

Rolnummer 1618
Arrest nr. 75/2000 van 21 juni 2000

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende de artikelen 23, § 1, 3^o, 28, 49 en 53, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Beroep te Luik.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en G. De Baets, en de rechters H. Boel, L. François, R. Henneuse, M. Bossuyt en E. De Groot, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag*

Bij arrest van 6 januari 1999 in zake P. Van Malder en R. Schietecatte tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 11 februari 1999, heeft het Hof van Beroep te Luik de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt het Wetboek van de inkomstenbelastingen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre de lasten en uitgaven die veroorzaakt zijn door een vroegere beroepswerkzaamheid maar na de stopzetting daarvan worden gedragen, volgens de artikelen 49 en 53, 1^o, van het W.I.B. 92 niet aftrekbaar zijn, terwijl de artikelen 23, § 1, 3^o, en 28 van het W.I.B. 92 als belastbare beroepsinkomsten beschouwen de inkomsten die voortvloeien uit een vorige beroepswerkzaamheid maar na de stopzetting daarvan werden verkregen ? »

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

De voornoemde partijen Van Malder en Schietecatte betwisten voor de verwijzende rechter de beslissing van de gewestelijke directeur der directe belastingen te Namen, waarbij laatstgenoemde, bij wie de genoemde partijen een bezwaar hebben ingediend, de niet aftrekbaarheid bevestigt van interesten die zijn betaald na de stopzetting van de beroepswerkzaamheid als zelfstandige van R. Schietecatte.

De verwijzende rechter stelt de hiervoor vermelde vraag, na in de motieven te hebben opgemerkt dat « wat de inkomsten en lasten betreft die verband houden met een vroegere beroepswerkzaamheid, de fiscale wetgever de eerste wel belast maar de tweede niet ontheft » en dat bijgevolg « er terzake een probleem van discriminatie is ».

III. *De rechtspleging voor het Hof*

Bij beschikking van 11 februari 1999 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben geoordeeld dat er geen aanleiding was om artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 3 maart 1999 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 13 maart 1999.

Bij beschikking van 20 april 1999 heeft de voorzitter in functie, op verzoek van P. Van Malder en R. Schietecatte van 19 april 1999, de termijn voor het indienen van een memorie verlengd met vijftien dagen.

Van die beschikking is kennisgegeven aan P. Van Malder en R. Schietecatte bij op 20 april 1999 ter post aangetekende brief.

Memories zijn ingediend door :

- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 16 april 1999 ter post aangetekende brief;
- P. Van Malder en R. Schietecatte, samenwonende te 5060 Sambreville, rue de Falisolle 145, bij op 3 mei 1999 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 12 mei 1999 ter post aangetekende brieven.

P. Van Malder en R. Schietecatte hebben een memorie van antwoord ingediend bij op 14 juni 1999 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 29 juni 1999 en 27 januari 2000 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 11 februari 2000 en 11 augustus 2000.

Bij beschikking van 7 maart 2000 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 29 maart 2000.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 9 maart 2000 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 29 maart 2000 :

- zijn verschenen :
- . Mr. N. Deprez, advocaat bij de balie te Charleroi, voor P. Van Malder en R. Schietecatte;
- . Mr. S. Van Eyll *loco* Mr. M. Firket, advocaten bij de balie te Luik, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers R. Henneuse en M. Bossuyt verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de organieke wet, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

IV. *In rechte*

- A -

Standpunt van de Ministerraad

A.1. In hoofdorde is de Minis terraad van mening dat de prejudiciële vraag onontvankelijk is, aangezien zij in werkelijkheid aan het Hof de opportuniteit of het oordeelkundige karakter van de beoogde bepalingen voorlegt, een problematiek die de bevoegdheid van het Hof overschrijdt. Er wordt immers onder de belastingplichtigen geen enkel verschil in behandeling gemaakt door de in geding zijnde bepalingen, aangezien die van toepassing zijn op al diegenen die, na beëindiging van een beroepsactiviteit, inkomsten innen of lasten dragen die verbonden zijn met de vroegere beroepswerkzaamheid.

A.2. Ten gronde, in ondergeschikte orde, preciseert de Ministerraad in de eerste plaats de draagwijdte van de in het geding zijnde bepalingen.

Hij nuanceert de prejudiciële vraag in zoverre « de lasten en uitgaven vereist door een vroegere beroepswerkzaamheid maar gedragen na de beëindiging van die werkzaamheid » kunnen worden afgetrokken krachtens de artikelen 49 en 53, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, voor zover ze beantwoorden aan de voorwaarden bedoeld in de artikelen 23, § 2, 1°, en 49 van hetzelfde Wetboek, met name voor zover ze gedaan of gedragen zijn teneinde de belastbare inkomsten van de in het geding zijnde werkzaamheid te verkrijgen of te behouden. Hij zet vervolgens het cassatiearrest van 27 oktober 1983 uiteen waarin is beslist dat « de lasten en uitgaven, zoals de afschrijvingen en de rente voor leningen, gedragen na de stopzetting van de beroepsactiviteit, niet kunnen worden afgetrokken als bedrijfslasten ».

A.3.1. De Ministerraad verantwoordt vervolgens het in het geding zijnde wettelijke stelsel.

Hoewel de bestemming van geleend kapitaal voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid wel degelijk een relevant criterium vormt om de professionele of niet-professionele aard van de leningsinterest vast te stellen waarvan de aftrek als beroepskosten wordt gevorderd, is de beëindiging van de beroepswerkzaamheid ook een relevant criterium om de professionele of niet-professionele aard vast te stellen van de interesten die zijn betaald voor een lening die oorspronkelijk was aangegaan ten voordele van het bedrijf. Met de beëindiging van de beroepswerkzaamheid, verliezen tegoeden zoals het voor die werkzaamheid bestemde geleende kapitaal hun professionele bestemming, zodat de met die leningen verbonden rente eveneens hun aard van beroepskosten verliezen.

A.3.2 Volgens de Ministerraad doet het feit dat de aftrek als beroepskosten wordt toegestaan voor vervallen rente na de beëindiging van de beroepswerkzaamheid twee problemen rijzen. Enerzijds, roept dat een discriminatie in het leven ten nadele van de houders van een lening die vanaf het begin is aangegaan voor privé-doeleinden. Anderzijds, dreigt die aftrek de belastingplichtigen die op het punt staan hun activiteit als zelfstandige te beëindigen om een activiteit in loondienst uit te oefenen, ertoe aan te zetten om vervolgens een lening aan te gaan waarvan zij dan de rente als beroepskosten zouden kunnen aftrekken tijdens de gehele duur van hun werkzaamheid als loontrekkende.

A.3.3. De Ministerraad differentieert ten slotte de kwestie van de beroepskosten en die van het verlies of de minderwaarde die voortvloeit uit de tegeldemaking van een vermogensbestanddeel, die daadwerkelijk aftrekbaar zijn, maar niet als beroepskosten.

Standpunt van de partijen P. Van Malder en R. Schietecatte

A.4.1. Volgens die partijen roepen de artikelen 49 en 53, § 1, van het Wetboek van de inkomensbelastingen 1992 «een discriminatie in het leven onder de personen die een beroepswerkzaamheid hebben stopgezet, in zoverre het verlengde van een beroepswerkzaamheid als beroepsgebonden of niet-beroepsgebonden worden beschouwd, naargelang het gaat om baten of lasten in verband met die eerder uitgeoefende activiteit ».

A.4.2. Diezelfde partijen voeren tevens aan dat er te dezen een identieke behandeling is van objectief verschillende situaties, wat niet verantwoord zou zijn. Ten aanzien van belastingplichtigen die, na de beëindiging van hun beroepswerkzaamheid, daaruit voortvloeiende inkomsten innen, worden die inkomsten immers belast als beroepsinkomsten, wat tevens het geval is voor de belastingplichtigen die, naast het innen van dergelijke inkomsten, lasten blijven betalen, die met die voordien uitgeoefende activiteit verbonden zijn, lasten waarvan het beroepsgebonden karakter wordt afgewezen. Volgens de memorie « zullen die beide categorieën van belastingplichtigen dus op dezelfde wijze worden belast terwijl hun [beroeps]situatie objectief verschillend is, aangezien de inkomsten als beroepsgebonden inkomsten worden beschouwd en de lasten als private lasten ».

A.5. Voor de verzoekende partijen voor de verwijzende rechter – die verwijzen naar een arrest van het Hof van Beroep te Brussel van 18 september 1998 - dient men, om het beroepsgebonden karakter van de uitgave te beoordelen, uit te gaan van de dag waarop de verplichting is aangegaan en niet van de dag van de uitvoering ervan.

Volgens de memorie heeft het weinig belang of het om de terugbetaling van kapitaal of rente gaat, aangezien het geïnvesteerde kapitaal ook een beroepsuitgave vormt, in zoverre het is aangewend als niet terugvorderbaar zonder dat de investering het mogelijk maakt een vermogensbestanddeel te verwerven als tegenprestatie naar aanleiding van de stopzetting van de handelszaak.

- B -

De in het geding zijnde bepalingen

B.1. De verwijzende rechter stelt, in de hiervoor uiteengezette bewoordingen, aan het Hof een vraag over de bestaanbaarheid van de artikelen 23, § 1, 3°, 28, 49 en 53, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (afgekort W.I.B. 1992) met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Artikel 23, § 1, 3°, van het W.I.B. 1992 bepaalt :

« Art. 23. § 1. Beroepsinkomsten zijn inkomsten die rechtstreeks of onrechtstreeks voortkomen uit werkzaamheden van alle aard, met name :

[...]

3° winst en baten van een vorige beroepswerkzaamheid;

[...] ».

Artikel 28 van hetzelfde Wetboek bepaalt :

« Art. 28. Winst en baten van een vorige beroepswerkzaamheid die de verkrijger of de persoon van wie hij de rechtverkrijgende is voorheen heeft uitgeoefend, zijn :

1° inkomsten die worden verkregen of vastgesteld uit hoofde of naar aanleiding van de volledige en definitieve stopzetting van de onderneming of van de uitoefening van een vrij beroep, ambt, post of winstgevende bezigheid en voortkomen uit meerwaarden op activa die voor de beroepswerkzaamheid zijn gebruikt;

2° inkomsten die worden verkregen of vastgesteld na de stopzetting en voortkomen uit de vorige beroepswerkzaamheid;

3° de vergoedingen van alle aard die na de stopzetting zijn verkregen :

a) ter compensatie of naar aanleiding van enige handeling die een vermindering van de werkzaamheid, van de winst of van de baten tot gevolg heeft of zou kunnen hebben, met uitzondering van de vergoedingen ontvangen naar aanleiding van het vrijmaken van referentiehoeveelheden overeenkomstig artikel 15 van het koninklijk besluit van 2 oktober 1996 betreffende de toepassing van de extra heffing in de sector melk en zuivelproducten;

b) of tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van winst of van baten.

Dit artikel is eveneens van toepassing wanneer één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid gedurende het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid volledig en definitief worden stopgezet. »

Bovendien bepaalt artikel 49 van hetzelfde Wetboek :

« Art. 49. Als beroepskosten zijn aftrekbaar de kosten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden en waarvan hij de echtheid en het bedrag verantwoordt door middel van bewijsstukken of, ingeval zulks niet mogelijk is, door alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, met uitzondering van de eed.

Als in het belastbare tijdperk gedaan of gedragen worden beschouwd, de kosten, die in dat tijdperk werkelijk zijn betaald of gedragen of het karakter van zekere en vaststaande schulden of verliezen hebben verkregen en als zodanig zijn geboekt. »

Ten slotte bepaalt artikel 53, 1, van hetzelfde Wetboek :

« Als beroepskosten worden niet aangemerkt :

1° uitgaven van persoonlijke aard, zoals de huurprijs en de huurlasten van onroerende goederen of gedeelten daarvan die tot woning dienen, de onderhoudskosten van het gezin, de kosten van onderwijs of opvoeding en alle andere uitgaven die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid niet noodzakelijk zijn;

[...] ».

Ten gronde

B.2. Luidens de bewoordingen van artikel 49 van het W.I.B. 1992 worden als beroepskosten aangemerkt «de kosten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden»; bovendien ontzegt artikel 53, §1, van hetzelfde Wetboek het karakter van beroepskosten aan de uitgaven met een persoonlijk karakter en aan die welke «voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid niet noodzakelijk zijn ».

Zoals bevestigd door de rechtspraak waarnaar de verwijzende rechter verwijst, zouden de lasten en uitgaven die noodzakelijk zijn voor een eerdere beroepswerkzaamheid – met name de interesten van leningen die zijn aangegaan ten behoeve van het genoemde beroep – maar die na de stopzetting worden gedragen, niet aftrekbaar zijn volgens het voormelde artikel 49.

Zoals blijkt uit het arrest waarbij de prejudiciële vraag wordt gesteld, zijn de lasten en uitgaven in verband met bestanddelen die, naar aanleiding van de stopzetting van de beroepsactiviteit, een niet professionele bestemming hebben verkregen, niet in het geding.

Een verschil in behandeling wordt aldus gemaakt tussen de belastingplichtigen ten aanzien van inkomsten die in artikel 23 van het W.I.B. 1992 beroepsinkomsten worden genoemd: diegenen die hun beroepswerkzaamheid nog uitoefenen kunnen de daartoe noodzakelijke lasten en uitgaven aftrekken in tegenstelling tot diegenen die, na de stopzetting van hun beroepswerkzaamheid, de lasten en uitgaven van dezelfde aard dragen.

B.3. De grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie sluiten 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 beginselen; het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.4. De Ministerraad toont niet aan, de parlementaire voorbereiding van de opeenvolgende wetgevingen die aan de oorsprong liggen van het in het geding zijnde artikel 49 (inzonderheid de wet van 29 oktober 1919, het besluit van de Regent van 15 januari 1948, de wetten van 20 november 1962 en 25 juni 1973) doen evenmin blijken en het Hof ziet niet in, welke verantwoording er zou zijn voor het in het geding zijnde verschil in behandeling.

Hoewel het verschil op een objectief criterium berust – de stopzetting van de beroepswerkzaamheid – leidt het immers ertoe het voordeel van artikel 49 te ontzeggen aan de belastingplichtigen wier kosten, die als beroepskosten zijn erkend tijdens de uitoefening van hun beroep, voortduren na de stopzetting van die activiteit, terwijl die kosten, zoals de tijdens de beroepswerkzaamheid gemaakte beroepskosten, enkel zijn gemaakt teneinde die beroepswerkzaamheid te kunnen uitoefenen; de artikelen 23, § 1, 1° tot 3°, en 28, 2°, beschouwen evenwel als beroepsinkomsten zowel de winst en de baten die voortvloeien uit een aan de gang zijnde beroepswerkzaamheid als die welke voortvloeien uit een

beroepswerkzaamheid die desalniettemin is stopgezet; daaruit volgt dat het karakter van beroepsinkomsten van de winst en de baten die voortvloeien uit een vroegere beroepswerkzaamheid geenszins wordt geraakt door de stopzetting daarvan.

Zowel de geïnde inkomsten als de lasten gedragen na de stopzetting van een beroepswerkzaamheid hebben, ondanks die stopzetting, gemeen dat de oorzaak ervan de vroegere uitoefening van die activiteit is, bij ontstentenis waarvan die inkomsten en lasten niet zouden hebben bestaan.

Hoewel het tot de beoordelingsbevoegdheid van de wetgever behoort te beslissen of de gevolgen van een beroepsactiviteit die voortduren na de stopzetting ervan al dan niet een professioneel karakter behouden, is het echter niet verantwoord dat, onder die gevolgen, de inkomsten wel en de lasten en uitgaven niet in aanmerking worden genomen.

B.5. De prejudiciële vraag dient bevestigend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De artikelen 49 en 53, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schenden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre de lasten en de uitgaven waartoe een vroegere beroepswerkzaamheid heeft genoopt maar die na de stopzetting daarvan worden gedragen, niet aftrekbaar zijn.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 21 juni 2000.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

M. Melchior