

Rolnummer 7031
Arrest nr. 188/2019 van 20 november 2019

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 53, 15°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Beroep te Antwerpen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Alen en F. Daoût, de rechters L. Lavrysen, J.-P. Moerman, P. Nihoul en J. Moerman, en, overeenkomstig artikel 60*bis* van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, emeritus rechter E. Derycke, 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 9 oktober 2018, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 23 oktober 2018, heeft het Hof van Beroep te Antwerpen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt het artikel 53, 15° WIB 92 de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet, in de interpretatie dat de voorwaarde ‘ behoud van beroepsinkomsten ’ zich beperkt tot het behoud van bedrijfsleidersbezoldigingen ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Jurgen Boonen, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. C. Lardenoit en Mr. K. Brys, advocaten bij de balie te Antwerpen;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. A. van Lidth de Jeude, advocaat bij de balie te Antwerpen.

Jurgen Boonen heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 25 september 2019 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers J. Moerman en J.-P. Moerman 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 9 oktober 2019 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 9 oktober 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

Jurgen Boonen wordt in 2007 aangesteld tot zaakvoerder van de bvba « X ». In de jaren voorafgaand aan het belastbare tijdperk 2012 oefent hij die functie onbezoldigd uit. De eenmanszaak van Jurgen Boonen factureert in die periode evenwel prestaties aan de bvba « X ».

In zijn aangifte in de personenbelasting voor de aanslagjaren 2011 en 2012 geeft Jurgen Boonen de door hem ten laste genomen verliezen van de bvba « X » aan als beroepskosten.

Op 4 oktober 2013 stuurt de fiscale administratie een bericht van wijziging naar Jurgen Boonen, waarin wordt meegedeeld dat de ten laste genomen verliezen niet als aftrekbare beroepskosten kunnen worden beschouwd, vermits niet is voldaan aan de voorwaarden bepaald in artikel 53, 15°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), en meer bepaald aan de voorwaarde dat de tenlasteneming van de verliezen dient te gebeuren met het oog op het behoud van beroepsinkomsten die de belastingplichtige periodiek uit de vennootschap verkreeg. De fiscale administratie stelt vast dat Jurgen Boonen vóór de tenlasteneming van de verliezen geen inkomen als bedrijfsleider uit de bvba « X » heeft behaald en is van oordeel dat de facturatie door de eenmanszaak van Jurgen Boonen van prestaties aan de voormelde vennootschap niet ter zake is in het kader van artikel 53, 15°, van het WIB 1992.

Jurgen Boonen betwist de aanslagen voor de aanslagjaren 2011 en 2012 bij de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, die bij vonnis van 7 oktober 2016 zijn vordering ongegrond verklaart. Tegen dat vonnis tekent Jurgen Boonen op 10 januari 2017 hoger beroep aan bij het Hof van Beroep te Antwerpen. Het Hof van Beroep is van oordeel dat het in artikel 53, 15°, van het WIB 1992 gebruikte begrip « beroepsinkomsten » dient te worden geïnterpreteerd als « bedrijfsleidersbezoldigingen », maar stelt daarbij vast dat die bepaling aldus een verschil in behandeling in het leven roept tussen bedrijfsleiders, naargelang zij bedrijfsleidersbezoldigingen, dan wel andere beroepsinkomsten hebben ontvangen van de vennootschap. Het Hof van Beroep acht het vervolgens aangewezen bovenvermelde prejudiciële vraag te stellen aan het Hof.

III. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van de ontvankelijkheid van de memorie van de Ministerraad

A.1. Jurgen Boonen voert aan dat de memorie van de Ministerraad uit de debatten dient te worden geweerd, omdat ze laattijdig is ingediend.

Ten aanzien van de ontvankelijkheid van de prejudiciële vraag

A.2.1. De Ministerraad voert aan dat de prejudiciële vraag niet ontvankelijk is omdat die vraag niet duidelijk aangeeft welke categorieën van personen, ten aanzien van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, dienen te worden vergeleken.

A.2.2. Jurgen Boonen is van oordeel dat de te vergelijken categorieën van personen wel degelijk blijken uit de prejudiciële vraag en uit het arrest van het verwijzende rechtscollege. Hij stelt overigens vast dat de in de memorie van de Ministerraad vervatte argumentatie gebaseerd is op de te dezen te vergelijken categorieën van personen, waaruit volgens hem blijkt dat de Ministerraad niet kan beweren dat het niet duidelijk is welke categorieën van personen moeten worden vergeleken.

A.3.1. De Ministerraad voert eveneens aan dat het antwoord op de prejudiciële vraag niet nuttig is voor de oplossing van het geschil dat hangende is voor het verwijzende rechtscollege, omdat de tenlasteneming, door een bedrijfsleider, van de verliezen van een vennootschap, krachtens de in het geding zijnde bepaling, slechts als beroepskosten aftrekbaar is wanneer die tenlasteneming is ingegeven door de bedoeling beroepsinkomsten die de bedrijfsleider « periodiek » uit de vennootschap verkrijgt, te behouden en wanneer die beroepsinkomsten op een periodieke wijze werden verkregen vóór de tenlasteneming van de verliezen. Hij is van oordeel dat er in de zaak voor het verwijzende rechtscollege geen sprake is van beroepsinkomsten die de bedrijfsleider « periodiek » uit de vennootschap verkrijgt, evenmin van beroepsinkomsten die voorafgaand aan de tenlasteneming van de verliezen werden verkregen.

A.3.2. Jurgen Boonen antwoordt dat de prejudiciële vraag niet handelt over de periodiciteit van de beroepsinkomsten en evenmin betrekking heeft op de in de in het geding zijnde bepaling vervatte anterioriteitsvereiste. Die vraag heeft volgens hem betrekking op de invulling van het begrip « beroepsinkomsten ».

Ten gronde

A.4. Jurgen Boonen is allereerst van oordeel dat het verwijzende rechtscollege artikel 53, 15°, van het WIB 1992 interpreteert op een wijze die strijdig is met het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken, zoals gewaarborgd bij artikel 170 van de Grondwet. Hij zet uiteen dat er in artikel 53, 15°, van het WIB 1992 sprake is van « behoud van beroepsinkomsten » en dat artikel 23, § 1, van dat Wetboek het begrip « beroepsinkomsten » definieert als inkomsten die voortkomen uit werkzaamheden van alle aard en daarbij uitdrukkelijk vermeldt dat niet alleen bezoldigingen, maar ook winsten en baten dienen te worden beschouwd als beroepsinkomsten. Hij is van oordeel dat, door het in het voormelde artikel 53, 15°, van het WIB 1992 vervatte begrip « beroepsinkomsten » te interpreteren als uitsluitend betrekking hebbend op bezoldigingen, voorwaarden aan dat artikel worden toegevoegd die niet in de tekst ervan zijn vermeld. Hij meent bovendien dat de beperkende interpretatie van het begrip « beroepsinkomsten » geen relevantie vertoont ten aanzien van de door de wetgever nagestreefde doelstelling, die erin bestaat belastingontwijking tegen te gaan.

A.5.1. Jurgen Boonen is vervolgens van oordeel dat de interpretatie die het verwijzende rechtscollege geeft aan de in het geding zijnde bepaling leidt tot een strijdigheid met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, zoals gewaarborgd bij de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet. Uit de parlementaire voorbereiding leidt hij af dat de voorwaarde betreffende het « behoud van beroepsinkomsten » is ingegeven door de zorg om belastingontwijking tegen te gaan en meer bepaald tot doel heeft te voorkomen dat de vennootschapsvorm zou worden aangewend door zaakvoerders om verliezen in fiscaalrechtelijke zin te creëren zonder dat er daadwerkelijk belastbare beroepsinkomsten worden verkregen uit de vennootschap.

A.5.2. Jurgen Boonen meent dat beide door de prejudiciële vraag beoogde categorieën zich, ten aanzien van de door de wetgever nagestreefde doelstelling, bevinden in vergelijkbare situaties, omdat beide categorieën voorafgaandelijk beroepsinkomsten hebben ontvangen van de vennootschap, wat er volgens hem op wijst dat de tenlasteneming van de verliezen door beide categorieën niet is ingegeven door een doelstelling van belastingontwijking, maar wel door de bedoeling beroepsinkomsten te behouden.

A.5.3. Jurgen Boonen doet gelden dat de interpretatie van het verwijzende rechtscollege ertoe leidt dat de in het geding zijnde bepaling verder gaat dan wat noodzakelijk is om het door de wetgever beoogde doel te bereiken. Hij is dan ook van oordeel dat, indien de in het geding zijnde bepaling moet worden geïnterpreteerd in die zin dat enkel bedrijfsleidersbezoldigingen vallen onder het begrip « beroepsinkomsten », het door die bepaling in het leven geroepen verschil in behandeling niet pertinent is ten aanzien van het door de wetgever nagestreefde doel. Hij meent dat bedrijfsleiders die prestaties factureren aan de vennootschap eveneens met de tenlasteneming van verliezen tot doel hebben om beroepsinkomsten te behouden. Hij meent bovendien dat ook werknemers en leveranciers van de vennootschap onterecht worden uitgesloten van de mogelijkheid om de tenlasteneming van verliezen van de vennootschap als beroepskosten af te trekken.

A.6.1. De Ministerraad is allereerst van oordeel dat het tot de beoordelingsbevoegdheid van de wetgever behoort om te beslissen onder welke voorwaarden de tenlasteneming van verliezen van vennootschappen door natuurlijke personen fiscaalrechtelijk aftrekbaar is.

A.6.2. De Ministerraad meent vervolgens dat de bedrijfsleiders die van hun vennootschap op periodieke wijze bezoldigingen hebben ontvangen niet vergelijkbaar zijn met de bedrijfsleiders die geen periodieke bezoldigingen, maar wel andere beroepsinkomsten voortvloeiende uit de facturatie van prestaties aan de vennootschap, hebben ontvangen. Hij zet uiteen dat het periodieke karakter van de bezoldigingen de bedrijfsleider toelaat zijn levensstijl en vermogensplanning te organiseren, wat niet het geval is wanneer de inkomsten voortvloeien uit de facturatie van prestaties aan de vennootschap. Hij meent dat uit het periodiek toekennen van bezoldigingen aan de bedrijfsleider een zekere mate van economische leefbaarheid van de vennootschap blijkt en dat niet ervan kan worden uitgegaan dat de tenlasteneming van verliezen van een vennootschap door een onbezoldigde bedrijfsleider een toestand in het leven roept waarin de vennootschap dermate rendabel moet worden geacht dat zij in de toekomst voordelen zou kunnen toekennen aan de bedrijfsleider in de vorm van belastbare inkomsten.

A.6.3. In zoverre het Hof van oordeel zou zijn dat de bedoelde categorieën van bedrijfsleiders wel degelijk vergelijkbaar zijn, is de Ministerraad van oordeel dat het door de in het geding zijnde bepaling in het leven geroepen verschil in behandeling redelijk is verantwoord. Hij wijst erop dat de wetgever belastingontwijking is willen tegengaan en heeft willen voorkomen dat vennootschappen worden aangewend om verliezen in fiscaalrechtelijke zin te creëren. Hij is van oordeel dat het in het geding zijnde verschil in behandeling relevant is ten aanzien van het door de wetgever nagestreefde doel, vermits het oprichten van vennootschappen of het overnemen van verlieslatende vennootschappen met de loutere bedoeling er fiscaal voordeel uit te halen zeer onaantrekkelijk wordt. Hij merkt op dat het, om te voldoen aan de voorwaarden voor de fiscaalrechtelijke aftrek, vereist is dat een substantieel bedrag aan beroepsinkomsten werd toegekend aan de bedrijfsleider, reden waarom in de in het geding zijnde bepaling sprake is van periodieke inkomsten, en dit om te voorkomen dat de maatregel wordt uitgehold door het toekennen van een symbolisch belastbaar inkomen aan die bedrijfsleider. Hij meent dat de maatregel bovendien redelijk en evenredig is, vermits niet elke tenlasteneming van vennootschapsverliezen als aftrekbare beroepskosten wordt geweerd en vermits de voorwaarden zodanig zijn opgesteld dat de bedrijfsleiders van in onverdachte omstandigheden opererende vennootschappen in aanmerking komen om de tenlasteneming van verliezen als aftrekbare beroepskosten aan te geven in de personenbelasting. Hij merkt op dat wanneer de bedrijfsleider beroepsinkomsten ontvangt door middel van de facturatie van prestaties aan de vennootschap, er niet met zekerheid kan worden vastgesteld dat er geen sprake is van het misbruik dat de wetgever heeft willen bestrijden. Hij meent bovendien dat de in het geding zijnde bepaling, indien ze anders zou worden geïnterpreteerd, discriminaties in het leven zou roepen ten aanzien van andere leveranciers en ten aanzien van de werknemers van de vennootschap die niet in de mogelijkheid zijn om de tenlasteneming van vennootschapsverliezen met het oog op het behoud van hun beroepsinkomsten, als beroepskosten aan te geven.

- B -

B.1.1. Krachtens artikel 49, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), dat betrekking heeft op de personenbelasting, zijn als beroepskosten aftrekbaar 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 en het bedrag verantwoordt door middel van bewijsstukken of, indien zulks niet mogelijk is, door alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, met uitzondering van de eed.

B.1.2. Artikel 53 van het WIB 1992 bevat een opsomming van kosten die niet als aftrekbare beroepskosten worden aangemerkt.

De prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 53, 15°, van dat Wetboek, dat bepaalt :

« Als beroepskosten worden niet aangemerkt :

[...]

15° verliezen van vennootschappen ten laste genomen door natuurlijke personen, behoudens indien het gaat om bedrijfsleiders die deze tenlasteneming verwezenlijken door onherroepelijke en onvoorwaardelijke betaling van een som voor het behoud van beroepsinkomsten welke die leiders periodiek uit de vennootschap verkrijgen en de aldus betaalde som door de vennootschap volledig wordt gebruikt voor de aanzuivering van haar verliezen ».

B.2. Het Hof wordt verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid van die bepaling met de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet, « in de interpretatie dat de voorwaarde ‘ behoud van beroepsinkomsten ’ zich beperkt tot het behoud van bedrijfsleidersbezoldigingen ».

Ten aanzien van de ontvankelijkheid

Wat de memorie van de Ministerraad betreft

B.3. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege voert aan dat de memorie van de Ministerraad uit de debatten dient te worden geweerd omdat ze laattijdig is ingediend.

B.4.1. Krachtens artikel 85 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof kan de Ministerraad, binnen 45 dagen na ontvangst van de door de griffier krachtens artikel 77 gedane kennisgeving, een memorie bij het Hof indienen. Krachtens artikel 82, tweede en derde lid, van die bijzondere wet wordt elke kennisgeving door het Hof gedaan bij een ter post aangetekende brief met ontvangstmelding en gaat de termijn waarover de partijen beschikken, in op de dag van ontvangst van de brief.

B.4.2. Te dezen heeft de Ministerraad de op 6 november 2018 gedane kennisgeving vanwege het Hof ontvangen op 21 november 2018. De op 29 december 2018 verstuurde en op 2 januari 2019 door het Hof ontvangen memorie van de Ministerraad werd aldus binnen de in artikel 85 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof bepaalde termijn van 45 dagen ingediend.

B.4.3. De exceptie wordt verworpen.

Wat de ontvankelijkheid van de prejudiciële vraag betreft

B.5.1. De Ministerraad voert aan dat de prejudiciële vraag niet ontvankelijk is omdat er niet uit blijkt welke categorieën van personen, in het kader van de toetsing van de in het geding zijnde bepaling aan de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet, dienen te worden vergeleken.

B.5.2. Hoewel in de prejudiciële vraag niet uitdrukkelijk wordt gepreciseerd welke categorieën van personen dienen te worden vergeleken, blijkt uit de motivering van de verwijzingsbeslissing dat de prejudiciële vraag betrekking heeft op het verschil in behandeling dat de in het geding zijnde bepaling, in de in die vraag vermelde interpretatie, in het leven roept tussen bedrijfsleiders, naargelang zij vóór de tenlasteneming van de verliezen van de vennootschap, bedrijfsleidersbezoldigingen van die vennootschap hebben ontvangen, dan wel andere beroepsinkomsten, en meer bepaald winsten. Uit de door de Ministerraad ingediende memorie blijkt overigens dat hij in staat is geweest om zijn standpunten omtrent het voormelde verschil in behandeling uiteen te zetten.

B.5.3. De exceptie wordt verworpen.

B.6.1. De Ministerraad voert eveneens aan dat het antwoord op de prejudiciële vraag niet nuttig is voor de oplossing van het geschil dat hangende is voor het verwijzende rechtscollege, omdat uit de feiten die ten grondslag liggen van dat geschil blijkt dat hoe dan ook niet is voldaan aan de voorwaarden waaronder een bedrijfsleider de ten laste genomen verliezen van de vennootschap als beroepskosten kan aftrekken. Hij is meer bepaald van oordeel dat er in de zaak voor het verwijzende rechtscollege geen sprake is van beroepsinkomsten die de bedrijfsleider « periodiek » uit de vennootschap verkrijgt, evenmin van beroepsinkomsten die voorafgaand aan de tenlasteneming van de verliezen werden verkregen.

B.6.2. In de regel komt het de verwijzende rechter toe te oordelen of het antwoord op de prejudiciële vraag nuttig is voor het oplossen van het geschil. Alleen indien dat klaarblijkelijk niet het geval is, kan het Hof beslissen dat de vraag geen antwoord behoeft.

B.6.3. Uit de feiten van de zaak die hangende is voor de verwijzende rechter blijkt dat de eenmanszaak van de betrokken bedrijfsleider, vóór de tenlasteneming van de verliezen van de vennootschap door die bedrijfsleider, meerdere prestaties heeft gefactureerd aan de vennootschap. In zoverre het Hof van oordeel zou zijn dat de gestelde prejudiciële vraag bevestigend dient te worden beantwoord, zouden de winsten die het gevolg zijn van die facturen in voorkomend geval kunnen worden gekwalificeerd als beroepsinkomsten die vóór de tenlasteneming van de verliezen van de vennootschap op periodieke wijze uit de vennootschap werden verkregen en zouden de ten laste genomen verliezen bijgevolg kunnen worden gekwalificeerd als aftrekbare beroepskosten. Het antwoord op de prejudiciële vraag is aldus niet klaarblijkelijk nutteloos voor de oplossing van het geschil dat hangende is voor het verwijzende rechtscollege.

B.6.4. De exceptie wordt verworpen.

Ten gronde

B.7. Krachtens de in het geding zijnde bepaling kunnen verliezen van vennootschappen die ten laste worden genomen door natuurlijke personen in beginsel niet door die personen worden afgetrokken als beroepskosten.

Die bepaling voorziet evenwel in een uitzondering op dat verbod voor bedrijfsleiders die verliezen van de vennootschap ten laste nemen met het oog op het behoud van beroepsinkomsten die zij periodiek uit de vennootschap verkrijgen. De ten laste genomen vennootschapsverliezen kunnen slechts als aftrekbare beroepskosten worden gekwalificeerd wanneer de tenlasteneming gebeurt door middel van een onherroepelijke en onvoorwaardelijke betaling van een som die door de vennootschap volledig wordt gebruikt voor de aanzuivering van haar verliezen.

B.8. Uit de in de in het geding zijnde bepaling gebruikte woorden « voor het behoud van beroepsinkomsten » leidt het verwijzende rechtscollege af dat de tenlasteneming van de verliezen van een vennootschap door een bedrijfsleider van die vennootschap slechts als aftrekbare beroepskosten kan worden gekwalificeerd indien de bedrijfsleider reeds vóór die tenlasteneming beroepsinkomsten heeft behaald uit de vennootschap. Indien dat niet het geval is, kan de tenlasteneming niet worden beschouwd als aftrekbare beroepskosten.

Het verwijzende rechtscollege is eveneens van oordeel dat het in die bepaling gebruikte woord « beroepsinkomsten » dient te worden begrepen als « bezoldigingen van bedrijfsleiders », in de zin van de artikelen 30, 2°, en 32 van het WIB 1992, gelet op het feit dat die inkomsten « periodiek » uit de vennootschap dienen te worden verkregen, en rekening houdend met het gegeven dat het tweede zinsdeel van die bepaling, als uitzondering op de regel dat verliezen van vennootschappen die door natuurlijke personen ten laste worden genomen niet als beroepskosten aftrekbaar zijn, strikt moet worden geïnterpreteerd.

B.9.1. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.9.2. Artikel 172, eerste lid, van de Grondwet vormt, in fiscale aangelegenheden, een bijzondere toepassing van het in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vervatte beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

B.10.1. In de interpretatie van het verwijzende rechtscollege roept de in het geding zijnde bepaling een verschil in behandeling in het leven tussen bedrijfsleiders, naargelang zij vóór de tenlasteneming van de verliezen van de vennootschap, bedrijfsleidersbezoldigingen van die vennootschap hebben ontvangen, dan wel andere beroepsinkomsten. Dat verschil in behandeling berust op een objectief criterium, meer bepaald de aard van de beroepsinkomsten die de bedrijfsleider heeft ontvangen van de vennootschap.

B.10.2. Gelet op de feiten van de zaak die hangende is voor het verwijzende rechtscollege, beperkt het Hof, voor het nader onderzoek van het voormelde verschil in behandeling, de categorie van de bedrijfsleiders die andere beroepsinkomsten hebben ontvangen dan bedrijfsleidersbezoldigingen tot de categorie van de bedrijfsleiders die beroepsinkomsten hebben ontvangen die fiscaalrechtelijk dienen te worden gekwalificeerd als winsten.

B.11.1. De in het geding zijnde bepaling gaat terug op artikel 50, 6°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, zoals ingevoegd bij artikel 10 van de wet van 4 augustus 1986 « houdende fiscale bepalingen ».

De parlementaire voorbereiding van die laatste wet vermeldt :

« Anderzijds stelt de administratie vast dat de neiging tot het oprichten van vennootschappen - zonder dat het noodzakelijk gaat om optievennootschappen - met als uiteindelijk doel verliezen te creëren, overhands toeneemt.

Deze vorm van belastingontwijking moet worden tegengegaan. Daarom wordt tevens voorgesteld de verliezen die door de vennoten ten laste worden genomen, op fiscaal vlak slechts in aanmerking te nemen indien zij het bewijs leveren dat :

- de tenlasteneming gebeurt met het oog op het behoud van bedrijfsinkomsten die zij periodiek uit die vennootschap verkrijgen;
- die tenlasteneming gebeurt bij wijze van een definitieve storting in speciën;
- die gestorte sommen door de vennootschap volledig worden aangewend voor de vermindering van haar bedrijfsverliezen.

[...]

De voorgestelde maatregel wordt mede verantwoord door het stelsel dat thans van toepassing is op de inkomsten van bestuurders van aandelenvennootschappen en van werkende vennoten van personenvennootschappen, waarbij als bezoldigingen worden belast de inkomsten die zij wegens de in de vennootschap uitgeoefende activiteit behalen. In dat stelsel is het logisch te beschouwen dat de door een bestuurder of werkend vennoot ten laste genomen verliezen van de vennootschap enkel fiscaal aftrekbaar zijn wanneer zij ten laste worden genomen om de bedrijfsinkomsten uit die vennootschap te behouden » (*Parl. St.*, Senaat, 1985-1986, nr. 310/1, pp. 8-9).

Naar aanleiding van een – niet aangenomen - amendement ingediend in de Kamer van volksvertegenwoordigers, dat beoogde het woord « periodiek » in artikel 50, 6°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 te schrappen, verklaarde de minister van Financiën « dat het amendement [...] voor zover [het] het woord ‘ periodiek ’ wil weglaten de aanpak minder restrictief maakt hoewel het hier om een fiscale evasie gaat en men dus het misbruik niet kan beteugelen » (*Parl. St.*, Kamer, 1985-1986, nr. 576/7, p. 74).

B.11.2. Uit de aangehaalde parlementaire voorbereiding blijkt dat de in het geding zijnde bepaling is ingegeven door de zorg belastingontwijking tegen te gaan, en meer bepaald te voorkomen dat de vennootschapsvorm wordt aangewend om verliezen in fiscaalrechtelijke zin te creëren.

B.11.3. De wetgever heeft het evenwel aangewezen geacht te voorzien in een uitzondering op het principiële verbod voor natuurlijke personen om de tenlasteneming van verliezen van een vennootschap fiscaal af te trekken als beroepskosten, uitzondering die geldt voor bedrijfsleiders die zulke verliezen ten laste nemen met het oog op het behoud van beroepsinkomsten. Uit de aangehaalde parlementaire voorbereiding blijkt dat de wetgever, omwille van de nagestreefde doelstelling belastingontwijking tegen te gaan, strikte voorwaarden heeft willen verbinden aan die toegelaten fiscale aftrek, reden waarom hij heeft voorzien in de voorwaarde dat de bedrijfsleider « periodiek » beroepsinkomsten moet hebben verkregen uit de vennootschap. Uit die voorbereiding blijkt eveneens dat de wetgever met de notie « beroepsinkomsten welke die leiders periodiek uit de vennootschap verkrijgen » die inkomsten heeft beoogd die de bedrijfsleiders behalen « wegens de in de vennootschap uitgeoefende activiteit » en die « als bezoldigingen worden belast ».

B.12. Ten aanzien van het nagestreefde doel belastingontwijking tegen te gaan, is het niet zonder redelijke verantwoording dat de tenlastenemingen van vennootschapsverliezen fiscaalrechtelijk slechts aftrekbaar zijn als beroepskosten wanneer zij gebeuren door bedrijfsleiders met het oog op het behoud van de bezoldigingen die zij periodiek ontvangen wegens de in de vennootschap uitgeoefende activiteiten.

Wanneer een bedrijfsleider prestaties factureert aan de vennootschap, die voor hem leiden tot inkomsten die fiscaalrechtelijk dienen te worden gekwalificeerd als winsten, kunnen die inkomsten niet worden opgevat als inkomsten die werden verworven « wegens de in de vennootschap uitgeoefende activiteit », maar dienen zij te worden beschouwd als inkomsten die werden verworven wegens het leveren van prestaties aan de vennootschap. Om die reden bevindt de bedrijfsleider die prestaties factureert aan de vennootschap zich niet in een situatie die wezenlijk verschillend is van die waarin andere personen zich bevinden die prestaties factureren aan de vennootschap en die evenmin de tenlasteneming van de verliezen van de vennootschap fiscaal kunnen aftrekken als beroepskosten.

B.13. In zoverre de prejudiciële vraag betrekking heeft op de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet, dient ze ontkennend te worden beantwoord.

B.14. Het Hof dient nog te onderzoeken of de in het geding zijnde bepaling, in de interpretatie eraan verleend door het verwijzende rechtscollège, bestaanbaar is met het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken, zoals gewaarborgd bij de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet.

B.15.1. Artikel 170, § 1, van de Grondwet bepaalt :

« Geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet ».

Artikel 172, tweede lid, van de Grondwet bepaalt :

« Geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet ».

B.15.2. Uit de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet kan worden afgeleid dat geen enkele belasting kan worden geheven en dat geen enkele vrijstelling van belasting kan worden verleend zonder instemming van de belastingplichtigen, uitgedrukt door hun vertegenwoordigers. Daaruit volgt dat de fiscale aangelegenheid een bevoegdheid is die te dezen door de Grondwet aan de wet wordt voorbehouden en dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting in beginsel ongrondwettig is.

De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de bevoegde wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de bevoegde wetgever zijn vastgesteld.

Tot de essentiële elementen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen.

B.15.3. Het in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet gewaarborgde fiscale wettigheidsbeginsel vereist daarnaast dat de belastingwet nauwkeurige, ondubbelzinnige en duidelijke criteria bevat aan de hand waarvan kan worden uitgemaakt wie belastingplichtig is en voor welk bedrag. Aan het vereiste dat belastingen en belastingvrijstellingen duidelijk moeten worden omschreven in de wet is voldaan wanneer de rechtzoekende, op basis van de bewoordingen van de relevante bepaling en, indien nodig, met behulp van de interpretatie daarvan door de rechtscolleges, kan weten of hij al dan niet belastingplichtig is en voor welk bedrag.

B.16. Mede gelet op het gegeven dat het tweede zinsdeel van de in het geding zijnde bepaling, als uitzondering op de regel dat verliezen van vennootschappen die door natuurlijke personen ten laste worden genomen niet als beroepskosten aftrekbaar zijn, strikt moet worden geïnterpreteerd, blijkt uit het in die bepaling gebruikte woord « periodiek » voldoende duidelijk dat het begrip « beroepsinkomsten », zoals ook het verwijzende rechtscollege heeft geoordeeld, niet slaat op de inkomsten die een bedrijfsleider ontvangt ten gevolge van de facturatie van prestaties aan de vennootschap en die fiscaalrechtelijk dienen te worden gekwalificeerd als winsten. Die interpretatie komt overigens overeen met de door de wetgever nagestreefde doelstellingen, zoals die blijken uit de in B.11.1 aangehaalde parlementaire voorbereiding.

B.17. In zoverre de prejudiciële vraag betrekking heeft op de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet, dient ze ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 53, 15°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt de artikelen 10, 11, 170 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 20 november 2019.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen