

Rolnummer 6446
Arrest nr. 146/2017 van 21 december 2017

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende de artikelen 31, tweede lid, 4°, en 32, tweede lid, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Luxemburg, afdeling Aarlen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters J. Spreutels en E. De Groot, en de rechters L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Moerman, F. Daoût en T. Giet, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter J. Spreutels,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 1 juni 2016 in zake Guy Karremans en Véronique Dos Santos tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 10 juni 2016, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Luxemburg, afdeling Aarlen, de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de artikelen 32, tweede lid, 2°, en 31, tweede lid, 4°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre zij de vergoedingen belasten die zijn gevormd door middel van premies als bedoeld in artikel 52, 3°, b), vierde streepje, die door een vennootschap aan haar bedrijfsleider zijn betaald maar door die laatste niet zijn afgetrokken, en die ter uitvoering van een verzekeringsovereenkomst zijn toegekend wegens een arbeidsongeschiktheid die niet tot een derving van bezoldigingen heeft geleid, terwijl de begunstigde van een individuele verzekeringsovereenkomst op zijn vergoedingen niet zou worden belast ? ».

De Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. I. Tasset, advocaat bij de balie te Luik, heeft een memorie ingediend.

Bij beschikking van 18 oktober 2017 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers J.-P. Moerman en A. Alen te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 14 november 2017 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 14 november 2017 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 bodemgeskil

Guy Karremans is één van de stichtende vennoten van een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Op 1 juni 2000 sloot die vennootschap met een verzekeraar een zogenaamde verzekeringsovereenkomst « gewaarborgd inkomen », luidens welke de zaakvoerders van die vennootschap een schadeloosstelling zullen genieten in geval van arbeidsongeschiktheid van ten minste vijftientig percent. De in die overeenkomst bepaalde premies worden betaald door de vennootschap, die ze als beroepskosten aftrekt van haar beroepsinkomsten.

Van 2 november 2010 tot 31 augustus 2011 wordt Guy Karremans, zaakvoerder van de vennootschap, wegens een ernstige ziekte, ten belope van vijftig percent als tijdelijk arbeidsongeschikt beschouwd. Ter uitvoering van de voormelde overeenkomst betaalt de verzekeraar hem in de loop van het jaar 2011 dan ook een vergoeding van ongeveer 7 250 euro uit. Aangezien hij zijn functies echter blijft uitoefenen, lijdt Guy Karremans tijdens die periode geen enkel inkomensverlies.

In hun voor het aanslagjaar 2012 opgestelde gemeenschappelijke aangifte in de personenbelasting vermelden Guy Karremans en zijn echtgenote niet de storting van de door de verzekeraar betaalde vergoeding. De gewestelijk directeur van de directe belastingen te Aarlen is echter van mening dat die vergoeding een

belastbaar inkomen vormt dat moest worden aangegeven. De Rechtbank van eerste aanleg Luxemburg, waarbij een beroep tegen de beslissing van die directeur aanhangig is gemaakt, merkt op dat dat soort van vergoeding, zelfs indien de begunstigde ervan geen enkel inkomensverlies heeft geleden, wel degelijk een inkomen van bedrijfsleider vormt dat belastbaar is met toepassing van artikel 32, tweede lid, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), in samenhang gelezen met artikel 31, tweede lid, 4°, van hetzelfde Wetboek. Omdat zij echter van oordeel is dat die situatie onverenigbaar lijkt met de arresten van het Hof nrs. 120/2001, 55/2003 en 146/2008, acht de Rechtbank het opportuun om ambtshalve aan het Hof de hiervoor weergegeven prejudiciële vraag te stellen.

III. *In rechte*

- A -

A.1. De Ministerraad merkt op dat, rekening houdend met de bewoordingen van artikel 31, tweede lid, 4°, van het WIB 1992, de vergoeding die door een bedrijfsleider is ontvangen wegens een tijdelijke arbeidsongeschiktheid die niet tot gevolg heeft gehad hem inkomsten te doen derven, een belastbaar inkomen is, zowel in het geval waarin die vergoeding wordt betaald ter uitvoering van een verzekeringsovereenkomst die door die bedrijfsleider ten persoonlijke titel is gesloten als in het geval waarin een dergelijke overeenkomst te zijnen voordele door zijn onderneming is gesloten.

De Ministerraad merkt echter op dat, indien men de wijze volgt waarop de Rechtbank van eerste aanleg Luxemburg artikel 31, tweede lid, 4°, van het WIB 1992 interpreteert, waarbij zij steunt op de parlementaire voorbereiding van artikel 74 van de wet van 28 april 2003 « betreffende de aanvullende pensioenen en het belastingstelsel van die pensioenen en van sommige aanvullende voordelen inzake sociale zekerheid », alleen de vergoeding die door een bedrijfsleider is ontvangen ter uitvoering van een door zijn onderneming te zijnen voordele gesloten verzekeringsovereenkomst en wegens een tijdelijke arbeidsongeschiktheid die niet tot gevolg heeft gehad hem inkomsten te doen derven, een belastbaar inkomen is. Wanneer de bedrijfsleider zelf een verzekeringsovereenkomst sluit die ertoe strekt hem inkomsten te waarborgen in geval van tijdelijke arbeidsongeschiktheid en de met die overeenkomst verbonden premies betaalt, zou de ontvangen vergoeding niet belastbaar zijn wanneer die ongeschiktheid geen daadwerkelijke inkomensderving met zich heeft meegebracht.

A.2. De Ministerraad zet uiteen dat het verschil in behandeling dat uit die interpretatie van artikel 31, tweede lid, 4°, van het WIB 1992 voortvloeit, objectief en redelijk verantwoord is, zodat de prejudiciële vraag ontkennend dient te worden beantwoord.

Hij gaat ervan uit dat, wanneer een onderneming een verzekeringsovereenkomst sluit ten voordele van haar bedrijfsleider, de door haar betaalde premies voor hem een voordeel vormen dat in beginsel deel zou moeten uitmaken van het belastbaar inkomen, aangezien de bedrijfsleider door die betaling premies uitspaart die hij zelf had moeten betalen indien hij de overeenkomst zelf had moeten sluiten. De Ministerraad merkt echter op dat die door de onderneming betaalde verzekeringspremies van belasting zijn vrijgesteld met toepassing van artikel 38, § 1, 19°, van het WIB 1992. Rekening houdend met de noodzaak het voordeel te belasten dat voor de bedrijfsleider voortvloeit uit de betaling van de premies door zijn onderneming, leidt hij uit die vrijstelling af dat het verantwoord is dat de ter uitvoering van de verzekeringsovereenkomst ontvangen vergoeding als een belastbaar inkomen wordt beschouwd zowel wanneer de bedrijfsleider door die arbeidsongeschiktheid daadwerkelijk inkomsten heeft gederfd als wanneer hij geen daadwerkelijk inkomensverlies heeft geleden.

De Ministerraad merkt op dat de bedrijfsleider die zelf een verzekeringsovereenkomst sluit teneinde zijn inkomsten te beschermen in geval van tijdelijke arbeidsongeschiktheid, zelf de premies betaalt, die hij financiert met zijn bezoldiging van bedrijfsleider, die een aan de personenbelasting onderworpen inkomen vormt. Hij is dus van mening dat het verantwoord is de ter uitvoering van die overeenkomst ontvangen vergoeding slechts als een belastbaar inkomen te beschouwen in het geval waarin die vergoeding als vervangingsinkomen kan worden aangemerkt omdat zij een daadwerkelijke derving van bezoldiging compenseert.

De Ministerraad gaat ervan uit dat het discriminerend zou zijn zowel de vergoeding die is betaald ter uitvoering van een verzekeringsovereenkomst die door de onderneming ten voordele van haar bedrijfsleider is gesloten en waarvan zij de premies heeft betaald als de vergoeding die is betaald ter uitvoering van een

overeenkomst die door de bedrijfsleider is gesloten en waarvan hij zelf de premies heeft betaald, aan de personenbelasting te onderwerpen.

De Ministerraad besluit dat het door de Rechtbank van eerste aanleg te Aarlen opgemerkte verschil in behandeling verantwoord is door het voordeel dat de begunstigde van de vergoeding haalt uit de betaling van de verzekeringspremies door de onderneming die hij leidt, en niet verbonden is met de omstandigheid dat die onderneming die premies als beroepskosten van haar inkomsten heeft kunnen aftrekken.

- B -

B.1.1. De artikelen 31 en 32 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) maken deel uit van rubriek F (« Bezoldigingen ») van onderafdeling I (« Belastbare inkomsten ») van afdeling IV (« Beroepsinkomen ») van hoofdstuk II (« Grondslag van de belasting ») van titel II (« Personenbelasting ») van dat Wetboek.

Zoals het van toepassing was tijdens het aanslagjaar 2012, bepaalde artikel 32 van het WIB :

« 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.

Daartoe behoren inzonderheid :

[...]

2° voordelen, vergoedingen en bezoldigingen die in wezen gelijkaardig zijn aan die vermeld in artikel 31, tweede lid, 2° tot 5°;

[...] ».

Zoals het van toepassing was tijdens hetzelfde aanslagjaar, bepaalde artikel 31, eerste en tweede lid, van het WIB 1992 :

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

Daartoe behoren inzonderheid :

[...]

4° vergoedingen verkregen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van bezoldigingen, daarin begrepen de vergoedingen die worden toegekend in uitvoering van een solidariteitstoezegging als bedoeld in de artikelen 10 en 11 van de wet van 28 april 2003 betreffende de aanvullende pensioenen en het belastingstelsel van die pensioenen en van sommige aanvullende voordelen inzake sociale zekerheid, en de vergoedingen die zijn gevormd door middel van bijdragen en premies als bedoeld in artikel 52, 3°, b, vierde streepje;

[...] ».

B.1.2. Artikel 52 van het WIB 1992 maakt deel uit van rubriek A (« Beroepskosten ») van onderafdeling III (« Vaststelling van het netto-inkomen ») van afdeling IV (« Beroepsinkomen ») van hoofdstuk II van titel II van dat Wetboek.

Zoals het van toepassing was tijdens het aanslagjaar 2012, bepaalde artikel 52, 3°, b), vierde streepje, van het WIB 1992 :

« Onder voorbehoud van het bepaalde in de artikelen 53 tot 66bis worden inzonderheid als beroepskosten aangemerkt :

[...]

3° de bezoldigingen van de personeelsleden en de volgende ermee verband houdende kosten :

[...]

b) de werkgeversbijdragen en -premies, gestort ter uitvoering van :

[...]

- een collectieve of individuele toezegging die moet worden beschouwd als een aanvulling van de wettelijke uitkeringen bij overlijden of arbeidsongeschiktheid door arbeidsongeval of ongeval ofwel beroepsziekte of ziekte; ».

B.2. Uit de prejudiciële vraag en de motivering van de verwijzingsbeslissing blijkt dat aan het Hof een vraag wordt gesteld over de grondwettigheid van het verschil in behandeling dat bij artikel 32, tweede lid, 2°, van het WIB 1992, in samenhang gelezen met artikel 31, tweede lid, 4°, van hetzelfde Wetboek, zou worden gemaakt tussen twee categorieën van

zaakvoerders van een onderneming die een vergoeding verkrijgen tot herstel van een tijdelijke derving van bezoldiging die te wijten is aan arbeidsongeschiktheid wegens ziekte zonder dat zij een daadwerkelijke inkomstenderving hebben geleden : enerzijds, diegene die een dergelijke vergoeding verkrijgt ter uitvoering van een verzekeringsovereenkomst die te zijnen voordele is gesloten door zijn onderneming die de premies ervan heeft betaald en, anderzijds, diegene die die vergoeding verkrijgt ter uitvoering van een soortgelijke verzekeringsovereenkomst die hij zelf heeft gesloten en waarvan hij zelf de premies heeft betaald. De vergoeding die door de eerste wordt verkregen, zou aan de personenbelasting onderworpen zijn, hetgeen niet het geval zou zijn voor de tweede.

B.3. De bezoldigingen van elke natuurlijke persoon die een opdracht als zaakvoerder van een onderneming uitoefent, vormen in beginsel beroepsinkomsten waaruit het in de personenbelasting belastbare inkomen is samengesteld (artikel 31, eerste lid, van het WIB 1992, in samenhang gelezen met artikel 6, artikel 23, § 1, 4°, en artikel 30, 2°, van hetzelfde Wetboek).

In samenhang gelezen met artikel 31, tweede lid, 4°, van het WIB 1992, preciseert artikel 32, tweede lid, 2°, van hetzelfde Wetboek dat onder die bezoldigingen zich alle « vergoedingen verkregen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van bezoldigingen » bevinden. Geen van die bepalingen maakt een onderscheid tussen de vergoeding betaald ter uitvoering van een door de zaakvoerder van een onderneming gesloten verzekeringsovereenkomst en de vergoeding betaald ter uitvoering van een door de onderneming ten voordele van haar zaakvoerder gesloten overeenkomst.

Het in B.2 beschreven verschil in behandeling is derhalve onbestaande.

B.4. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 32, tweede lid, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in samenhang gelezen met artikel 31, tweede lid, 4°, van hetzelfde Wetboek, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 21 december 2017.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

J. Spreutels