

DE ARTSENVENNOOTSCHAP IN TROEBEL WATER

Pieter Laleman

Het verschijnsel dat beoefenaars van vrije beroepen hun beroeps-werkzaamheid in naam en voor rekening van een vennootschap uitoe-fenen, is reeds enige tijd geleden ontstaan. Dat een fiskale optimalisatie -in heel wat gevallen de doorslaggevende factor tot het oprichten van een professionele burgerlijke ¹ vennootschap- daarmee gepaard kan gaan, is een genoegzaam bekend gegeven. Er wordt hier dan ook niet dieper in-gegaan op de technisch-fiscaalrechtelijke behandeling van de professio-nele vennootschap in het algemeen ².

Veeleer is het de bedoeling in dit korte bestek enkele problemen aan te stippen die zich recentelijk hebben voorgedaan, meer bepaald met be-trekking tot de zogenaamde "artsenvennootschap".

Geval 1: Juridische Realiteit of Simulatie?

Enkele tientallen geneesheren -uit dezelfde provincie, maar ver-spreid binnen de provincie- richten een professionele artsenvennoot-schap op, met hoofdzakelijk fiskale motieven in het achterhoofd.

De belastingadministratie verwerpt de constructie met het argu-ment dat die handelwijze niet strookt met de "economische werkelijk-heid", grond waarop de belastingheffing gebaseerd wordt. Wat nu?

Vooraleer een antwoord op deze vraag kan worden geformuleerd, is het nodig wat meer uitleg te verstrekken over de grondslag van de be-lastingheffing.

In België wordt de theorie toegepast van de *juridische werkelijkheid*. De belasting is gegrond op de werkelijkheid. Deze theorie, ongetwijfeld één van de meest bestudeerde in het Belgische belastingrecht ³, en ge-

-
- (1) Over de nu wat geluwde discussie in de rechtsleer m.b.t. het al dan niet burgerrech-telijk karakter van de professionele vennootschap, zie o.a. BOURS, J.P., "De profes-sionele burgerlijke vennootschap", *A.F.T.*, 1990(2), 43; DEBOUCHE, G., "L'objet so-cial des sociétés constituées par les titulaires d'une profession libérale" in *L'exercice en société des professions libérales*, Verslag van het colloquium gehouden aan de U.L.B. op 11 april 1989, Brussel, Bruylant, 1989; MICHEL, H. en COIPEL, M., "La S.P.R.L.U. et ses utilisateurs" in *La S.P.R.L. unipersonnelle*, Brussel, Bruylant, 1988.
- (2) We verwijzen hiervoor naar: BOURS, J.P., "De professionele burgerlijke vennoot-schap", *A.F.T.*, 1990(2), 43; BOURS, J.P., *De l'entreprise individuelle à la société: les raisons d'un choix*, Luik, ed. Jeune Barreau de Liège, 1987; DE VROEDE, P. (ed.), *De Professionele en interprofessionele burgerlijke vennootschap*, Antwerpen, Kluwer, 1986.
- (3) DELAHAYE, Th., *Le choix de la voie la moins imposée*, Etude de droit fiscal comparé, Brussel, 1977; KIRKPATRICK, J. e.a., *L'entreprise et le choix de la voie la moins im-*

consacreeerd in het befaamde arrest Brepols ⁴, houdt in dat men zich voor de beoordeling van wat nu precies de realiteit is, enkel dient te baseren op de juridische realiteit. De Fiscus kan slechts tot de conclusie komen dat een bepaalde constructie in realiteit anders is dan ze wordt voorgesteld (dat ze dus als "scherm" dient om een andere constructie te voorkomen, en er dus simulatie is) wanneer blijkt dat de partij niet consequent handelen, dat ze niet alle juridische (fiscale en burgerrechtelijke) gevolgen van hun handelwijze aanvaardt en naleven.

Of de door de belastingplichtige bewandelde weg dan "normaal" is, en of zijn bedoeling uitsluitend dan wel bijkomstig was zich aan de belasting te onttrekken, blijkt dus zonder belang om na te gaan of de door de belastingplichtige opgerichte constructie al dan niet tegenstelbaar is aan de Fiscus ⁵. Dat is dus het principe van "de keuze van de minst belaste weg, ook al is die minst belaste weg niet de meest normale weg" (Brepols-doctrine).

De Belastingadministratie blijkt echter moeite te hebben zich bij dit principe neer te leggen, en tot tweemaal toe heeft zij gepoogd deze begrenzing te doorbreken.

In haar eerste offensief, nog voor het principe van de keuze van de minst belaste weg door het Hof van Cassatie werd bevestigd (Brepols-arrest), poogde de Administratie de theorie van de "*wetsontduiking*" ("*fraude à la loi*") ingang te doen vinden. Het begrip wetsontduiking is afkomstig uit het internationaal privaatrecht en zou, in fiscale aangelegenheden, ertoe leiden bepaalde handelwijzen, hoewel zij objectief bekeken werkelijk en waar zijn, als niet tegenstelbaar af te wijzen omdat ze in werking werden gesteld met de enige bedoeling een normaal toepasselijke wetsbepaling te ontduiken.

Deze thesis, met klem verdedigd door een ambtenaar van het Ministerie van Financiën ⁶, werd in één enkel geval gehuldigd. Dit arrest van

posée en droit fiscal belge, Brussel, ed. Jeune Barreau, 1987; AMERYCKX, F., *Belastingheffing naar socio-economische werkelijkheid*, Gent, Story, 1984; DELAHAYE, Th., "Belastingontduiking en belastingontwijking", in STORME, M. en VAN CROMBRUGGE, S. (ed.), *Actuele problemen van fiscaal recht* (Postuniversitaire lessencyclus W. Delva 1988-89), Antwerpen, Kluwer, 1989; HAELTERMAN, A., "Juridische werkelijkheid is economische werkelijkheid waard", noot onder Cass., 19 januari 1988, *R.W.*, 1988-1989, 1509; VANISTENDAEL, F., "De werkelijkheid van het belastingrecht", in *Liber Amicorum F. Dumon*, 1983, 1063; MALHERBE, J. en DE BROE, L. "Réalité juridique et réalité économique", *J.D.F.*, 1988, 322.

(4) Cass. 6 juni 1961, *Pas.*, 1961, I, 1082; *J.D.F.*, 1981, 174.

(5) DELAHAYE, Th., "Belastingontduiking en belastingontwijking", in STORME, M. en VAN CROMBRUGGE, S. (ed.), *Actuele problemen van fiscaal recht* (Postuniversitaire lessencyclus W. Delva 1988-89), Antwerpen, Kluwer, 1989, 36.

(6) DELAHAYE, Th., "Belastingontduiking en belastingontwijking", in STORME, M. en VAN CROMBRUGGE, S. (ed.), *Actuele problemen van fiscaal recht* (Postuniversitaire lessencyclus W. Delva 1988-89), Antwerpen, Kluwer, 1989, 36.

het Hof van Beroep te Brussel ⁷ werd echter meteen verbroken door het Hof van Cassatie in het fameuze Brepols-arrest.

De Administratie bleef evenwel niet bij de pakken zitten en zocht een andere invalshoek van waaruit ze het principe van de vrije keuze van de minst belaste weg kon bestrijden. Er werd getracht vanuit de gedachte dat de belasting gegrond is op de werkelijkheid, het algemeen beginsel van bedrijfseconomische realiteit af te leiden. Wanneer een operatie niet beantwoordt aan de bedrijfseconomische realiteit, zelfs indien zij in overeenstemming is met de juridische werkelijkheid, bestaat er veinzing of zijn de handelingen niet tegenstelbaar aan de Administratie. Deze thesis heeft het voorwerp uitgemaakt van een omvangrijk debat en heeft ongetwijfeld enig succes gekend in de rechtspraak ⁸. Vooral het INES-arrest van 2 maart 1978 ⁹ dat de indruk gaf dat de Fiscus voortaan de verliesverrekening na opslorping van een (winstgevende) vennootschap door een zwaar verlieslatende kon afwijzen, heeft heel wat twijfels gezaaid. Een ogenblik werd er zelfs gevreesd dat de Brepolsleer had afgedaan.

