschapsactiviteit, de vaste activa uitbaat door het gebruik ervan over te dragen aan een andere derde dan een natuurlijke persoon die die vaste activa gebruikt voor het

behalen van winst of baten en die het gebruik ervan niet geheel noch gedeeltelijk aan een derde overdraagt, waarbij de laatstgenoemde eveneens is uitgesloten van het voordeel van de investeringsaftrek.

Wanneer daarentegen een vennootschap beantwoordt aan de criteria van een kmo zoals gedefinieerd in artikel 201, eerste lid, 1°, van het WIB 1992, kan zij aanspraak maken op het voordeel van de investeringsaftrek tot een bedrag van 5 miljoen euro investeringen per belastbaar tijdperk wanneer zij de vaste activa uitbaat zonder het gebruik ervan over te dragen. Dat is niet het geval voor een vennootschap (ongeacht of zij al dan niet aan de criteria van een kmo voldoet) die de vaste activa uitbaat door het gebruik ervan over te dragen aan een andere derde dan een natuurlijke persoon die die vaste activa gebruikt voor het behalen van winst of baten en die het gebruik ervan geheel noch gedeeltelijk overdraagt aan een derde. Die vennootschap is immers uitgesloten van het voordeel van de investeringsaftrek ingevolge het in het geding zijnde artikel 75, 3°, van het WIB 1992.

B.4.2. Rekening houdend met het in B.2.2 omschreven doel, is het redelijk verantwoord om een vennootschap die beantwoordt aan de criteria van een kmo zoals gedefinieerd in artikel 201, eerste lid, 1°, van het WIB 1992 en die het recht van gebruik van de verkregen vaste activa overdraagt aan een vennootschap die niet beantwoordt aan die criteria en derhalve geen aanspraak zou kunnen maken op de investeringsaftrek bepaald in de artikelen 68 en volgende van hetzelfde Wetboek indien zij zelf de vaste activa zou hebben verkregen, uit te sluiten van de investeringsaftrek.

In zoverre hij tot gevolg heeft dat de vaste activa verkregen door een kmo in de zin van artikel 201, eerste lid, 1°, van het Wetboek, wanneer die het recht van gebruik van die vaste activa overdraagt aan een andere kmo die zelf aanspraak zou kunnen maken op de aftrek indien zij de vaste activa zou hebben verkregen, van de investeringsaftrek worden uitgesloten, is de in artikel 75, 3°, van het WIB 1992 vervatte maatregel echter niet pertinent om het doel van de wetgever te bereiken. De kans dat het aftrekverbod wordt omzeild, is in een dergelijke hypothese immers onbestaande, vermits de overdragende vennootschap en de overnemende vennootschap beide aanspraak kunnen maken op de investeringsaftrek op grond van artikel 201, eerste lid, 1°, van het WIB 1992.

B.4.3. De prejudiciële vraag dient in die mate bevestigend te worden beantwoord.

B.5. Het Hof wordt door de verwijzende rechter verzocht zich uit te spreken over een tweede verschil in behandeling, namelijk het verschil tussen, enerzijds, een vennootschap die, wegens de uitoefening van haar vennootschapsactiviteit, de vaste activa uitbaat waarbij zij het gebruik ervan overdraagt aan een natuurlijke persoon die die vaste activa gebruikt voor het behalen van winst of baten en die het gebruik ervan geheel noch gedeeltelijk overdraagt aan een derde persoon en, anderzijds, een vennootschap die, wegens de uitoefening van haar vennootschapsactiviteit, de vaste activa uitbaat waarbij zij het gebruik ervan overdraagt aan een andere derde dan een natuurlijke persoon die die vaste activa gebruikt voor het behalen van winst of baten en die het gebruik ervan geheel noch gedeeltelijk overdraagt aan een derde persoon. Terwijl de eerstgenoemde categorie van vennootschappen de investeringsaftrek geniet, is de tweede categorie daarvan uitgesloten ingevolge de in het geding zijnde bepaling.

B.6.1. Het stelsel van de investeringsaftrek verschilt, met toepassing van artikel 201, eerste lid, van het WIB 1992, naargelang het al dan niet gaat om een vennootschap die beantwoordt aan de criteria van een kmo in de zin van die bepaling.

Zoals in B.4.1 is aangegeven, geldt voor de vennootschap die niet voldoet aan de criteria van een kmo in de zin van artikel 201, eerste lid, 1°, van het WIB 1992 en die het gebruik van de vaste activa overdraagt aan een natuurlijke persoon onder de in de prejudiciële vraag omschreven voorwaarden, het tarief van de investeringsaftrek dat is teruggebracht tot nul ingevolge artikel 201, eerste lid, 2°, van hetzelfde Wetboek. Een dergelijke vennootschap die het gebruik van de verkregen vaste activa overdraagt aan een andere derde dan een natuurlijke persoon, is uitgesloten van het voordeel van de investeringsaftrek ingevolge artikel 75, 3°, van het WIB 1992. Aangezien er in die hypothese geen verschil in behandeling bestaat, dient de prejudiciële vraag ontkennend te worden beantwoord.

B.6.2. Voorts moet de hypothese nog worden onderzocht van een vennootschap die beantwoordt aan de criteria van een kmo in de zin van artikel 201, eerste lid, 1°, van het WIB 1992, naargelang zij het gebruik van de verkregen vaste activa overdraagt aan een natuurlijke persoon onder de in de vraag omschreven voorwaarden, dan wel het gebruik van de vaste activa overdraagt aan een andere derde dan een natuurlijke persoon.

Om de in B.4.1 en B.4.2 vermelde motieven, vermocht de wetgever, gelet op het door hem nagestreefde doel, in herinnering gebracht in B.2.2, redelijkerwijs ervan uit te gaan dat de kmo's die het gebruik van de verkregen vaste activa overdragen aan vennootschappen die geen aanspraak hadden kunnen maken op het voordeel van de investeringsaftrek indien zij de vaste activa in kwestie zelf hadden verkregen, van de investeringsaftrek moesten worden uitgesloten.

In zoverre hij tot gevolg heeft dat een kmo in de zin van artikel 201, eerste lid, 1°, van het WIB 1992 van de investeringsaftrek wordt uitgesloten wanneer zij het gebruik van de verkregen vaste activa overdraagt aan een andere kmo in de zin van dezelfde bepaling, terwijl die de investeringsaftrek zou hebben kunnen genieten indien zij de vaste activa zelf had verkregen, is de in artikel 75, 3°, van het WIB 1992 voorgeschreven maatregel daarentegen niet pertinent ten aanzien van het nagestreefde doel.

B.6.3. De prejudiciële vraag dient in die mate bevestigend te worden beantwoord.

B.7.1. Ten slotte wordt het Hof ondervraagd over de identieke behandeling die, volgens de bewoordingen van de verwijzende rechter, zou bestaan tussen « een vennootschap die vaste activa verhuurt aan een andere vennootschap die, indien zij de vaste activa zelf had verkregen, de investeringsaftrek zou hebben kunnen genieten » en « een vennootschap die vaste activa verhuurt aan een [andere] vennootschap die, indien zij de vaste activa zelf had verkregen, de investeringsaftrek niet zou hebben kunnen genieten, terwijl beide vennootschappen zich in onderscheiden situaties [zouden] bevinden ».

B.7.2. Hoewel de bewoordingen van de vraag zelf twee identieke categorieën lijken te beogen, blijkt uit de motieven van het vonnis, alsook uit de memories van de partijen, dat het Hof wordt verzocht zich uit te spreken over de situatie van een vennootschap die niet voldoet aan de criteria van een kmo, vervat in artikel 201, eerste lid, 1°, van het WIB 1992, en die is uitgesloten van het voordeel van de investeringsaftrek wanneer zij het gebruik van de verkregen vaste activa overdraagt aan, ofwel, een andere vennootschap die niet voldoet aan de criteria van een kmo, ofwel, een vennootschap die aan dergelijke criteria voldoet.

B.8. Met de wet van 28 juli 1992 heeft de wetgever het percentage van de investeringsaftrek voor de vennootschappen die niet voldoen aan de criteria van een kmo

zoals gedefinieerd in artikel 201, eerste lid, 1°, van het WIB 1992 willen terugbrengen tot nul. Hieruit vloeit voort dat die vennootschappen, ongeacht de hoedanigheid van de overnemer waaraan zij het recht van gebruik van de door hen verkregen vaste activa overdragen, geen enkele investeringsaftrek kunnen genieten.

De maatregel die erin bestaat de investeringsaftrek af te schaffen voor de vennootschappen die niet de kenmerken van een kmo in de zin van het Wetboek van de inkomstenbelastingen vertonen, valt onder de beoordelingsbevoegdheid van de wetgever en is niet kennelijk onredelijk, gelet op het door hem nagestreefde doel, in herinnering gebracht in B.3.3. De hoedanigheid van de overnemer van het gebruik van de verkregen vaste activa kan niet verantwoorden dat een verschil in behandeling wordt ingevoerd onder de overdragende vennootschappen, gelet op de keuze van de wetgever om het percentage van de investeringsaftrek tot nul terug te brengen.

B.9. De prejudiciële vraag dient in die mate ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 75, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het tot gevolg heeft dat een vennootschap die beantwoordt aan de kenmerken van een kmo in de zin van artikel 201, eerste lid, 1°, van het WIB 1992 en die, wegens de uitoefening van haar vennootschapsactiviteit, het gebruik van de verkregen vaste activa overdraagt aan een vennootschap die zelf beantwoordt aan de kenmerken van een kmo in de zin van die laatste bepaling, van de investeringsaftrek wordt uitgesloten.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, op de openbare terechtzitting van 1 september 2008.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior