

Rolnummer 2708
Arrest nr. 58/2004 van 31 maart 2004

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 80 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

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 vraag en rechtspleging*

Bij arrest van 21 mei 2003 in zake M. Vanderstichele en L. Vanneste tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 30 mei 2003, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 80 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 zoals het van toepassing was voor onder meer de aanslagjaren 1992 en 1993 en waarvan de tekst werd ingevoerd door artikel 4 van de wet van 28 december 1990, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat dit artikel de aftrek van beroepsverliezen van vennoten van een burgerlijke vennootschap of een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid enkel toestaat op de bedrijfsinkomsten van deze leden die afkomstig zijn uit een bedrijfsactiviteit van dezelfde aard als deze waaruit de beroepsverliezen voortspuiten,

en waarbij als ongrondwettelijk wordt aangemerkt het onderscheid gemaakt tussen :

- enerzijds, de belastingplichtigen - leden van een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid of vennoten van een burgerlijke vennootschap die werkelijke verliezen hebben geleden die beantwoorden aan reële financiële en economische verrichtingen of behoeften van de bedrijfsactiviteit van de vennoten of leden van deze burgerlijke vennootschap of feitelijke vereniging,

- en, anderzijds, de belastingplichtigen die een beroepsverlies hebben geleden van dezelfde bedrijfsactiviteit die zij buiten ieder verband van burgerlijke vennootschap of lid van een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid uitoefenen en dat steeds als een beroepsverlies aftrekbaar is, ook op hun andere bedrijfsinkomsten en zelfs op deze van hun echtgenote,

en waarbij als een schending van het gelijkheidsbeginsel wordt aangemerkt het onderscheid gemaakt tussen :

- enerzijds, de belastingplichtigen - leden van een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid of vennoten van een burgerlijke vennootschap die werkelijke verliezen hebben geleden die beantwoorden aan reële financiële en economische verrichtingen of behoeften van de bedrijfsactiviteit van de vennoten of leden van deze burgerlijke vennootschap of feitelijke vereniging, zonder dat er ook maar sprake van kan zijn dat de feitelijke vereniging werd opgezet met als voornaamste doel of zelfs enige doel om verliezen te creëren,

- en, anderzijds, de belastingplichtigen - leden van een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid of vennoten van een burgerlijke vennootschap die verliezen hebben geleden die niet beantwoorden aan reële financiële en economische verrichtingen of behoeften van de bedrijfsactiviteit van de vennoten of leden van deze burgerlijke vennootschap of feitelijke vereniging, en waarvan de burgerlijke vennootschap of feitelijke vereniging werd opgezet met als voornaamste of zelfs enige doel om verliezen te creëren ? »

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- M. Vanderstichele en L. Vanneste, wonende te 8580 Avelgem, Oudenaardsesteenweg 490;
- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 17 december 2003 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. J. Vanneste, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. K. Gheysen, advocaat bij de balie te Kortrijk, voor M. Vanderstichele en L. Vanneste;
 - . Mr. E. Van Acker, advocaat bij de balie te Gent, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en P. Martens 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 Arbitragehof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

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

M. Vanderstichele baat een vlashandel uit in een feitelijke vereniging met zijn twee broers. Zijn echtgenote, L. Vanneste, is apothekeres. Hun aanslag in de personenbelasting voor de aanslagjaren 1992 en 1993 houdt geen rekening met de beroepsverliezen onder de codes 349 (aanslagjaar 1992) en 350 (aanslagjaar 1993), omdat artikel 80 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 volgens de administratie impliceert dat geen aftrek mogelijk is van een verlies van een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid op de beroepsinkomsten van de echtgenoot van het lid van die vereniging en dat beroepsverliezen van vorige belastbare tijdperken enkel zijn aan te rekenen op inkomsten uit een beroepswerkzaamheid van dezelfde aard.

Nadat hun bezwaar tegen de aanslagen door de gewestelijke directeur der directe belastingen werd afgewezen, hebben de betrokkenen een voorziening ingediend bij het Hof van Beroep te Gent. Alvorens uitspraak te doen, stelt dat Hof de hiervoor aangehaalde prejudiciële vraag.

III. *In rechte*

- A -

A.1. Volgens M. Vanderstichele en L. Vanneste bestaat er geen objectieve en redelijke verantwoording om de aanrekening van een bedrijfsverlies dat door een lid van een feitelijke vereniging wordt geleden enkel toe te staan op inkomsten van een beroepswerkzaamheid van dezelfde aard, terwijl die voorwaarde niet wordt gesteld voor een belastingplichtige die verlies lijdt en die als enkeling één of meer bedrijfsactiviteiten uitoefent. Er zou geen redelijk verband van evenredigheid bestaan tussen het door de wet nagestreefde doel en de gevolgen ervan voor de belastingplichtigen die als feitelijke vereniging een bedrijfsactiviteit hebben.

De maatregel zou verder reiken dan zijn doel, dat erin bestaat te vermijden dat verenigingen worden opgericht met de bedoeling verliezen te creëren die dan door de leden van de verenigingen in mindering worden gebracht van hun andere belastbare beroepsinkomsten. De maatregel zou een grote categorie van belastingplichtigen treffen die niets te maken heeft met die beoogde verijdeling van fiscale constructies. De partijen verwijzen in dat verband naar de redenering van het Hof in het arrest nr. 70/96.

De maatregel zou ertoe leiden dat, in het beste geval, de recuperatie van de verliezen slechts jaren later plaatsvindt. In veel gevallen zal de recuperatie echter definitief verloren zijn omdat de betreffende beroepswerkzaamheid wordt stopgezet en geen beroepswerkzaamheid van dezelfde aard wordt uitgeoefend. Een andere handelaar die zware verliezen heeft geleden en zijn activiteit stopt, zou die verliezen mogen aanrekenen op zijn andere bedrijfsinkomsten, op die van zijn echtgenote en zelfs op zijn pensioen.

De betrokkenen zijn van oordeel dat de wetgever het criterium had kunnen verfijnen door rekening te houden met de omstandigheid dat in de jaren vóór het geleden verlies wel degelijk bedrijfsinkomsten werden genoten, met de duur van de feitelijke vereniging, met de activiteit, enzovoort. Zij merken op dat de wetgever zelf het ondoelmatig karakter van het aangewend criterium heeft ingezien. Vanaf het aanslagjaar 1999 werd de in het geding zijnde bepaling immers aangevuld met de zinsnede « of tenzij de vennoten of leden bewijzen dat die beroepsverliezen voortspruiten uit verrichtingen die beantwoorden aan rechtmatige financiële of economische behoeften ».

A.2. De wijziging van de in het geding zijnde bepaling door artikel 6 van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen beoogde volgens de Ministerraad de ongewenste gevolgen van de oorspronkelijke bepaling op te heffen. De gewijzigde bepaling is ook van toepassing op de aanslagen van de jaren 1991 tot 1998 die het voorwerp uitmaken van een gemotiveerd bezwaarschrift binnen een termijn van zes maanden vanaf de publicatie van de wetwijziging. Door de wetwijziging zijn de verliezen van burgerlijke vennootschappen en verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid ook aftrekbaar wanneer de vennoten of leden bewijzen dat die verliezen voortspruiten uit verrichtingen die beantwoorden aan rechtmatige financiële of economische behoeften.

In vergelijking met belastingplichtigen die een beroepsverlies hebben geleden van een bedrijfsactiviteit die zij buiten ieder verband van burgerlijke vennootschap of vereniging zonder rechtspersoonlijkheid uitoefenen, wordt van de in het geding zijnde bepaling bedoelde belastingplichtigen enkel een bijkomend bewijs gevraagd van de rechtmatige financiële en economische behoeften. Die bewijslast staat volgens de Ministerraad in verhouding met de doelstelling van de in het geding zijnde bepaling, die erin bestaat de oneigenlijke gebruiken bij burgerlijke vennootschappen en feitelijke verenigingen te verijdelen.

Het bijkomende bewijs, zo merkt de Ministerraad op, dient door beide in het tweede deel van de prejudiciële vraag bedoelde belastingplichtigen te worden geleverd indien zij de verliezen in aftrek willen brengen van hun beroepsinkomsten. Het gelijkheidsbeginsel zou derhalve niet zijn geschonden.

A.3. M. Vanderstichele en L. Vanneste voeren aan dat de wetwijziging geen einde heeft gemaakt aan het verschil in behandeling. De mogelijkheid om voor de aanslagjaren 1991 tot 1998 nog een bezwaarschrift in te dienen, doet de gevolgen van de oorspronkelijke maatregel niet volledig teniet daar de wijzigende wet bepaalt dat de belastingplichtige in geval van ontheffing geen moratoriumintresten ontvangt.

A.4. Naar het oordeel van de Ministerraad vloeit de niet-toekenning van moratoriumintresten niet voort uit de in het geding zijnde bepaling en kan zij derhalve niet het voorwerp uitmaken van de thans voorliggende prejudiciële vraag.

- B -

B.1.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 80 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing voor de aanslagjaren 1992 en 1993, luidend als volgt :

« Beroepsverliezen van burgerlijke vennootschappen en verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid als vermeld in artikel 29, met uitzondering van de Europese economische samenwerkingsverbanden en de economische samenwerkingsverbanden, worden niet afgetrokken van de beroepsinkomsten van de vennoten of leden van die vennootschappen en verenigingen, tenzij en in zover die vennoten of leden winst of baten hebben en de daarop aan te rekenen beroepsverliezen uit een beroepswerkzaamheid van dezelfde aard voortspruiten. »

B.1.2. Het Hof bepaalt de omvang van de prejudiciële vraag rekening houdend met het onderwerp van het voor de verwijzende rechter hangende geschil en met de motivering van het verwijzingsarrest.

Uit de voorgelegde feiten en de motivering van het verwijzingsarrest blijkt dat de prejudiciële vraag geen betrekking heeft op het verschil in behandeling dat zou voortvloeien uit artikel 48, § 3, derde lid, van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen, naar luid waarvan geen enkele moratoriumintrest wordt toegekend in geval van teruggave van de belasting verleend ingevolge de ontheffing van de aanslagen gevestigd in strijd met de bepalingen van artikel 6 van die wet.

Het Hof dient zich uit te spreken over de grondwettigheid van de in het geding zijnde norm, in zoverre deze een verschil in behandeling zou doen ontstaan doordat vennoten van een burgerlijke vennootschap en leden van een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid beroepsverliezen slechts kunnen aftrekken van hun beroepsinkomsten, als zij uit een beroepswerkzaamheid van dezelfde aard voortspruiten.

B.2. Artikel 80 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing voor de aanslagjaren 1992 en 1993, doet een verschil in behandeling ontstaan doordat het, wat de aftrek van beroepsverliezen betreft, aan een bepaalde categorie van belastingplichtigen een beperking oplegt die niet geldt voor andere categorieën van belastingplichtigen. Meer bepaald kunnen de vennoten van een burgerlijke vennootschap en de leden van een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid slechts beroepsverliezen aftrekken van hun beroepsinkomsten in zoverre zij uit een beroepswerkzaamheid van dezelfde aard voortspuiten.

B.3. De beperking, opgelegd aan die categorie van belastingplichtigen, is pertinent ten aanzien van de doelstelling die erin bestaat te vermijden dat burgerlijke vennootschappen en verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid worden opgericht met als doel verliezen te creëren die de leden vervolgens van hun andere belastbare bedrijfsinkomsten kunnen aftrekken (*Parl. St.*, Kamer, 1990-1991, nr. 1366/1, p. 5).

B.4.1. Het Hof dient te onderzoeken of de maatregel in een redelijk verband van evenredigheid staat met het nagestreefde doel.

B.4.2. Artikel 6 van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen heeft de in het geding zijnde bepaling aangevuld als volgt :

« of tenzij de vennoten of leden bewijzen dat die beroepsverliezen voortspuiten uit verrichtingen die beantwoorden aan rechtmatige financiële of economische behoeften. »

Die bepaling beoogt « de ongewenste gevolgen op te heffen van het huidige artikel 80, van het WIB 92, daar die niet overeenstemmen met de oorspronkelijke wil van de wetgever toen hij het principe van de beperking van de aftrek van de beroepsverliezen heeft ingevoerd » (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1949/8, p. 24).

B.4.3. Krachtens artikel 48, § 3, eerste en tweede lid, van de wet van 4 mei 1999 is die aanvulling in werking getreden vanaf het aanslagjaar 1999, maar is zij eveneens van toepassing op de aanslagen betreffende de aanslagjaren 1991 tot 1998 die het voorwerp uitmaken van een gemotiveerd bezwaarschrift ingediend binnen een termijn van zes maanden te rekenen vanaf de dag van publicatie van de wet van 4 mei 1999 in het *Belgisch Staatsblad*.

B.4.4. Hieruit volgt dat het in het geding zijnde verschil in behandeling nog slechts betrekking heeft op het vereiste bewijs dat de afgetrokken beroepsverliezen voortspruiten uit verrichtingen die beantwoorden aan rechtmatige financiële of economische behoeften.

Dat vereiste doet geen kennelijk onevenredige gevolgen ontstaan voor de vennoten van een burgerlijke vennootschap en de leden van een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid.

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

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 80 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, aangevuld bij artikel 6 van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen, schendt 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 31 maart 2004.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts