

Rolnummer 6906
Arrest nr. 78/2019 van 23 mei 2019

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 53, 9°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Alen en F. Daoût, en de rechters J.-P. Snappe, T. Merckx-Van Goey, T. Giet, R. Leysen en M. Pâques, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Alen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij arrest van 10 april 2018 in zake de nv « Realest » tegen de Belgische Staat, Federale Overheidsdienst Financiën, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 20 april 2018, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Is artikel 53, 9° van het Wetboek van de Inkomstenbelasting 1992 verenigbaar met het Grondwettelijk gelijkheidsbeginsel vervat in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, wanneer het in die zin wordt geïnterpreteerd dat het slechts van toepassing is op ‘ kosten van allerlei aard met betrekking tot lusthuizen, die in de belastbare bezoldigingen van de begunstigde personeelsleden zijn begrepen ’, en niet op kosten van een woning die in de belastbare bezoldigingen van de begunstigde personeelsleden zijn begrepen ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de nv « Realest », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. S. Sablon, advocaat bij de balie te Brussel;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. E. Van Acker, advocaat bij de balie te Gent.

De nv « Realest » heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 27 februari 2019 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers R. Leysen en T. Giet 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 20 maart 2019 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 20 maart 2019 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

De nv « Realest », appellante voor het verwijzende rechtscollege, is een vennootschap die onroerende goederen realiseert, verkoopt en verhuurt. Ze heeft ook een tiental onroerende goederen in eigendom, waaronder een villa in Knokke-Heist. Die wordt gratis voor privégebruik ter beschikking gesteld aan Sophie Vanwynsberghe, bestuurder van de nv « Realest », die daarvoor een voordeel van alle aard aangeeft in de personenbelasting.

De nv « Realest » heeft voor het aanslagjaar 2011 de kosten met betrekking tot dat onroerend goed (voornamelijk afschrijvingen en onderhouds- en gebruikskosten) afgetrokken als beroepskosten.

Op 14 november 2013 verstuurt de taxatiedienst een bericht van wijziging van de aangifte, waarin onder andere de verwerping van de aftrek van die kosten wordt aangekondigd. Op 20 december 2013 gaat de taxatiedienst over tot het vestigen van een aanvullende aanslag in de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 2011. De nv « Realest » dient daartegen een bezwaarschrift in, dat bij directeursbeslissing van 8 augustus 2014 wordt afgewezen. Bij verzoekschrift van 20 oktober 2014 stelt de nv « Realest » een vordering in bij de Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, strekkende tot vernietiging van die aanvullende aanslag in de vennootschapsbelasting. Bij vonnis van 27 oktober 2016 verklaart de Rechtbank de vordering ontvankelijk, doch enkel gegrond voor zover bij de berekening van de afzonderlijke aanslag voor geheime commissielonen een aanslagvoet van 100 % (te verhogen met een crisisbijdrage van 3 %) wordt overschreden. De nv « Realest » stelt tegen dat vonnis hoger beroep in bij het verwijzende rechtscollege.

Het verwijzende rechtscollege oordeelt dat de kosten die de nv « Realest » heeft gemaakt met betrekking tot de villa in Knokke-Heist niet gemaakt zijn om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden, zodat niet voldaan is aan de voorwaarden van artikel 49 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) om die kosten als beroepskosten af te trekken. Die villa wordt immers niet voor de economische activiteit van de nv « Realest » gebruikt, maar enkel voor de bewoning van een van haar bestuurders. Het feit dat de betrokken bestuurder wegens het gebruik van die villa in de personenbelasting werd belast op een voordeel van alle aard, volstaat volgens het verwijzende rechtscollege niet om tot de aftrekbaarheid van die kosten te besluiten. De nv « Realest » levert immers geen bewijs dat zij de villa kosteloos ter beschikking zou hebben gesteld in ruil voor werkelijk door de betrokken bestuurder geleverde prestaties.

Ondergeschikt beroept de nv « Realest » zich op artikel 53, 9°, *in fine*, van het WIB 1992, op grond waarvan kosten van allerlei aard met betrekking tot lusthuizen als beroepskosten worden aangemerkt, in zoverre de belastingplichtige bewijst dat zij in de belastbare bezoldigingen van de begunstigde personeelsleden zijn begrepen.

Het verwijzende rechtscollege oordeelt dat de villa in Knokke-Heist, die de vaste woonplaats van de betrokken bestuurder is, geen « lusthuis » is in de zin van artikel 53, 9°, van het WIB 1992. Het vervolgt dat de nv « Realest » niet zonder reden de vraag stelt of er een verantwoord onderscheid bestaat tussen, enerzijds, de aftrekbaarheid van kosten voor een lusthuis wanneer personeelsleden en bestuurders wegens het gebruik ervan op die kosten worden belast en, anderzijds, de aftrekbaarheid van kosten voor een woning wanneer personeelsleden en bestuurders wegens het gebruik ervan op die kosten worden belast. Het is in die omstandigheid dat het verwijzende rechtscollege beslist de bovenvermelde prejudiciële vraag te stellen.

III. *In rechte*

- A -

A.1. De nv « Realest », appellante voor het verwijzende rechtscollege, is van oordeel dat het onderscheid in behandeling tussen een lusthuis en een woning niet verenigbaar is met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

Zij benadrukt dat artikel 53, 9°, van het WIB 1992 uitgaven viseert waarvan de wetgever vermoedt dat ze niet beroepsmatig zijn en dus niet voldoen aan de intentionaliteitsvereiste van artikel 49 van het WIB 1992. Die uitgaven worden in beginsel niet als beroepskosten aangemerkt. Zij zijn echter toch als beroepskosten aftrekbaar wanneer ze aanleiding geven tot een belasting ten laste van diegene in wiens voordeel zij worden gedaan. De essentie van de in het geding zijnde bepaling is aldus dat uitgaven die in beginsel vreemd zijn aan de uitgeoefende beroepsactiviteit, toch als beroepskosten aftrekbaar zijn als de begunstigde van die uitgaven daarop wordt belast. Er bestaat evenwel geen redelijke verantwoording voor het feit dat de in het geding zijnde bepaling dat verband tussen de belastbaarheid van de bezoldigingen ten aanzien van de begunstigde en de aftrekbaarheid van de kosten ten aanzien van de verstrekker, uitsluitend legt voor kosten met betrekking tot jacht, visvangst, jachten of andere pleziervaartuigen en lusthuizen.

De verschillende behandeling van, enerzijds, de kosten met betrekking tot een woning die als vakantieverblijf wordt gebruikt, waarvan de beschikking werd belast ten aanzien van de begunstigde, en, anderzijds, de kosten van een woning die als hoofdverblijfplaats dienst doet, waarvan de beschikking eveneens werd belast ten aanzien van de begunstigde, kan niet worden verantwoord in het licht van de doelstelling van de getoetste norm.

A.2. Volgens de Ministerraad is de prejudiciële vraag niet ontvankelijk of dient zij ontkennend te worden beantwoord, nu er geen sprake is van een verschil in behandeling.

Het verwijzende rechtscollège zou immers uit het oog verliezen dat het verbod om welbepaalde kosten af te trekken, zoals dat is neergelegd in het in het geding zijnde artikel 53, 9°, van het WIB 1992, een uitzondering vormt op de algemene regel van artikel 49 van hetzelfde Wetboek. De wetgever heeft voorzien in bepaalde afwijkingen op dat aftrekverbod, onder meer indien de belastingplichtige bewijst dat de bedoelde kosten voor de lusthuizen in de belastbare bezoldigingen van de begunstigde personeelsleden zijn begrepen. Dat bewijs volstaat evenwel niet opdat die kosten aftrekbaar zijn. In voorkomend geval zijn immers de algemene regels inzake de aftrek van beroepskosten van toepassing. De kosten inzake de lusthuizen die als bezoldigingen van personeelsleden worden belast, zijn aldus - net als andere kosten voor bezoldigingen van personeelsleden - slechts als beroepskosten aftrekbaar onder de voorwaarden en binnen de grenzen bepaald in de artikelen 49 en volgende van het WIB 1992. Dat betekent onder meer dat ze moeten zijn gedaan of gedragen om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden (artikel 49), dat ze moeten verantwoord zijn door individuele fiches en een samenvattende opgave (artikel 57) en dat ze de beroepsbehoeften niet op onredelijke wijze mogen overtreffen (artikel 53, 10°).

De kosten van allerlei aard met betrekking tot lusthuizen die in de belastbare bezoldigingen van de begunstigde personeelsleden zijn begrepen, zijn bijgevolg onder dezelfde voorwaarden en binnen dezelfde grenzen als beroepskosten aftrekbaar als de kosten van een woning die in de belastbare bezoldigingen van de begunstigde personeelsleden zijn begrepen.

De Ministerraad is bijgevolg van oordeel dat het in het geding zijnde artikel 53, 9°, van het WIB 1992 bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, wanneer het aldus wordt geïnterpreteerd dat de kosten van allerlei aard met betrekking tot lusthuizen, die in de belastbare bezoldigingen van de begunstigde personeelsleden zijn begrepen, onderworpen blijven aan de algemene regels inzake de aftrek van beroepskosten overeenkomstig artikel 49 van het WIB 1992, zoals dat het geval is voor de kosten van een woning die in de belastbare bezoldigingen van de begunstigde personeelsleden zijn begrepen.

A.3. De nv « Realest » betwist de interpretatie van de in het geding zijnde bepaling die door de Ministerraad wordt aangevoerd.

Zij benadrukt allereerst dat het Hof de in het geding zijnde norm dient te toetsen in de interpretatie die door het verwijzende rechtscollège eraan wordt gegeven. Uit het verwijzingsarrest blijkt dat het verwijzende rechtscollège ervan uitgaat dat de toepassing van artikel 53, 9°, van het WIB 1992 losstaat van artikel 49 van het WIB 1992, en aldus aanneemt dat de uitgaven voor een lusthuis aftrekbare beroepskosten zijn zodra een personeelslid ingevolge het gebruik ervan wordt belast.

Voorts hangt de toepassing van een fiscale bepaling in de regel niet af van andere fiscale bepalingen. De nv « Realest » haalt ter zake verscheidene voorbeelden uit de rechtspraak aan. Dit zou evenzeer gelden voor artikel 53, 9°, van het WIB 1992. De zienswijze van de Ministerraad dat artikel 53, 9°, van het WIB 1992 slechts kan worden toegepast wanneer de voorwaarden van artikel 49 van het WIB 1992 zijn vervuld, zou door geen enkel logisch argument worden ondersteund.

Die interpretatie zou ook niet verenigbaar zijn met de bewoordingen van de wettekst. De uitzondering waarin artikel 53, 9°, van het WIB 1992 voorziet voor de uitgaven voor lusthuizen die « in de belastbare bezoldigingen van de begunstigde personeelsleden zijn begrepen », veronderstelt dat het betrokken personeelslid het lusthuis niet gebruikt in het kader van zijn bezoldigde activiteit. Indien dit wel het geval zou zijn, zou er vanzelfsprekend geen reden zijn om een voordeel van alle aard ten aanzien van het betrokken personeelslid te

belasten. De stelling van de Ministerraad dat de voormelde uitzondering slechts van toepassing is als de uitgaven tevens aan de intentionaliteitsvereiste van artikel 49 van het WIB 1992 beantwoorden, veronderstelt daarentegen dat het lusthuis een noodzakelijk verband houdt met de beroepswerkzaamheid van de werkgever. Het is duidelijk dat nooit tegelijkertijd aan beide voorwaarden kan zijn voldaan. In de interpretatie van de in het geding zijnde bepaling die de Ministerraad aanvoert, kunnen de uitgaven met betrekking tot lusthuizen bijgevolg nooit aftrekbaar zijn en wordt de uitzondering waarin die bepaling voorziet voor die uitgaven dus zinledig.

De nv « Realest » betwist voorts de zienswijze van de Ministerraad dat de uitgaven met betrekking tot lusthuizen slechts aftrekbaar zijn voor zover de terbeschikkingstelling beantwoordt aan werkelijk verrichte beroepsprestaties van het betrokken personeelslid. Zij herinnert eraan dat het begrip « lusthuizen » in de in het geding zijnde bepaling vakantiewoningen viseert. Vakantiewoningen worden vanzelfsprekend niet gebruikt om beroepsprestaties te verrichten, maar voor ontspanning.

De interpretatie die door de Ministerraad wordt verdedigd, staat bovendien haaks op de parlementaire voorbereiding van de wet van 25 juni 1973. Daaruit zou blijken dat de betrokken uitgaven aftrekbaar zijn als beroepskosten zodra zij ten aanzien van de begunstigde als beroepsinkomsten worden belast, zelfs als zij ten aanzien van de belastingplichtige niet aan de intentionaliteitsvereiste van artikel 49 van het WIB 1992 beantwoorden.

Vermits de beschikking over de woning te Knokke-Heist ten aanzien van het betrokken personeelslid van de nv « Realest » werd belast als een bedrijfsbezoldiging, is de enige reden waarom zij de betrokken uitgaven niet kan aftrekken dat de woning geen lusthuis (vakantiewoning) is. De nv « Realest » stelt vast dat de Ministerraad niet ontkent dat er geen enkele redelijke verantwoording bestaat voor de verschillende fiscale behandeling van de kosten met betrekking tot een woning, naargelang die als vakantieverblijf dan wel als hoofdverblijfplaats dienst doet. Zij volhardt bijgevolg in de zienswijze dat het in het geding zijnde artikel 53, 9°, van het WIB 1992 het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie schendt in zoverre het enkel van toepassing is op uitgaven voor vakantiewoningen en niet op uitgaven voor andere woningen.

- B -

B.1.1. De prejudiciële vraag betreft artikel 53, 9°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), dat bepaalt :

« Als beroepskosten worden niet aangemerkt :

[...]

9° kosten van allerlei aard met betrekking tot jacht, visvangst, jachten of andere pleziervaartuigen en lusthuizen, behalve indien en in zover de belastingplichtige bewijst dat zij bij het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid en uit hoofde van de eigen aard daarvan noodzakelijk zijn, of in de belastbare bezoldigingen van de begunstigde personeelsleden zijn begrepen ».

B.1.2. In de prejudiciële vraag wordt het Hof verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid van die bepaling met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre zij enkel van toepassing is op kosten met betrekking tot « lusthuizen » die in de belastbare bezoldigingen van de begunstigde personeelsleden zijn begrepen, en niet op kosten met betrekking tot privéwoningen die in de belastbare bezoldigingen van de begunstigde personeelsleden zijn begrepen.

B.2.1. De in het geding zijnde bepaling maakt deel uit van de bepalingen die betrekking hebben op de vaststelling van het netto-inkomen in de personenbelasting. Overeenkomstig artikel 183 van het WIB 1992 zijn die bepalingen ook van toepassing in de vennootschapsbelasting. Krachtens artikel 195 van het WIB 1992 worden bedrijfsleiders voor de toepassing van de bepalingen inzake beroepskosten met werknemers gelijkgesteld.

B.2.2. Artikel 49, eerste lid, van het WIB 1992 bepaalt dat als beroepskosten slechts aftrekbaar zijn van de beroepsinkomsten « 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 of het bedrag verantwoordt door middel van bewijsstukken ».

B.2.3. Artikel 52, 3°, van hetzelfde Wetboek bepaalt dat de bezoldigingen van de personeelsleden voor hun werkgever beroepskosten vormen. Uit die bepaling, in samenhang gelezen met, enerzijds, de artikelen 32 en 195 en, anderzijds, artikel 49, eerste lid, van hetzelfde Wetboek, volgt dat de kosten die een vennootschap maakt om haar personeelsleden of bedrijfsleiders een voordeel van alle aard toe te kennen als bezoldiging voor de uitoefening van hun beroepswerkzaamheid binnen de vennootschap, beroepskosten zijn die aftrekbaar zijn op grond van het voormelde artikel 49 op voorwaarde dat de toegekende voordelen beantwoorden aan werkelijke prestaties verricht ten behoeve van de vennootschap en dat de belastingplichtige daarvan het bewijs levert (Cass., 14 oktober 2016, F.14.0203.N en F.15.0103.N).

B.2.4. Artikel 53 van hetzelfde Wetboek ontzegt aan bepaalde uitgaven het karakter van beroepskosten. Dit is in beginsel het geval voor de kosten van allerlei aard die worden gedragen met betrekking tot jacht, visvangst, jachten of andere pleziervaartuigen en met betrekking tot lusthuizen (artikel 53, 9°). Die kosten kunnen niettemin wel als beroepskosten worden aangemerkt indien de belastingplichtige bewijst dat zij bij het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid en uit hoofde van de eigen aard daarvan noodzakelijk zijn, of dat zij in de belastbare bezoldigingen van de begunstigde personeelsleden zijn begrepen.

