

Rolnummer 3108
Arrest nr. 142/2005 van 21 september 2005

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 31, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit voorzitter A. Arts, rechter P. Martens, waarnemend voorzitter, en de rechters L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Moerman, E. Derycke en J. Spreutels, 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 12 oktober 2004 in zake P. Celis tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 20 oktober 2004, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 31, 1°, WIB/64, zoals van toepassing tijdens aanslagjaar 1984, in de interpretatie dat een renteloze en pas in de toekomst opeisbare schuldvordering die haar oorsprong vindt in een voorheen uitgeoefende beroepswerkzaamheid, meer bepaald ingevolge de verkoop van een handelszaak, moet worden belast ten belope van de behaalde of vastgestelde meerwaarde zonder recht op enig disconto, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, aangezien dezelfde vordering in hoofde van een handelsvennootschap wel van een disconto kan genieten ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door P. Celis, wonende te 2900 Schoten, Gaaiendreef 10, en de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 11 mei 2005 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. A. Voet *loco* Mr. J. Speecke, advocaten bij de balie te Kortrijk, voor P. Celis;
 - . Mr. C. Decordier, advocaat bij de balie te Gent, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en J. Spreutels 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

Op 25 oktober 1983 draagt de heer P. Celis zijn handelszaak, die hij op persoonlijke titel uitbaatte, over en realiseert hij een stopzettingsmeerwaarde, belastbaar in de personenbelasting. Vermits de overdrachtprijs te zijnen aanzien slechts op lange termijn eisbaar is zonder interest, neemt P. Celis, ter berekening van het bedrag van de voor hem op dat ogenblik belastbare stopzettingsmeerwaarde, een disconto in aanmerking, berekend op het nog niet eisbare gedeelte van de schuldvordering voor het niet betaalde gedeelte van de overlatingsprijs.

De belastingadministratie is evenwel van oordeel dat het disconto als winst van het aanslagjaar 1984 moet worden belast en aldus deel uitmaakt van de belastbare stopzettingsmeerwaarde.

De betwisting inzake de toepassing van artikel 31, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (W.I.B. 1964) heeft aldus betrekking op de aanslag in de personenbelasting voor het aanslagjaar 1984.

Op 9 juni 1991 werd door P. Celis een voorziening ingediend tegen de directoriale beslissing van 22 mei 1991 waarbij het door hem ingediende bezwaar werd verworpen als laattijdig en derhalve als onontvankelijk. Bij arrest van 29 januari 1996 oordeelde het Hof van Beroep te Antwerpen onder meer dat er een dubbele belasting was wat het disconto betreft.

Door de fiscale administratie werd op 29 april 1996 een voorziening in cassatie ingesteld tegen het arrest van 29 januari 1996.

In het arrest van 2 december 1999 oordeelde het Hof van Cassatie onder meer dat het arrest van het Hof van Beroep te Antwerpen dat beslist dat het door P. Celis geboekte disconto op het nog niet eisbare gedeelte van de schuldvordering voor het niet betaalde gedeelte van de overlatingsprijs geen meerwaarde is, artikel 31, 1°, van het W.I.B. 1964 schendt. Een disconto kan, volgens het Hof van Cassatie, enkel in rekening worden gebracht op de uitgestelde renteloze handelsvorderingen in de zin van artikel 21 van het W.I.B. 1964, doch niet op de schuldvorderingen die hun oorsprong vinden in artikel 20, 4°, *juncto* artikel 31, 1°, van het W.I.B. 1964, namelijk schuldvorderingen die betrekking hebben op een zelfstandige beroepswerkzaamheid die voorheen werd uitgeoefend. Het Hof van Cassatie verbreekt dan ook het arrest van het Hof van Beroep te Antwerpen en verwijst de zaak naar het Hof van Beroep te Gent.

Bij tussenarrest van 12 oktober 2004 beslist het Hof van Beroep te Gent om, op vraag van de eisende partij P. Celis, bovenvermelde prejudiciële vraag te stellen aan het Hof.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. Volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter is het de regel dat schuldvorderingen die betrekking hebben op meerwaarden in de zin van artikel 31, 1°, van het W.I.B. 1964 pas belastbaar zijn op het ogenblik dat de vorderingen ontstaan, doch slechts voor hun werkelijke waarde. Indien het een in de tijd opeisbare renteloze vordering betreft, verkrijgt men de werkelijke waarde door van de nominale waarde een disconto af te trekken. Door de inaanmerkingneming van een disconto wordt immers rekening gehouden met de omstandigheid dat de inning soms onzeker is. Dit was *in casu* heel zeker het geval, omdat door het faillissement van de overnemer de eisende partij voor de verwijzende rechter geen verdere betalingen meer heeft ontvangen.

Het Hof van Cassatie interpreteert artikel 31, 1°, van het W.I.B. 1964 in die zin dat het geboekte disconto op het nog niet eisbare gedeelte van de schuldvordering voor het niet betaalde gedeelte van de overlatingsprijs deel uitmaakt van de belastbare meerwaarde zoals bedoeld in artikel 31, 1°, van het W.I.B. 1964. Die interpretatie leidt ertoe dat een onderscheid wordt gemaakt wat betreft de in de tijd opeisbare vorderingen die op een dergelijke meerwaarde wegens verkoop van een handelszaak betrekking hebben, tussen de belastingplichtigen die in de personenbelasting worden belast en de belastingplichtigen die in de vennootschapsbelasting worden belast. De meerwaarden die door laatstgenoemden worden gerealiseerd, worden immers gekwalificeerd als winst in de zin van artikel 21 van het W.I.B. 1964, waarop derhalve een disconto in rekening kan worden gebracht.

A.1.2. Volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter zijn belastingplichtigen die beschikken over een renteloze en in de tijd opeisbare vordering wegens verkoop van een handelszaak in de personenbelasting, respectievelijk in de vennootschapsbelasting, vergelijkbare categorieën. Beiden verkopen immers een handelszaak met een meerwaarde, waarbij voor hen een renteloze en in de tijd opeisbare vordering ontstaat, die op die meerwaarde wegens de verkoop van een handelszaak betrekking heeft.

Een ongelijke behandeling van vergelijkbare categorieën van personen is enkel dan toelaatbaar wanneer daarvoor een redelijke verantwoording bestaat. Volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter bestaat een dergelijke verantwoording niet, omdat in beide belastingen enkel de vastgestelde of behaalde meerwaarde belastbaar is, dit wil zeggen het positieve verschil tussen de verkoopwaarde van het goed en de aanschaffingswaarde ervan, verminderd met de voorheen aangenomen waardeverminderingen of afschrijvingen. Dit geldt des te meer daar ondernemingen door de boekhoudwetgeving, meer bepaald artikel 27bis, § 2, c), 2°, van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976, worden verplicht om op vorderingen die pas na verloop van één

jaar moeten worden betaald en die renteloos blijven of een abnormaal lage rente opbrengen, een disconto te berekenen. Het boekhoudbesluit maakt daarbij geen onderscheid naar gelang van de aard van de vordering, noch naar gelang van de hoedanigheid van de handelaar.

Tot slot merkt de eisende partij voor de verwijzende rechter op dat de totale stopzettingsmeerwaarde, inclusief het disconto, uiteindelijk toch wordt belast, namelijk door de opname in de opbrengsten naar gelang van de betalingen.

A.2.1. De Ministerraad voert aan dat belastingplichtigen die vallen onder de vennootschapsbelasting en belastingplichtigen die vallen onder de personenbelasting geen vergelijkbare categorieën van personen zijn. Immers, handelsvennootschappen zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting en worden volgens een fundamenteel verschillend belastingstelsel belast (lagere belastingtarieven, verworpen uitgaven, uitkering van dividenden, enz.).

A.2.2. In ondergeschikte orde meent de Ministerraad dat er slechts van een schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet sprake kan zijn wanneer een onderscheiden behandeling van (rechts)personen niet in een redelijke en pertinente verhouding staat tot het verschil in de respectieve toestand, rekening houdend met het doel van de maatregel. Het doel van de maatregel bestaat in het belasten van stopzettingsmeerwaarden volgens een ander belastingstelsel dan de gewone meerwaarden om « de al te strenge gevolgen van het progressief tarief » in uitzonderlijke omstandigheden op een verantwoorde wijze te verzachten.

A.3.1. In antwoord op de memorie van de Ministerraad poneert de eisende partij voor de verwijzende rechter het principe van het disconto. Het principe van het disconto is gebaseerd op de idee dat één euro vandaag meer waard is dan één euro morgen. Dit is een financiële basisregel. Om op een bepaald moment de realisatiewaarde van de vordering vast te stellen, moet worden gekeken naar wat de belastingplichtige voor de vordering zou ontvangen wanneer hij zijn vordering aan een bank zou aanbieden. Vermits de bank zelf tot de vervaldag moet wachten vooraleer de inning van de vordering kan worden verkregen, zal zij aan de onderneming nooit het volledige nominale bedrag willen vergoeden. De werkelijk te boeken en te belasten waarde van de vordering is dus lager dan de nominale waarde.

A.3.2. De eisende partij voor de verwijzende rechter weerlegt de stelling van de Ministerraad als zouden de categorieën van belastingplichtigen niet vergelijkbaar zijn. Volgens haar zijn belastingplichtigen die beschikken over een renteloze en in de tijd opeisbare vordering wegens verkoop van een handelszaak in de personenbelasting dan wel in de vennootschapsbelasting vergelijkbare categorieën, rekening houdend met het doel van de regeling van de toepassing van het disconto.

De belastingplichtigen van beide categorieën verkopen immers een handelszaak met een meerwaarde, waarbij voor hen een renteloze en in de tijd opeisbare vordering ontstaat die op die meerwaarde wegens de verkoop van de handelszaak betrekking heeft en waarvan de waarde lager is dan de nominale waarde.

A.3.3. Het ontbreken van een redelijke verantwoording voor de onderscheiden behandeling geldt des te meer nu blijkt dat de bedoelde vordering wegens de verkoop van een handelszaak, die onmiddellijk opeisbaar is, gelijk wordt behandeld in de personenbelasting en de vennootschapsbelasting. In beide belastingstelsels is enkel de vastgestelde of behaalde meerwaarde belastbaar, dit wil zeggen het positieve verschil tussen de verkoopwaarde van het goed en de aanschaffingswaarde ervan, verminderd met de voorheen afgenomen waardevermindering of afschrijvingen.

A.3.4. Als laatste punt merkt de eisende partij voor de verwijzende rechter op dat de Ministerraad de vermeende schending ten onrechte beoordeelt op grond van het doel van het belastingstelsel van de stopzettingsmeerwaarden, in plaats van ze te beschouwen op grond van het doel van de regeling van de toepassing van een disconto. De eisende partij beroept zich immers niet op een schending van het gelijkheidsbeginsel omdat er een verschil in tarief bestaat.

A.4. De Ministerraad houdt staande dat de twee categorieën van belastingplichtigen niet vergelijkbaar zijn. De meerwaarden die worden gerealiseerd door de belastingplichtigen die belast worden in de vennootschapsbelasting worden slechts als winst in de zin van artikel 21 van het W.I.B. 1964 gekwalificeerd en kunnen derhalve het voorwerp uitmaken van een disconto zolang de vennootschap blijft bestaan. Indien men echter besluit om tot de gehele liquidatie van de vennootschap over te gaan, vallen de voormelde meerwaarden ook niet meer onder het gewone stelsel, maar onder het stelsel van de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen. Bovendien vereist de toepassing van het disconto een boekhoudkundige verwerking. Aangezien bij

een volledige stopzetting de boekhouding ophoudt, maakt dit op zich de toepassing van het disconto reeds onmogelijk.

- B -

B.1. Artikel 31, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (W.I.B. 1964), zoals van toepassing tijdens het aanslagjaar 1984, bepaalt :

« Winsten en baten als bedoeld in artikel 20, 4°, zijn :

1° die welke worden behaald of vastgesteld uit hoofde of ter gelegenheid van de volledige en definitieve stopzetting, door de belastingplichtige, van de exploitatie van zijn bedrijf of van de uitoefening van een vrij beroep, een ambt, post of winstgevende bezigheid en die voortkomen van meerwaarden op lichamelijke of onlichamelijke activa, met inbegrip van grondstoffen, produkten en koopwaren, die voor die exploitatie, dat beroep of die bezigheid werden gebruikt;

[...] ».

B.2. De verwijzende rechter vraagt het Hof of artikel 31, 1°, van het W.I.B. 1964 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt doordat door toepassing van voormeld artikel een belastingplichtige in de personenbelasting voor een renteloze en pas in de toekomst opeisbare schuldvordering die haar oorsprong vindt in een voorheen uitgeoefende beroepswerkzaamheid, meer bepaald ten gevolge van de verkoop van een handelszaak, wordt belast ten belope van de behaalde of vastgestelde meerwaarde zonder recht op enig disconto, terwijl een belastingplichtige in de vennootschapsbelasting ten aanzien van eenzelfde vordering wel recht heeft op een disconto.

B.3.1. Volgens de Ministerraad zijn belastingplichtigen die vallen onder de vennootschapsbelasting en belastingplichtigen die vallen onder de personenbelasting geen vergelijkbare categorieën van personen, daar de handelsvennootschappen volgens een fundamenteel verschillend belastingstelsel worden belast.

B.3.2. Hoewel de personenbelasting en de vennootschapsbelasting aan verschillende regels onderworpen zijn wat betreft, inzonderheid, de aanslagvoeten, de belastbare materie en de aftrekbare kosten, kunnen de twee categorieën van belastingplichtigen worden vergeleken inzake de belasting van de meerwaarden vastgesteld ter gelegenheid van een stopzetting van

activiteiten. De vergelijking betreft te dezen het fiscale stelsel dat van toepassing is op naar aanleiding daarvan ontstane schuldvorderingen die geen interest opleveren en in de toekomst opeisbaar zijn.

B.3.3. De exceptie wordt verworpen.

B.4. Luidens de bewoordingen van artikel 31, 1°, van het W.I.B. 1964 worden als belastbare winsten of baten in verband met een vroeger uitgeoefende zelfstandige bedrijfsactiviteit (artikel 20, 4°, van het W.I.B. 1964) aangemerkt « die welke worden behaald of vastgesteld uit hoofde of ter gelegenheid van de volledige en definitieve stopzetting, door de belastingplichtige, van de exploitatie van zijn bedrijf [...] ».

Zoals bevestigd door het arrest van het Hof van Cassatie van 2 december 1999 (*Arr. Cass.*, 1999, nr. 651), kunnen van die belastbare stopzettingsmeerwaarden geen disconti worden afgetrokken, terwijl die mogelijkheid wel bestaat voor stopzettingsmeerwaarden die belast worden ten aanzien van vennootschappen (artikel 21, 2°, van het W.I.B. 1964), zodat moet worden aangenomen dat natuurlijke personen die hun beroepswerkzaamheid stopzetten en overdragen, in het aanslagjaar van de overdracht worden belast ten belope van de nominale waarde van de stopzettingsmeerwaarde, terwijl vennootschappen die een beroepswerkzaamheid stopzetten en overdragen, in het aanslagjaar van de overdracht worden belast ten belope van de werkelijke waarde.

B.5.1. De bedoeling van de wetgever, bij de invoering, door de wet van 20 november 1962, van de afzonderlijke belasting van stopzettingsmeerwaarden in de personenbelasting, werd als volgt gepreciseerd tijdens de parlementaire voorbereiding :

« Moet ons taxatiestelsel der meerwaarden dan doorgaan als een oorzaak van economisch en financieel immobilisme ? Immers, het perspectief van een massale taxatie tegen een hoog tarief is van aard de tegeldemaking van sommige activa, zoals waarden in portefeuille, te verhinderen.

Bovendien is het thans vigerende regime vrij ingewikkeld [...].

[...]

Tenslotte, leidt de taxatie van de meerwaarden, verwezenlijkt op in de onderneming van natuurlijke personen (andere dan handelaars in goederen) geïnvesteerde ongebouwde eigendommen, meestal tot onaanvaardbare fiscale consequenties, [...].

[...]

Voorzien wordt dat de belastbare verwezenlijkte meerwaarden een onveranderlijke belasting van 15 % zullen ondergaan, hetgeen het definitieve regime van deze inkomsten uitmaakt.

[...]

De verschillende verzachtingen van het taxatiestelsel der meerwaarden zullen de Schatkist niet schaden. Inderdaad, het huidige regime verhindert omwille van zijn gestrengheid zelf, de tegeldemakingen » (*Parl. St.*, Kamer, 1961-1962, nr. 264/1, pp. 22-23).

De wetgever wilde met het bijzondere stelsel van de belasting van de stopzettingsmeerwaarden in de personenbelasting voornamelijk de onaanvaardbare fiscale consequenties van een belasting van een meerwaarde tegen het progressieve tarief vermijden, om zo te zorgen voor een ommekeer ten aanzien van het economische en financiële immobilisme.

B.5.2. Het in de prejudiciële vraag aan de orde zijnde verschil in behandeling steunt op een objectief criterium, namelijk het feit of een ondernemer die zijn beroepswerkzaamheid stopzet en overdraagt en voor die overdracht een renteloze vordering krijgt die in de toekomst opeisbaar is, een natuurlijke persoon is dan wel een handelsvennootschap.

B.5.3. Voor een belastingplichtige in de personenbelasting werd de stopzettingsmeerwaarde in het aanslagjaar 1984 in beginsel belast tegen een verlaagde aanslagvoet van 16,5 pct. (artikel 93, § 1, van het W.I.B. 1964). Voor een belastingplichtige in de vennootschapsbelasting werd de stopzettingsmeerwaarde in het aanslagjaar 1984 in beginsel belast tegen de normale aanslagvoet van 45 pct., voor zover het maatschappelijk vermogen van de vennootschap niet werd verdeeld (artikel 126 van het W.I.B. 1964). Indien het maatschappelijk vermogen van de vennootschap wel werd verdeeld ten gevolge van een ontbinding of om enige andere reden, dan werd de behaalde meerwaarde onderworpen aan de bijzondere aanslag op de uitkering van de liquidatiebonus aan de aandeelhouder (artikelen 118 en volgende van het W.I.B. 1964).

Derhalve werd het voordeel van een verlaagd belastingtarief enkel toegekend aan de belastingplichtigen in de personenbelasting en niet aan de belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting. Aan de laatstvermelden werd dan wel, overeenkomstig de rechtspraak van het Hof van Cassatie en artikel 27bis, § 2, c), 2°, van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, de mogelijkheid verleend om, wanneer de stopzettingsmeerwaarde tevens diende te worden beschouwd als een renteloze en in de toekomst opeisbare schuldvordering, een disconto in aanmerking te nemen, zodat de meerwaarde, in het jaar van zijn ontstaan, enkel werd belast op de werkelijke waarde en niet op de nominale waarde, terwijl het toegepaste disconto in de daaropvolgende aanslagjaren werd belast.

Hetgeen voorafgaat verantwoordt dat de regeling van het disconto niet kan worden toegepast ten aanzien van natuurlijke personen die hun beroepswerkzaamheid volledig en definitief hebben stopgezet en overgedragen, daar die natuurlijke personen een verlaagd belastingtarief genieten, dat eenmalig en definitief wordt toegepast voor het jaar waarin de stopzettingsmeerwaarde is ontstaan.

B.5.4. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 31, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, zoals het van toepassing was tijdens het aanslagjaar 1984, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet, in de interpretatie dat een renteloze en in de toekomst opeisbare schuldvordering die haar oorsprong vindt in een voorheen uitgeoefende beroepswerkzaamheid, meer bepaald ten gevolge van de verkoop van een handelszaak, moet worden belast ten belope van de behaalde of vastgestelde meerwaarde zonder aftrek van een disconto.

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 21 september 2005.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts