

Rolnummers 6132 en 6133
Arrest nr. 46/2016 van 24 maart 2016

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 75, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Beroep te Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit voorzitter J. Spreutels, rechter A. Alen, waarnemend voorzitter, en de rechters L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke en R. Leysen, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter J. Spreutels,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

Bij twee arresten van 17 december 2014 in zake de nv « Les Sittelles » tegen de Belgische Staat, FOD Financiën, waarvan de expedities ter griffie van het Hof zijn ingekomen op 7 januari 2015, heeft het Hof van Beroep te Luik de volgende prejudiciële vragen gesteld :

1. In het eerste arrest : « Schendt artikel 75, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de bepalingen van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre het tot gevolg heeft dat een vennootschap die beantwoordt aan de criteria van een kmo in de zin van artikel 201, eerste lid, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen en die, wegens de uitoefening van haar voornaamste of bijkomend maatschappelijk doel, het gebruik van de door haar verkregen vaste activa overdraagt aan een vennootschap die niet aan de criteria van een kmo beantwoordt, maar waarop zij, gelet op haar participatie, een controle uitoefent zodat zij niet zelf door die vennootschap wordt gecontroleerd, noch door die laatste wordt gebruikt om haar een belastingvoordeel te laten genieten waarop zij normaal gezien geen recht zou hebben, wordt uitgesloten van de investeringsaftrek ? »;

2. In het tweede arrest : « Schendt artikel 75, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de bepalingen van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre het tot gevolg heeft dat een vennootschap die beantwoordt aan de criteria van een kmo in de zin van artikel 201, eerste lid, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen en die, wegens de uitoefening van haar voornaamste of bijkomend maatschappelijk doel, het gebruik van de door haar verkregen vaste activa overdraagt aan een vennootschap die niet aan de criteria van een kmo beantwoordt, uitsluitend wegens die participatie, maar waarop zij, gelet op haar participatie, een controle uitoefent zodat zij niet zelf door die vennootschap wordt gecontroleerd, noch door die laatste wordt gebruikt om haar een belastingvoordeel te laten genieten waarop zij normaal gezien geen recht zou hebben, wordt uitgesloten van de investeringsaftrek ? ».

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 6132 en 6133 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Memories zijn ingediend door :

- de nv « Les Sittelles », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. R. Forestini, advocaat bij de balie te Brussel;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. I. Tasset, advocaat bij de balie te Luik.

Bij beschikking van 13 januari 2016 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers J.-P. Snappe en L. Lavrysen te hebben gehoord, beslist dat de zaken in staat van wijzen zijn, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 3 februari 2016 en de zaken in beraad zullen worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, zijn de zaken op 3 februari 2016 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.

II. *De feiten en de rechtspleging in de bodemgeschillen*

De samengevoegde zaken nrs. 6132 en 6133 hebben respectievelijk betrekking op een prejudiciële vraag, in vrijwel identieke bewoordingen geformuleerd, van het Hof van Beroep te Luik, in twee geschillen die dezelfde partijen voor dezelfde betwisting voor dat Hof hebben gebracht.

Op 25 oktober 1991 hebben de heer Guido Spruyt en zijn echtgenote mevrouw Demesmaeker de bvba « Résidence les Sittelles » opgericht, met als maatschappelijk doel de exploitatie van een bejaardentehuis, gelegen route Provinciale in Chastre.

Op 29 september 1993 hebben de heer Guido Spruyt, mevrouw Demesmaeker en mevrouw Nathalie Marques, de dochter van die laatste, de nv « Pic Epeiche » opgericht, waarvan het maatschappelijk doel met name bestaat in de « participatie in andere vennootschappen, alsook het beheer van die portefeuilles, de opstelling van overeenkomsten inzake commercieel en financieel beheer met andere vennootschappen en het beheer ervan, de aankoop van onroerend goed en de verhuur ervan voor eigen rekening ».

Op 1 november 1993 heeft de nv « Pic Epeiche » alle aandelen van de bvba « Résidence les Sittelles » verworven. Op 26 juni 1998 heeft de nv « Pic Epeiche » de bvba « Résidence les Sittelles » opgeslorpt en de benaming ervan gewijzigd in de nv « Les Sittelles ».

In de loop van de belastbare tijdperken verbonden aan de aanslagjaren 1995 tot 1998 heeft de nv « Pic Epeiche » een onroerend goed laten bouwen, gelegen route Provinciale 121 te 1450 Chastre. Een deel van dat onroerend goed heeft zij ter beschikking gesteld van de bvba « Résidence les Sittelles », waarvan zij, ter herinnering, alle aandelen had verworven.

De bvba « Résidence les Sittelles » heeft dat onroerend goed gebruikt in het kader van de exploitatie van haar handelszaak, namelijk een rusthuis voor valide en mindervalide personen.

Voor elk van de in het geding zijnde aanslagjaren heeft de nv « Pic Epeiche » met toepassing van de bepalingen van de artikelen 68 en volgende van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) een investeringsaftrek toegepast.

Niettemin heeft de belastingadministratie gesteld dat zij die aftrek moest verwerpen om reden dat de door de nv « Pic Epeiche » toegepaste investeringsaftrek niet kon worden toegekend met toepassing van de bepalingen van artikel 75, 3°, van het WIB 1992.

Na de verwerping van de bezwaarschriften ingediend door de nv « Pic Epeiche » is het geschil gebracht voor de Rechtbank van eerste aanleg te Namen. Die laatste heeft aan het Hof een prejudiciële vraag gesteld waarop het Hof heeft geantwoord bij zijn arrest nr. 127/2008 van 1 september 2008. Na het antwoord van het Hof te hebben ontvangen, heeft de Rechtbank te Namen de vorderingen ontvankelijk maar ongegrond verklaard. De Rechtbank heeft immers geoordeeld dat de door het Hof vastgestelde ongrondwettigheid « evenwel geen gevolgen heeft voor het beslechten van het geschil », daar de bvba « Résidence les Sittelles » « geen kmo is of in elk geval niet meer is in de zin van [artikel 201, eerste lid, 1°, van het WIB 1992] voor de aanslagjaren 1995 en 1996 ».

De nv « Les Sittelles » heeft hoger beroep ingesteld tegen die beslissing en het Hof van Beroep te Luik verzocht aan het Hof opnieuw een prejudiciële vraag in elk van beide zaken te stellen. Die vragen zijn hiervoor weergegeven.

III. In rechte

- A -

A.1.1. Na een korte herinnering aan de feiten en aan de *ratio legis* van de in het geding zijnde bepaling geeft de appellante voor de verwijzende rechter aan dat het Hof, in zijn voormelde arrest nr. 127/2008, voor recht heeft gezegd dat « artikel 75, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 [...] de artikelen 10 en 11 van de Grondwet [schendt], 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 ».

A.1.2. De appellante is van mening dat artikel 75, 3°, van het WIB 1992 een andere ongrondwettigheid vertoont, die erin bestaat twee onderscheiden categorieën van belastingplichtigen identiek te behandelen : enerzijds, een kmo die de vaste activa waarin zij heeft geïnvesteerd, verhuurt aan een (grote) vennootschap die zij controleert en, anderzijds, een kmo die vaste activa waarin zij heeft geïnvesteerd, verhuurt aan een (grote) vennootschap die haar controleert.

Beide categorieën van kmo's worden identiek behandeld aangezien zij uitgesloten zijn van het recht op de investeringsaftrek.

A.1.3. Die identieke behandeling schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, aldus die partij. De eerste categorie van kmo's is klaarblijkelijk niet gebruikt door een grote vennootschap om de bepaling te omzeilen die het tarief van de investeringsaftrek voor die (grote) vennootschappen terugbrengt tot nul, aangezien het in die hypothese precies de kmo is die de (grote) vennootschap controleert, waarbij die laatste wordt gebruikt door de kmo en niet omgekeerd.

Ten aanzien van het doel dat met de in het geding zijnde bepaling wordt nagestreefd, is artikel 75, 3°, van het WIB 1992 aldus niet relevant en de redenering die het Hof heeft gevolgd in het arrest nr. 127/2008 kan te dezen worden toegepast, zodat de prejudiciële vraag bevestigend dient te worden beantwoord, zo besluit de appellante voor de verwijzende rechter.

A.2. De Ministerraad voert aan dat de uitsluiting van het belastingvoordeel in het geval van een overdracht, door een kmo, van het gebruik van een investeringsgoed aan een derde, van de investeringsaftrek uitgesloten krachtens artikel 201 van het WIB 1992, door het Hof verantwoord is bevonden in zijn arrest nr. 127/2008.

Voor de rest is hij van mening dat de prejudiciële vraag onvoldoende nauwkeurig aangeeft welke omstandigheden zouden verantwoorden dat het onwettig zou zijn de investeringsaftrek te weigeren aan de nv « Les Sittelles ».

Hoe dan ook spreekt het arrest van het Hof van 1 september 2008 zich uit over de grondwettigheid van artikel 75, 3°, van het WIB 1992 in het licht van de toepassing van de investeringsaftrek in de vennootschapsbelasting, waarbij met nadruk wordt gewezen op de regel die is vastgelegd bij artikel 201 van het WIB 1992, die precies een onderscheid maakt tussen twee categorieën van vennootschappen, namelijk die waarbij de meerderheid van de aandelen toebehoort aan natuurlijke personen en die waarvan de aandelen, omgekeerd, voor de helft toebehoren aan rechtspersonen.

Op basis van het participatiecriterium bepaald in artikel 201 van het WIB 1992 wordt de vennootschap die het gebruik van het investeringsgoed overneemt, echter noodzakelijkerwijs in rechte gecontroleerd door ofwel een of meer natuurlijke personen, ofwel een of meer rechtspersonen, en in dat laatste geval is die overnemende vennootschap noodzakelijkerwijs een dochteronderneming en heeft zij in elk geval geen recht op de in het geding zijnde aftrek.

Ten aanzien van de mogelijke instrumentalisering waarnaar in de prejudiciële vraag wordt verwezen, lijkt het meer waarschijnlijk dat die kan plaatshebben wanneer de overnemer van het gebruiksrecht verbonden is met de overdrager, in plaats van wanneer hij dat niet is.

De Ministerraad merkt op dat de nv « Les Sittelles » de investeringsaftrek had kunnen genieten indien zij het gebruik van het goed niet had overgedragen aan de bvba « Résidence les Sittelles », waarvan zij de aandelen zopas had verkregen die tot dan toe toebehoorden aan natuurlijke personen.

De Ministerraad herinnert eveneens eraan dat de maatregel van de uitsluiting van de aftrek in de vennootschapsbelasting verantwoord is door het feit dat de wetgever in hoofdzaak de investeringsaftrek in de vennootschapsbelasting heeft willen deactiveren voor de natuurlijke personen die hun activiteit rechtstreeks uitoefenen door middel van een vennootschap in zoverre die laatstgenoemden de meerderheid van de aandelen bezitten, waarbij de investeerders die natuurlijke personen zijn, de maatregel overigens blijven genieten.

Hierdoor zou de in het geding zijnde bepaling niet op wettige wijze kunnen worden omzeild door toe te staan dat een vennootschap, hoewel zij voldoet aan de voorwaarden bepaald in artikel 201 van het WIB 1992 om de belastingaftrek te genieten, niet de werkelijke exploitant van de investering is, aangezien die het gebruik ervan heeft overgedragen aan een andere vennootschap die, van haar kant, geen recht daarop heeft.

Te dezen wordt in de prejudiciële vraag uitdrukkelijk vermeld dat de bvba « Résidence les Sittelles », namelijk de vennootschap die het goed huurt waarop de belastingaftrek betrekking zou moeten hebben, niet beantwoordt aan de criteria van artikel 201 van het WIB 1992. In de verwijzingsbeslissing wordt immers vastgesteld dat de meerderheid van de aandelen van die bvba toebehoort aan de nv « Les Sittelles », de verhurende vennootschap.

De oprichting van de nv « Les Sittelles » en haar latere verrichtingen zijn gesitueerd in een juridische constructie die fiscale voordelen kan inhouden voor de belastingplichtigen die natuurlijke personen zijn, die daarvan de aandeelhouders zijn en die aan haar de aandelen hebben overgedragen van de bvba « Résidence les Sittelles » via welke zij hun activiteit aanvankelijk uitoefenden.

Hoewel de juridische constructie, zoals in de verwijzingsbeslissing wordt aangevoerd, niet in eerste instantie tot doel had de regels inzake de investeringsaftrek te omzeilen, kan men niet, in het kader van het onderzoek van de prejudiciële vraag, enkel rekening houden met het negatieve fiscale gevolg betreffende de investeringsaftrek en de zekere fiscale voordelen die de juridische constructie daarnaast mogelijk heeft gemaakt, buiten beschouwing laten.

De beslissing om al dan niet een of meer juridische vormen aan te nemen, in het kader van een wettelijk vastgestelde juridische constructie, moet worden geacht te zijn genomen met kennis van zaken na de voor- en nadelen van die keuze te hebben afgewogen.

De Ministerraad besluit dat de prejudiciële vraag ontkennend dient te worden beantwoord.

- B -

B.1.1. In de prejudiciële vraag die in beide samengevoegde zaken wordt gesteld, 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 (WIB 1992), in zoverre het tot gevolg heeft dat een vennootschap die beantwoordt aan de criteria van een kmo in de zin van artikel 201, eerste lid, 1°, van het WIB 1992 en die, wegens de uitoefening van haar voornaamste of bijkomend maatschappelijk doel, het gebruik van de door haar verkregen vaste activa overdraagt aan een vennootschap die niet aan de criteria van een kmo beantwoordt, maar waarop zij, gelet op haar participatie, een controle uitoefent zodat zij niet zelf door die vennootschap wordt gecontroleerd, noch door die laatste wordt gebruikt

om haar een belastingvoordeel te laten genieten waarop zij normaal gezien geen recht zou hebben, wordt uitgesloten van de investeringsaftrek.

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, zoals het van toepassing is op het aan de verwijzende rechter voorgelegde geschil, bepaalde :

« 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, zoals het van toepassing is op het aan de verwijzende rechter voorgelegde geschil, bepaalde :

« 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 percentpunt, 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 herstellwet 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 herstellwet 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 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, 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).

B.3. Bij zijn arrest nr. 127/2008 van 1 september 2008, in antwoord op een prejudiciële vraag van de Rechtbank van eerste aanleg te Namen in dezelfde zaak als die waarin de partijen nog steeds voor de verwijzende rechter tegenover elkaar staan, 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 noodzakelijk maken, 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.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.4.1. Het Hof wordt verzocht na te gaan of artikel 75, 3°, van het WIB 1992 bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in de hypothese dat de overdracht van het recht van gebruik is toegekend aan een vennootschap die niet beantwoordt aan de criteria van de kmo, door het feit dat de vennootschap die het gebruiksrecht overdraagt, op het ogenblik van de feiten alle aandelen van de overnemende vennootschap bezat, terwijl die overdracht niet is toegekend om de regels inzake de investeringsaftrek te omzeilen.

B.4.2. Het Hof heeft die hypothese onderzocht in zijn voormelde arrest nr. 127/2008. Zoals hiervoor is vermeld, heeft het Hof immers 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 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 tweede vennootschap wordt gecontroleerd door de eerste, kan dat oordeel niet wijzigen.

Uit de in de verwijzingsbeslissing uiteengezette feiten blijkt dat de overdragende vennootschap is opgericht in het kader van een juridische constructie met de overnemende vennootschap en dat zij de aftrek had kunnen genieten indien zij het gebruik van het goed niet had overgedragen aan de bvba waarvan zij zopas de aandelen had overgekocht die tot dan toe toebehoorden aan natuurlijke personen.

Er dient te worden aangenomen dat diegene die beslist een of meer rechtspersonen op te richten in het kader van een juridische constructie de voor- en nadelen daarvan heeft afgewogen.

De in het geding zijnde bepaling zou bijgevolg niet kunnen worden verweten dat zij tot gevolg heeft de overdragende vennootschap uit te sluiten van het recht op de belastingaftrek.

B.4.3. De prejudiciële vragen dienen 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, 11 en 172 van de Grondwet niet in zoverre het tot gevolg heeft een vennootschap die beantwoordt aan de criteria van een kmo in de zin van artikel 201, eerste lid, 1°, van hetzelfde Wetboek en die, wegens de uitoefening van haar maatschappelijk doel, het gebruik van de door haar verkregen vaste activa overdraagt aan een vennootschap die niet aan de criteria van een kmo beantwoordt, uit te sluiten van de investeringsaftrek.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 24 maart 2016.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels