

Rolnummer 5417
Arrest nr. 60/2013 van 25 april 2013

ARREST

In zake : de prejudiciële vraag over artikel 43 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, zoals gewijzigd bij artikel 11 van de wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters R. Henneuse en M. Bossuyt, en de rechters A. Alen, J.-P. Snappe, E. Derycke, J. Spreutels en P. Nihoul, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter R. Henneuse,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 16 maart 2012 in zake Daniel Ralet tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 7 juni 2012, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 43 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (zoals gewijzigd bij de wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen [1979-1980]) de artikelen 10 en 11 van de gecoördineerde Grondwet, in zoverre het de mogelijke aftrek, als vroegere bedrijfsverliezen, van de verliezen die zijn geleden vanaf het boekhoudjaar dat na 31 december 1976 ingaat, op voorwaarde dat zij de vanuit fiscaal oogpunt toegestane waardeverminderingen niet overstijgen of op voorwaarde dat zij binnen de voormelde termijn hadden kunnen worden afgetrokken indien geen waardeverminderingen werden toegestaan, beperkt tot vijf belastbare tijdperken, terwijl die bepaling de bedrijfsverliezen die zijn geleden vanaf het boekhoudjaar dat na 31 december 1976 ingaat, ofwel op voorwaarde dat zij de vanuit fiscaal oogpunt toegestane afschrijvingen niet overstijgen, ofwel op voorwaarde dat zij binnen de voormelde termijn hadden kunnen worden afgetrokken indien geen afschrijvingen werden toegestaan, uitsluit van die beperking tot vijf belastbare tijdperken ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Daniel Ralet, wonende te 1000 Brussel, Terkamerenlaan 48;
- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 13 maart 2013 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. J. Malherbe, advocaat bij de balie te Brussel, voor Daniel Ralet;
 - . Mr. L. Gilain *loco* Mr. B. Dewit, advocaten bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers J.-P. Snappe en E. Derycke 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 bodemgeshil

De vraag die Daniel Ralet, burgerlijk ingenieur wiens beroepsactiviteit bestaat in de exploitatie van een industriële onderneming, plaatst tegenover de Belgische Staat, is of Daniel Ralet van zijn belastbare inkomsten met betrekking tot de aanslagjaren 1991 en 1992 vroegere verliezen kan aftrekken die hij heeft geleden gedurende de jaren 1979, 1980 en 1981 en die voortvloeien uit op voorraden en schuldvorderingen geboekte waardeverminderingen.

De verrekening van die vroegere verliezen voor een totaalbedrag van 2 922 586 frank zou Daniel Ralet hebben toegelaten de belastbare grondslag van het aanslagjaar 1991, in zoverre het is samengesteld uit beroepsinkomsten, terug te brengen tot nul (namelijk 3 479 197 frank (beroepsinkomsten) - 1 043 473 frank (bedrag van de vroegere verliezen waarvan de verrekening is toegestaan door de belastingadministratie in het kader van de beslissing van de directeur der belastingen) = 2 435 724 frank; het bedrag van 2 922 586 frank volstond bijgevolg om het bedrag van de belastbare grondslag terug te brengen tot nul en liet zelfs nog een saldo van verliezen over voor het aanslagjaar 1992).

Het saldo van het bedrag van de vroegere verliezen, dat overbleef na die verrichting, namelijk 486 862 frank (2 922 586 frank - 2 435 724 frank), zou het mogelijk hebben gemaakt het bedrag van de belastbare beroepsinkomsten voor het aanslagjaar 1992 te verminderen van 852 840 frank tot 365 978 frank, waardoor het bedrag van de belastbare inkomsten aldus in totaal zou worden beperkt tot 444 213 frank (namelijk 365 978 frank + 78 235 frank (inkomsten uit onroerende goederen)).

De belastingadministratie verzet zich tegen de verrekening van de vroegere verliezen met betrekking tot de jaren 1979, 1980 en 1981 omdat die niet verenigbaar is met de recuperatietermijn van vijf jaar :

«De administratie weigert te dezen de verrekening van de vroegere verliezen met betrekking tot de jaren 1979 tot 1981 omdat die verliezen niet recupereerbaar zijn na de termijn van vijf jaar; de enige bedrijfsverliezen die nog zonder beperking in de tijd recupereerbaar zijn tot het aanslagjaar 1990, zijn die welke overeenstemmen met de geboekte afschrijvingen » (bijkomende conclusies en synthese van de Belgische Staat, p. 6).

Daniel Ralet voert voor de verwijzende rechter aan dat dat standpunt niet kan worden aanvaard, daar artikel 43 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (thans artikel 23 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), op grond waarvan de belastingadministratie die weigering verantwoordt, volgens hem een onverantwoord verschil in behandeling invoert tussen de afschrijvingen, die die vermindering zonder beperking in de tijd kunnen genieten, en de aan waardeverminderingen verbonden bedrijfsverliezen, die die vermindering na vijf jaar niet genieten.

Dat is het voorwerp van de hiervoor weergegeven prejudiciële vraag.

III. In rechte

- A -

A.1. Daniel Ralet is van mening dat artikel 43 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (WIB 1964), zoals het voortvloeit uit de wijziging bij artikel 11 van de wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980, in strijd is met het beginsel van niet-discriminatie en gelijke behandeling verankerd in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre de beperking tot een periode van vijf jaar van de mogelijkheid om de vroegere verliezen af te trekken, geldt voor de vroegere verliezen die voortvloeien uit waardeverminderingen die, zoals te dezen, zijn geboekt op voorraden of schuldvorderingen, terwijl de vroegere verliezen die voortvloeien uit afschrijvingen aan die termijn ontsnappen.

Zowel de afschrijvingen als de waardeverminderingen zijn echter waardeaanpassingen van een bestanddeel dat daarvóór in de balans is opgenomen. Het gaat om wijzigingen van het vermogen die kunnen worden toegepast op de oorspronkelijk in de balans opgenomen waarderingen. In beide hypothesen gaat het om neerwaartse balanswijzigingen die geen enkele uitbetaling impliceren.

In beide gevallen verplicht artikel 19 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekeningen van de ondernemingen (huidig artikel 48 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 « tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen ») een onderneming ertoe stelselmatig afschrijvingen en waardeverminderingen te vormen.

In die context kan eveneens eraan worden herinnerd dat de jaarrekeningen een getrouw beeld moeten geven van het vermogen, van de financiële situatie, alsook van de resultaten van de vennootschap (artikel 2 van de vierde richtlijn 78/660/EEG van de Raad, van 25 juli 1978 « op de grondslag van artikel 54, lid 3, onder g), van het Verdrag betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen ». Een expliciete verwijzing naar dat beginsel is ingevoerd bij het koninklijk besluit van 12 september 1983 in het koninklijk besluit van 1976.

Ten aanzien van het gelijkheidsbeginsel voert artikel 43, eerste lid, 3°, en tweede lid, 2°, van het WIB 1964 een onverantwoorde discriminatie in onder belastingplichtigen die beiden over vroegere verliezen beschikken en die zich dus ten aanzien van de draagkracht bevinden in een vergelijkbare situatie, maar een verschillende fiscale behandeling ondergaan naargelang die verliezen voortvloeien uit afschrijvingen (zonder dat een onderscheid dient te worden gemaakt naargelang het gaat om gewone, aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen) dan wel voortvloeien uit waardeverminderingen.

Dat verschil in behandeling wordt niet verantwoord in de parlementaire voorbereiding van de wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980, zij het dat de Regering, in de memorie van toelichting en in het kader van het verslag namens de Commissie voor de financiën, de zorg heeft geuit om de afschrijvingen op die manier te behandelen teneinde de fiscale last niet te verzwaren.

De prejudiciële vraag dient dus bevestigend te worden beantwoord.

A.2. De Ministerraad, die herinnert aan de motieven van het verwijzende vonnis waarbij gewag wordt gemaakt van het in het geding zijnde verschil in behandeling, en die motieven goedkeurt, voert aan dat hij geen enkel element ziet dat die gedifferentieerde behandeling van de overdracht van de verliezen in de tijd kan verantwoorden naargelang zij voortvloeien uit de inaanmerkingneming van afschrijvingen dan wel uit de inaanmerkingneming van waardeverminderingen.

De artikelen 263 en 309, 8°, van de wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen hebben overigens een einde gemaakt aan dat verschil in behandeling.

Het Hof wordt dus verzocht de gestelde vraag bevestigend te beantwoorden.

- B -

B.1. Artikel 43 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (hierna : WIB 1964), zoals gewijzigd bij de wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980 en zoals het van toepassing was « op het ogenblik van de feiten », bepaalde :

« Het nettobedrag van de bedrijfsinkomsten wordt als volgt vastgesteld :

1° het brutobedrag van de inkomsten van iedere beroepswerkzaamheid wordt verminderd met de bedrijfsuitgaven of -lasten die op deze inkomsten drukken;

2° de bedrijfsverliezen die tijdens het belastbaar tijdperk zijn geleden uit hoofde van enige beroepswerkzaamheid worden aangerekend op de inkomsten van de andere werkzaamheden;

3° van de beroepsinkomsten, bepaald overeenkomstig 1° en 2°, worden de tijdens de vijf vorige belastbare tijdperken geleden bedrijfsverliezen afgetrokken; deze aftrek wordt achtereenvolgens verricht op de beroepsinkomsten van elk volgend belastbaar tijdperk;

4° het totaal van de overeenkomstig 1° tot 3° bepaalde bedrijfsinkomsten wordt verminderd met de uitgaven of aftrekkingen bedoeld in de artikelen 54 tot 66.

Mogen worden afgetrokken buiten de termijn gesteld in het 3° van het voorgaande lid :

1° de bedrijfsverliezen die na 1 januari 1960 zijn veroorzaakt door overmacht of toeval;

2° de bedrijfsverliezen die werden geleden vanaf het boekjaar dat ingaat na 31 december 1976, ofwel in zover zij niet meer bedragen dan de fiscaal aangenomen afschrijvingen, ofwel in zover zij binnen voornoemde termijn zouden kunnen zijn afgetrokken indien geen afschrijvingen waren aangenomen;

3° de bedrijfsverliezen betreffende een boekjaar dat voorafgaat aan het boekjaar dat ingaat na 31 december 1976, in zover zij binnen voornoemde termijn zouden kunnen zijn afgetrokken indien er vanaf het boekjaar dat ingaat na 31 december 1976 fiscaal geen afschrijvingen waren aangenomen.

De Koning bepaalt de wijze waarop de in dit artikel gestelde aftrekken worden verricht ».

B.2. Het Hof wordt ondervraagd over de bestaanbaarheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet van de voormelde bepaling, in zoverre zij het niet mogelijk maakt om van de belastbare inkomsten vroegere verliezen af te trekken die eerder zijn geleden dan tijdens de vijf jaren die het belastbare tijdperk voorafgaan, terwijl zij een dergelijke aftrek zonder beperking in de tijd toestaat voor de afschrijvingen die gedurende datzelfde tijdperk ingaan.

B.3.1. De wijziging van het in het geding zijnde artikel 43 van het WIB 1964 bij de voormelde wet van 8 augustus 1980 vindt haar oorsprong in de wil van de Regering om « te vermijden dat het boeken van afschrijvingen, minderwaarden, voorzieningen voor risico's, ongeacht het resultaat, in feite voor gevolg zou hebben de recuperatieperiode van de fiscale verliezen in te korten » (verslag aan de Koning voorafgaand aan het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, *Belgisch Staatsblad*, 19 oktober 1976, p. 13463).

In het verlengde van de geuite wil om de fiscaal nadelige gevolgen van het nieuwe boekhoudrecht te neutraliseren, heeft artikel 43, tweede lid, van het WIB 1964 de

aftrekbaarheid zonder beperking in de tijd van de afschrijvingen in de loop van dat boekjaar toegestaan.

B.3.2. Het criterium op grond waarvan het verschil in behandeling betreffende de aftrekbaarheid van de bedrijfsverliezen wordt gemaakt, verwijst alleen naar de verliezen die de vanuit fiscaal oogpunt toegestane afschrijvingen niet overstijgen, met uitsluiting van de verliezen die voortvloeien uit waardeverminderingen.

B.3.3. Luidens artikel 12 van het voormelde koninklijk besluit van 8 oktober 1976 (huidig artikel 45, eerste lid, van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 « tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen ») zijn de afschrijvingen « de bedragen ten laste van de resultatenrekening genomen, met betrekking tot oprichtingskosten en tot immateriële en materiële vaste activa waarvan de gebruiksduur beperkt is, ten einde hetzij het bedrag van deze oprichtingskosten en van de eventuele geherwaardeerde aanschaffingskosten van deze vaste activa te spreiden over een waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur, hetzij deze kosten ten laste te nemen op het ogenblik waarop zij worden aangegaan ». Op fiscaal vlak worden die afschrijvingen « als beroepskosten aangemerkt naar de mate dat ze gegrond zijn op de aanschaffings- of beleggingswaarde en voor zover ze noodzakelijk zijn en samengaan met een waardevermindering die zich in het belastbare tijdperk werkelijk heeft voorgedaan » (artikel 45, 4^o, van het WIB 1964, huidig artikel 61 van het WIB 1992).

Luidens artikel 12 van hetzelfde koninklijk besluit wordt onder waardeverminderingen verstaan « correcties op de aanschaffingswaarde van de actiefbestanddelen, andere dan die vermeld in het vorige lid, om rekening te houden met al dan niet als definitief aan te merken ontwaardingen bij het afsluiten van het boekjaar » (huidig artikel 45, tweede lid, van het voormelde koninklijk besluit van 30 januari 2001). Aan waardeverminderingen kunnen dus worden onderworpen : de terreinen en andere materiële vaste activa waarvan het gebruik niet is beperkt in de tijd, de financiële vaste activa, de voorraden, de goederen in bewerking, de schuldvorderingen, de geldbeleggingen en de beschikbare waarden.

Aldus zijn zowel de afschrijvingen als de waardeverminderingen waardeaanpassingen van een bestanddeel dat vooraf is opgenomen in de balans. Het gaat om vermogenswijzigingen die kunnen worden toegepast op de oorspronkelijk in de balans

opgenomen waarderingen. Ongeacht of het gaat om afschrijvingen dan wel om waardeverminderingen, impliceren die balanswijzigingen geen enkele uitbetaling. Op fiscaal vlak houden zowel de afschrijvingen als de waardeverminderingen dus een ontwaarding in van de aanschaffingswaarde van een bestanddeel van het actief.

B.3.4. In de parlementaire voorbereiding van de wet van 8 augustus 1980 wordt geen uitleg gegeven over de oorsprong van de gedifferentieerde behandeling van de verliezen die voortvloeien uit afschrijvingen en van de verliezen die voortvloeien uit waardeverminderingen. In de memorie van toelichting wordt vermeld dat de aanneming van de bijzondere regel voor de verliezen die voortvloeien uit afschrijvingen ertoe strekt te voldoen «aan de verbintenis die de vorige Regering aanging ervoor te zorgen dat de bepalingen genomen in uitvoering van de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen, geen onrechtstreekse fiscale gevolgen zouden hebben» (*Parl. St.*, Kamer, 1979-1980, nr. 323/1, p. 6). In het verslag namens de Commissie voor de financiën becommentarieert de minister van Financiën de wijziging als volgt :

«De wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding en de jaarrekeningen van de ondernemingen verplicht de ondernemingen hun afschrijvingen te boeken, ook indien de bedrijfsresultaten daartoe niet volstaan.

Er moest worden voorkomen dat die verplichting een ongunstige fiscale terugslag heeft voor de ondernemingen. Daarom laat dit artikel de aftrek van de bedrijfsverliezen als gevolg van de aflossingen toe na de termijn van vijf jaar» (*Parl. St.*, Senaat, 1979-1980, nr. 483-9, p. 24, zie ook p. 8).

In zijn memorie stelt de Ministerraad vast «dat hij geen enkel element ziet dat die gedifferentieerde behandeling van de overdracht van de verliezen in de tijd kan verantwoorden naargelang zij voortvloeien uit de inaanmerkingneming van afschrijvingen dan wel uit de inaanmerkingneming van waardeverminderingen».

Het Hof merkt ten slotte op dat aan die gedifferentieerde behandeling een einde is gemaakt door de artikelen 263 en 309, 8°, van de wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen, die alle beperkingen in de tijd van de bedrijfsverliezen vanaf het aanslagjaar 1991 opheffen.

B.4. De prejudiciële vraag dient bevestigend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 43 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, zoals gewijzigd bij artikel 11 van de wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980 en zoals van toepassing op het in het geding zijnde geschil, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 25 april 2013.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

R. Henneuse