

| |
|--|
| Rolnummer 4819 |
| Arrest nr. 103/2010 van 16 september 2010 |

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende de artikelen 49 en 183 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Bergen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en M. Bossuyt, en de rechters J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey en P. Nihoul, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

Bij vonnis van 17 september 2009 in zake de bvba « Docteur Pierre Debay » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 30 november 2009, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Bergen de volgende prejudiciële vragen gesteld :

1. « Schenden de artikelen 49 en 183 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in die zin geïnterpreteerd dat een uitgave enkel als beroepskosten aftrekbaar is indien zij noodzakelijkerwijs is verbonden met de activiteit van de vennootschap of met het maatschappelijk doel ervan, terwijl eender welk door dezelfde vennootschap voortgebracht inkomen een beroepskarakter heeft en in beginsel belastbaar is, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet ? »;

2. « Schenden de artikelen 49 en 183 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in die zin geïnterpreteerd dat een uitgave enkel als beroepskosten aftrekbaar is indien zij noodzakelijkerwijs is verbonden met de activiteit van de vennootschap of met het maatschappelijk doel ervan, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre zij onder de aan de vennootschapsbelasting onderworpen vennootschappen een verschil in behandeling invoeren naar gelang van hun statutair doel, aangezien dezelfde kosten die worden gedragen om dezelfde belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden, aftrekbaar zijn indien de inkomsten voortkomen uit een activiteit die valt onder het statutair doel van de vennootschap en niet aftrekbaar zijn indien de inkomsten voortkomen uit een activiteit die niet onder dat statutair doel valt ? »;

3. « Schenden de artikelen 49 en 183 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in die zin geïnterpreteerd dat een uitgave enkel als beroepskosten aftrekbaar is indien zij noodzakelijkerwijs is verbonden met de activiteit van de vennootschap of met het maatschappelijk doel ervan, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre zij een verschil in behandeling invoeren tussen twee categorieën van personen die aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen, namelijk, enerzijds, de vennootschappen die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen en waarvan een deel van de kosten die zijn gedaan om inkomsten te verkrijgen of te behouden, niet aftrekbaar zou zijn en, anderzijds, de natuurlijke personen die aan de personenbelasting zijn onderworpen en wier kosten die zijn gedaan om inkomsten te verkrijgen, altijd aftrekbaar zijn, ofwel van hun beroepsinkomsten, ofwel van hun andere diverse, roerende of onroerende inkomsten, en wier inkomsten alleen op het nettobedrag belastbaar zijn ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de bvba « Docteur Pierre Debay », waarvan de maatschappelijke zetel is gevestigd te 6210 Les Bons Villers, rue Haute 50;

- de Ministerraad.

De Ministerraad heeft een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 14 juli 2010 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. P. Vassart, advocaat bij de balie te Brussel, voor de bvba « Docteur Pierre Debay »;
 - . Mr. M. Denève, advocaat bij de balie te Charleroi, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers P. Nihoul en T. Merckx-Van Goey 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.

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

Het maatschappelijk doel van de bvba « Docteur Pierre Debay » bestaat erin de medische activiteiten van de vennoten samen te brengen om de geneeskunst uit te oefenen op het vlak van anesthesie-reanimatie en elk aanverwant vakgebied.

Die bvba heeft het vruchtgebruik van een woning verworven voor een termijn van twintig jaar. De belastingadministratie weigert de lasten van het gebouw waarvan de vennootschap vruchtgebruikster is, als aftrekbare uitgaven te beschouwen. Zij is immers van oordeel dat geenszins wordt aangetoond dat die kosten werden gemaakt om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden.

De bvba « Docteur Pierre Debay » betwist de beslissing van de belastingadministratie voor de verwijzende rechter.

Die laatste herinnert eraan dat de inkomsten van een vennootschap noodzakelijkerwijs beroepsinkomsten zijn en dat de kosten die zij draagt, een beroepskarakter hebben. Om fiscaal aftrekbaar te zijn, moeten die kosten echter zijn gemaakt of gedragen om beroepsinkomsten te verkrijgen of te behouden. Volgens het Hof van Cassatie evenwel, kunnen de uitgaven van een vennootschap enkel als aftrekbare beroepskosten worden beschouwd wanneer die uitgaven inherent zijn aan de uitoefening van het beroep, dat wil zeggen wanneer zij noodzakelijkerwijs verbonden zijn met de maatschappelijke activiteit van de vennootschap in kwestie.

Rekening houdend met die interpretatie, acht de verwijzende rechter het noodzakelijk de voormelde prejudiciële vragen te stellen.

III. *In rechte*

- A -

Standpunt van de bvba « Docteur Pierre Debay »

A.1. De interpretatie die het Hof van Cassatie geeft aan artikel 49 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) is in strijd met de loutere omzetting van het op de natuurlijke personen toepasselijke stelsel van aftrekbaarheid waarin is voorzien bij artikel 183 van het WIB 1992. In tegenstelling met de bepaling van de bedrijfswinsten van de natuurlijke personen, zouden de winsten die zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting moeten worden vermeerderd met de uitgaven die, hoewel zij bijdragen tot de

totstandkoming ervan, het gevolg zijn van rechtshandelingen of –feiten die niet uitdrukkelijk zijn begrepen in het doel van de vennootschap. Het stellen van een rechtshandeling die is toegestaan door het burgerlijk recht is evenwel niet afhankelijk van een machtiging waarin specifiek moet zijn voorzien door het maatschappelijk doel van een rechtspersoon, maar wel van de vrijheid in de keuze van de juridische middelen waarmee elke persoon de verwezenlijking van zijn gewettigde belangen kan nastreven.

De interpretatie van het Hof van Cassatie heeft tot gevolg de vrijheid om onvoorwaardelijk gebruik te maken van alle rechten en handelingen die zijn toegelaten door het burgerlijk vermogensrecht, uitsluitend voor te behouden aan de natuurlijke personen. Een vennootschap daarentegen zou slechts gebruik kunnen maken van enkel die vermogensrechten en -handelingen waarvoor haar oprichters haar uitdrukkelijk zouden hebben gemachtigd om ze aan te wenden. Die verwarring tussen de doeleinden nagestreefd door de rechtspersoon en afgebakend in zijn maatschappelijk doel, en de middelen die hij wil inzetten om die te bereiken, roept een discriminatie in het leven tussen natuurlijke personen en rechtspersonen.

A.2. Bovendien schenden de in het geding zijnde bepalingen, in de interpretatie die het Hof van Cassatie ervan geeft, eveneens de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre zij onder de vennootschappen een verschil in behandeling invoeren naar gelang van hun statutair doel. Dezelfde kosten die worden gedragen om dezelfde belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden, zullen immers aftrekbaar zijn indien de inkomsten voortkomen uit een activiteit die valt onder het statutair doel van de vennootschap en zullen niet aftrekbaar zijn indien zij voortkomen uit een activiteit die er niets mee te maken heeft.

Standpunt van de Ministerraad

A.3. De Ministerraad merkt allereerst op dat de eerste prejudiciële vraag gesteld door de verwijzende rechter identiek is aan die waarop het Hof in zijn arrest nr. 191/2009 heeft geantwoord. Om dezelfde redenen dient de eerste prejudiciële vraag dan ook ontkennend te worden beantwoord.

A.4. Wat de tweede prejudiciële vraag betreft, erkent de Ministerraad dat enkel de uitgaven in verband met het maatschappelijk doel van een vennootschap aftrekbaar zijn van de daarop betrekking hebbende inkomsten en dat een vennootschap bijgevolg wordt belast op de bruto-inkomsten van de activiteiten die geen verband houden met haar maatschappelijk doel. Dat verschil in behandeling is echter het gevolg van een onrechtmatigheid begaan door de vennootschap, die slechts op haar bruto-inkomsten zal worden belast indien zij het beginsel van de statutaire specialiteit niet in acht heeft genomen. In de regel blijven de vennootschappen weliswaar gebonden door de handelingen gesteld door hun organen, zelfs indien die handelingen niet vallen onder hun maatschappelijk doel. Het beginsel van de statutaire specialiteit blijft echter fundamenteel zodat de niet-inachtneming door de belastingplichtige van dat beginsel een vrijstelling van de aldus verkregen winst niet zou kunnen verantwoorden.

Overigens lijkt de tweede prejudiciële vraag slechts een herformulering te zijn van de eerste vraag, zoals blijkt uit het arrest nr. 191/2009, waarin het Hof eveneens de hypothese heeft bekeken van kosten die worden gedaan voor doeleinden die losstaan van het maatschappelijk doel van de rechtspersoon.

A.5.1. Wat de derde prejudiciële vraag betreft, merkt de Ministerraad op dat er een essentieel verschil bestaat tussen natuurlijke personen en handelsvennootschappen. Terwijl er bij een natuurlijke persoon een onderscheid kan bestaan tussen zijn privévermogen en zijn beroepsvermogen, is dat niet het geval bij een rechtspersoon, die geen privévermogen heeft.

Voor natuurlijke personen zijn de regels betreffende de aftrekbaarheid van de uitgaven ten laste van hun inkomsten verschillend naar gelang van de aard, beroepsmatig of privé, van het inkomen in kwestie. Wanneer de uitgave verbonden is met de beroepsactiviteit van de belastingplichtige natuurlijke persoon, zullen de artikelen 49 en volgende van het WIB 1992 van toepassing zijn. De kosten verbonden met het privévermogen kunnen echter op andere categorieën van inkomsten drukken, en in die hoedanigheid aftrekbaar zijn op grond van de artikelen 13, 22 en 97 van het WIB 1992, of geenszins aftrekbaar zijn, zoals de uitgaven van persoonlijke aard bedoeld in artikel 53, 1°, van het WIB 1992.

Wat de vennootschappen betreft, wordt de aftrekbaarheid van de kosten die zij in de beroepsfeer dragen, geregeld door de artikelen 49 en volgende van het WIB 1992, dat wil zeggen dezelfde bepalingen als die welke van toepassing zijn op natuurlijke personen. Er kan dus geen sprake zijn van enige discriminatie tussen natuurlijke personen en rechtspersonen wat betreft de kosten gedragen in de beroepsfeer.

Er moet aandacht worden besteed aan twee van de voorwaarden om de aftrek van de beroepsuitgaven te verkrijgen. Allereerst moet de uitgave, door de aard ervan, het verkrijgen of behouden van beroepsinkomsten ten doel hebben. Zij moet bovendien een noodzakelijk oorzakelijk verband hebben met de uitoefening van de beroepsactiviteit.

Voor vennootschappen gebeurt de controle van dat oorzakelijk verband via de maatschappelijke activiteit, zoals het Hof van Cassatie in herinnering heeft gebracht. Daaruit volgt logischerwijze dat, zoals voor natuurlijke personen, er uitgaven bestaan die niet drukken op de beroepsinkomsten van de vennootschap, namelijk die welke worden gedaan om inkomsten te verkrijgen los van de maatschappelijke activiteit en die dan ook niet inherent zijn aan de uitoefening van het beroep van die rechtspersoon.

Het feit dat natuurlijke personen de mogelijkheid genieten om uitgaven af te trekken van andere soorten inkomsten dan die welke voortgebracht zijn door de uitoefening van een beroep, is het gevolg van de mogelijkheid dat bij hen twee vermogens naast elkaar bestaan. Voor een handelsvennootschap doet die kwestie zich echter niet voor.

A.5.2. In elk geval kan het feit van oordeel te zijn dat elke uitgave van een vennootschap aftrekbaar want « noodzakelijkerwijs beroepsmatig » is, alleen maar leiden tot misbruiken aangezien sommige natuurlijke personen hun privévermogen en hun beroepsvermogen vermengen door middel van juridische constructies die ertoe leiden dat uitgaven van persoonlijke aard die enkel belang hebben voor die natuurlijke personen, worden gedragen door de vennootschap.

A.5.3. Ten slotte merkt de Ministerraad op dat de eisende partij voor de verwijzende rechter in haar memorie het onderwerp van de debatten lijkt te verschuiven door zich te concentreren op de handelingen die een rechtspersoon kan stellen.

In dit opzicht volstaat het op te merken dat de in het geding zijnde bepalingen de aftrekbaarheid van de uitgaven geenszins doen afhangen van de belasting van de inkomsten. Bijgevolg, zelfs al zou de betwiste uitgave bijdragen tot de totstandkoming van een belastbaar inkomen, dan zou daaruit niet volgen dat die uitgave automatisch aftrekbaar zou zijn. Die regel geldt zowel voor de personenbelasting als voor de vennootschapsbelasting.

In het arrest van 12 december 2003 heeft het Hof van Cassatie zich overigens niet uitgesproken over de aard van de handelingen die een rechtspersoon kan verrichten, maar heeft het eenvoudigweg beslist dat, opdat een uitgave fiscaal aftrekbaar is, het vereist is dat de handeling die aan die uitgave ten grondslag ligt, verricht wordt in het kader van het maatschappelijk doel van de vennootschap.

Hoewel dat niet het onderwerp van de prejudiciële vraag is, dient ten slotte de draagwijdte van de burgerlijke rechten die aan een rechtspersoon worden toegekend, correct te worden afgebakend. De volle rechtsbekwaamheid van die persoon kent immers uitzonderingen die het gevolg zijn van, enerzijds, zijn aard van rechtspersoon en, anderzijds, de inachtneming van het specialiteitsbeginsel. In elk geval dient te worden beklemtoond dat wanneer een natuurlijke persoon beslist om zijn beroepsactiviteit uit te oefenen via een vennootschap, die persoon alle rechtsgevolgen die daaruit voortvloeien moet aanvaarden.

- B -

B.1.1. Artikel 49 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) bepaalt :

« 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 ».

B.1.2. Artikel 183 van hetzelfde Wetboek verwijst, voor het bepalen van het bedrag van de inkomsten die zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting of daarvan zijn vrijgesteld, naar de regels die van toepassing zijn op de winst waarmee rekening wordt gehouden voor de personenbelasting, en waartoe het voormelde artikel 49 behoort; het bepaalt :

« Onder voorbehoud van de in deze titel omschreven afwijkingen zijn, wat hun aard betreft, de inkomsten die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting of daarvan vrijgesteld zijn, dezelfde als die welke inzake personenbelasting worden beoogd; het bedrag ervan wordt vastgesteld volgens de regels die van toepassing zijn op winst ».

Wat de eerste twee prejudiciële vragen betreft

B.2. De eerste en de tweede prejudiciële vraag hebben betrekking op de bestaanbaarheid, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van de hiervoor aangehaalde artikelen 49 en 183 in de interpretatie dat zij, rekening houdend met het arrest van het Hof van Cassatie van 12 december 2003 (A.R. nr. F.99.0080.F) waaraan de verwijzende rechter refereert, een verschil in behandeling invoeren onder de personen die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, naargelang de uitgaven die zij doen al dan niet verband houden met de activiteit van de vennootschap dan wel met het maatschappelijk doel ervan : alleen de in het eerste geval gedane uitgaven kunnen in de zin van het voormelde artikel 49 als beroepskosten worden afgetrokken, terwijl, in beide gevallen, de inkomsten van de belastingplichtigen als beroepsinkomsten belastbaar zijn.

B.3. Uit het gegeven dat het vermogen van een persoon die aan de vennootschapsbelasting is onderworpen, één massa vormt die aan de activiteit van de vennootschap wordt besteed, volgt dat het totaalbedrag van de winst ervan de belastinggrondslag vormt.

Noch uit dat gegeven, noch uit het feit dat de vennootschap een rechtspersoon is die met het oog op een winstgevendende activiteit is opgericht, kan worden afgeleid dat het bedrag van alle uitgaven ervan kan worden afgetrokken van het bedrag van de winsten ervan.

B.4. Artikel 49 van het WIB 1992 koppelt de in het geding zijnde aftrekbaarheid immers aan de voorwaarde dat de daarin beoogde kosten zijn gedaan of gedragen om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden, hetgeen de kosten uitsluit die met een ander doel zijn gedaan of gedragen, bijvoorbeeld wanneer onbaatzuchtig wordt gehandeld of wanneer zonder tegenprestatie een voordeel aan een derde wordt verschaft of die kosten welke, rekening houdend met het beginsel van de specialiteit van de rechtspersonen, losstaan van de activiteit of van het maatschappelijk doel ervan; de wetgever vermocht in dat opzicht ervan uit te gaan dat het niet was verantwoord een fiscaal voordeel toe te kennen aan de personen die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen en kosten doen die losstaan van hun maatschappelijk doel. Het staat aan de rechter na te gaan of de uitgave is gedaan om een inkomen te verkrijgen of te behouden en verband houdt met de activiteit van de vennootschap of het maatschappelijk doel ervan.

B.5. De eerste twee prejudiciële vragen dienen ontkennend te worden beantwoord.

Wat de derde prejudiciële vraag betreft

B.6. De derde prejudiciële vraag heeft betrekking op de bestaanbaarheid, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van de in het geding zijnde bepalingen in de interpretatie dat zij een verschil in behandeling invoeren onder de belastingplichtigen, naargelang zij zijn onderworpen aan de personenbelasting of aan de vennootschapsbelasting. Enkel de eersten kunnen immers de aftrek genieten van kosten die worden gemaakt om niet alleen beroepsinkomsten, maar ook andere inkomsten, zoals roerende, onroerende en diverse inkomsten, te verkrijgen.

B.7. Zoals is uiteengezet in B.1, wordt de aftrekbaarheid van de kosten met betrekking tot de beroepsactiviteiten bij het Wetboek van de inkomstenbelastingen op identieke wijze geregeld, ongeacht of die kosten worden gemaakt door een natuurlijke persoon of een rechtspersoon.

Daarentegen kan een natuurlijke persoon weliswaar andere kosten aftrekken die hij heeft gemaakt om inkomsten te verkrijgen of te behouden die losstaan van zijn beroepsactiviteit. Gegeven het feit dat een handelsvennootschap is onderworpen aan het specialiteitsbeginsel en dat de organen ervan zich, in principe, bij hun handelingen moeten laten leiden door het nastreven van de verwezenlijking van het maatschappelijk doel ervan, komt het evenwel niet onredelijk voor dat de wetgever niet heeft voorzien in aftrekbaarheid van de kosten die door de rechtspersoon zouden zijn gemaakt om inkomsten te verkrijgen of te behouden die geen verband houden met het nastreven van het maatschappelijk doel ervan.

Voor het overige liggen aan de personenbelasting en aan de vennootschapsbelasting verschillende beginselen ten grondslag en mag een wettelijk bepaalde rechtsvorm redelijkerwijze worden geacht met kennis van zaken te zijn aangenomen. Er moet derhalve rekening worden gehouden met het feit dat men beslist een rechtspersoon op te richten na de voor- en nadelen van een dergelijke oprichting te hebben afgewogen.

B.8. Ten slotte, en in tegenstelling met wat de eisende partij voor de verwijzende rechter te verstaan geeft, wordt aan het Hof geen vraag gesteld over het verschil in behandeling tussen natuurlijke personen en rechtspersonen op het vlak van de handelingen die zij kunnen stellen krachtens de regels van het burgerlijk recht.

B.9. De derde prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De artikelen 49 en 183 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schenden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet in zoverre de beroepskosten die niet noodzakelijkerwijs verbonden zijn met de activiteit van de vennootschap of met het maatschappelijk doel ervan, niet aftrekbaar zijn.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 16 september 2010.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior