

Rolnummer 5222
Arrest nr. 104/2012 van 9 augustus 2012

A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 52, 11°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing op schulden ontstaan vóór 17 oktober 1995, gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Bossuyt en R. Henneuse, en de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul en F. Daoût, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter M. Bossuyt,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\*   \*   \*

### I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij arrest van 4 oktober 2011 in zake Patrick Staelraeve en Emilienne Van Haecke tegen de Belgische Staat, Federale Overheidsdienst Financiën, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 13 oktober 2011, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 52, 11° WIB 92, zoals van toepassing op schulden ontstaan vóór 17 oktober 1995, en dat bepaalt dat ‘inzonderheid als beroepskost worden aangemerkt (...) de door de bestuurders en werkende vennoten werkelijk betaalde interest van schulden aangegaan bij derden voor het inschrijven op, of het verkrijgen van aandelen die een fractie van het maatschappelijk kapitaal van een binnenlandse vennootschap vertegenwoordigen waarvan zij in het belastbare tijdperk periodiek bezoldigingen ontvangen (...)’, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat de bestuurders/werkende vennoten die wegens de faillietverklaring van de vennootschap hun periodieke bezoldigingen zien stopgezet, geen recht meer hebben op bedoelde interestaftrek ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Patrick Staelraeve, wonende te 9040 Sint-Amandsberg, Heilig Kruisplein 25;
- de Belgische Staat, Federale Overheidsdienst Financiën.

Patrick Staelraeve heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 6 juni 2012 :

- zijn verschenen :

. Mr. D. Bruneel *loco* Mr. J. Speecke, advocaten bij de balie te Kortrijk, voor Patrick Staelraeve;

. Mr. O. De Pauw *loco* Mr. E. Van Acker, advocaten bij de balie te Gent, voor de Belgische Staat, Federale Overheidsdienst Financiën;

- hebben de rechters-verslaggevers E. Derycke en J.-P. Snappe verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak 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 bodemgeschied*

De appellante voor de verwijzende rechter heeft begin 1991 als werkend vennoot-zaakvoerder in drie bvba's een kapitaalverhoging onderschreven en betaald. Daarnaast heeft hij in twee andere bvba's aandelen overgenomen. Om die uitgaven te financieren heeft hij bij diverse financiële instellingen leningen aangegaan. De interesten daarop bracht hij in rekening als beroepskosten.

De taxatieambtenaar heeft die aftrek verworpen, vermits de interesten, gelet op de faillissementen van de voormelde vennootschappen, niet zouden hebben gediend om periodieke inkomsten te verkrijgen of te behouden. In de directoriale beslissing waarbij uitspraak over het bezwaar wordt gedaan, werden de interesten die betrekking hebben op de aankoop van aandelen aanvaard voor twee vennootschappen, omdat de appellante in 1991 inkomsten uit die bvba's heeft genoten. De interesten voor de aankoop van aandelen in bepaalde bvba's werden niet aanvaard voor de aanslagjaren 1992 en 1993, omdat de appellante in de betrokken tijdperken geen inkomsten heeft verkregen uit die vennootschappen wegens hun faillissement. De rechtbank van eerste aanleg heeft de vordering van de belastingplichtige tegen een aantal aanslagen in de personenbelasting verworpen. Het is tegen dat vonnis dat voor de verwijzende rechter hoger beroep werd ingesteld. Ingaand op het verzoek van de appellante, stelt de verwijzende rechter de voormelde prejudiciële vraag.

## III. *In rechte*

- A -

### *Standpunt van de appellante voor de verwijzende rechter*

A.1. Het in het geding zijnde artikel 52, 11°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) dient in samenhang met artikel 49 van dat Wetboek te worden gelezen.

Artikel 52, 11°, beoogt de economische activiteit niet te hinderen. Daarom voorziet die bepaling in een aftrek van interesten van schulden die door een bestuurder en een werkende vennoot werden aangegaan om aandelen te verwerven van een binnenlandse vennootschap waaruit hij beroepsinkomsten verkrijgt. Om misbruiken tegen te gaan, moeten die beroepsinkomsten periodiek worden verkregen. Aldus wordt vermeden dat alle interesten van de schulden zouden kunnen worden afgetrokken door eenmalig een beperkt bedrag aan bezoldiging toe te kennen.

Die voorwaarde van periodiciteit kan evenwel ertoe leiden dat twee vergelijkbare categorieën van belastingplichtigen verschillend worden behandeld, naargelang de betrokken vennootschap al dan niet failliet gaat. De aftrek, waarin de in het geding zijnde bepaling voorziet, wordt toegestaan aan bezoldigde bestuurders en werkende vennoten die op het ogenblik waarop de lening wordt aangegaan, inkomsten uit de vennootschap verwerven of op zijn minst die bedoeling hebben. Zolang die inkomsten jaarlijks worden behaald, worden de interesten als beroepskosten beschouwd. Wanneer een vennootschap failliet gaat, kunnen de bestuurders en de werkende vennoten niet langer inkomsten uit de vennootschap behalen, hoewel de interesten verder moeten worden betaald. Toch zal de aftrek van de interesten voor die bestuurders en werkende vennoten worden geweigerd, terwijl hij voor bestuurders en werkende vennoten van een niet-gefaillieerde vennootschap is toegestaan.

In zoverre wordt aangenomen dat de vereiste dat de belastingplichtige een periodieke bezoldiging dient te ontvangen in het tijdperk waarin hij de interesten wil aftrekken een objectief criterium van onderscheid is, rijst de vraag of dat criterium redelijk is verantwoord ten opzichte van het nagestreefde doel. Dat is volgens de appellante voor de verwijzende rechter niet het geval, vermits het criterium van de periodiciteit van de bezoldigingen geen rekening houdt met omstandigheden buiten de wil van de belastingplichtige die, in het geval van een faillissement, niet langer bezoldigingen uit een vennootschap behaalt, terwijl hij een schuld heeft aangegaan met de bedoeling om zulke inkomsten te verwerven. Toegepast op bestuurders en werkende vennoten van gefaillieerde vennootschappen, heeft dat criterium tot gevolg dat de interesten niet langer als beroepskosten worden beschouwd. De kwalificatie als beroepskosten kan echter enkel gebeuren op het ogenblik dat de lening wordt aangegaan en niet jaarlijks opnieuw. De voorwaarde van de periodieke bezoldiging dient om misbruiken

tegen te gaan, maar houdt daarbij geen rekening met omstandigheden die zich buiten de wil van de belastingplichtige voordoen.

In de interpretatie dat artikel 52, 11°, van het WIB 1992 niet toelaat om interesten af te trekken indien de voorwaarde van de periodiciteit van de bezoldiging niet meer kan worden nageleefd ten gevolge van omstandigheden buiten de wil van de belastingplichtige, zoals in het geval van een faillissement, schendt het volgens de appellant voor de verwijzende rechter het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. In de interpretatie dat de in het geding zijnde bepaling de aftrek in de voormelde omstandigheden niet verbiedt, schendt zij de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

#### *Standpunt van de Ministerraad*

A.2. In hoofdorde is de Ministerraad van mening dat de prejudiciële vraag niet ontvankelijk is, aangezien zij in werkelijkheid betrekking heeft op de opportuniteit van de in het geding zijnde maatregel. Het Hof is daaromtrent niet bevoegd. Het behoort tot de beoordelingsbevoegdheid van de wetgever te beslissen of de gevolgen van een beroepsactiviteit die voortduren na het faillissement al dan niet een professioneel karakter behouden.

A.3. In ondergeschikte orde betoogt de Ministerraad dat de prejudiciële vraag ontkennend dient te worden beantwoord.

Uit de in samenhang gelezen artikelen 49 en 52, 11°, van het WIB 1992 volgt dat de belastingplichtigen die ten gevolge van een faillissement geen belastbare bezoldigingen meer ontvangen, de interesten van de schulden, bedoeld in artikel 52, 11°, niet als beroepskosten kunnen aftrekken. Artikel 49 voorziet in een algemene regeling inzake beroepskosten, terwijl artikel 52, 11°, een specifieke vorm van beroepskosten regelt, namelijk de interesten van schulden. Die regeling geldt voor alle belastingplichtigen, zodat er van een verschil in behandeling geen sprake is.

De voorwaarde dat de belastingplichtige in het belastbare tijdperk periodieke bezoldigingen van de vennootschap heeft ontvangen, moet worden beschouwd in het licht van de algemene regel volgens welke bepaalde uitgaven slechts als beroepskosten aftrekbaar zijn indien zij zijn gedaan om beroepsinkomsten te verkrijgen of te behouden. Wanneer ten gevolge van het faillissement van de vennootschap geen bezoldigingen meer worden toegekend, moet worden aangenomen dat de betrokken belastingplichtige niet in staat is te bewijzen dat de interesten zijn betaald om beroepsinkomsten te verkrijgen of te behouden.

Het verschil in behandeling tussen, enerzijds, de belastingplichtigen die ten gevolge van een faillissement geen bezoldigingen meer kunnen ontvangen en, anderzijds, de belastingplichtigen die, omdat er geen faillissement is, hun bezoldigingen blijven ontvangen, is redelijk verantwoord. Dat verschil in behandeling volgt immers uit de toepassing van artikel 49 van het WIB 1992, waarin het principe van de eenjarigheid van de personenbelasting is opgenomen : als beroepskosten zijn aftrekbaar de kosten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden.

De Ministerraad merkt nog op dat, indien de in artikel 52, 11°, gestelde voorwaarde inzake de periodiciteit van de bezoldiging enkel zou moeten worden beoordeeld in het belastbare tijdperk waarin de schuld werd aangegaan, die maatregel gemakkelijk zou kunnen worden omzeild door enkel in dat belastbare tijdperk een bezoldiging toe te kennen, hetgeen niet de bedoeling van de wetgever is.

- B -

*Ten aanzien van de in het geding zijnde bepaling*

B.1.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op de bestaanbaarheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet van artikel 52, 11°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992).

In de redactie zoals van toepassing op het bodemgeschil, bepaalt de in het geding zijnde bepaling :

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

[...]

11° de door bestuurders en werkende vennoten werkelijk betaalde interest van schulden aangegaan bij derden voor het inschrijven op, of het verkrijgen van aandelen die een fractie van het maatschappelijk kapitaal van een binnenlandse vennootschap vertegenwoordigen waarvan zij in het belastbare tijdperk periodiek bezoldigingen ontvangen; [...] ».

B.1.2. Volgens de verwijzende rechter voorziet artikel 52, 11°, in bijkomende voorwaarden, wat de aftrekbaarheid van de daarin bedoelde interesten betreft, ten opzichte van de algemene aftrekbaarheidsvoorwaarden, geformuleerd in artikel 49 van het WIB 1992, dat bepaalt :

« Als beroepskosten zijn 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.

Als in het belastbare tijdperk gedaan of gedragen worden beschouwd, de kosten die in dat tijdperk werkelijk zijn betaald of gedragen of het karakter van zekere en vaststaande schulden of verliezen hebben verkregen en als zodanig zijn geboekt ».

*Ten aanzien van de ontvankelijkheid van de prejudiciële vraag*

B.2.1. Volgens de Ministerraad zou de prejudiciële vraag niet ontvankelijk zijn, omdat zij in werkelijkheid betrekking zou hebben op de opportuniteit van de in het geding zijnde maatregel.

B.2.2. De prejudiciële vraag heeft geen betrekking op de opportuniteit van de in het geding zijnde maatregel, maar op de bestaanbaarheid ervan met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

De exceptie wordt verworpen.

*Ten gronde*

B.3. Het verwijzende rechtscollege vraagt het Hof of de in het geding zijnde bepaling het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie schendt, in zoverre de bestuurders en de werkende vennoten die wegens de faillietverklaring van de vennootschap geen periodieke bezoldigingen in het belastbare tijdperk meer ontvangen, de interesten van de schulden, aangegaan voor het inschrijven op, of het verkrijgen van aandelen in de vennootschap waarvan zij vóór het faillissement periodieke bezoldigingen ontvingen, niet meer als beroepskosten kunnen aftrekken.

B.4.1. De aftrekbaarheid, als beroepskosten, van interesten van bepaalde schulden werd oorspronkelijk geregeld door artikel 26 van de wet van 7 december 1988 houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen.

Uit de parlementaire voorbereiding van die wet blijkt dat de mogelijkheid om interesten van schulden op roerende inkomsten af te trekken, werd opgeheven om misbruiken van de belastingplichtigen te voorkomen. « Om de economische activiteit niet te hinderen » werd evenwel voorzien in de aftrekbaarheid, als beroepskosten, « van de interesten van schulden aangegaan om een Belgische vennootschap op te richten, om haar kapitaal te verhogen of om ze over te nemen bij wijze van het verwerven van de aandelen of deelbewijzen van die

vennootschap », op voorwaarde dat « de betrokkenen een activiteit uitoefenen die met een bezoldiging vergoed wordt » (*Parl. St.*, Senaat, B.Z. 1988, nr. 440-1, p. 22).

B.4.2. Bij artikel 26 van de wet van 20 juli 1990 houdende economische en fiscale bepalingen werd aan de vroegere regeling de voorwaarde toegevoegd dat in het belastbare tijdperk door de betrokken belastingplichtige periodieke bezoldigingen werden ontvangen.

De doelstelling van de wetgever werd in de parlementaire voorbereiding als volgt toegelicht :

« Het blijkt [...] dat de huidige tekst, benevens een aantal leemten die in een zekere mate de strijd tegen de misbruiken denkbeeldig maken, ook onnauwkeurigheden bevat die van aard zijn om, zowel voor de belastingplichtige als voor de Administratie, een klimaat van rechtsonzekerheid te scheppen » (*Parl. St.*, Kamer, 1989-1990, nr. 1218/1, p. 14).

Wat de periodiciteit van de bezoldigingen betreft, vermeldt de memorie van toelichting :

« Overigens voert artikel 305 van de wet van 22 december 1989 een vereiste in van periodiciteit voor de betaling van de bezoldigingen die de belastingplichtige ontvangt van de vennootschap waarvan hij effecten bezit en waarin hij bestuurder of vennoot is.

De huidige wijzigingen geven de gelegenheid om te verduidelijken wat onder 'periodiciteit' moet worden verstaan; dit beduidt minstens één maal per jaar, rekening houdend met het jaarlijks karakter van de belasting en met het artikel 44 [thans artikel 49] van het WIB.

Er wordt benadrukt dat de bezoldigingen die jaarlijks worden betaald in een normale verhouding moeten staan met de omvang van de geleende sommen » (*ibid.*).

B.5. Het behoort tot de beoordelingsbevoegdheid van de wetgever te beslissen onder welke voorwaarden de interesten van bepaalde schulden al dan niet als beroepskosten aftrekbaar zijn.

B.6. Luidens artikel 49 van het WIB 1992 worden als beroepskosten aangemerkt « de kosten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden ».

Die bepaling, waarin de algemene aftrekbaarheidsvoorwaarden worden geformuleerd, laat in beginsel niet toe kosten af te trekken die niet aan werkelijke prestaties beantwoorden.

Volgens het in het geding zijnde artikel 52, 11°, van hetzelfde Wetboek worden als beroepskosten aangemerkt « de door bestuurders en werkende vennoten werkelijk betaalde interest van schulden aangegaan bij derden voor het inschrijven op, of het verkrijgen van aandelen die een fractie van het maatschappelijk kapitaal van een binnenlandse vennootschap vertegenwoordigen waarvan zij in het belastbare tijdperk periodiek bezoldigingen ontvangen ».

B.7. Uit de in B.4 aangehaalde parlementaire voorbereiding blijkt dat de in het geding zijnde maatregel werd aangenomen om misbruiken van de belastingplichtigen tegen te gaan. Om dat doel te bereiken, wordt in een periodiciteit van de bezoldigingen, in het belastbare tijdperk, voorzien. Aldus kan worden vermeden dat de interesten van de aangeane schulden als beroepskosten zouden kunnen worden afgetrokken voor meerdere belastbare tijdperken, zelfs in het geval bijvoorbeeld dat de vennootschap slechts eenmalig een beperkt bedrag aan bezoldiging aan de betrokken belastingplichtige zou hebben toegekend.

B.8. Het feit dat in het geval van omstandigheden buiten de wil van de belastingplichtige, zoals een faillissement van een vennootschap, niet langer bezoldigingen aan de betrokken belastingplichtige worden uitbetaald, zodat niet meer aan de voorwaarde van de periodiciteit is voldaan, ontkracht het verantwoorde karakter van de in het geding zijnde maatregel niet.

Uit het voorgaande volgt dat artikel 52, 11°, van het WIB 1992 niet onbestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.9. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.



Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 52, 11°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing op schulden ontstaan vóór 17 oktober 1995, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 9 augustus 2012.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

M. Bossuyt