Net geen tien jaar heeft het geduurd voor het Hof van Cassatie de gelegenheid kreeg om orde te scheppen in de verwarring die zij door de niet éénduidige libellering van het INES-arrest zelf had geschapen. In de zaak Maes International ¹⁰ werd een sale and lease back operatie, die aanleiding gaf tot een hernieuwde afschrijving van het desbetreffende goed, door het Hof van Cassatie impliciet goedgekeurd ¹¹. Hoewel de constructie enkel was opgezet om fiskale voordelen te behalen, verwierp het Hof de door de Administratie ingeleide voorziening in Cassatie.

Sterker nog kwam het standpunt van het Hof van Cassatie tot uiting in het M.A.K.-arrest van 29 januari 1989 ¹². De Administratie had het argument van de bedrijfseconomische werkelijkheid ten volle uitgespeeld, maar ook hier werd ze door het Hof teruggefloten met de woorden "dat er evenwel geen algemeen rechtsbeginsel bestaat volgens hetwelk met een bedrijfseconomische werkelijkheid moet rekening gehouden worden die anders is dan de werkelijkheid ¹³ bedoeld in voormelde wetsbepaling ¹⁴". Het Hof besliste dus dat uiteraard de werkelijkheid de grond is van de belastingheffing. Een belastingheffing die niet op wer-

(7) Brussel, *Rev.Fisc.*, 1960, 213.

(8) Zie de vermelding bij DELAHAYE, Th., "Belastingontduiking en belastingontwijking", in STORME, M. en VAN CROMBRUGGE, S. (ed.), *Actuele problemen van fiscaal recht* (Postuniversitaire lessencyclus W. Delva 1988-89), Antwerpen, Kluwer, 1989, 36.

(9) Cass., 2 maart 1978, *J.D.F.*, 1979, 344.

(10) Cass., 27 januari 1987, *F.J.F.*, nr. 87/68; *A.F.T.*; 1987, 252, *Bull.Bel.*, 1988, 668/155.

(11) Inmiddels is deze techniek wettelijk onmogelijk gemaakt.

(12) Cass., 29 januari 1988, *R.W.*, 1987-88, 1509 (met noot HAELETERMAN A.).

(13) d.i. de contractueel overeengekomen werkelijkheid.

(14) art. 27, §2 W.I.B..

kelijke gegevens steunt zou de gelijkheid tussen de burgers miskennen¹⁵.

Kernvraag is en blijft echter tot welk niveau de rechtbanken dienen af te dalen. Wat is m.a.w. de aard van de werkelijkheid waarop de Belastingadministratie zich moet baseren. Het Hof geeft in de aangehaalde bewoordingen een duidelijk antwoord¹⁶.

De cirkel werd uiteindelijk gesloten door een uitspraak van het Hof van Cassatie van 22 maart 1990¹⁷ waarbij de Brepols-formule hernomen wordt. Het is belangrijk te noteren dat in dit geval de feitelijke situatie vergelijkbaar was met die in het INES-arrest :

"Il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscale... Du fait qu'une société exsangue, ayant cessé toute exploitation, a absorbé une société prospère, et que les actes d'absorption ont été réalisés non dans un but économique ou commercial, mais uniquement en vue de permettre à la société absorbante de déduire ses pertes antérieures des bénéfices réalisés après l'absorption, il ne résulte pas que lesdites opérations ne représentent pas l'expression de la volonté réelle des sociétés concernées et que ces actes soient constitutifs de simulation¹⁸.

Daarmee kan de theorie van de economische werkelijkheid wel op de schroothoop gedumpt worden. Wij vragen ons trouwens af waarom deze theorie van meetaf aan voor zoveel verwarring kon zorgen. De be-

(15) HAELTERMAN, A., "Juridische werkelijkheid is economische werkelijkheid waard", noot onder Cass., 19 januari 1988, *R.W.*, 1987-88, 1510.

(16) Over de gevolgen van dit arrest voor de fiscale planning en tax avoidance, zie HAELTERMAN, A., "Juridische werkelijkheid is economische werkelijkheid waard", noot onder Cass., 19 januari 1988, *R.W.*, 1987-88, 1510.

(17) Cass., 11 maart 1990, *J.D.F.*, 1990, 10; *Fiscoloog*, 7 juni 1990, 1-3.

(18) In *Fiscoloog* nr. 288 van 19 oktober 1989 werd reeds gemeld dat de Administratie der Directe Belastingen een aantal instructies had uitgewerkt over de houding die haar ambtenaren moeten aannemen t.a.v. het gebruik van doktervennootschappen. In één van die instructies zou de Administratie ruiterslijk toegeven dat zij de theorie van de bedrijfseconomische werkelijkheid als doorbraakgrond noodgedwongen moet opgeven onder druk van de recente cassatierechtspraak. Dat het woord noodgedwongen terecht beklemtoond wordt, blijkt uit het volgende gerucht. Men zou mogen verwachten dat "gezien de politieke omstandigheden" binnen afzienbare tijd (twee jaar?) de vereiste in onze wetgeving zal worden ingevoerd dat de rechtshandelingen die fiscaal tegenstelbaar willen zijn, zich moeten stoeien op de economische werkelijkheid. Het motief van de belastingbesparing zou daartoe niet voldoende zijn. Het zal er dus op aankomen voor elke operatie een andere economische werkelijkheid of een andere economische motivering aan te duiden naast het loutere objectief van belastingbesparing.

lastingheffing, de fameuze T-factor in de micro-economie, speelt een dermate ingrijpende rol in het economisch leven en denken dat belastingvermindering als belangrijkste motief voor het opzetten van een constructie perfect economische beweegredenen kan hebben en dus ook tot de economische werkelijkheid kan behoren ¹⁹.

Wat er ook van zij, artsen mogen op beide oren slapen. Althans in zoverre zij de door hen geschapen juridische werkelijkheid consequent aanvaarden. Om te vermijden dat de Fiscus de rechtspersoonlijkheid van de vennootschap zou doorbreken, zal er nauwkeurig over gewaakt worden dat alle consequenties die eigen zijn aan het vennootschapscontract en de vennootschapsstructuur aanvaard worden.

In lijn met de voor het vennootschapsrecht kenmerkende terughoudendheid t.a.v. het doorbreken van de rechtspersoonlijkheid van vennootschappen, huldigt Professor VANISTENDAEL op dat punt een restrictieve opvatting ²⁰. Hij komt tot de conclusie dat de rechtspersonen van de vennootschap alleen dan doorbroken wordt wanneer men de fundamentele juridische regels die eigen zijn aan de vennootschap als rechtspersoon grondig miskent. Deze hoofdregels zijn (a) dat de vennootschap een eigen vermogen heeft gescheiden van dat van de vennoten, (b) dat zij deelneemt aan het rechtsverkeer via organen (bestuurder, zaakvoerder, raden van bestuur of aandeelhoudersvergaderingen), en (c) dat zij alleen dan aan het rechtsverkeer kan deelnemen wanneer natuurlijke personen optreden in hun hoedanigheid van orgaan of als gevolmachtigde.

Daarenboven keurt VANISTENDAEL -terecht volgens velen ²¹- de praktijk van de Belastingadministratie, waarbij een bericht van wijziging van aangifte gestuurd wordt aan de beoefenaar van het vrije beroep en waarbij zijn persoonlijke aangifte in de personenbelasting wordt herzien op grond van de nietigheid van de vennootschap waarin hij al dan niet vennoot is, af. Dit gebeurt immers in strijd met de bepalingen inzake de nietigverklaring van vennootschappen. Die nietigheid moet vastgesteld en uitgesproken worden door de Rechter.

Daarmee wordt de Administratie natuurlijk alle wapens uit handen geslagen. Dit beseft echter ook VANISTENDAEL wel, in die mate dat hij ter verzachting van zijn eerste stelling de volgende opmerking maakt :

(19) Dezelfde bedenking wordt gemaakt door T. BONTE in "De Patrimoniumvennootschap en de simulatieproblematiek", in *Biblio-Dossier, Fiskaliteit*, 11/89, p. 29-30. Deze redeneerwijze wint nog aan kracht uitgaande van wat in vorige noot vermeld werd. Aangezien deze opwerping door een uitdrukkelijke tekst zou moeten onderdrukt worden, kan het niet anders dan dat men zich ook op regeringsniveau dezelfde bedenking heeft gemaakt.

(20) VANISTENDAEL, F., "Waarheid en leugen omtrent de rechtspersoonlijkheid van de vennootschap in het belastingrecht", *Liber Amicorum Jan Ronse*, 1986, nr. 47.

(21) o.a. RONSE, J., *De vennootschapswetgeving*, Gent, Story-Scientia, 1973, nr. 136, p. 65.

"Dit is niet zomaar een "spielerei" onder juristen. De ervaring leert immers dat personen die andere dan de "normale" of "gangbare" bedoelingen hebben met een juridische constructie, het in de praktijk ook vaak niet nauw nemen met het eerbiedigen van de fundamentele juridische regels die het functioneren van zo'n constructie beheersen, en omgekeerd dat personen die de fundamentele juridische regels van een constructie niet eerbiedigen, hun "abnormale" of "ongewone" bedoelingen meestal niet ten volle kunnen verwezenlijken ²²".

Deze restrictieve opvatting m.b.t. de *gronden van nietigheid* zou de Administratie dus niet verhinderen op een juridisch verantwoorde manier in te grijpen waar dit vereist is. Anders is het gesteld met de *vaststelling van de nietigheid* van de vennootschap. Deze taak werd door de Vennootschapswet toevertrouwd aan de rechter. De belastingwet heeft weliswaar een bijzondere bepaling ingevoerd waarbij een onregelmatig opgerichte vennootschap voor de toepassing van de belastingwet geacht wordt geen rechtspersoonlijkheid te hebben ²³, maar deze fiskale uitzondering is uitdrukkelijk beperkt gebleven tot de nietigheidsvereisten vermeld in art. 4 (ontbreken van de bijzondere akte) van de Vennootschappenwet en mag niet worden uitgebreid tot andere nietigheidsgronden ²⁴.

VANISTENDAEL heeft het dus bij het rechte eind wanneer hij beweert dat de Administratieve praktijk terzake flagrant in strijd is met de vigerende wetgeving en heel wat rechtsonzekerheid in het leven roept. Eigenaardig genoeg trekt hij de lijn niet door. Een aanpassing van artikel 25 wordt niet voorgesteld.

Om de rechtvaardigheid een aura van rechtszekerheid te geven, zou de transparantiebepaling op een doordachte wijze moeten worden uitgebreid. Het beginsel van de fiskale transparantie miskent trouwens slechts zeer gedeeltelijk het beginsel van rechtspersoonlijkheid ²⁵. Waarschijnlijk zou het verkeerd zijn te stellen dat de rechtspersoon doorbroken wordt. De fiskale Administratie heeft niet enkel een materiële struc-

(22) VANISTENDAEL, F., "Waarheid en leugen omtrent de rechtspersoonlijkheid van de vennootschap in het belastingrecht", *Liber Amicorum Jan Ronse*, 1986, nr. 47.

(23) d.i. de zogenaamde transparantie- of doorkijkbepaling, art. 25, §1, 2e lid, 1t W.I.B..

(24) *Parl.St.*, Senaat, 1972-73, nr. 278, p. 64-65; *Comm.I.B.*, 25/5; VANISTENDAEL, F., "Waarheid en leugen omtrent de rechtspersoonlijkheid van de vennootschap in het belastingrecht", *Liber Amicorum Jan Ronse*, 1986, nr. 16.

(25) Zo zijn de E.E.S.V. en de landbouwvennootschap fiscaal transparante vennootschapsvormen met rechtspersoonlijkheid. Ook bij de uitwerking van het komende wetsontwerp inzake continuïteitsstructuren voor familie-ondernemingen wordt op dit ogenblik (d.w.z. september 1990) gedacht aan een fiscaal transparante structuur, vergelijkbaar met het Nederlandse Administratiekantoor. Dieper ingaan op de verhouding tussen doorbraak van de rechtspersoonlijkheid enerzijds en fiscaal transparante behandeling anderzijds, zou ons minstens tientallen bladzijden verder leiden dan binnen dit bestek de bedoeling is.

tuur, maar ook de wettelijke middelen nodig om haar taak naar behoren te kunnen vervullen.

Geval 2 : Wie oefent het beroep uit ?

Een artsenvennootschap kan ook om een totaal andere reden last krijgen met de Fiscus.

De vennootschap werd namelijk opgericht overeenkomstig de medische plichtenleer die zegt dat alleen artsen de geneeskunde mogen uitoefenen. De vennootschap kan de geneeskunde niet uitoefenen, want ze voldoet niet aan de diploma-vereiste gesteld in art. 2 van het K.B. nr. 78 van 10 november 1967²⁶. De vennootschap kan dus evenmin het ereloon voor eigen rekening innen.

De statuten vermelden bijgevolg : "De vennootschap int het loon voor rekening van de artsen" of "De vennootschap heeft tot doel de uitoefening van de werkzaamheden door de titularis van het beroep, in zijn naam en onder diens verantwoordelijkheid, maar voor rekening van (in de betekenis van "ten bate van") de vennootschap waaraan de erelonen verschuldigd zijn."²⁷

De noodzakelijke voorafgaande toestemming van de Provinciale Raad van de Orde van Geneesheren²⁸ wordt pas verkregen indien het ontwerp-contract van vennootschap derwijze is opgesteld dat het standpunt van de Orde aan de libellering inherent is. De diploma-vereiste verhindert de uitoefening van de geneeskunde door een vennootschap.

Als gevolg van dit alles weigert de Administratie der Directe Belastingen de op naam van de vennootschap opgemaakte verzorgingsattesten te aanvaarden²⁹. Het ereloon voor de geneeskundige verzorging wordt immers niet voor eigen rekening door de vennootschap geïnd, maar voor rekening van artsen, zoals bepaald in de statuten van de vennootschap. In het verlengde van deze zienswijze van de Administratie, zullen de artsen in de *Personenbelasting* worden aangeslagen op alle geïnde honoraria, wat het fiscaal voordeel van de uitoefening van hun beroep in een vennootschap vrijwel teniet doet³⁰.

Doordat de erelonen wel bij de vennootschap *verblijven* -want door haar geïnd- maar niet aan de vennootschap worden toegerekend vermits zij volgens de statuten de geneeskunde niet kan uitoefenen, komt er een

(26) KB nr. 78 van 10 november 1967 betreffende de geneeskunde, de uitoefening van beroepen die er mee verband houden en de medische commissies, *B.S.*, 14 november 1967, 11881.

(27) BOURS, J.P., "De professionele burgerlijke vennootschap", *A.F.T.*, 1990(2), 43.

(28) Art. 161, §1 Deontologische Code.

(29) Zie in dat verband de Parlementaire Vraag nr. 206 van de heer DE CLIPPELE d.d. 11 juni 1990, *Vr. en Antw.*, Senaat, 1989-90, 31 juli 1990, 1956.

(30) *Vr. en Antw.*, Senaat, 1989-90, 31 juli 1990, 1956 (*Vr. nr. 206 DE CLIPPELE*).

transparantie-effect tot stand. De fiskale Administratie kijkt er dwars doorheen, en belast de honoraria bij de deelnemende artsen, net zoals zij de inkomsten uit onverdeelde eigendomsaandelen in een (niet met de rechtspersoonlijkheid begiftigd) beleggingsfonds belast bij de belegger zelf. De rechtspersoonlijkheid van de vennootschap speelt hier m.a.w. niet ten volle haar rol, omdat in de statuten de "orgaantheorie" voor een stuk wordt uitgesloten. De beroepshandelingen van de artsen worden namelijk niet toegerekend aan de vennootschap. Deze laatste fungeert dus louter als een incasso-instelling.

Dit alles heeft tot gevolg "dat de artsen in een ongemakkelijke toestand verkeren. Zij moeten aan hun deontologische verplichtingen voldoen maar ondervinden de handicap van een nieuwe administratieve regeling, die sommigen als willekeurig beschouwen" ³¹.

Wat is hier eigenlijk aan de hand? Een poging tot wat bevattelijke uitleg:

Toen in 1987 -rijkelijk laat, in vergelijking tot de meeste andere beroepsorganisaties- de Orde van Geneesheren het licht op groen zette voor de aanpassing van de medische plichtenleer inzake de oprichting van professionele vennootschappen, liet het antwoord van de geneesheren niet lang op zich wachten. De ene doktervennootschap na de andere werd opgericht. Groot was echter de ontuchtering toen bleek dat de Orde van Geneesheren haar eigen plichtenleer anders interpreteerde dan de juridische wereld ³².

Zoals nl. reeds gezegd interpreteerde zij de diplomavereiste gesteld in art. 2 van het al aangehaalde K.B. nr. 78 van 10 november 1967, op een vrij enge, zij het op het eerste gezicht vrij logische wijze. Een vennootschap bestaat *in naam*, maar heeft geen lichaam. Zij kan geen examens afleggen, en kan dus ook geen houdster zijn van een diploma. "Stat rosa pristina nomine, nomine nuda tenemus" ³³.

Met deze zienswijze veroorzaakt de Orde der Geneesheren een onzachte botsing met de juridische denkwereld. De Orde wil blijkbaar niet inzien dat een vennootschap, met de daaraan verbonden rechtspersoonlijkheid, een juridische fictie is die het mogelijk maakt handelingen van individuele personen aan deze rechtspersoon toe te rekenen. Dat gebeurt met toepassing van de nochtans welbekende "orgaantheorie", waarbij handelingen die de vennoten of werknemers (organen) van de vennoot-

(31) *Vr. en Antw.*, Senaat, 1989-90, 31 juli 1990, 1956 (Vr. nr. 206 DE CLIPPELE).

(32) SABLON, S., "Ja dochter, neen dokter", *Fiskale Kroniek, De Standaard*, donderdag 9 augustus 1990.

(33) "De eerste roos bestaat enkel nog in naam. Van de dingen houden wij enkel de namen over." (in Umberto ECO, "De naam van de roos").

schap stellen geacht worden door de vennootschap zelf te zijn gesteld ³⁴.

Precies omwille van haar abstract karakter kan de vennootschap in principe geen diploma behalen, niet zelf de geneeskunde beoefenen, enz... Dat belet evenwel niet dat hun doel erin kan bestaan dergelijke werkzaamheden uit te oefenen. Vanzelfsprekend zullen zij "die werkzaamheden moeten uitoefenen langs hun organen om, derhalve ook de vereiste voorwaarden moeten vervullen" ³⁵. De orgaantheorie zorgt ervoor dat de voorwaarden die vervuld zijn in hoofde van de organen, geacht worden ook vervuld te zijn in hoofde van de rechtspersoon zelf.

De zienswijze van de Orde van Geneesheren is dus, zoals Stefan SABLON het plastisch uitdrukt "juridische kletsboek" ³⁶. SABLON zit o.i. echter op een verkeerd spoor wanneer hij stelt dat de Fiscus een verkeerde fiscale behandeling voorschrijft en zich laat meeslepen door de juridisch onjuiste -en nogal emotionele- reacties van de Orde der Geneesheren.

Niets is minder waar. De Administratie heeft enkel een flagrante flater van de Orde handig uitgebuit. Aangezien de door de Orde toegelaten artsenvennootschappen moeten worden opgericht overeenkomstig artikel 159 e.v. van de medisch-deontologische codex, en dus overeenkomstig de eigen interpretatie, door de Orde, van haar medische deontologie, vermelden de statuten van die vennootschappen in veel gevallen dat *niet* de vennootschap zelf de geneeskunde uitoefent mar wel de geneesheren-vennoten, en dit ten bate van de vennootschap, d.w.z. met inning van de honoraria door de vennootschap.

Zeer opportunistisch speelt de Fiscus daarop in door uit die statuten de fiscale gevolgen te trekken en de geneesheren wat hun honoraria betreft in de Personenbelasting te belasten. Dat betekent evenwel niet dat, zoals SABLON beweert, de Fiscus het standpunt van de Orde deelt. Wel speelt zij haar rol. De Orde van Geneesheren heeft zich danig verslikt in haar "denkwerk", en geeft daardoor de Fiscus vrij spel.

En een kans voor open doel laat je, zelfs als geblinddoekte-Administratie-op-één-been, niet liggen. Een begrijpelijke houding, die echter natuurlijk niet getuigt van veel begrip voor de grootste slachtoffers in deze : de artsen zelf. Zij bevinden zich tussen hamer en aanbeeld. Richten

(34) Deze theorie werd treffend verwoord in een vonnis van de Rechtbank van Eerste Aanleg van Brussel (11 juli 1951), aangehaald bij BOURS, J.P., "De professionele burgerlijke vennootschap", *A.F.T.*, 1990(2), 44.

(35) BOURS, J.P., "De professionele burgerlijke vennootschap", *A.F.T.*, 1990(2), 44.

(36) SABLON, S., "Ja dochter, neen dokter", *Fiskale Kroniek, De Standaard*, donderdag 9 augustus 1990.

zij een vennootschap op die fiscaal en vennootschapsrechtelijk aan de vereisten voldoet, dan nemen zij het risico niet de nodige toestemming te krijgen van de Provinciale Orde. Nemen zij dat risico niet, dan krijgen ze naar grote waarschijnlijkheid lik op stuk van de Fiscus. De vuurdood of de verdrinkingsdood dus.

Het heeft een tijd geduurd voor de artsen de symptomen van de ziekte hebben vastgesteld. Toch zal binnen afzienbare tijd ³⁷ een vergadering plaats vinden van de Vlaamse Orde van Geneesheren, waarbij zij zich over dat probleem zouden beraden. Voor hun eigen bestwil stellen ze hopelijk de goede diagnose, en verkiezen ze dan een adequate behandeling.

(37) Rekening moet gehouden worden met het tijdstip waarop dit artikel werd geschreven (september 1990); cfr. VAN HEESWIJCK, L. in *Fiskaliana, De Standaard*, 10 september 1990.

APERCU GENERAL : Les Problèmes des Sociétés Civiles Professionnelles de Médecins.

Les sociétés civiles établies entre médecins se heurtent à plusieurs problèmes fiscaux.

Y a-t-il ou n'y a-t-il pas simulation lorsque des médecins s'associent pour la seule raison d'un avantage fiscal ? Le Fisc a voulu baser l'établissement d'une société sur la réalité économique de cette société. La Cour de Cassation, dans le fameux arrêt Brepols, a rejeté cette thèse en faveur de la réalité juridique. Il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscale.

L'Ordre des Médecins a permis les sociétés civiles entre médecins, tout en excluant celles-ci d'exercer la profession. Les statuts doivent mentionner le fait que l'activité est exercée par les médecins, ce qui permet au Fisc d'ignorer la personne morale, et de taxer directement ces médecins.

Si les médecins veulent établir une société à part entière, ils sont confrontés au refus de l'Ordre. Si par contre les conditions de l'Ordre sont respectées, la société perd ses attributs. Il est temps de résoudre cette impasse.