Grondwettelijk Hof

Arrest nr. 129/2026
van 12 november 2026
Rolnummer : 8575

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 75, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters Joséphine Moerman en Pierre Nihoul, en de rechters Thierry Giet, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt, Kattrin Jadin en Frank Fleerackers, bijgestaan door griffier Nicolas Dupont, onder voorzitterschap van voorzitster Joséphine Moerman,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. *Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging*

Bij vonnis van 20 oktober 2025, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 30 oktober 2025, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« Schendt artikel 75, 3° WIB 1992, zoals ingevoerd door artikel 42 van de wet van 13 december 2012 houdende fiscale en financiële bepalingen, het gelijkheidsbeginsel (artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet), in de mate dat de investeringsaftrek niet van toepassing is indien het recht van gebruik op de betrokken vaste activa overgedragen wordt aan verschillende derden in het kader van opeenvolgende verhuringen ervan, en er zich onder deze derden één of meer begunstigden van het recht op gebruik bevinden die zelf niet voldoen aan de criteria, voorwaarden en grenzen voor de toepassing van de investeringsaftrek, in zonderheid deze voorzien door artikel 201, § 1, 1° WIB 1992 overeenkomstig hetwelk slechts kleine vennootschappen in de zin van de artikelen 15, §§ 1-6 W. Venn. / artikel 1:24, §§ 1-6 WVV in aanmerking komen voor een daadwerkelijke investeringsaftrek zoals bedoeld in artikel 69, § 1, 1e lid, 1° WIB 1992, hoewel de aldus uitgesloten belastingplichtige de betrokken vaste activa heeft verworven in het kader van en met het oog op de instandhouding van zijn ondernemingsactiviteit die onder meer bestaat uit de geregelde verhuur van machines, waarbij de belastingplichtige geen enkele intentie heeft om een welbepaalde machine te gaan verwerven om deze uitsluitend te gaan verhuren aan vennootschappen of andere rechts- of natuurlijke

NIET VERBETERDE KOPIE

personen die zelf niet in aanmerking komen voor de investeringsaftrek, en dit terwijl de investeringsaftrek wel van toepassing is indien het recht van gebruik op de betrokken vaste activa uitsluitend wordt overgedragen aan derden die zelf voldoen aan de voorwaarden, grenzen en criteria voor de toepassing van de investeringsaftrek, waarbij de beide categorieën van personen nochtans op eenzelfde wijze een investering doen in het kader van hun economische activiteit.

Schendt artikel 75, 3° WIB 1992, zoals ingevoerd door artikel 42 van de wet van 13 december 2012 houdende fiscale en financiële bepalingen, de artikelen 10, 11, 16 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 1 van het Eerste Aanvullend Protocol van het EVRM en 14 EVRM, in de mate dat de investeringsaftrek niet van toepassing is indien het recht van gebruik op de betrokken vaste activa overgedragen wordt aan verschillende derden in het kader van opeenvolgende verhuringen ervan, en er zich onder deze derden één of meer begunstigden van het recht op gebruik bevinden die zelf niet voldoen aan de criteria, voorwaarden en grenzen voor de toepassing van de investeringsaftrek, in zonderheid deze voorzien door artikel 201, § 1, 1° WIB 92 overeenkomstig hetwelk slechts kleine vennootschappen in de zin van de artikelen 15, §§ 1-6 W. Venn. / artikel 1:24, §§ 1-6 WVV in aanmerking komen voor een daadwerkelijke investeringsaftrek zoals bedoeld in artikel 69, § 1, 1e lid, 1° WIB 1992, hoewel de aldus uitgesloten belastingplichtige de betrokken vaste activa heeft verworven in het kader van en met het oog op de instandhouding van zijn ondernemingsactiviteit die onder meer bestaat uit de geregelde verhuur van machines, waarbij de belastingplichtige geen enkele intentie heeft om een welbepaalde machine te gaan verwerven om deze uitsluitend te gaan verhuren aan vennootschappen of andere rechts- of natuurlijke personen die zelf niet in aanmerking komen voor de investeringsaftrek, en dit terwijl de investeringsaftrek wel van toepassing is indien het recht van gebruik op de betrokken vaste activa uitsluitend wordt overgedragen aan derden die zelf voldoen aan de voorwaarden, grenzen en criteria voor de toepassing van de investeringsaftrek, waarbij de beide categorieën van personen nochtans op eenzelfde wijze een investering doen in het kader van hun economische activiteit ».

Memories zijn ingediend door :

- de bv « Veratho », bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Thierry Lauwers, advocaat bij de balies te Gent en te Brussel;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Koen Maenhout, advocaat bij de balie van Antwerpen.

De bv « Veratho » heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 15 juli 2026 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers Frank Fleerackers en Emmanuelle Bribosia te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen was, dat geen terechtzitting zou worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek om te worden gehoord, zou hebben ingediend, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten na die termijn zouden worden gesloten en de zaak in beraad zou worden genomen.

Ingevolge het verzoek van een partij om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 22 juli 2026 de dag van de terechtzitting bepaald op 23 september 2026.

NIET VERBETERDE VERSIE

Op de openbare terechtzitting van 23 september 2026 :

- zijn verschenen :

. mr. Sara Dizdarevic, advocate bij de balie te Brussel, *loco* mr. Thierry Lauwers, voor de bv « Veratho »;

. mr. Mats Mertens, advocaat bij de balie van Antwerpen, *loco* mr. Koen Maenhout, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers Frank Fleerackers en Emmanuelle Bribosia verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

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

NIET VERBETERDE KOPIE

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

Het bodemgeschil heeft betrekking op een aanslag in de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 2020. Voor dat aanslagjaar heeft de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege een tijdige aangifte in de vennootschapsbelasting ingediend. Op basis hiervan heeft de belastingadministratie een aanslag gevestigd op 13 november 2023, resulterend in een te betalen bedrag van 587,86 euro. Op 24 januari 2023 verstuurt de belastingadministratie een bericht van wijziging naar de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege waarin wordt vooropgesteld dat de investeringsaftrek voor het aanslagjaar 2020 zal wijzigen. Hierdoor resulteert de aanslag in de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 2020 uiteindelijk in een te betalen bedrag van 125.568,42 euro.

Daartegen wordt door de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege een bezwaarschrift ingediend, dat wordt afgewezen, waarna zij een verzoekschrift neerlegt ter griffie van het verwijzende rechtscollege.

Het verwijzende rechtscollege stelt vast dat het bodemgeschil betrekking heeft op de toepassing van de investeringsaftrek en in het bijzonder op artikel 75, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), in de interpretatie dat die bepaling het toepassingsgebied van de investeringsaftrek in die zin beperkt dat de toepassing ervan bij wet wordt geweigerd indien het gebruiksrecht op de betrokken activa wordt overgedragen aan derden die zelf niet voldoen aan de voorwaarden voor de investeringsaftrek.

Omdat in die interpretatie van artikel 75, 3°, van het WIB 1992 een ongrondwettigheid kan liggen, stelt het verwijzende rechtscollege de hiervoor weergegeven prejudiciële vragen aan het Hof.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. De Ministerraad voert aan dat beide prejudiciële vragen samenhangen en dus gezamenlijk worden beantwoord.

Met artikel 75, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) heeft de wetgever getracht een efficiënte fraudemaatregel in te voeren. Het doel bestaat erin te voorkomen dat kwalificerende vaste activa worden verworven door een vennootschap of een natuurlijke persoon die recht heeft op de investeringsaftrek, met de bedoeling het gebruik van die activa door te schuiven naar een andere vennootschap of natuurlijke persoon die zelf geen recht heeft op die aftrek, hetgeen een legitieme doelstelling is. Het komt de wetgever toe maatregelen te nemen om omzeilingen tegen te gaan en hij beschikt daartoe over een ruime beoordelingsvrijheid.

In het licht van het nagestreefde doel is het, volgens de Ministerraad, niet zonder redelijke verantwoording dat de wetgever met artikel 75, 3°, van het WIB 1992 omzeilingen van het toepassingsgebied van de investeringsaftrek tracht te voorkomen door te bepalen dat kwalificerende kmo's die het gebruiksrecht van de vaste activa overdragen aan niet-kwalificerende belastingplichtigen, hun aanspraak op de investeringsaftrek verliezen. Het middel is geenszins buitensporig en is passend en noodzakelijk om de doelstelling te respecteren. De maatregel gaat niet verder dan hetgeen strikt noodzakelijk is.

Uit het arrest nr. 127/2008 van 1 september 2008 (ECLI:BE:GHCC:2008:ARR.127) blijkt dat het Hof aanvaardt dat de wetgever kmo's die het gebruik van verkregen vaste activa overdragen aan grote ondernemingen, redelijkerwijs van de investeringsaftrek kan uitsluiten, ongeacht de economische motieven van de belastingplichtige om het gebruik van de activa aan een dergelijke onderneming over te dragen. Ook het arrest nr. 46/2016 van 24 maart 2016 (ECLI:BE:GHCC:2016:ARR.046) bevestigt de grondwettigheid van artikel 75, 3°, van het WIB 1992.

A.1.2. Wat betreft de mogelijke schending van artikel 14 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens (hierna : het Eerste Aanvullend Protocol), bevestigt de Ministerraad dat een belastingheffing in beginsel een inmenging vormt in het eigendomsrecht, maar de prejudiciële vraag handelt over een belastingaftrek, die het eigendomsrecht slechts indirect raakt aangezien de investeringsaftrek als fiscaal voordeel niet definitief tot het eigen vermogen van de belastingplichtige behoort. Het eigendomsrecht is bovendien geen absoluut recht en de voorwaarden voor het toekennen van de investeringsaftrek vallen binnen de ruime beoordelingsmarge die de verdragsstaten hebben op het vlak van belastingheffing en belastinginvordering. Binnen die beoordelingsmarge komt het de wetgever toe beleidskeuzes te maken. De Ministerraad toont aan dat de in het geding zijnde bepaling voldoende precies is, beantwoordt aan een dwingende maatschappelijke behoefte en proportioneel is.

Wat betreft de mogelijke schending van artikel 14 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens is het, volgens de Ministerraad, duidelijk dat artikel 75, 3°, van het WIB 1992 niet discrimineert.

A.2.1. In de memorie en de memorie van antwoord voert de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege aan, wat de eerste prejudiciële vraag betreft, dat, hoewel de belastingplichtige aan de uitgangspunten en de doelstellingen van de toepasselijke regelgeving voldoet, de toepassing van de investeringsaftrek wordt geweigerd omdat het recht van gebruik van de betrokken activa overgedragen wordt aan derden, die niet kwalificeren als kleine vennootschappen, zonder dat de belastingplichtige de activa heeft aangekocht met het oog op het doorschuiven van het gebruik naar een derde vennootschap die niet aan de definitie van een kleine vennootschap beantwoordt aangezien de belastingplichtige haar activa verhuurt aan een divers cliënteel. In dergelijke omstandigheden kan er geen sprake zijn van een redelijk verband van evenredigheid tussen de aangewende middelen en het beoogde doel, dat erin bestaat te vermijden dat kwalificerende vaste activa worden aangeschaft door een vennootschap of een natuurlijke persoon die een beroep kan doen op de investeringsaftrek teneinde het gebruik ervan door te schuiven naar een andere vennootschap of natuurlijke persoon die zelf geen beroep kan doen op de investeringsaftrek. Het beoogde doel bestaat bijgevolg erin een omzeiling van het beperkte toepassingsgebied van de investeringsaftrek tegen te gaan en misbruik te vermijden.

De aangewende middelen bestaan erin dat men van de investeringsaftrek wordt uitgesloten zodra men het recht van gebruik, ook al is het maar eenmalig of niet op een bestendige of duurzame basis, overdraagt aan een vennootschap of een natuurlijke persoon die zelf geen beroep kan doen op de investeringsaftrek, zelfs indien de overdracht van dat recht van gebruik plaatsvindt in de gewone ondernemingsactiviteit van de overdragende vennootschap. Aangezien er geen sprake is van een exclusief of doelgericht gebruik door één niet-kwalificerende belastingplichtige, maar van een roterend machinepark in een normale commerciële exploitatie, kan, volgens de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege, noch misbruik, noch een redelijke verantwoording voor de uitsluiting worden aanvaard. Bovendien kan de door artikel 75, 3°, van het WIB 1992 geviseerde doelstelling bereikt worden door de toepassing van de algemene antimisbruikbepaling (artikel 344, § 1, van het WIB 1992).

NIET VERBETERDE KOPIE

A.2.2. Wat de tweede prejudiciële vraag betreft, benadrukt de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege dat noch het Hof, noch het Hof van Cassatie, noch het Hof van Beroep te Gent uitspraak heeft gedaan over de mogelijke schending van de artikelen 10, 11, 16 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol en artikel 14 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

Het toekennen van een belastingvoordeel aan een categorie van personen staat gelijk aan het toekennen van een financieel belang in de zin van artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol. Dat betekent dat de toekenning van dat financieel belang dient te gebeuren in overeenstemming met artikel 14 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Zoals reeds is aangehaald bij de eerste prejudiciële vraag, is er geen sprake van een redelijk verband van evenredigheid tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

- B -

Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag

B.1. Met de eerste prejudiciële vraag wenst het verwijzende rechtscollege van het Hof te vernemen of artikel 75, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in het geval waarin de investeringsaftrek niet van toepassing is wanneer de overdracht van het recht van gebruik is toegekend aan een vennootschap die zelf niet in aanmerking komt voor de investeringsaftrek, « hoewel de aldus uitgesloten belastingplichtige de betrokken vaste activa heeft verworven in het kader van en met het oog op de instandhouding van zijn ondernemingsactiviteit die onder meer bestaat uit de geregelde verhuur van machines, waarbij de belastingplichtige geen enkele intentie heeft om een welbepaalde machine te gaan verwerven om deze uitsluitend te gaan verhuren aan vennootschappen of andere rechts- of natuurlijke personen die zelf niet in aanmerking komen voor de investeringsaftrek ».

B.2.1. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet waarborgen het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Artikel 172 van de Grondwet is een bijzondere toepassing van dat beginsel in fiscale aangelegenheden.

Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende

NIET VERBETERDE KOPIE

beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.2.2. Artikel 68 van het WIB 1992, zoals het van toepassing is voor het aanslagjaar 2020 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 ».

B.2.3. Artikel 75 van hetzelfde Wetboek, zoals het van toepassing is voor het aanslagjaar 2020, bepaalt :

« De investeringsaftrek is evenmin van toepassing op :

1° vaste activa die niet uitsluitend voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt;

2° vaste activa die zijn verkregen of tot stand gebracht met het doel het recht van gebruik ervan bij leasingcontract of bij overeenkomst van erfpacht of opstal, of enig gelijkaardig onroerend recht aan een derde over te dragen, ingeval die vaste activa kunnen worden afgeschreven door de onderneming die het recht heeft verkregen;

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 of aan een vennootschap, die zelf aan de voorwaarden, criteria en grenzen voor de toepassing van de investeringsaftrek tegen eenzelfde of een hoger percentage voldoet, 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;

4° vaste activa die niet afschrijfbaar zijn en vaste activa waarvan de afschrijving over minder dan 3 belastbare tijdperken is gespreid;

5° personenauto's en auto's voor dubbel gebruik zoals deze omschreven zijn in de reglementering inzake inschrijving van motorvoertuigen, met inbegrip van de lichte vrachtauto's bedoeld in artikel 4, § 3, van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, daaronder niet begrepen :

a) voertuigen die uitsluitend gebruikt worden voor een taxidienst of voor verhuring met bestuurder en op grond daarvan van de verkeersbelasting op de autovoertuigen vrijgesteld zijn;

NIET VERBETERDE KOPIE

b) voertuigen die in erkende autorijscholen uitsluitend worden gebruikt voor praktisch onderricht en daartoe speciaal zijn uitgerust;

6° bij de aankoopprijs komende kosten en onrechtstreekse produktiekosten wanneer die kosten niet samen met de vaste activa waarop zij betrekking hebben worden afgeschreven ».

B.2.4. Artikel 201, § 1, van het WIB 1992, zoals het van toepassing is voor het aanslagjaar 2020, bepaalt :

« In de gevallen als vermeld in artikel 69, § 1, eerste lid, 1°, bedraagt het basispercentage van de investeringsaftrek :

1° voor vaste activa verkregen of tot stand gebracht door een vennootschap die op grond van artikel 1:24, §§ 1 tot 6, van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen als kleine vennootschap wordt aangemerkt voor het aanslagjaar dat verbonden is aan het belastbare tijdperk waarin die investeringen worden verricht, 8 % van de aanschaffings- of beleggingswaarde van de nieuwe materiële of immateriële vaste activa voor zover deze vaste activa rechtstreeks verband houden met de bestaande of geplande economische werkzaamheid die door de vennootschap werkelijk wordt uitgeoefend. Evenwel bedraagt het basis percentage van de aftrek voor de vaste activa die zijn verkregen of tot stand gebracht tussen 1 januari 2018 en 31 december 2019, 20 %;

2° voor vaste activa verkregen of tot stand gebracht door een vennootschap die niet vermeld wordt in de bepaling onder 1°, 0 %.

De vaste activa waarvan de waarde, op basis van artikel 205*ter*, zou worden afgetrokken in de berekening van het risicokapitaal voor de aftrek voor risicokapitaal, worden voor de toepassing van het vorige lid nooit geacht vaste activa te zijn die betrekking hebben op de economische activiteit.

Deze investeringsaftrek is slechts van toepassing als de vennootschap voor het belastbaar tijdperk waarin de investering wordt verricht, onherroepelijk verzaakt aan de in de artikelen 205*bis* tot 205*novies* bedoelde aftrek voor risicokapitaal.

De in het eerste lid bedoelde aftrek wordt altijd in één keer toegepast.

Wat de in het eerste lid beoogde investeringsaftrek betreft, wordt de in artikel 72 bedoelde overdracht van de niet verleende vrijstelling bij geen of onvoldoende winst, enkel toegestaan in het volgende belastbaar tijdperk.

In het in artikel 69, § 1, eerste lid, 2°, *f*), vermelde geval is de investeringsaftrek slechts van toepassing met betrekking tot vennootschappen die op grond van artikel 1:24, §§ 1 tot 6, van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen als kleine vennootschappen worden aangemerkt voor het aanslagjaar dat verbonden is aan het belastbaar tijdperk waarin de vaste activa zijn verkregen of tot stand gebracht.

In het in artikel 69, § 1, eerste lid, 3°, vermelde geval is de investeringsaftrek slechts van toepassing met betrekking tot de binnenlandse vennootschappen die op grond van artikel 1:24,

NIET VERBETERDE KOPIE

§§ 1 tot 6, van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen als kleine vennootschappen worden aangemerkt voor het aanslagjaar dat verbonden is aan het belastbaar tijdperk waarin de vaste activa zijn verkregen of tot stand gebracht.

In het in artikel 70, derde lid, vermelde geval is het percentage van de aftrek tot 0 teruggebracht.

De belastingplichtige die onherroepelijk heeft geopteerd voor het in artikel 289*quater* vermelde belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling, kan niet meer genieten van de in de artikelen 69, § 1, eerste lid, 2°, *a* en *b*, en 70, eerste lid, 1°, vermelde investeringsaftrek en voor die belastingplichtige, worden de in artikel 72, tweede lid, bedoelde bedragen van 1.011.900 euro (geïndexeerd bedrag) en 4.047.610 euro (geïndexeerd bedrag) respectievelijk op 505.950 euro (geïndexeerd bedrag) en 2.023.800 euro (geïndexeerd bedrag) bepaald. Deze bedragen worden jaarlijks aan het indexcijfer van de consumptieprijzen van het Rijk aangepast. Die aanpassing gebeurt met behulp van de in artikel 178, § 3, eerste lid, 2°, bepaalde coëfficiënt ».

B.3.1. 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 42*ter*, § 6, tweede lid, 4°, heeft ingevoegd in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 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).

NET VERBETERDE KOPIE

B.3.2. De oorspronkelijke bepaling is meerdere keren 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, B.Z. 1991-1992, nr. 444/9, p. 136).

Een tweede wijziging is doorgevoerd 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).

NIET VERBETERDE KOPIE

B.4. Bij zijn arrest van 14 november 2008 (ECLI:BE:CASS:2008:ARR.20081114.8) en bevestigd bij zijn arrest van 11 maart 2011 (ECLI:BE:CASS:2011:ARR.20110311.5) heeft het Hof van Cassatie geoordeeld :

« 6. Zodoende is zowel krachtens artikel 42*ter*, § 6, tweede lid, 4°, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (1964) als krachtens artikel 75, 3°, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (1992) de investeringsaftrek uitgesloten voor ondernemingen die vaste activa aan particulieren ter beschikking stellen, zelfs wanneer de hoofdactiviteit van de onderneming die de investeringsaftrek wil genieten, bestaat in het ter beschikking stellen van vaste activa aan derden-particulieren ».

Bij zijn arrest van 12 februari 2026 (ECLI:BE:CASS:2026:ARR.20260212.1N.3) heeft het Hof van Cassatie geoordeeld :

« 2. Uit de wetsgeschiedenis van artikel 75, 3°, WIB92 blijkt dat deze bepaling bedoeld is als antimisbruikbepaling, met name om te voorkomen dat de investeringsaftrek wordt toegekend aan een belastingplichtige die de vaste activa verworven heeft, maar die het gebruiksrecht ervan afstaat aan een derde die niet aan de voorwaarden van de investeringsaftrek voldoet. Hieruit volgt evenwel niet dat deze bepaling enkel kan worden toegepast op voorwaarde dat dergelijk misbruik concreet wordt vastgesteld ».

B.5. Bij zijn arrest nr. 127/2008 van 1 september 2008 (ECLI:BE:GHCC:2008:ARR.127) heeft het Hof geoordeeld :

« 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.

NIET VERBETERDE KOPIE

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 ».

B.6. Het Hof heeft de in de prejudiciële vragen beschreven hypothese deels onderzocht bij zijn voormelde arrest nr. 127/2008 en bij zijn arrest nr. 46/2016 van 24 maart 2016 (ECLI:BE:GHCC:2016:ARR.046). Bij die arresten heeft het Hof geoordeeld dat de in het geding zijnde bepaling niet in strijd was met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie in zoverre de investeringsaftrek niet kon worden toegekend wanneer een vennootschap het gebruik van verkregen vaste activa overdraagt aan een vennootschap die, zoals dat te dezen het

NIET VERBETERD DOOR

geval is, geen aanspraak zou hebben kunnen maken op het voordeel van de investeringsaftrek indien zij de vaste activa in kwestie zelf had verkregen.

De omstandigheid dat de vennootschap die het gebruik van de verkregen vaste activa overdraagt, die overdracht als haar ondernemingsactiviteit heeft, wijzigt dat oordeel niet. Gelet op de ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever bij het bepalen van zijn beleid in fiscale zaken en gelet op de noodzaak om gebruik te maken van categorieën die de verscheidenheid aan toestanden opvangen door een zekere beoordelingsvrijheid toe te staan, vermocht de wetgever te oordelen dat het niet vereist was om die vennootschappen verschillend te behandelen ten opzichte van de andere belastingplichtigen.

Ook de vaststelling dat er geen aanwijzingen zijn van misbruik van de investeringsaftrek bij bepaalde belastingplichtigen, waardoor de niet-toepassing van de investeringsaftrek in die hypothese disproportioneel zou zijn, wijzigt dat oordeel niet. De wetgever kan immers bepalingen aannemen waarvan het doel erin bestaat de mogelijkheden van misbruik in fiscale zaken te beperken en ze van toepassing maken op alle belastingplichtigen, ook op diegenen die niet van plan zijn het beoogde misbruik te plegen.

Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag

B.7. Met de tweede prejudiciële vraag wenst het verwijzende rechtscollege van het Hof te vernemen of artikel 75, 3°, van het WIB 1992 bestaanbaar is met de artikelen 10, 11, 16 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens (hierna : het Eerste Aanvullend Protocol) en met artikel 14 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in het geval waarin de investeringsaftrek niet van toepassing is wanneer de overdracht van het recht van gebruik is toegekend aan een vennootschap die zelf niet in aanmerking komt voor de investeringsaftrek, « hoewel de aldus uitgesloten belastingplichtige de betrokken vaste activa heeft verworven in het kader van en met het oog op de instandhouding van zijn ondernemingsactiviteit die onder meer bestaat uit de geregelde verhuur van machines, waarbij de belastingplichtige geen enkele intentie heeft om een welbepaalde machine te gaan verwerven om deze uitsluitend te gaan verhuren aan vennootschappen of andere rechts- of natuurlijke personen die zelf niet in aanmerking komen voor de investeringsaftrek ».

NIET VERBETERDE KOPIE

B.8.1. Artikel 16 van de Grondwet bepaalt :

« Niemand kan van zijn eigendom worden ontzet dan ten algemenen nutte, in de gevallen en op de wijze bij de wet bepaald en tegen billijke en voorafgaande schadeloosstelling ».

Artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bepaalt :

« Alle natuurlijke of rechtspersonen hebben recht op het ongestoord genot van hun eigendom. Niemand zal van zijn eigendom worden beroofd behalve in het algemeen belang en met inachtneming van de voorwaarden neergelegd in de wet en in de algemene beginselen van het internationaal recht.

De voorgaande bepalingen zullen echter op geen enkele wijze het recht aantasten dat een Staat heeft om die wetten toe te passen welke hij noodzakelijk oordeelt om toezicht uit te oefenen op het gebruik van eigendom in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen en boeten te verzekeren ».

Aangezien artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol een draagwijdte heeft die analoog is met die van artikel 16 van de Grondwet, vormen de erin vervatte waarborgen een onlosmakelijk geheel met die welke zijn opgenomen in die grondwetsbepaling, zodat het Hof, bij zijn toetsing van de in het geding zijnde bepaling, ermee rekening houdt.

Artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol biedt niet alleen bescherming tegen een onteigening of een eigendomsberoving (eerste alinea, tweede zin), maar ook tegen elke verstoring van het genot van de eigendom (eerste alinea, eerste zin) en elke regeling van het gebruik van de eigendom (tweede alinea).

B.8.2. Artikel 14 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens waarborgt het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie wat betreft het genot van de rechten en vrijheden die in dat Verdrag en de aanvullende protocollen zijn vermeld.

B.8.3. De inmenging in het recht op het ongestoord genot van de eigendom is enkel verenigbaar met dat recht indien ze een redelijk verband van evenredigheid vertoont met het nagestreefde doel, dit wil zeggen indien ze het billijke evenwicht tussen de vereisten van het algemeen belang en die van de bescherming van dat recht niet verbreekt. Hoewel de fiscale wetgever over een ruime beoordelingsvrijheid beschikt, schendt een belasting bijgevolg dat

NIET VERBETERDE KOPIE

recht indien ze op de belastingplichtige een overdreven last doet wegen of fundamenteel afbreuk doet aan zijn financiële situatie (EHRM, 31 januari 2006, *Dukmedjian t. Frankrijk*, ECLI:CE:ECHR:2006:0131JUD006049500, §§ 52-58; 7 december 2023, *Waldner t. Frankrijk*, ECLI:CE:ECHR:2023:1207JUD002660416, § 44).

B.8.4. Uit geen enkel gegeven blijkt dat de in het geding zijnde bepaling onevenredige gevolgen zou hebben doordat zij een overdreven last doet wegen op de belastingplichtige vennootschappen die zijn uitgesloten van de investeringsaftrek of fundamenteel afbreuk doet aan hun financiële situatie.

B.8.5. De toetsing aan artikel 16 van de Grondwet in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol en met artikel 14 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, leidt niet tot een andere conclusie.

B.9. Artikel 75, 3°, van het WIB 1992 is bestaanbaar met de artikelen 10, 11, 16 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol en met artikel 14 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

NIET VERBETERDE KOPIE

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 75, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt niet de artikelen 10, 11, 16 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 14 van dat Verdrag.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 12 november 2026.

De griffier, De voorzitster,

Nicolas Dupont Joséphine Moerman

NIET VERBETERDE KOPIE