



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 145/2024
van 28 november 2024
Rolnummers : 8123, 8124 en 8125**

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 53, 15°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Cassatie.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters Luc Lavrysen en Pierre Nihoul, en de rechters Joséphine Moerman, Michel Pâques, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt en Kattrin Jadin, bijgestaan door griffier Nicolas Dupont, onder voorzitterschap van voorzitter Luc Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

Bij drie arresten van 30 november 2023, waarvan de expedities ter griffie van het Hof zijn ingekomen op 22 december 2023, heeft het Hof van Cassatie de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 53, 15°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in samenhang met artikel 49 van dit wetboek, de artikelen 10 en 11 en 170 en 172 van de Grondwet, in zoverre eruit volgt dat de aanzuivering van verliezen van de vennootschap door de bedrijfsleider door onherroepelijk afstand te doen van zijn schuldvordering op de vennootschap door middel van een debitering van zijn rekening-courant, niet als een betaling in de zin van artikel 53, 15°, WIB 92 en dus als een aftrekbare beroepskost wordt beschouwd, ook al werd de schuldvordering in rekening-courant opgebouwd door werkelijk aan de vennootschap ter beschikking gestelde gelden, terwijl de bedrijfsleider die gelden ter beschikking stelt van zijn vennootschap om vennootschapsverliezen aan te zuiveren zonder de ter beschikking gestelde som op zijn rekening-courant te boeken, deze wel als beroepskost in aftrek kan brengen ? ».

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 8123, 8124 en 8125 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Memories zijn ingediend door :

- Jean Bierwaerts, Marie Clauwers, Jan Bierwaerts, Kirsten Steegmans en Wim Bierwaerts, bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Jan Tuerlinckx, advocaat bij de balie van Antwerpen, en door mr. Hugo Vandenberghe, advocaat bij de balie te Brussel;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Stefan De Vleeschouwer, advocaat bij het Hof van Cassatie.

Jean Bierwaerts, Marie Clauwers, Jan Bierwaerts, Kirsten Steegmans en Wim Bierwaerts hebben ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 17 juli 2024 heeft het Hof, na de rechters-verslaggeefsters Joséphine Moerman en Emmanuelle Bribosia te hebben gehoord, beslist dat de zaken in staat van wijzen waren, dat geen terechtzitting zou worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek om te worden gehoord, zou hebben ingediend, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten na die termijn zouden worden gesloten en de zaken in beraad zouden worden genomen.

Ingevolge het verzoek van meerdere partijen om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 25 september 2024 de dag van de terechtzitting bepaald op 23 oktober 2024.

Op de openbare terechtzitting van 23 oktober 2024 :

- zijn verschenen :

- . mr. Jan Tuerlinckx, en mr. Hugo Vandenberghe, voor Jean Bierwaerts, Marie Clauwers, Jan Bierwaerts, Kirsten Steegmans en Wim Bierwaerts;

- . mr. Stefan De Vleeschouwer, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggeefsters Joséphine Moerman en Emmanuelle Bribosia verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- zijn de zaken 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 eisers in de zaken nrs. 8123, 8124 en 8125 zijn allen bestuurders en vennoten van de nv « Elim ». In de periode 2008 tot en met 2011 verrichten zij meerdere stortingen aan de vennootschap, die op het moment van de storting telkens werden gecrediteerd op de rekening-courant van de eisers, als gevolg waarvan de eisers een vordering op de vennootschap verkregen ten belope van de gestorte bedragen. In 2011 werd het aldus opgebouwde creditsaldo op de rekening-courant van de eisers gedebiteerd. In hun aangifte in de personenbelasting voor het aanslagjaar 2012 namen de eisers een deel van het gedebiteerde bedrag op als « andere beroepskosten

bedrijfsleider ». In hun aangifte voor het aanslagjaar 2013 namen zij een bijkomend bedrag op onder de code « nog aftrekbare beroepsverliezen van vorige belastbare tijdperken ».

De administratie oordeelde dat niet was voldaan aan de voorwaarden van artikel 53, 15°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), omdat geen sprake zou zijn van een onherroepelijke en onvoorwaardelijke betaling van een som door de bedrijfsleiders met het oog op de aanzuivering van het verlies van de vennootschap. Na de afwijzing van hun bezwaar stelden de eisers een beroep in tegen de supplementaire aanslagen. De Rechtbank van eerste aanleg Limburg, afdeling Hasselt, verklaarde hun vorderingen gegrond. Op hoger beroep van de administratie oordeelde het Hof van Beroep te Antwerpen dat voor de bedragen die voor 2011 werden gestort aan de vennootschap, niet was voldaan aan de voorwaarden van artikel 53, 15°, van het WIB 1992. De eisers stelden daarop een cassatievoorziening in. Het Hof van Cassatie stelt, op vraag van de eisers, de voormelde prejudiciële vragen, die identiek zijn in de drie samengevoegde zaken.

III. *In rechte*

- A -

A.1. Volgens de Ministerraad is de prejudiciële vraag niet nuttig voor het oplossen van de geschillen voor het verwijzende rechtscollege. Er is immers in elk geval niet voldaan aan de voorwaarde dat de gestorte sommen door de vennootschap volledig worden aangewend voor de vermindering van haar bedrijfsverliezen.

In ondergeschikte orde stelt de Ministerraad dat er geen sprake is van een schending. De in het geding zijnde vereiste wordt verantwoord door het feit dat de wetgever voornamelijk heeft gewild dat de vennootschap daadwerkelijk over liquiditeiten zou beschikken om haar verplichtingen na te komen, wat niet het geval zou zijn wanneer de vennootschap enkel de rekening-courant van de vennoot debiteert. De gestorte gelden die door de bedrijfsleider in vorige belastbare tijdperken ter beschikking werden gesteld, zijn reeds aangewend door de vennootschap en kunnen dus in het belastbare tijdperk niet langer worden aangewend door de vennootschap om de beroepsinkomsten van de bedrijfsleiders te vrijwaren.

A.2. De eisers in de zaken voor het verwijzende rechtscollege merken op dat er slechts één mogelijkheid is om de vraag te interpreteren in het licht van de motivering van de verwijzingsbeslissingen, namelijk in die zin dat het verschil tussen de te vergelijken categorieën erin bestaat dat het ontstaan van de schuldvordering al dan niet gepaard gaat met een gelijktijdige betaling in speciën. Volgens hen schendt de interpretatie door het verwijzende rechtscollege het gelijkheidsbeginsel. Het onderscheidingscriterium is volgens hen niet objectief, tenzij het tijdstip van de effectieve storting als criterium wordt genomen. In dat geval is het criterium echter niet pertinent. Bovendien is de regeling kennelijk onredelijk ten opzichte van het beoogde doel.

In hun memorie van antwoord benadrukken zij dat de vraag wel degelijk nuttig is en betrekking heeft op een onderscheid onder bedrijfsleiders, naargelang zij voor de tenlasteneming van de verliezen van de vennootschap, definitieve betalingen verrichten middels een storting in geld, dan wel middels een debitering van de rekening-courant.

- B -

B.1. Het Hof wordt verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid van artikel 53, 15°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), in samenhang gelezen met artikel 49 van hetzelfde Wetboek, met de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet.

B.2. Aangezien noch uit de prejudiciële vraag, noch uit de motivering van de verwijzingsbeslissingen kan worden afgeleid op welke wijze de in het geding zijnde bepaling, in de interpretatie eraan verleend door het verwijzende rechtscollege, onbestaanbaar zou zijn met het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken, zoals gewaarborgd bij de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet, is de vraag niet ontvankelijk wat die bepalingen betreft.

B.3.1. Krachtens artikel 49, eerste lid, van 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, ingeval zulks niet mogelijk is, door alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, met uitzondering van de eed ».

B.3.2. 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.3.3. Krachtens artikel 53, 15°, van het WIB 1992 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.4.1. De Ministerraad voert aan dat het antwoord op de prejudiciële vraag niet nuttig is voor de oplossing van de geschillen die hangende zijn voor het verwijzende rechtscollege, omdat uit de feiten die ten grondslag liggen aan die geschillen 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 uit de zaken voor het verwijzende rechtscollege blijkt dat de voordien gestorte bedragen niet werden gebruikt voor de aanzuivering van de verliezen van de vennootschap, aangezien die bedragen op het moment van de debitering op de rekening-courant van de bedrijfsleiders, niet langer beschikbaar waren.

B.4.2. In de regel komt het het verwijzende rechtscollege 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.4.3. Uit de motivering van de verwijzingsbeslissingen blijkt dat het Hof van Cassatie van oordeel is dat, wanneer de debitering van een rekening-courant wel als een onherroepelijke en onvoorwaardelijke betaling moet worden beschouwd, dit tot gevolg zou hebben dat het tijdstip van de eerdere stortingen niet langer pertinent is. 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.5.1. 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.5.2. 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.6.1. In de interpretatie van het verwijzende rechtscollege roept de in het geding zijnde bepaling een verschil in behandeling in het leven tussen, enerzijds, bedrijfsleiders, zoals de partijen in de zaak ten gronde, die door middel van een debitering op hun rekening-courant onherroepelijk afstand doen van hun schuldvordering tegen hun vennootschap die is ontstaan door de betaling van geldsommen tijdens eerdere belastbare periodes en, anderzijds, bedrijfsleiders die een som geld in speciën betalen aan hun vennootschap. Terwijl die laatste categorie van bedrijfsleiders, indien aan de overige voorwaarden is voldaan, in dezelfde belastbare periode het betrokken bedrag kan aftrekken van de personenbelastingen als beroepskosten, is dat, in de interpretatie van het verwijzende rechtscollege, niet het geval voor de eerste categorie. Dat verschil in behandeling berust op een objectief criterium, meer bepaald de wijze waarop de vermogensvermindering ten aanzien van de bedrijfsleider plaatsvindt.

B.6.2. 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.

Onder definitieve storting in speciën moet worden verstaan elke verrichting, met inbegrip van de stortingen of overschrijvingen langs post- of [bankrekening], die een werkelijke betaling vanwege de vennoot inhoudt; derhalve zijn eenvoudige boekhoudkundige geschriften verricht in de vennootschap uitgesloten (zie Burgerlijke Wetboek, artikelen 1152 en 1153).

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).

B.6.3. Uit de aangehaalde parlementaire voorbereiding blijkt dat de in het geding zijnde bepaling is ingegeven door de bekommernis belastingontwijking tegen te gaan en meer bepaald te voorkomen dat de vennootschapsvorm wordt aangewend om verliezen in fiscaalrechtelijke zin te creëren.

B.6.4. 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 de aftrek enkel mogelijk is wanneer er sprake is van een definitieve storting in speciën, waarbij eenvoudige boekhoudkundige geschriften verricht in de vennootschap worden uitgesloten. Zoals de Ministerraad opwerpt, draagt die vereiste ertoe bij dat de vennootschap, door de storting, over voldoende liquiditeiten zou kunnen beschikken om haar verplichtingen na te komen.

B.7. Ten aanzien van het nagestreefde doel belastingontwijking tegen te gaan, alsook om in het bijzonder te waarborgen dat de vennootschap over voldoende liquiditeiten beschikt, is het niet zonder redelijke verantwoording dat de tenlastenemingen van vennootschapsverliezen fiscaalrechtelijk niet aftrekbaar zijn als beroepskosten wanneer zij, zoals het geval is voor de

debitering van de rekening-courant op basis van een schuldvordering die is ontstaan door stortingen in voorgaande belastbare tijdperken, enkel een definitieve vermindering van het vermogen van de bedrijfsleider inhouden, zonder dat daarbij liquiditeiten beschikbaar komen voor de vennootschap.

B.8. Artikel 53, 15°, van het WIB 1992, in samenhang gelezen met artikel 49 van hetzelfde Wetboek, is bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 53, 15°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in samenhang gelezen met artikel 49 van dat Wetboek, 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 28 november 2024.

De griffier,

De voorzitter,

Nicolas Dupont

Luc Lavrysen