B.2.5. Het in het geding zijnde artikel 53, 9°, van het WIB 1992 vindt zijn oorsprong in artikel 18 van de wet van 25 juni 1973 « tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen met betrekking tot, inzonderheid, de belastingheffing over meerwaarden, de grondslag en de berekening van de vennootschapsbelasting en de belasting der niet-verblijfhouders, zomede tot de beteugeling van sommige vormen van belastingontduiking en –ontwijking ». Uit de parlementaire voorbereiding van die bepaling blijkt dat de wetgever beoogde « bepaalde kennelijke misbruiken tegen te gaan door de aftrek te weigeren van uitgaven die uiteraard overdadig zijn of tot op een zekere hoogte als overdadig voorkomen omdat zij voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid niet noodzakelijk zijn » (*Parl. St.*, Kamer, 1972-1973, nr. 521/1, p. 4). Volgens de wetgever betreffen de kosten met betrekking tot het niet-beroepsmatig beoefenen van jacht en visvangst, met betrekking tot jachten of andere pleziervaartuigen en met betrekking tot lusthuizen « uitgaven waarvan het verband met de beroepswerkzaamheid meestal zeer twijfelachtig is » (*ibid.*, p. 3).

De parlementaire voorbereiding vermeldt voorts :

« 1. Met de artikelen 15 en 27 van het wetsontwerp wil men *a priori* uit de aftrekbare bedrijfsuitgaven of –lasten sluiten :

1° uitgaven of lasten van allerlei aard met betrekking tot :

a) het niet-beroepsmatig beoefenen van jacht of visvangst [...];

b) het gebruik - en niet de exploitatie - van jachten en andere pleziervaartuigen (zeil- of motorboten) en van lusthuizen (uitgaven of lasten die het gevolg zijn van de aanschaffing of het huren van jachten, pleziervaartuigen en lusthuizen of elke andere verrichting om de beschikking daarover te verkrijgen, alsmede van het onderhoud, het gebruik of het betrekken van die goederen; kortom alle mogelijke kosten die verband houden met het beoefenen van de scheepvaart voor ontspanning of met het betrekken van lusthuizen);

2° alle andere uitgaven of lasten voor zover die het karakter van weeldeuitgaven hebben.

2. Behoudens wat hieronder volgt mogen die uitgaven of lasten niet meer worden afgetrokken, ongeacht of de belastingplichtige die uitgaven of lasten rechtstreeks als zodanig heeft gedaan of gedragen dan wel onrechtstreeks ten laste neemt als vaste tegemoetkomingen of als vergoedingen voor gedane kosten, die hij aan de leden van zijn personeel of van zijn beheersorganen die de uitgaven voor zijn rekening hebben gedaan, uitkeert.

3. Hier duiken twee verschillende begrippen op - de opsomming in de ene tekst is limitatief terwijl de andere tekst een meer algemene betekenis heeft - die elkaar in zekere zin aanvullen en in het Wetboek van de inkomstenbelastingen worden opgenomen om de administratie der directe belastingen in staat te stellen in het ene geval de aftrek van uitgaven of lasten waarvan het beroepskarakter niet formeel bewezen of min of meer betwistbaar is, gewoon te weigeren en in het andere geval kennelijke misbruiken op dat stuk te bestrijden.

II. – *Uitgaven voor jacht, visvangst, jachten of lusthuizen [...]*

4. Het gaat hier om uitgaven of lasten van alle aard welke de belastingplichtige rechtstreeks of onrechtstreeks draagt :

- omdat hij zelf de jacht, de visvangst of de scheepvaart ter ontspanning beoefent of over een lusthuis voor eigen gebruik beschikt,

- omdat hij andere personen in de mogelijk stelt - individueel of groepsgewijs - een lusthuis te betrekken of erover te beschikken, zonder dat enig onderscheid moet worden gemaakt naargelang die andere personen leden zijn van zijn personeel of van zijn beheersorganen of vertegenwoordigers, klanten, leveranciers, zakenrelaties enz., dan wel andere personen waarmee hij geen beroepsconnecties heeft, en evenmin naargelang die uitgaven of lasten al dan niet om beroepsredenen - *sensu stricto* of *lato* - noodzakelijk zijn.

Onder het hierna vermelde voorbehoud worden die uitgaven of lasten voortaan wegens hun aard niet meer afgetrokken, ook niet wanneer zij beantwoorden aan beroepsbehoeften, noch wanneer hun bedrag hoger is dan datgene van andere uitgaven welke, uit oogpunt van het beroep, tot dezelfde resultaten op gebied van de publiciteit of op een ander gebied leiden.

[...]

7. De hiervoren bedoelde uitgaven of lasten mogen nochtans verder worden afgetrokken indien en voor zover de belastingplichtige die ze rechtstreeks of onrechtstreeks heeft gedragen, bewijst :

1° ofwel dat die uitgaven of lasten noodzakelijk zijn bij de uitoefening van de beroepswerkzaamheid op grond van de eigen aard daarvan, zoals bijvoorbeeld :

[...]

d) de uitgaven met betrekking tot lusthuizen wanneer de werkzaamheid van de onderneming welke die huizen heeft verworven, gebouwd of in huur genomen, erin bestaat ze commercieel te verhuren, te onderverhuren of te exploiteren;

[...]

3° ofwel dat die uitgaven of lasten begrepen zijn in de belastbare bezoldigingen van de leden van het personeel of van de organen van beheer ten behoeve van wie zij zijn gedaan, en dus kunnen worden afgetrokken als in artikel 45, 3° en 8°, of in artikel 108 van het W.I.B. bedoelde bezoldigingen, met dien verstande dat die bezoldigingen moeten worden opgenomen op de fiches of opgaven die zijn voorgeschreven om de controle van de persoonlijke aangifte van de begunstigden mogelijk te maken » (*Parl. St.*, Kamer, 1972-1973, nr. 521/7, pp. 33-36).

B.2.6. In de parlementaire voorbereiding wordt verduidelijkt dat onder het begrip « lusthuizen » wordt verstaan :

« de onroerende goederen die noch uitsluitend of hoofdzakelijk voor het uitoefenen van de eigenlijke beroepswerkzaamheid worden gebruikt, noch als enig of voornaamste woonhuis ter beschikking van het personeel of van de organen van beheer worden gesteld.

Onder die bepaling vallen, bijvoorbeeld, niet de onroerende goederen die tot op zekere hoogte een uitbreiding van de inrichtingen van de onderneming vormen, zoals onroerende goederen die in het bedrijf worden gebruikt als restaurant voor de leden van de organen van beheer of van het leidend personeel en voor hun bezoekers, als vergaderzalen of tot enig ander soortgelijk doel.

Bedoeld worden daarentegen, bijvoorbeeld, de onroerende goederen waarin leden van het personeel of van de organen van beheer, vertegenwoordigers, klanten, leveranciers, zakenrelaties, enz., individueel of in groep kunnen worden uitgenodigd om er te verblijven zoals in een hotel.

In wezen gaat het om een feitenkwestie waarover uitspraak moet worden gedaan met inachtneming van de feitelijke bijzonderheden » (*ibid.*, p. 35; zie dezelfde definitie in de administratieve commentaar op artikel 53 van het WIB 1992, nrs. 53/173 tot 53/176).

B.3.1. Het geschil voor de verwijzende rechter betreft een onroerend goed van een vennootschap dat kosteloos ter beschikking wordt gesteld aan een van haar bestuurders, die daarop als een voordeel van alle aard in de personenbelasting wordt belast. De verwijzende rechter stelt vast dat het onroerend goed permanent als privéwoning door de begunstigde bestuurder wordt betrokken, en geen « lusthuis » is in de zin van de in het geding zijnde bepaling.

Hij wenst van het Hof te vernemen of het in het geding zijnde artikel 53, 9°, van het WIB 1992 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt, in zoverre die bepaling van toepassing is op lusthuizen en niet op privéwoningen, waardoor enkel de kosten die de belastingplichtige maakt met betrekking tot lusthuizen als beroepskosten aftrekbaar zouden zijn, indien zij begrepen zijn in de belastbare bezoldigingen van de begunstigde personeelsleden of bedrijfsleiders.

B.3.2. Zoals is vermeld in B.2.5, beoogt de wetgever in artikel 53, 9°, van het WIB 1992 de fiscale aftrekbaarheid te regelen van kosten die door de belastingplichtige worden gemaakt voor het ter beschikking stellen aan de personeelsleden of bedrijfsleiders van faciliteiten voor vrijetijdsbesteding en vakantie. In dat licht is het niet zonder redelijke verantwoording dat in die bepaling niet de fiscale behandeling wordt geregeld van kosten die daaraan geheel vreemd zijn, zoals het ter beschikking stellen van een woning voor permanent privégebruik.

B.3.3. De prejudiciële vraag kan echter zo worden begrepen dat het Hof wordt ondervraagd over het verschil in behandeling tussen, enerzijds, belastingplichtigen die op grond van artikel 53, 9°, van het WIB 1992 de kosten voor lusthuizen zouden kunnen aftrekken als beroepskosten op voorwaarde dat zij in de belastbare bezoldigingen van de begunstigde personeelsleden of bedrijfsleiders zijn begrepen en, anderzijds, belastingplichtigen die de kosten voor het ter beschikking stellen van een privéwoning aan hun personeelsleden of bedrijfsleiders niet zouden kunnen aftrekken als beroepskosten, ook al zouden zij in de belastbare bezoldiging zijn begrepen.

B.4.1. Krachtens de in het geding zijnde bepaling zijn de kosten met betrekking tot een lusthuis in beginsel geen beroepskosten en bijgevolg niet aftrekbaar. Uit de in B.2.5 vermelde parlementaire voorbereiding blijkt dat de wetgever ervan uitgaat dat die kosten uit hun aard zelf niet noodzakelijk zijn voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid, en dat zij dus niet voldoen aan de algemene voorwaarde voor de aftrekbaarheid als beroepskosten zoals die is neergelegd in artikel 49 van het WIB 1992. Dergelijke kosten kunnen niettemin als beroepskosten worden aangemerkt indien kan worden aangetoond dat zij in de belastbare bezoldigingen van de begunstigde personeelsleden of bedrijfsleiders zijn begrepen.

B.4.2. Opdat die kosten voor de belastingplichtige aftrekbaar zijn, dient evenwel alsnog te worden aangetoond dat zij voldoen aan de voorwaarden die worden gesteld in artikel 49 van het WIB 1992. Die bepaling, waarin de algemene aftrekbaarheidsvoorwaarden inzake beroepskosten worden geformuleerd, laat in beginsel niet toe kosten af te trekken die niet aan werkelijke prestaties beantwoorden (Cass., 14 oktober 2016, F.14.0203.N). De kosten die een belastingplichtige maakt om aan zijn personeelsleden of bedrijfsleiders een voordeel van alle aard te verlenen of toe te kennen als bezoldiging voor de uitoefening van hun beroepswerkzaamheid zijn aftrekbaar indien wordt aangetoond dat de toegekende voordelen beantwoorden aan werkelijke prestaties verricht ten behoeve van de vennootschap (Cass., 14 oktober 2016, F.15.0103.N).

B.5.1. Aldus gelden voor de kosten met betrekking tot lusthuizen die door een vennootschap aan haar personeelsleden of bedrijfsleiders ter beschikking worden gesteld en die als voordeel van alle aard in de bezoldigingen van de begunstigden zijn begrepen en voor de kosten met betrekking tot privéwoningen in diezelfde omstandigheden, geen verschillende voorwaarden opdat zij door de belastingplichtige als beroepskosten kunnen worden afgetrokken.

B.5.2. Met name dient de belastingplichtige in beide gevallen aan te tonen dat de toegekende voordelen, die deel uitmaken van de belastbare bezoldiging, beantwoorden aan werkelijk geleverde prestaties van de betrokken personeelsleden of bedrijfsleiders verricht ten behoeve van de vennootschap.

B.5.3. Daaruit volgt dat het verschil in behandeling waarover het Hof wordt ondervraagd, onbestaande is.

B.6. De prejudiciële vraag dient bijgevolg ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 53, 9°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 23 mei 2019.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen