

Rolnummer 5091
Arrest nr. 190/2011 van 15 december 2011

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende de artikelen 49 en 53, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Bossuyt en R. Henneuse, en de rechters E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe, T. Merckx-Van Goey en F. Daoût, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Bossuyt,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij arrest van 25 januari 2011 in zake de Belgische Staat tegen Pol Lambert en Anna Hoefnagels, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 3 februari 2011, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de artikelen 49 en 53, 1° WIB 92 al dan niet 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, ook wanneer die kosten en lasten betrekking hebben op vermogensbestanddelen die niet langer voor de beroepsuitoefening worden gebruikt en die na de stopzetting van de beroepsactiviteit deel uitmaken van het privévermogen van de belastingplichtige ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Pol Lambert en Anna Hoefnagels, wonende te 2950 Antwerpen, Roerdomplei 30;
- de Ministerraad.

Pol Lambert en Anna Hoefnagels hebben ook een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 10 november 2011 :

- zijn verschenen :

. Mr. E. De Boel, advocaat bij de balie te Antwerpen, voor Pol Lambert en Anna Hoefnagels;

. Mr. A. van Lidth de Jeude, advocaat bij de balie te Antwerpen, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers A. Alen en F. Daoût 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 bodemgeschied*

Pol Lambert en Anna Hoefnagels hebben in hun aangifte in de personenbelasting voor het aanslagjaar 1999 onder de rubriek « Werkelijke beroepskosten betaald of gedragen na de stopzetting » een bedrag van 228 150 frank (5 655,69 euro) aangegeven. Op 20 december 1999 wordt te hunnen name een aanslag in de personenbelasting gevestigd waarbij de aftrek van het voormelde bedrag als beroepskosten wordt geweigerd. Nadat het bezwaar dat zij tegen die aanslag hebben ingediend onbeantwoord is gebleven, betwisten zij bij vordering van 30 november 2000 bij de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen de belastingaanslag. Bij vonnis van 13 februari 2002 wijst de Rechtbank de vordering af.

Bij verzoekschrift van 8 juli 2002 hebben Pol Lambert en Anna Hoefnagels hoger beroep ingesteld tegen dat vonnis. Bij arrest van 2 december 2003 heeft het Hof van Beroep te Antwerpen hun hoger beroep gegrond verklaard. Bij arrest van 20 oktober 2006 heeft het Hof van Cassatie dat arrest verbroken en de zaak verwezen naar het Hof van Beroep te Gent.

In het kader van die procedure stelt het verwijzende rechtscollege, op verzoek van de appellanten, aan het Hof de hiervoor vermelde prejudiciële vraag.

III. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van de ontvankelijkheid van de prejudiciële vraag

A.1.1. De Ministerraad is in de eerste plaats van mening dat de prejudiciële vraag onontvankelijk is, omdat zij geen nut heeft voor het oplossen van het bodemgeschil. Hij voert aan dat de litigieuze afschrijvingen vanaf het einde van de beroepswerkzaamheid geen betrekking meer hebben op de vroegere bezoldigde beroepswerkzaamheid van Pol Lambert en dat zij bijgevolg niet langer aftrekbaar zijn als beroepskosten.

A.1.2. Volgens de Ministerraad is de aftrekbaarheid van de kosten naar aanleiding van de stopzetting van een beroepsactiviteit met winsten of baten niet van toepassing, aangezien Pol Lambert nooit baten of winsten heeft genoten.

A.1.3. De Ministerraad voert tevens aan dat overeenkomstig artikel 61 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 1992) afschrijvingen slechts als beroepskosten worden aanvaard wanneer ze het gevolg zijn van een waardevermindering die zich in het belastbare tijdperk werkelijk heeft voorgedaan. Volgens hem kan, zodra de beroepswerkzaamheid wordt stopgezet, het vermogensbestanddeel geen waardevermindering meer ondergaan in de zin van artikel 61 van het WIB 1992, aangezien de eventuele waardevermindering niet meer noodzakelijk is en de kosten niet meer gedaan of gedragen worden om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden. Hij wijst erop dat, overeenkomstig artikel 360 van het WIB 1992, zoals het van toepassing was op het aanslagjaar 1999, de aftrek van de residuwaarde voor het aanslagjaar 1999, zijnde het vijfde jaar na de stopzetting van de beroepswerkzaamheid, onmogelijk is.

A.2. De appellanten voor het verwijzende rechtscollege antwoorden dat de prejudiciële vraag wel degelijk ontvankelijk is, aangezien het antwoord op de vraag noodzakelijk is voor de beoordeling van het bodemgeschil. De tekst van artikel 61 van het WIB 1992 betreffende de afschrijvingen voor waardevermindering vormt, volgens hen, de kern van het geschil voor het verwijzende rechtscollege, en het onderwerp van de prejudiciële vraag, zodat de tekst van het artikel zelf niet kan worden aangevoerd om de ontvankelijkheid van de vraag te betwisten.

Ten gronde

A.3.1. De appellanten voor het verwijzende rechtscollege voeren aan dat de artikelen 49 en 53, 1°, van het WIB 1992 het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie schenden, in zoverre de lasten en de uitgaven van een vroegere beroepswerkzaamheid die na de stopzetting van die werkzaamheid worden gedragen, niet aftrekbaar zijn, voor zover zij betrekking hebben op vermogensbestanddelen die naar aanleiding van de stopzetting van de beroepsactiviteit een niet-professionele bestemming hebben gekregen.

A.3.2. Zij menen dat het principe dat ten grondslag ligt aan het arrest nr. 75/2000 van 21 juni 2000 *in casu* tot eenzelfde oplossing moet leiden. Zij wijzen erop dat de gemaakte kosten beroepskosten zijn en dat zij als dusdanig gedurende meer dan twintig jaar door de belastingadministratie werden erkend. Het nut van die kosten, die uitsluitend met het oog op de professionele bestemming werden gemaakt, is, volgens hen, na de stopzetting van de beroepsactiviteit weggevallen, terwijl de nog niet afgeschreven kosten niet langer aftrekbaar zijn.

A.3.3. Zij besluiten dat de belastingplichtigen die de volledige kostprijs van het vermogensbestanddeel gedurende hun beroepsloopbaan hebben kunnen aftrekken, anders worden behandeld dan degenen die zulks slechts voor een gedeelte hebben kunnen doen, terwijl het eindresultaat voor beide categorieën hetzelfde is, namelijk dat een gedeelte van hun vermogen na hun beroepsloopbaan een niet-professionele bestemming heeft gekregen.

A.4.1. De Ministerraad betwist niet dat de beroepskosten uit een vroegere beroepswerkzaamheid die winst of baten opbrengt, aftrekbaar kunnen zijn. Hij wijst erop dat Pol Lambert als loontrekker evenwel nooit winst of baten uit een zelfstandige beroepswerkzaamheid heeft verkregen.

A.4.2. De Ministerraad voert aan dat het vermogensbestanddeel dat tot afschrijvingen heeft geleid, nooit een afgescheiden vermogen van de belastingplichtige vormde en integraal deel uitmaakte van zijn privévermogen. Volgens hem kunnen enkel belastingplichtigen die winst of baten verkrijgen, een in hun onderneming belegd vermogen hebben waarop in voorkomend geval belastbare meerwaarden, ook na stopzetting, kunnen ontstaan.

A.4.3. De Ministerraad meent vervolgens dat in het arrest nr. 75/2000 van 21 juni 2000 van het Hof, de lasten en uitgaven in verband met vermogensbestanddelen die, naar aanleiding van de stopzetting van de beroepsactiviteit, een niet-professionele bestemming hebben gekregen, niet in het geding waren. Volgens hem viseerde het Hof enkel de kosten die zijn gemaakt teneinde de beroepswerkzaamheid te kunnen uitoefenen, en die voortduren na de stopzetting van die activiteit, aangezien de winsten en baten die voortvloeien uit een vroegere beroepswerkzaamheid ook na de stopzetting van die activiteit beroepsinkomsten blijven.

A.4.4. Het Hof heeft volgens de Ministerraad bijgevolg geen uitspraak gedaan over de grondwettigheid van de niet-aftrekbaarheid van kosten en lasten die betrekking hebben op privévermogensbestanddelen die niet langer voor de beroepsuitoefening worden gebruikt en die na de stopzetting van de beroepsactiviteit deel uitmaken van het privévermogen van de belastingplichtige.

A.4.5. De Ministerraad doet voorts opmerken dat de principiële belastbaarheid van stopzettingsmeerwaarden alleen maar geldt voor zelfstandigen die winsten of baten hebben genoten, terwijl de meerwaarden van loontrekkers niet belastbaar zijn, zodat er een parallellisme is met de niet-aftrekbaarheid van kosten die betrekking hebben op de periode na de stopzetting van de bezoldigde beroepsactiviteit.

A.4.6. De Ministerraad zet uiteen dat de zelfstandigen die meerwaarden verwezenlijken op een onroerend goed dat vroeger in de onderneming werd belegd, doch na de stopzetting van die beroepswerkzaamheid op een duurzame wijze uitsluitend voor niet-beroepsdoeleinden werd gebruikt, niet worden belast. Het principe van de niet-aftrekbaarheid van de kosten die betrekking hebben op diezelfde periode van duurzaam gebruik voor niet-beroepsdoeleinden, geldt, volgens die partij, ook inzake winst of baten van een zelfstandige beroepsactiviteit.

A.4.7. De Ministerraad is ten slotte van mening dat het verschil in behandeling op een objectief criterium berust, namelijk de bezoldigde beroepsactiviteit. De wettelijke onmogelijkheid om de kosten van een privévermogensbestanddeel fiscaal af te trekken, is bovendien, volgens de Ministerraad, redelijk verantwoord.

A.5.1. De appellanten voor het verwijzende rechtscollege voeren aan dat de lasten en uitgaven in kwestie uitsluitend werden gedragen met het oog op het verwerven van beroepsinkomsten, en dat zij als dusdanig werden erkend door de belastingadministratie. Zij betwisten niet dat de professionele bestemming van die kosten is weggevallen na de stopzetting van de beroepsactiviteit.

A.5.2. Zij menen dat die kosten niet geheel zijn afgeschreven als gevolg van de door de belastingadministratie en de tekst van de wet gehanteerde beginselen. Zij wijzen erop dat, indien zij die kosten enkele jaren eerder hadden gemaakt, of indien zij hun beroepswerkzaamheid later hadden beëindigd, het geheel van die uitgaven en kosten wel afgeschreven zou zijn geweest. Het in het geding zijnde onderscheid is, volgens hen, dus niet te wijten aan de activiteit als zelfstandige dan wel als loontrekkende, maar aan de leeftijd waarop een uitgave voor beroepsdoeleinden wordt gedaan.

A.5.3. Zij besluiten dat er een ongelijkheid bestaat tussen belastingplichtigen die zulke kosten vóór het einde van hun beroepsactiviteit hebben kunnen aftrekken, en belastingplichtigen die dat niet hebben gekund.

A.5.4. Zij zijn van mening dat het vermogensbestanddeel wel degelijk een waardevermindering heeft ondergaan. Volgens hen zijn de kosten immers nutteloos geworden, aangezien het vermogensbestanddeel niet meer kan worden gebruikt in overeenstemming met het doel waarvoor die kosten zijn gemaakt.

- B -

Ten aanzien van de in het geding zijnde bepalingen

B.1. Het verwijzende rechtscollege vraagt het Hof of de artikelen 49 en 53, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) bestaanbaar zijn met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Artikel 49 van het 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 ».

Artikel 53, 1^o, van hetzelfde Wetboek bepaalt :

« Als beroepskosten worden niet aangemerkt :

1^o 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 aanzien van de ontvankelijkheid van de prejudiciële vraag

B.2.1. Volgens de Ministerraad zou de prejudiciële vraag onontvankelijk zijn, omdat zij geen nut zou hebben voor het oplossen van het bodemgeschil.

B.2.2. In beginsel komt het aan het verwijzende rechtscollege toe na te gaan of het antwoord op de prejudiciële vraag nuttig is om het aan dat rechtscollege voorgelegde geschil te beslechten. Slechts wanneer dat klaarblijkelijk niet het geval is, vermag het Hof te beslissen dat de vraag geen antwoord behoeft.

B.2.3. Het geschil voor het verwijzende rechtscollege betreft de aftrek als beroepskosten van lasten en uitgaven met betrekking tot vermogensbestanddelen die niet langer voor de beroepsuitoefening worden gebruikt en die na de stopzetting van de beroepsactiviteit deel uitmaken van het privévermogen van de belastingplichtige. In tegenstelling tot wat de Ministerraad beweert, behoeft de prejudiciële vraag een antwoord voor het oplossen van het geschil dat voor het verwijzende rechtscollege aanhangig is.

De exceptie wordt verworpen.

Ten gronde

B.3. Het verwijzende rechtscollege vraagt het Hof of de in het geding zijnde bepalingen het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie schenden « in zoverre de lasten en de uitgaven waartoe een vroegere beroepswerkzaamheid heeft gepocht maar die na de stopzetting daarvan worden gedragen, niet aftrekbaar zijn, ook wanneer die kosten en lasten betrekking hebben op vermogensbestanddelen die niet langer voor de beroepsuitoefening worden gebruikt en die na de stopzetting van de beroepsactiviteit deel uitmaken van het privévermogen van de belastingplichtige ».

B.4.1. Het Hof oordeelde in zijn arrest nr. 75/2000 van 21 juni 2000 dat de artikelen 49 en 53, 1^o, van het WIB 1992 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schenden in zoverre de lasten en de uitgaven waartoe een vroegere beroepswerkzaamheid heeft gepocht maar die na de stopzetting daarvan worden gedragen, niet aftrekbaar zijn.

B.4.2. Dat arrest betrof evenwel niet de lasten en uitgaven in verband met bestanddelen die, naar aanleiding van de stopzetting van de beroepsactiviteit, een niet-professionele bestemming hebben verkregen.

B.5. Het behoort tot de beoordelingsbevoegdheid van de wetgever te beslissen of de gevolgen van een beroepsactiviteit die voortduren na de stopzetting ervan al dan niet een professioneel karakter behouden.

B.6. Luidens artikel 49 van het WIB 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 ».

Uit de aangehaalde bepalingen volgt dan ook dat de lasten en uitgaven met betrekking tot goederen die na de stopzetting van de beroepswerkzaamheid voor privédoeleinden worden gebruikt, het karakter van beroepskosten verliezen.

B.7. Daar staat tegenover dat vermogensbestanddelen die niet langer voor de beroepsuitoefening worden gebruikt en die na de stopzetting van de beroepsactiviteit deel uitmaken van het privévermogen, geen beroepsinkomen voortbrengen. Vermits er geen sprake is van belastbare beroepsinkomsten, is het dan ook niet kennelijk onredelijk dat de lasten en de uitgaven waartoe een vroegere beroepswerkzaamheid aanleiding heeft gegeven, maar die na de stopzetting van die activiteit worden gedragen, niet aftrekbaar zijn wanneer die lasten en uitgaven betrekking hebben op vermogensbestanddelen die niet langer voor de beroepsuitoefening worden gebruikt en die na de stopzetting van de beroepsactiviteit deel uitmaken van het privévermogen van de belastingplichtige.

B.8. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De artikelen 49 en 53, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schenden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 15 december 2011.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt