

Rolnummers 2733 en 2765
Arrest nr. 37/2004 van 10 maart 2004

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende de artikelen 53, 14°, en 62 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge en de Rechtbank van eerste aanleg te Leuven.

Het Arbitragehof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging*

a. Bij vonnis van 24 juni 2003 in zake de n.v. Baby Junior tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 26 juni 2003, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Houdt artikel 53, 14°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 een schending in van het gelijkheidsbeginsel en het discriminatieverbod, voorzien in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, voor zover het een werkgever die maaltijdcheques toekent aan zijn personeel, niet toestaat de volledige kostprijs ervan, verminderd met de werknemersbijdrage (saldo dat overeenstemt met het sociale voordeel in hoofde van de werknemer), als beroepskosten af te trekken, terwijl de werkgever die sociale voordelen verschafft in het bedrijfsrestaurant, de daarmee gepaard gaande kosten wel volledig kan aftrekken als beroepskosten ? »

b. Bij vonnis van 27 juni 2003 in zake de n.v. Krëfel tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 17 juli 2003, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Leuven de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« Houdt artikel 62 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 een schending in van het in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vervatte gelijkheidsbeginsel, in zover het belastingplichtigen die investeren in activa waarvan de gebruiksduur beperkt is, toelaat het gedeelte van de aanschaffings- of beleggingswaarde dat overeenstemt met het totale bedrag van de bij de aankoop komende kosten of (...) af te schrijven, ofwel ineens tijdens het belastbare tijdperk waarin de kosten zijn gemaakt, ofwel bij gelijke fracties zonder onderbreking gespreid over het aantal jaren dat de belastingplichtige bepaalt, terwijl het belastingplichtigen die investeren in niet afschrijfbaar activa niet toelaat deze bijkomende kosten op de aankoop op een gelijkaardige wijze in het resultaat op te nemen ? »

« Houdt artikel 53, 14°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 een schending in van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel vervat in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet voor zover het een werkgever die maaltijdcheques toekent aan zijn personeel niet toestaat de volledige kostprijs ervan, verminderd met de werknemersbijdrage, als beroepskosten in te brengen, terwijl de werkgever die sociale maaltijden verschafft in het bedrijfsrestaurant de daarmee gepaard gaande kost wel volledig kan aftrekken als beroepskosten ? »

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 2733 en 2765 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Memories zijn ingediend door :

- de n.v. Baby Junior, met maatschappelijke zetel te 8770 Ingelmunster, Brugsesteenweg 252-254 (zaak nr. 2733);

- de n.v. Krëfel, met maatschappelijke zetel te 1851 Grimbergen, Steenstraat 44 (zaak nr. 2765);

- de Ministerraad, in elk van beide zaken.

De Ministerraad heeft een memorie van antwoord ingediend in beide zaken.

Op de openbare terechtzitting van 14 januari 2004 :

- zijn verschenen :

. Mr. J. Desmet *loco* Mr. F. Vanbiervliet, advocaten bij de balie te Kortrijk, voor de n.v. Baby Junior;

. Mr. J. Speecke en Mr. J. Desmet, advocaten bij de balie te Kortrijk, voor de n.v. Krëfel;

. Mr. F. Nosedá *loco* Mr. J. Van der Perre, advocaten bij de balie te Brugge, voor de Ministerraad (zaak nr. 2733);

. Mr. L. Van Helshoecht, advocaat bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad (zaak nr. 2765);

- hebben de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en P. Martens verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- zijn de zaken in beraad genomen.

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

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

Zaak nr. 2733

De kosten van maaltijdcheques die de n.v. Baby Junior voor het aanslagjaar 2000 als personeelskosten had geboekt, werden door de administratie als verworpen uitgaven belast. Nadat haar bezwaarschrift tegen de aanslag door de gewestelijke directeur der directe belastingen werd afgewezen, heeft de vennootschap een fiscaal verzoekschrift ingediend bij de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge. Alvorens uitspraak te doen, stelt die Rechtbank de hiervoor aangehaalde prejudiciële vraag.

Zaak nr. 2765

De bijkomende aankoopkosten van gronden (registratierechten en notariële erelonen) die de n.v. Krëfel in het jaar van aankoop als bedrijfslast in mindering had gebracht van het fiscaal resultaat, werden door de administratie als verworpen uitgaven belast. De kosten van maaltijdcheques die de vennootschap voor de aanslagjaren 1999 en 2000 als beroepskosten had geboekt, werden eveneens als verworpen uitgaven belast. Nadat haar bezwaarschriften tegen de aanslagen door de gewestelijke directeur der directe belastingen werden afgewezen, heeft de vennootschap een fiscaal verzoekschrift ingediend bij de Rechtbank van eerste aanleg te Leuven. Alvorens uitspraak te doen, stelt die Rechtbank de hiervoor aangehaalde prejudiciële vragen.

III. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van de prejudiciële vragen die betrekking hebben op artikel 53, 14°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992)

A.1. Aangezien artikel 53, 14°, van het W.I.B. 1992 uitdrukkelijk melding maakt van het sociaal voordeel dat voor de genieter overeenkomstig artikel 38, 11°, van het W.I.B. 1992 is vrijgesteld, menen de n.v. Baby Junior en de n.v. Krëfel dat het niet aftrekbare gedeelte van de uitgaven gedaan om het sociaal voordeel toe te kennen, dient te worden bepaald op grond van de waarde van het voordeel voor de genieter en niet op grond van de kostprijs voor de werkgever. De toegang tot een bedrijfsrestaurant waar maaltijden kosteloos of tegen verminderde prijs worden aangeboden moet als een sociaal voordeel in de zin van artikel 38, 11°, van het W.I.B. 1992 worden beschouwd. Omdat niet alle ondernemingen de nodige capaciteit hebben om voor hun personeel een bedrijfsrestaurant te bouwen, ontstond het idee om aan personeelsleden van dergelijke ondernemingen een maaltijdcheque toe te kennen, die het hun mogelijk maakt een maaltijd te nuttigen in de onmiddellijke omgeving van de onderneming en op die manier de kosten van een maaltijd thuis uit te sparen. Wanneer een aantal voorwaarden zijn vervuld, worden de maaltijdcheques, net zoals de maaltijden in een bedrijfsrestaurant, als sociale voordelen in de zin van artikel 38, 11°, van het W.I.B. 1992 beschouwd.

Hoewel de werkgevers die maaltijden verstrekken in een bedrijfsrestaurant en de werkgevers die aan hun werknemers maaltijdcheques verstrekken vergelijkbare categorieën zijn die dezelfde doelstelling nastreven, worden zij naar het oordeel van de betrokken vennootschappen zonder redelijke verantwoording verschillend behandeld. Hoewel het sociaal voordeel voor de genieter in beide gevallen overeenstemt met de prijs die hij zou besteden aan een zelfbereide maaltijd, wordt dat sociaal voordeel voor de respectieve werkgevers, voor wie het niet aftrekbare beroepskosten zijn, verschillend begroot. Voor de werkgever die in een bedrijfsrestaurant maaltijden verstrekt, wordt het sociaal voordeel bepaald op 1,09 euro, in voorkomend geval verminderd met de werknemersbijdrage. Voor de werkgever die maaltijdcheques verstrekt, wordt het sociaal voordeel bepaald op het verschil tussen de nominale waarde van de cheque en de persoonlijke bijdrage van de werknemer.

De waarde van een maaltijd in een bedrijfsrestaurant, zo voeren de vennootschappen aan, zou aan de hand van de boekhouding en het aantal bezoekers kunnen worden bepaald. In ieder geval zou de kostprijs van een dergelijke maaltijd aanzienlijk hoger liggen dan 1,09 euro.

A.2. Volgens de Ministerraad heeft de wetgever de sociale voordelen die een onderneming aan haar werknemers toekent uitdrukkelijk uitgesloten van de aftrekbare beroepskosten. Zodra wordt vastgesteld dat een sociaal voordeel voor de verkrijger is vrijgesteld, dient derhalve de kostprijs van dat voordeel uit de beroepskosten van de onderneming te worden verwijderd. De sociale hoofdmaaltijd die de werkgever verstrekt, vormt echter een voordeel van alle aard waarvoor het niet mogelijk is het bedrag te bepalen dat werkelijk ontvangen werd door elk van de begunstigden, en dit ondanks het feit dat dit voordeel het voorwerp heeft uitgemaakt van een schatting door de Koning.

Naar het oordeel van de Ministerraad gaat het om twee onderscheiden zaken : bij de toekenning van maaltijdcheques door de werkgever gaat het in werkelijkheid om de toekenning voor de verkrijger van een belastingvrij geldelijk voordeel ter waarde van de nominale waarde van de maaltijdcheque verminderd met de werknemersbijdrage, terwijl het bij het verstrekken van sociale maaltijden in het bedrijfsrestaurant gaat om de toekenning door de werkgever van andere dan in geld verstrekte voordelen van alle aard. Het personeelslid dat gebruik maakt van het bedrijfsrestaurant kan niet anders dan zelf de aangeboden maaltijden onmiddellijk ter plaatse consumeren, terwijl de maaltijdcheques die door de werkgever worden aangeboden niets anders zijn dan een betaalmiddel die de verkrijger over een periode van verschillende maanden kan aanwenden voor de aankoop van allerlei voedingswaren en dranken. Dat het doel van de maaltijdcheques erin bestond de werknemer van een werkgever die niet over een restaurant beschikt in staat te stellen zich een gewone maaltijd te verschaffen in de omgeving van de werkplek, is zonder invloed op de werkelijke waarde bij de verkrijger. In zoverre die vrij over de maaltijdcheques kan beschikken, ziet hij zijn koopkracht stijgen met een bedrag gelijk aan het verschil tussen de nominale waarde van de cheque en de bijdrage van de werknemer.

De Ministerraad besluit dat het verschil in fiscale behandeling objectief verantwoord is en evenredig met het nagestreefde doel.

Ten aanzien van de prejudiciële vraag die betrekking heeft op artikel 62 van het W.I.B. 1992

A.3. De belastingplichtigen die investeren in activa met beperkte gebruiksduur en de belastingplichtigen die investeren in activa met onbeperkte gebruiksduur zijn naar het oordeel van de n.v. Krëfel vergelijkbare categorieën. Beide categorieën investeren immers in een bepaald actief en dragen daarbij aankoopkosten die geen werkelijke waarde vertegenwoordigen voor de onderneming. Zowel de aankoopkosten die worden gedragen bij de aankoop van afschrijfbaar activa als de aankoopkosten gedragen bij de aankoop van niet afschrijfbaar activa zijn in beginsel beroepskosten in de zin van artikel 49 van het W.I.B. 1992 en geen sommen ter uitbreiding van de onderneming in de zin van artikel 25, 4°, van hetzelfde Wetboek.

De betrokken vennootschap meent dat het verschil in behandeling van de belastingplichtigen niet kan worden gerechtvaardigd op grond van het algemeen rechtsbeginsel dat de bijzaak de hoofdzaak volgt aangezien dat beginsel in het fiscaal recht niet bestaat. De bijkomende aankoopkosten volgen immers niet noodzakelijk de fiscale behandeling van het aangekochte actief. In dat verband wordt verwezen naar de tekst van de in het geding zijnde bepaling en naar de rechtspraak en rechtsleer.

A.4. De Ministerraad merkt in de eerste plaats op dat de belastbare winsten van de ondernemingen overeenkomstig de boekhoudkundige regels worden vastgesteld, tenzij de belastingwet daarvan uitdrukkelijk afwijkt. Derhalve kunnen geen afschrijvingen worden geboekt op activa met onbeperkte gebruiksduur.

De Ministerraad stelt vast dat het Hof van Cassatie in een arrest van 2 oktober 2003 heeft bevestigd dat de aankoopkosten van gronden deel uitmaken van de vaste activa van de betrokken onderneming en niet voor afschrijving in aanmerking komen. Aldus zou het Hof van Cassatie impliciet hebben bevestigd dat de aard van de « correctie op de aankoopprijs » wel degelijk een waardevermindering uitmaakt.

Volgens de Ministerraad vormen afschrijfbaar activa en niet afschrijfbaar activa onderscheiden categorieën met eigen kenmerken die verband houden met het wezen zelf van het betrokken actiefbestanddeel. Bijkomende aankoopkosten op afschrijfbaar activa zijn zowel boekhoudrechtelijk als fiscaalrechtelijk een kwestie van afschrijvingen en niet van waardeverminderingen, terwijl bij niet afschrijfbaar activa (zoals gronden) de aftrek van de bijkomende aankoopkosten geen kwestie is van afschrijvingen maar van waardeverminderingen. Dat onderscheid zou volledig door de aard van de activa worden verantwoord.

- B -

Ten aanzien van de prejudiciële vragen die betrekking hebben op artikel 53, 14°, van het W.I.B. 1992

B.1. Artikel 53, 14°, van het W.I.B. 1992 bepaalt :

« Als beroepskosten worden niet aangemerkt :

[...]

14° sociale voordelen die zijn toegekend aan werknemers, gewezen werknemers of hun rechtverkrijgenden en ten name van de verkrijgers zijn vrijgesteld ingevolge artikel 38, 11°;

[...] ».

Artikel 38, 11°, van hetzelfde Wetboek bepaalt :

« Vrijgesteld zijn :

[...]

11° de volgende sociale voordelen verkregen door personen die in artikel 30 vermelde bezoldigingen ontvangen of hebben ontvangen, alsmede hun rechtverkrijgenden :

a) voordelen waardoor het wegens de wijze van toekenning niet mogelijk is het door iedere verkrijger werkelijk verkregen bedrag vast te stellen;

b) voordelen die, alhoewel individualiseerbaar, niet de aard van een werkelijke bezoldiging hebben;

c) geringe voordelen of gelegenheidsgeschenken verkregen uit hoofde of naar aanleiding van gebeurtenissen die niet rechtstreeks in verband staan met de beroepswerkzaamheid;

[...] ».

B.2. Nu zowel de maaltijdcheques als de sociale maaltijden verschaft in het bedrijfsrestaurant, op grond van artikel 38, 11°, van het W.I.B. 1992, voor de verkrijgers ervan vrijgestelde inkomsten zijn, worden beide categorieën van sociale voordelen, op grond van artikel 53, 14°, van hetzelfde Wetboek, niet als beroepskosten aangemerkt.

B.3. Artikel 36 van het W.I.B. 1992 bepaalt :

« Anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard gelden voor de werkelijke waarde bij de verkrijger.

In de gevallen die Hij bepaalt kan de Koning regels stellen om die voordelen op een vast bedrag te ramen. »

Krachtens artikel 18, § 3, 8°, van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het W.I.B. 1992 wordt het voordeel van een kosteloos verstrekte hoofdmaaltijd geraamd op 1,09 euro per dag.

B.4. De regeling voor de raming van andere dan in geld verkregen voordelen wordt toegepast op de sociale maaltijden verschaft in het bedrijfsrestaurant, doch niet op de maaltijdcheques (Cass., 28 september 2001, rolnr. F990010N).

Daaruit vloeit voort dat de werkgever die sociale maaltijden verschaft in het bedrijfsrestaurant de daarmee gepaard gaande kosten die het sociaal voordeel (geraamd op 1,09 euro per maaltijd per dag) overschrijden als beroepskosten kan aftrekken, terwijl de werkgever die maaltijdcheques verschaft de kostprijs daarvan, verminderd met de werknemersbijdrage, niet als beroepskosten kan aftrekken.

B.5. Het behoort tot de beoordelingsbevoegdheid van de wetgever om werkgevers die niet over een bedrijfsrestaurant beschikken, de mogelijkheid te bieden hun werknemers door middel van maaltijdcheques een vergelijkbaar sociaal voordeel te verschaffen.

De artikelen 10 en 11 van de Grondwet houden evenwel niet de verplichting in voor de wetgever, wanneer hij in die mogelijkheid voorziet, dat sociaal voordeel aan de algemeen geldende belastingregels te onttrekken, teneinde voor alle werkgevers in een identieke fiscale behandeling te voorzien.

Hoewel de maaltijdcheque slechts in welbepaalde instellingen kan worden verhandeld en voor de verwerving van welbepaalde consumptiegoederen, is de waarde ervan, anders dan de maaltijd in het bedrijfsrestaurant, in geld uitgedrukt. Het is derhalve redelijk verantwoord dat het voordeel ervan niet aan de regeling voor de raming van andere dan in geld verkregen voordelen wordt onderworpen.

B.6. Weliswaar kan het verschil in behandeling, wanneer de kosteloos verstrekte hoofdmaaltijd op een kennelijk onredelijk bedrag wordt geraamd, een onverantwoord fiscaal voordeel doen ontstaan voor bepaalde belastingplichtigen, doch die raming is vervat in een bepaling die niet tot de toetsingsbevoegdheid van het Hof behoort. Het staat aan de Koning bij het uitoefenen van die bevoegdheid de artikelen 10 en 11 van de Grondwet na te leven, onder het toezicht van de bevoegde rechtscolleges.

B.7. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Ten aanzien van de prejudiciële vraag die betrekking heeft op artikel 62 van het W.I.B. 1992

B.8. Artikel 62 van het W.I.B. 1992 bepaalt :

« Het gedeelte van de aanschaffings- of beleggingswaarde dat overeenstemt met het totale bedrag van de bij de aankoop komende kosten of van de onrechtstreekse produktiekosten, en de oprichtingskosten mogen worden afgeschreven, ofwel ineens tijdens het belastbare tijdperk waarin de kosten zijn gemaakt, ofwel bij gelijke fracties zonder onderbreking gespreid over het aantal jaren dat de belastingplichtige bepaalt. »

Die bepaling voorziet aldus in een uitzondering op de regel dat afschrijvingen als beroepskosten van de belastbare winst kunnen worden afgetrokken « voor zover ze noodzakelijk zijn en samengaan met een waardevermindering die zich in het belastbare tijdperk werkelijk heeft voorgedaan » (artikel 61, eerste lid, van het W.I.B. 1992). Die uitzondering geldt voor de bij de aankoop komende kosten, dit zijn hoofdzakelijk de registratierechten en notariskosten.

B.9. De belastbare winst van de ondernemingen wordt vastgesteld overeenkomstig de boekhoudkundige regels, tenzij de belastingwet daarvan uitdrukkelijk afwijkt (Cass., 2 oktober 2003, rolnr. F010084N).

Volgens die boekhoudkundige regels zijn afschrijvingen enkel mogelijk op activa waarvan de gebruiksduur beperkt is.

B.10. Doordat artikel 62 van het W.I.B. 1992 over afschrijvingen handelt en derhalve enkel op activa met een beperkte gebruiksduur kan worden toegepast, doet die bepaling een verschil in behandeling ontstaan tussen de belastingplichtigen die in activa met beperkte gebruiksduur investeren en de belastingplichtigen die in activa met onbeperkte gebruiksduur investeren. Zij heeft immers tot gevolg dat enkel de eerstgenoemden de bijkomende aankoopkosten als beroepskosten kunnen aftrekken.

B.11. Aangezien, enerzijds, de bijkomende aankoopkosten deel uitmaken van de aanschaffingsprijs en, anderzijds, de waarde van activa met een onbeperkte gebruiksduur in normale omstandigheden niet vermindert, is het objectief en pertinent dat de bijkomende aankoopkosten van activa met een onbeperkte gebruiksduur niet voor afschrijving in aanmerking komen en derhalve niet als beroepskosten kunnen worden afgetrokken.

B.12. Het verschil in behandeling doet geen onevenredige gevolgen ontstaan. Niets belet immers dat activa die niet kunnen worden afgeschreven het voorwerp uitmaken van een waardevermindering, zijnde een correctie op de aanschaffingswaarde om rekening te houden met al dan niet definitief aan te merken ontwaardingen bij het afsluiten van het boekjaar (artikel 45, tweede lid, van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen), die in mindering komt van de belastbare winst.

B.13. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 53, 14°, in samenhang gelezen met artikel 36, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, en artikel 62 van hetzelfde Wetboek schenden niet de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 10 maart 2004.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts