

Rolnummer 2978
Arrest nr. 37/2005 van 16 februari 2005

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 215, derde lid, 4°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing voor de aanslagjaren 2000 en 2001, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

Het Arbitragehof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 1 april 2004 in zake de b.v.b.a. M.J.M. Immobilière tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 14 april 2004, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 215, derde lid, 4°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals het van toepassing is voor de aanslagjaren 2000 en 2001, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, wanneer het erin vervatte woord ‘ bezoldiging ’ wordt geïnterpreteerd als bezoldiging van een bedrijfsleider, bedoeld in artikel 32 van het W.I.B. 1992, waarvan de toekenning voor een minimaal bedrag vastgesteld in artikel 215, derde lid, 4°, van datzelfde Wetboek, aan ten minste één van haar bedrijfsleiders de vennootschap welke die bezoldiging ten laste neemt van het resultaat van het belastbare tijdperk, ertoe in staat stelt het in het tweede lid van het genoemde artikel vastgestelde verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting te genieten, terwijl de vennootschap die aan één van haar bedrijfsleiders die een onbezoldigd mandaat van bestuurder, van zaakvoerder of van vereffenaar uitoefent, ten laste van het resultaat van het belastbare tijdperk, bezoldigingen toekent voor een identiek bedrag, die echter onder de categorie vallen van de bezoldigingen van werknemers bedoeld in artikel 31 van het W.I.B. 1992, wordt uitgesloten van de toepassing van het verlaagde tarief ? »

Memories zijn ingediend door :

- de b.v.b.a. M.J.M. Immobilière, waarvan de maatschappelijke zetel is gevestigd te 1190 Brussel, Molièrelaan 88;

- de Ministerraad.

De b.v.b.a. M.J.M. Immobilière heeft een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 26 januari 2005 :

- zijn verschenen :

- . Mr. B. Réard, advocaat bij de balie te Brussel, voor de b.v.b.a. M.J.M. Immobilière;

- . Mr. B. Van Caillie, advocaat bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers R. Henneuse en E. Derycke 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

Bij de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel is een geschil aanhangig gemaakt waarbij de b.v.b.a. M.J.M. Immobilière tegenover de Belgische Staat en de gewestelijke directeur der directe belastingen van Brussel I vennootschappen staat. De eiseres verzoekt de Rechtbank met name voor recht te zeggen dat zij het verlaagde belastingtarief kan genieten bedoeld in artikel 215, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : W.I.B. 1992). Het geschil betreft de aanslagjaren 2000 en 2001.

Voor de Rechtbank wordt niet betwist dat de twee zaakvoerders van de eiseres hun mandaat onbezoldigd uitoefenen en dat zij van de vennootschap bezoldigingen als werknemer hebben ontvangen, in de zin van artikel 31 van het W.I.B. 1992.

De Rechtbank stelt vast dat artikel 215, derde lid, 4°, van het W.I.B. 1992, in de versie ervan die van toepassing is in de in het geding zijnde aanslagjaren, verhindert dat het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting wordt toegepast op vennootschappen die niet aan ten minste één van hun bedrijfsleiders een bezoldiging toekennen ten laste van het resultaat van het belastbare tijdperk, gelijk aan of hoger dan het belastbare inkomen van de vennootschap wanneer die bezoldiging niet 1.000.000 frank bedraagt. Zij merkt op dat volgens de parlementaire voorbereiding van de in het geding zijnde bepaling, het daarin gaat om de bezoldigingen die zijn bedoeld in de artikelen 32 en 33 van het W.I.B. 1992, zijnde de bezoldigingen van de bedrijfsleiders. Zij stelt vervolgens vast dat het Hof, met het arrest nr. 30/2001 van 1 maart 2001, artikel 2, A, 1°, en artikel 48, § 1, van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen heeft vernietigd, zodat het attractiebeginsel, dat tot gevolg had dat alle bezoldigingen die door een vennootschap werden toegekend aan een bestuurder of een zaakvoerder die zijn mandaat onbezoldigd uitoefent, belastbaar waren als bezoldigingen van bedrijfsleider, niet langer van toepassing is op de bezoldigingen van loontrekkenden die worden uitbetaald door de vennootschap waarin de begunstigde een onbezoldigd mandaat van bestuurder, zaakvoerder of vereffenaar uitoefent.

De eiseres voor de Rechtbank stelt zich vragen bij het verschil in behandeling dat door de in het geding zijnde bepaling wordt ingevoerd tussen de vennootschappen die aan ten minste één van hun bedrijfsleiders een bezoldiging van bedrijfsleider toekennen die gelijk is aan of hoger dan het belastbare inkomen van de vennootschap wanneer die bezoldiging niet 1.000.000 oude frank bedraagt en de vennootschappen die aan ten minste één van hun bedrijfsleiders een bezoldiging toekennen voor een identiek bedrag, maar die tot een andere categorie behoort dan diegene van de bezoldigingen van bedrijfsleider bedoeld in artikel 32 van het W.I.B. 1992.

De Rechtbank, die vaststelt dat het niet duidelijk is of dat verschil in behandeling verenigbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, stelt aan het Hof de hiervoor vermelde vraag.

III. In rechte

- A -

Standpunt van de eiseres voor de verwijzende rechter

A.1. De b.v.b.a. M.J.M. Immobilière zet uiteen dat de wetgever, toen hij artikel 215, derde lid, 4°, van het W.I.B. 1992 heeft ingevoerd, de bedoeling had om de fiscale stimulans voor het oprichten van vennootschappen of het omvormen van individuele ondernemingen tot vennootschappen, namelijk de verlaagde tarieven van de vennootschapsbelasting, te verkleinen en aldus de toename te stuiten van het aantal vennootschappen dat wordt opgericht om louter fiscale redenen en/of om socialezekerheidsbijdragen te ontwijken. Zij besluit daaruit dat teneinde die doelstelling te bereiken de wetgever de toepassing van de aanslag tegen het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting slechts mogelijk heeft gemaakt op voorwaarde dat als tegenprestatie aan ten minste één van de bedrijfsleiders een bezoldiging wordt toegekend, voor een voldoende hoog bedrag, die wordt onderworpen aan de bedrijfsvoorheffing en aan de personenbelasting alsmede aan de heffing van sociale bijdragen.

A.2. De b.v.b.a. M.J.M. Immobilière merkt op dat de aan de bedrijfsleider toegekende bezoldigingen onderworpen zijn aan de bedrijfsvoorheffing en de personenbelasting, alsmede aan de heffing van sociale bijdragen, ongeacht de categorie (bezoldiging van werknemer of bezoldiging van bedrijfsleider) waartoe zij behoren.

A.3. Zij besluit daaruit dat het in het geding zijnde verschil in behandeling een onverantwoorde discriminatie in het leven roept, rekening houdend met de doelstelling van de wetgever.

A.4. In haar memorie van antwoord legt zij de nadruk op het feit dat de gestelde prejudiciële vraag betrekking heeft op de interpretatie van het woord « bezoldiging » vervat in artikel 3, 4°, van artikel 215 van het W.I.B. 1992.

Standpunt van de Ministerraad

A.5. De Ministerraad analyseert de in het geding zijnde bepaling en de desbetreffende parlementaire voorbereiding en besluit daaruit dat de wetgever duidelijk de in de artikelen 32 en 33 van het W.I.B. 1992 vermelde bezoldigingen bedoelde, namelijk de bezoldigingen van werkend vennoot of van bestuurder, thans bezoldigingen van bedrijfsleider door de invoering van artikel 30 van het bijzonderemachtenbesluit van 20 december 1996. Hij is van mening dat de *ratio legis* van de bepaling adequaat blijft voor de tekst van artikel 215, derde lid, 4°, van het W.I.B. 1992, zoals blijkt uit artikel 31 van de wet van 22 december 1998.

A.6. De Ministerraad citeert het arrest nr. 44/94 van 1 juni 1994 en preciseert dat het Hof enkel een discriminatie heeft ontwaard in het vierde lid van artikel 215 van het W.I.B. 1992. Bovendien is hij van mening dat de gedeeltelijke vernietiging van artikel 32 van het W.I.B. 1992 bij het arrest nr. 30/2001 van 1 maart 2001 niet tot gevolg heeft dat artikel 215, derde lid, 4°, als discriminerend wordt aangemerkt, doordat het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting niet kan worden toegekend aan vennootschappen die aan hun bedrijfsleider die een onbezoldigd mandaat uitoefent het minimumbedrag van 1.000.000 oude frank toekennen als werknemersbezoldiging.

A.7. De Ministerraad voegt daaraan toe dat, in de veronderstelling dat vennootschappen die niet zijn opgericht met een uitsluitend fiscale bedoeling niet kunnen ontsnappen aan de bekritiseerde maatregel, daaruit niet zou volgen dat de maatregel niet relevant is, met dien verstande dat kan worden aangenomen dat de fiscale wetgever de werkelijkheid vat door gebruik te maken van vereenvoudigende en benaderende categorieën. Hij is van mening dat zulks des te meer zo is, wanneer, zoals te dezen, de vorming van een bijzondere categorie van belastingplichtigen, die de wetgever niet op specifieke wijze benadert, voortvloeit uit een gevolg van de wil van die belastingplichtigen, namelijk de weigering om bepaalde taken die ten voordele van de vennootschappen worden uitgevoerd, als bestuurder of zaakvoerder, te bezoldigen. Hij merkt bovendien op dat de ontstentenis van bezoldiging van taken die deel uitmaken van de uitoefening van een mandaat van bestuurder of zaakvoerder impliciet op het bijkomstige karakter van die taken wijst, wat eigen is aan vennootschappen waarvan de oprichting op louter fiscale redenen is gebaseerd.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 215, derde lid, 4°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992), zoals het van toepassing was op de aanslagjaren 2000 en 2001. Krachtens die bepaling is het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting niet van toepassing :

« op vennootschappen, andere dan door de Nationale Raad van de coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen, die ten laste van het resultaat van het belastbare tijdperk niet aan ten minste één van hun bedrijfsleiders een bezoldiging hebben toegekend die gelijk is aan of hoger is dan het belastbare inkomen van de vennootschap, wanneer die bezoldiging minder bedraagt dan 1.000.000 frank; ».

B.2. De verwijzende rechter vraagt het Hof naar de bestaanbaarheid van die bepaling met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, wanneer zij zo wordt geïnterpreteerd dat zij met het woord « bezoldiging » enkel de bezoldigingen van bedrijfsleider beoogt in de zin van artikel 32 van het W.I.B. 1992. In die interpretatie roept de in het geding zijnde bepaling, wat betreft het voordeel van het verlaagde belastingtarief, een verschil in behandeling in het leven tussen de vennootschappen, naargelang zij aan hun bedrijfsleider een bezoldiging van bedrijfsleider in de zin van artikel 32 toekennen, of aan hun bedrijfsleider die een onbezoldigd mandaat van bestuurder, zaakvoerder of vereffenaar uitoefent, bezoldigingen als werknemer toekennen voor een identiek bedrag, die onder de in artikel 31 van het W.I.B. 1992 bedoelde categorie van de bezoldigingen van werknemer vallen.

B.3. Artikel 31, eerste lid, van het W.I.B. 1992 bepaalt :

« De bezoldigingen van werknemers zijn alle beloningen die voor de werknemer de opbrengst zijn van arbeid in dienst van een werkgever. »

B.4. Artikel 32, eerste lid, van het W.I.B. 1992 bepaalt :

« Bezoldigingen van bedrijfsleiders zijn alle beloningen verleend of toegekend aan een natuurlijk persoon die :

1° een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefent;

2° in de vennootschap een leidende functie of een leidende werkzaamheid van dagelijks bestuur, van commerciële, financiële of technische aard, uitoefent buiten een arbeidsovereenkomst. »

B.5.1. Het voormelde artikel 32 stelt het attractiebeginsel vast, krachtens hetwelk alle inkomsten die een bedrijfsleider ontvangt van zijn vennootschap worden beschouwd als bezoldigingen van bedrijfsleider, ook al vergoeden die sommen andere taken. De toepassing van dat beginsel verhindert de bedrijfsleider, enerzijds, tweemaal het forfait voor beroepslasten af te trekken, één maal op het deel van de bezoldiging als bedrijfsleider en een tweede maal op het deel van de bezoldiging als werknemer, en, anderzijds, zijn inkomen te onttrekken aan de sociale zekerheid van de zelfstandigen (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1949/1, pp. 3-4).

B.5.2. De toepassing van het attractiebeginsel heeft in principe tot gevolg dat alle door de bedrijfsleider van de vennootschap ontvangen bezoldigingen in aanmerking worden genomen voor de toepassing van artikel 215, derde lid, 4°, van het W.I.B. 1992, zodat, ongeacht de in die bepaling vervatte interpretatie van het woord « bezoldiging », de in de prejudiciële vraag met elkaar vergeleken categorieën van vennootschappen niet op verschillende wijze worden behandeld.

B.5.3. In het arrest nr. 30/2001 van 1 maart 2001, heeft het Hof echter artikel 32 van het W.I.B. 1992 en het erin vastgestelde attractiebeginsel gedeeltelijk vernietigd, in zoverre het van toepassing is op natuurlijke personen die bezoldigde functies uitoefenen in een handelsvennootschap waarin zij bovendien onbezoldigd een opdracht van bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefenen.

B.6. Daaruit blijkt, volgens de verwijzende rechter, dat de vennootschap waarvan de zaakvoerders hun mandaat onbezoldigd uitoefenen, maar die hun een bezoldiging van werknemer toekent in de zin van artikel 31 van het W.I.B. 1992, wordt uitgesloten van het verlaagde belastingtarief, zelfs al bereikt die bezoldiging het in het voormelde artikel 215, derde lid, 4°, vereiste bedrag, terwijl de vennootschap die aan haar bedrijfsleiders een bezoldiging van bedrijfsleider toekent in de zin van artikel 32 van het W.I.B. 1992, dat tarief wel geniet.

B.7. Door via artikel 10 van de wet van 28 december 1992 artikel 215 van het W.I.B. 1992 aan te vullen met een derde lid, 4°, heeft de wetgever de fiscale aansporing tot het oprichten van vennootschappen of het omvormen van eenmanszaken in vennootschappen willen afzwakken (*Parl. St., Kamer, 1992-1993, nr. 717/1, pp. 4 en 5*). Hij heeft willen vermijden dat door de oprichting van vennootschappen belastingen of socialezekerheidsbijdragen worden ontweken (*Parl. St., Kamer, 1992-1993, nr. 717/5, p. 75*). Te dien einde heeft hij een adequate maatregel genomen door te eisen dat de vennootschappen die het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting genieten, aan hun bedrijfsleiders bezoldigingen toekennen van een voldoende hoog bedrag om de betaling mee te brengen van belastingen en socialezekerheidsbijdragen die, ten gevolge van het in vennootschapsvorm onderbrengen van een zelfstandige beroepsactiviteit, verloren gaan.

B.8. De op grond van een arbeidsovereenkomst ontvangen bezoldigingen zijn, naar het voorbeeld van de bezoldigingen van bedrijfsleider, onderworpen aan bedrijfsvoorheffing en

sociale bijdragen. De vennootschappen wier bedrijfsleiders hun mandaat onbezoldigd uitoefenen en die hun een bezoldiging betalen op grond van een arbeidsovereenkomst, ontdruken bijgevolg noch de belastingen, noch de sociale bijdragen op de bezoldiging die zij aan hun bedrijfsleiders toekennen. Ten aanzien van de met artikel 215, derde lid, 4°, van het W.I.B. 1992 nagestreefde doelstelling, bevinden zij zich bijgevolg in een situatie die soortgelijk is met die van de vennootschappen die aan hun bedrijfsleiders een bezoldiging van bedrijfsleider toekennen in de zin van artikel 32 van het W.I.B. 1992. Daaruit volgt dat het criterium van onderscheid waarop het verschil in behandeling tussen die beide categorieën van vennootschappen berust, wat betreft het voordeel van het verlaagde belastingtarief, niet relevant is ten aanzien van de door de wetgever nagestreefde doelstelling.

B.9. In die interpretatie dient de prejudiciële vraag bevestigend te worden beantwoord.

B.10. Het Hof merkt echter op dat artikel 215, derde lid, 4°, van het W.I.B. 1992 in die zin kan worden geïnterpreteerd dat het woord « bezoldiging », dat op geen andere wijze wordt gekwalificeerd, alle door de bedrijfsleiders ten laste van de vennootschap ontvangen bezoldigingen omvat, ongeacht of het gaat om bezoldigingen van bedrijfsleider in de zin van artikel 32 van het W.I.B. 1992 of om door de bedrijfsleider ontvangen bezoldigingen van werknemer in de zin van artikel 31 van het W.I.B. 1992.

B.11. In die interpretatie sluit de in het geding zijnde bepaling de vennootschappen die aan hun bedrijfsleiders die hun mandaat onbezoldigd uitoefenen, een voldoende bezoldiging van werknemer toekennen op grond van een arbeidsovereenkomst, niet uit van het voordeel van het verlaagde belastingtarief, zodat het in de prejudiciële vraag bedoelde verschil in behandeling verdwijnt.

B.12. In die interpretatie dient de prejudiciële vraag ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

- Artikel 215, derde lid, 4°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals het van toepassing is voor de aanslagjaren 2000 en 2001, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, wanneer het erin vervatte woord « bezoldiging » zo wordt geïnterpreteerd dat het uitsluitend de bezoldigingen van bedrijfsleider bedoeld in artikel 32 van datzelfde Wetboek beoogt.

- Dezelfde bepaling schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet, wanneer het erin vervatte woord « bezoldiging » zo wordt geïnterpreteerd dat het zowel de bezoldigingen bedoeld in artikel 32 als diegene die worden bedoeld in artikel 31 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 beoogt.

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 16 februari 2005, door rechter P. Martens, ter vervanging van voorzitter M. Melchior, wettig verhinderd zijnde de uitspraak van dit arrest bij te wonen.

De griffier,

De wnd. voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

P. Martens