

Rolnummer 4656
Arrest nr. 191/2009 van 26 november 2009

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende de artikelen 49 en 183 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters P. Martens en M. Bossuyt, en de rechters M. Melchior, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, E. Derycke en J. Spreutels, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter P. Martens,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* * *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 5 maart 2009 in zake de bvba « Bijouterie David Doutrepont & Cie » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 11 maart 2009, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Luik de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de artikelen 49 en 183 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, in die zin geïnterpreteerd dat een uitgave enkel als beroepskosten aftrekbaar is indien zij noodzakelijkerwijs is verbonden met de activiteit van de vennootschap of met het maatschappelijk doel ervan, terwijl eender welk door dezelfde vennootschap voortgebracht inkomen een beroepskarakter heeft en in beginsel belastbaar is, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- de bvba « Bijouterie David Doutrepont & Cie », waarvan de maatschappelijke zetel is gevestigd te 4877 Olne, Chemin du Bois d'Olne 22 ;

- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 20 oktober 2009 :

- zijn verschenen :

. Mr. L. Frankignoul *loco* Mr. M. Levaux, advocaten bij de balie te Luik, voor de bvba « Bijouterie David Doutrepont & Cie »;

. Mr. V. Colson *loco* Mr. B. Lespire, advocaten bij de balie te Luik, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers J. Spreutels en E. De Groot verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschied

De bvba « Bijouterie David Doutrepont & Cie » (hierna : de bvba « Doutrepont »), verzoekster voor de verwijzende rechter, heeft bij de laatstgenoemde verzoekschriften ingediend waarmee zij twee beslissingen betwist die de gewestelijke directeur der directe belastingen te Luik op 20 juni 2006 en 2 juli 2008 heeft gewezen in verband met aanvullende heffingen gevestigd ten laste van de voormelde bvba voor de aanslagjaren 2003 tot 2005, waarbij de belastingadministratie, inzake de aftrekken in de vennootschapsbelasting die de bvba verschuldigd is, noch het beroepskarakter van een gebouw gelegen te Olne waarvan de bvba eigenaar is, noch de afschrijvingen daarop, noch de investeringsaftrek heeft aanvaard.

De verzoekster voor de verwijzende rechter baat juwelierswinkels uit te Brussel, Malmedy en Wezet en is sinds 2000 eigenaar van het onroerend goed te Olne waar zij haar maatschappelijke zetel heeft, waar haar beheerder sinds september 2004 zijn woonplaats heeft en waar die laatstgenoemde sinds januari 2005 verblijft met zijn gezin (dat 100 pct. van de aandelen van de vennootschap bezit). Het maatschappelijk doel van de verzoekster voor de verwijzende rechter wordt in de statuten ervan in de volgende bewoordingen gedefinieerd :

« Het maatschappelijk doel van de vennootschap omvat alle handelingen die rechtstreeks of indirect betrekking hebben op de kleinhandel, de groothandel, de fabricatie, de herstelling en de verandering van alle kostbare en namaaksieraden, van alle juwelen, van goud en zilverwerk, alsook van alle geschenkartikelen. Het maatschappelijk doel van de vennootschap omvat eveneens alle handelingen in verband met de klein- en groothandel van alle uurwerkartikelen. Het maatschappelijk doel van de vennootschap omvat eveneens alle handelingen die rechtstreeks of indirect betrekking hebben op de verkoop en de aankoop van onroerend goed. Daarnaast zal zij alle commerciële en industriële handelingen, alle handelingen van roerende en onroerende aard en alle financiële handelingen kunnen stellen die rechtstreeks of indirect verband houden met haar maatschappelijk doel en die de verwezenlijking ervan rechtstreeks of indirect, geheel of gedeeltelijk zouden kunnen vergemakkelijken ».

De belastingadministratie heeft vastgesteld dat de activiteit van de vennootschap uitsluitend plaatshad in haar winkels en dat het onroerend goed te Olne in werkelijkheid de woning was van de beheerder (die het kosteloos bezet), zodat de aftrek als beroepskosten van de kosten die daarop betrekking hebben, niet kon worden aanvaard, daar de kosten niet werden gemaakt om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden overeenkomstig artikel 49 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992). De administratie is van mening dat, ook al bepalen de statuten dat de vennootschap handelingen kan stellen « die rechtstreeks of indirect betrekking hebben op de verkoop en de aankoop van onroerend goed », die handelingen verband moeten houden met haar maatschappelijk doel. Volgens haar zou het onroerend goed niet zijn verkregen om beroepsdoeleinden en zou het niet worden aangewend voor de uitoefening van de activiteit van de vennootschap. De administratie steunt op een arrest van het Hof van Cassatie van 12 december 2003 waarmee is beslist dat een uitgave slechts als beroepskost aftrekbaar is wanneer die inherent is aan de uitoefening van het beroep, met andere woorden wanneer die noodzakelijkerwijs verband houdt met de activiteit van de vennootschap, en dat uit het gegeven dat een vennootschap een rechtspersoon is die werd opgericht met het oog op een winstgevende bezigheid, niet kan worden afgeleid dat al haar uitgaven van haar brutowinst kunnen worden afgetrokken.

De verwijzende rechter vraagt zich af of de statuten uitsluitend de vastgoedverrichtingen beogen die aanvullend en noodzakelijk blijken voor de exploitatie van een juwelierswinkel (die de hoofdactiviteit blijkt te zijn) dan wel of zij op onderscheiden en onafhankelijke wijze alle vastgoedverrichtingen in de ruime zin omvatten. Hij merkt op dat de rechtspraak van het Hof van Cassatie ertoe leidt de aftrekbaarheid van de in het geding zijnde kosten te weigeren, maar dat het onroerend goed gedurende de in het geding zijnde aanslagjaren niet heeft gediend als hoofdverblijf voor het gezin van de beheerder van de verzoekster. Hij wijst erop dat, inzake de vennootschapsbelasting, elk inkomen een beroepskarakter en dus een belastbaar karakter heeft, waarbij het Hof van Cassatie verwijst naar de regels van het boekhoudrecht om de belastbare winsten van de ondernemingen te bepalen. De rechtsleer breidt dat beginsel uit tot de aftrek van de beroepskosten, die slechts een aspect zijn van het bepalen van de winst, en is van mening dat, indien de uitgave is gedaan met een baatzuchtige doelstelling - hetgeen kan worden vermoed -, zij aftrekbaar is; het is niet vereist dat de uitgave noodzakelijk is voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid, waarbij artikel 53, 1^o, van het WIB 1992 niet toepasselijk is op de vennootschappen en in de veronderstelling dat het dat wel is, beperkt geen enkele bepaling de « beroepswerkzaamheid » van een vennootschap tot haar maatschappelijk doel.

De verwijzende rechter is van mening dat geen enkele bepaling van het WIB 1992 het mogelijk maakt de aftrek van kosten te weigeren om reden dat die niet in overeenstemming zijn met het maatschappelijk doel van de vennootschap of met de gewoontelijke activiteit, en herinnert eraan dat het arrest nr. 75/2000 van 21 juni 2000 van het Hof heeft bepaald dat een correlatie moet bestaan tussen de aftrek van kosten en de belasting van het overeenstemmende inkomen, in verband met de kosten verbonden aan een eerder uitgeoefende beroepswerkzaamheid. Hij is van mening dat elk inkomen van de vennootschap - ook al valt het buiten het maatschappelijk doel ervan - belastbaar is, zodat de aftrek van een uitgave niet zou moeten worden gekoppeld aan de voorwaarde dat die verband houdt met het maatschappelijk doel of met de werkelijk uitgeoefende activiteit van de vennootschap; de verwijzende rechter stelt echter vast dat het Hof van Cassatie een standpunt heeft ingenomen dat tegen dat oordeel indruist en richt aan het Hof de hiervoor weergegeven prejudiciële vraag.

III. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van de ontvankelijkheid van de prejudiciële vraag

A.1.1. De Ministerraad voert in hooforde aan dat de prejudiciële vraag niet ontvankelijk is omdat zij geen betrekking heeft op een verschil in behandeling onder verschillende rechtssubjecten die zich in dezelfde juridische situatie zouden bevinden, maar op een verschil in behandeling tussen de inkomsten en de uitgaven van eenzelfde belastingplichtige. Het Hof van Cassatie heeft in een arrest van 14 december 2007 overigens beslist dat de artikelen 49 en 53 van het WIB 1992 zelf geen enkel onderscheid onder belastingplichtigen invoeren. Het betreft dus een andere situatie dan die welke is onderzocht in het arrest nr. 75/2000 van 21 juni 2000, dat betrekking heeft op een verschil in behandeling onder belastingplichtigen naargelang zij al dan niet nog een beroepsactiviteit uitoefenden.

De Ministerraad merkt daarnaast op dat het arrest nr. 75/2000 geenszins het verband van noodzakelijkheid in het geding brengt dat het voormelde artikel 49 impliceert en is daarentegen van mening dat het beroepskarakter van de opgeëiste uitgaven vaststond. In de zaak die tot dat arrest aanleiding heeft gegeven, heeft het Hof van Beroep te Luik het door de verzoeker ingediende beroep overigens uiteindelijk ongegrond verklaard, omdat de beroepsbestemming van de uitgaven in kwestie niet vaststond.

A.1.2. De bvba «Doutrepont» voert in haar memorie van antwoord aan dat de prejudiciële vraag ontvankelijk is, vermits de verwijzende rechter twee verschillende rechtssubjecten beoogt, namelijk de vennootschappen die uitgaven doen die betrekking hebben op hun activiteit of op hun maatschappelijk doel en die aftrekbaar zijn, en de vennootschappen die uitgaven doen die geen verband houden met hun activiteit of met hun maatschappelijk doel en die niet aftrekbaar zijn.

In de veronderstelling dat het Hof van oordeel is dat in de vraag niet voldoende expliciet wordt aangegeven onder welke categorieën van personen de in het geding zijnde bepalingen een verschil in behandeling zouden invoeren, zou het de vraag kunnen herformuleren om tijdverlies te voorkomen dat zou voortvloeien uit het feit dat, indien die vraag onontvankelijk zou worden verklaard, de betrokken partijen de verwijzende rechter zouden verzoeken een nieuwe prejudiciële vraag te stellen. De vraag zou op dezelfde wijze kunnen worden geherformuleerd als de vraag die is gesteld in de zaak die het voorwerp heeft uitgemaakt van het arrest van het Hof van Cassatie van 19 juni 2003 (Cass. 2003, nr. 367); in dat arrest is weliswaar geweigerd het Hof te ondervragen overwegende dat in het middel een onderscheid tussen rechtspersonen en natuurlijke personen werd aangeklaagd en dat die personen zich niet in vergelijkbare situaties bevinden. Die vraag viel echter onder de bevoegdheid van het Hof en het arrest is dus in strijd met artikel 26 van de bijzondere wet van 6 januari 1989; bovendien betreft het wel degelijk vergelijkbare categorieën, hetgeen wordt bevestigd in het arrest nr. 146/2004.

A.1.3. Ten aanzien van het arrest nr. 75/2000 voert de bvba «Doutrepont» aan dat het verband van noodzakelijkheid dat artikel 49 van het WIB 1992 impliceert, niet in het geding heeft gebracht omdat het Hof niet was ondervraagd over het al dan niet aftrekbare karakter van de beroepsuitgaven. Maar het Hof heeft een verband tussen de belasting van de inkomsten en de aftrek van de uitgaven aangetoond en het is dat verband dat hier wordt aangevoerd.

A.1.4. In zijn memorie van antwoord geeft de Ministerraad in verband met hetzelfde arrest aan dat de situatie van de belastingplichtige hier onbelangrijk is: de kosten die geen karakter van noodzakelijkheid vertonen, zullen hetzelfde fiscale lot ondergaan.

Ten gronde

A.2.1. De bvba «Doutrepont» voert aan dat in de vennootschapsbelasting elk inkomen, van welke aard dan ook, zelfs een inkomen dat voortvloeit uit een activiteit die buiten het maatschappelijk doel valt, in beginsel belastbaar is, terwijl de aftrek van de uitgaven volgens de rechtspraak van het Hof van Cassatie zou zijn onderworpen aan de voorwaarde dat de uitgave noodzakelijkerwijs verband houdt met het maatschappelijk doel ervan, met de werkelijk uitgeoefende activiteit ervan. Zij voert aan dat de discriminatie tussen de belasting van de inkomsten en de aftrek van de uitgaven in de vennootschapsbelasting duidelijk is.

Zij herinnert aan de rechtsleer volgens welke alle inkomsten en alle uitgaven van de vennootschappen een beroepskarakter hebben en volgens welke het arrest van het Hof van Cassatie van 12 december 2003 waaraan de verwijzende rechter refereert, voor kritiek vatbaar is; volgens die rechtsleer is enkel die uitgave aftrekbaar die wordt gedaan met een baatzuchtige doelstelling, zonder dat het noodzakelijk is het maatschappelijk doel van de vennootschap te onderzoeken of te bepalen of de uitgave noodzakelijk is voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid (waarbij artikel 53, 1^o, van het WIB 1992 niet van toepassing is op de vennootschappen) en de voorwaarde van het verband met de activiteit of met het maatschappelijk doel van de vennootschap, gesteld in de arresten van het Hof van Cassatie van 18 januari 2001 en 12 december 2003, is niet opgenomen in artikel 49 van het WIB 1992; nog steeds volgens die rechtsleer voegt het Hof van Cassatie aan de noodzakelijkheid van een verband tussen de uitgave en de inkomsten, vastgesteld door de wetgever, de noodzakelijkheid toe van een verband tussen de uitgave en het beroep, waarbij het ene en het andere van die verbanden niet noodzakelijk overeenstemmen.

A.2.2. De bvba « Dautrepoint » herinnert daarnaast aan het arrest nr. 75/2000. Zij voert aan dat de in dat arrest onderzochte hypothese voldoende gelijkenissen vertoont met die van het onderhavige geschil om de oplossingen op elkaar af te stemmen : het gaat in beide gevallen om belaste beroepsinkomsten en om een weigering van aftrek van de kosten, waarbij niet wordt betwist dat die door de belastingplichtige werkelijk zijn gedragen. Het arrest nr. 75/2000 had betrekking op de discriminerende fiscale behandeling van inkomsten en kosten na de beëindiging van de activiteiten en heeft beslist dat de kosten op dezelfde manier moesten worden behandeld als de inkomsten. Dezelfde oplossing moet gelden voor de belastingplichtige die zijn activiteit blijft uitoefenen waardoor men zich voegt naar artikel 49 van het WIB 1992. Te dezen kan overigens niet worden betwist dat het onroerend goed dat de in het geding zijnde vennootschap heeft verkregen, een belastbaar inkomen zal voortbrengen, zij het op termijn, namelijk bij de herverkoop ervan.

A.2.3. In ondergeschikte orde voert de Ministerraad aan dat de in het geding zijnde bepalingen, zoals geïnterpreteerd door het Hof van Cassatie, verantwoord zijn. Het hoofddebat heeft betrekking op de voorwaarde bepaald in artikel 49 van het WIB 1992 betreffende de uitgaven gedaan « om de [...] inkomsten te verkrijgen of te behouden » : volgens het Hof van Cassatie omvat die voorwaarde twee concurrerende vereisten die één geheel vormen : door de aard ervan het verkrijgen of het behouden van de beroepsinkomsten tot doel hebben, alsook een noodzakelijk oorzakelijk verband met de uitoefening van de beroepswerkzaamheid vertonen.

A.2.4. Volgens de Ministerraad was de vereiste van een noodzakelijk oorzakelijk verband met de uitoefening van de beroepswerkzaamheid reeds opgenomen in artikel 26 van de wet van 29 oktober 1919 en bevindt die zich thans in artikel 53, 1^o, van het WIB 1992. Die vereiste van een oorzakelijk verband is, in tegenstelling tot wat bepaalde rechtsleer stelt, eveneens van toepassing op de vennootschappen, zodat, zelfs indien de administratie niet de bevoegdheid heeft om te oordelen over de opportuniteit van een uitgave of van een last, zij het recht heeft na te gaan of die uitgave of last zijn oorsprong, zijn oorzaak, vindt in de omstandigheden die specifiek zijn voor of inherent zijn aan de activiteit die door de beoogde vennootschap wordt uitgeoefend.

A.2.5. De Ministerraad verwijst naar de arresten van het Hof van Cassatie van 9 februari 1965, 18 januari 2001 en 3 mei 2001, waarin wordt beslist dat niet alle uitgaven van een handelsvennootschap kunnen worden afgetrokken van haar brutowinst, dat de uitgaven van een handelsvennootschap kunnen worden beschouwd als beroepskosten wanneer zij inherent zijn aan de uitoefening van de beroepswerkzaamheid, met andere woorden wanneer zij noodzakelijkerwijs verband houden met de activiteit van de vennootschap, en dat de aftrek van uitgaven kan worden geweigerd wanneer niet wordt aangetoond hoe de betwiste handelingen noodzakelijk zouden zijn geweest voor de uitoefening van de activiteit van de vennootschap, zoals die in haar statuten is gedefinieerd.

De Ministerraad geeft toe dat de vennootschappen op basis van die rechtspraak worden belast op de bruto-inkomsten van de activiteiten die geen verband houden met hun maatschappelijk doel, maar voert aan dat die situatie niet voortvloeit uit een verkeerde interpretatie van de wet, maar uit de niet-naleving door de belastingplichtige van het beginsel van de statutaire specialiteit van de rechtspersonen, hetgeen de weigering van de betwiste uitgaven verantwoordt, naast het feit dat het Wetboek van de inkomstenbelastingen de aftrekbaarheid van uitgaven geenszins afhankelijk maakt van de belasting van inkomsten. De Ministerraad verwijst naar de rechtsleer betreffende de specialisatie van de rechtspersonen en geeft toe dat, sinds de inwerkingtreding van de wet van 6 maart 1973 tot wijziging van de wetgeving op de handelsvennootschappen, de vennootschappen in de regel gebonden blijven door de handelingen gesteld door hun organen, zelfs indien die handelingen niet vallen

onder het maatschappelijk doel (artikel 63*bis* van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, dat artikel 526 van het Wetboek van vennootschappen is geworden). Maar hij is van mening dat het beginsel van de statutaire specialiteit van de vennootschappen dat voortvloeit uit de definitie zelf van de overeenkomst van vennootschap fundamenteel blijft en voert in dat opzicht het standpunt aan dat het openbaar ministerie heeft ingenomen in zijn conclusies voorafgaand aan het arrest van het Hof van Cassatie van 19 juni 2003. Hij verwijst ook naar de rechtspraak van de hoven en rechtbanken die, in verband met de voorwaarde van het oorzakelijk verband, de aftrek weigeren van kosten die zijn gedaan in het kader van handelingen die louter om fiscale doeleinden zijn gesteld, buiten elke andere economische overweging in verband met de verwezenlijking van het maatschappelijk doel van de vennootschap. Voor de administratie gaat het erom het gebruik van mechanismen die te vergelijken zijn met een werkelijke vernietiging van de belastbare grondslag te bestrijden door de uitgaven te weigeren die niet zijn gedaan om inkomsten te verkrijgen of te behouden, maar enkel om een belastbaar inkomen om te zetten in een niet-belastbare meerwaarde en een vermindering van de fiscale last te verkrijgen (bijvoorbeeld een vennootschap die actief is in de chemiesector en die, enerzijds, de aftrek van kosten voor de aankoop van « put options » en « call options » voor het verkrijgen en afstaan van aandelen en, anderzijds, de vrijstelling van de op die activa gerealiseerde meerwaarde aanvraagt, terwijl die verrichtingen klaarblijkelijk buiten haar maatschappelijk doel vallen, zaak berecht door het Hof van Cassatie in zijn arrest van 19 juni 2003). De Ministerraad voegt eraan toe dat, naast de technische rationaliteit ervan, niet mag worden vergeten dat het fiscaal recht een sociale rationaliteit heeft, wetende dat het fiscaal recht niet alleen is bepaald om inkomsten vast te stellen, maar ook om sommige activiteiten of gedragingen te ontmoedigen. Men kan evenwel geen winsten uit criminele activiteiten belasten die overigens zijn verbeurdverklaard naar aanleiding van een strafrechtelijke veroordeling waardoor de fiscus het bestaan ervan heeft vernomen (ook al hielden zij geen voordeel in voor de delinquente belastingplichtige) en tegelijk de aftrekbaarheid als beroepskosten weigeren van de vergoeding van de schade veroorzaakt door onwettige activiteiten.

De Ministerraad besluit dat de in het geding zijnde bepalingen geen enkel verschil in behandeling invoeren dat niet objectief en redelijk zou zijn verantwoord.

A.3.1. In haar memorie van antwoord herinnert de bvba « Dautrepoint » aan de bepalingen die van toepassing zijn op de aftrekbare kosten in de personenbelasting en geeft zij aan dat de aftrek ervan van de beroepsinkomsten afhankelijk is van de voorwaarde dat zij, enerzijds, zijn gedaan of gedragen teneinde belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden en, anderzijds, inherent zijn aan de uitoefening van het beroep; indien die kosten niet inherent zijn aan het beroep, zijn zij aftrekbaar van andere inkomsten (bijvoorbeeld diverse inkomsten, inkomsten uit onroerend goed). De bvba « Dautrepoint » herinnert ook aan de bepalingen die van toepassing zijn op de aftrekbare kosten van de vennootschappen en geeft aan dat het, daar alle inkomsten ervan belastbaar zijn als beroepsinkomsten, niet mogelijk is de inkomsten of meerwaarden die voortkomen uit verrichtingen die losstaan van het doel van de vennootschap, te onderwerpen aan een bijzondere regeling. Artikel 49, gecombineerd met artikel 183, van het WIB 1992, voert aldus een discriminatie in tussen de vennootschappen (waarvan een deel van de inkomsten belastbaar is op het brutobedrag ervan, zonder aftrek van de kosten die werden gedragen om ze te verkrijgen) en de natuurlijke personen (wier inkomsten altijd belastbaar zijn op het nettobedrag ervan, ongeacht of het gaat om beroepsinkomsten, inkomsten uit onroerend goed, inkomsten uit kapitaal en roerende goederen of diverse inkomsten).

A.3.2. Volgens de bvba « Dautrepoint » kan dat verschil in behandeling niet worden verantwoord via het vennootschapsrecht, aangezien op grond van artikel 526 van het Wetboek van vennootschappen « de (naamloze) vennootschap is verbonden door de handelingen van de raad van bestuur, van de bestuurders die [...] de bevoegdheid hebben om haar te vertegenwoordigen [...] of van de personen aan wie het dagelijks bestuur is opgedragen, zelfs indien die handelingen buiten haar doel liggen [...] ». Derhalve, « als de handeling niets te maken heeft met het doel van de vennootschap of dit doel overschrijdt, [hebben] de statutaire grenzen van de bevoegdheden van de organen die de bevoegdheid hebben om de vennootschap te vertegenwoordigen, in principe, alleen maar een louter interne werking meer [...] en [kunnen zij] derhalve niet door derden [...] worden aangevoerd » (Cass., 12 november 1987, *Arr. Cass.* 1988, I, nr. 155 en de nota). De fiscus is echter een derde ten opzichte van de door de belastingplichtige gestelde handelingen. *A fortiori* is er geen verantwoording wanneer het uitgaven betreft die zich situeren binnen de perken van het maatschappelijk doel van de vennootschap, maar die vreemd zijn aan de gewoonlijke activiteiten ervan. Hoewel het door de verwijzende rechter gekozen criterium objectief is, is het niet pertinent, daar het voor de twee vennootschappen die gedeeltelijk dezelfde activiteit zouden uitoefenen, leidt tot een verschillende fiscale regeling naargelang de activiteit al dan niet binnen het maatschappelijk doel valt (in het eerste geval zijn de kosten aftrekbaar, in het tweede niet).

A.3.3. De bvba « Dourepoint » verwerpt het argument dat is afgeleid uit het beginsel van de statutaire specialiteit van de vennootschappen, omdat die kwestie het vennootschapsrecht en niet het fiscaal recht betreft. De aftrek om die reden weigeren, komt erop neer een fiscale sanctie op te leggen waarin de wet niet voorziet.

A.3.4. In zijn memorie van antwoord voert de Ministerraad aan dat, op grond van artikel 183 van het WIB 1992, het bedrag van de inkomsten, behoudens afwijkingen, wordt vastgesteld volgens de regels die van toepassing zijn op de winsten, namelijk de artikelen 49 en volgende, met inbegrip van artikel 53, 1°, dat de uitgaven die niet noodzakelijk zijn voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid uitsluit van de beroepskosten. Voor de vennootschappen is in geen enkele afwijking van die bepaling voorzien. De aldus geformuleerde vereiste van een oorzakelijk verband was van bij de aanvang verbonden aan de voorwaarden van aftrekbaarheid, zoals blijkt uit artikel 26 van de wet van 29 oktober 1919.

De Ministerraad voegt eraan toe dat in het Wetboek geen enkele grondslag het mogelijk maakt een absolute correlatie vast te stellen tussen de uitgaven en de inkomsten. De gedifferentieerde fiscale behandeling van de ene en van de andere vloeit voort uit een onrechtmatigheid van de belastingplichtige die het beginsel van de statutaire specialiteit van de rechtspersonen niet in acht heeft genomen. Die onrechtmatigheid zou de vrijstelling van de verkregen winst niet kunnen verantwoorden, terwijl de artikelen 49 en 53, 1°, van het WIB 1992 de weigering van de aftrek verantwoorden, gelet op de naleving van een technische en een morele coherentie die het fiscaal recht vereist. Anders beslissen zou leiden tot misbruiken, vermits het voor een particulier zou volstaan een vennootschap op te richten om voordelen te verkrijgen die hij anders niet zou verkrijgen.

- B -

B.1.1. Artikel 49 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna WIB 1992) 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 ».

B.1.2. Artikel 183 van hetzelfde Wetboek verwijst, voor de vaststelling van het bedrag van de inkomsten die zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting of daarvan zijn vrijgesteld, naar de regels die van toepassing zijn op de winst die in aanmerking wordt genomen voor de personenbelasting, waaronder het voormelde artikel 49; het bepaalt :

« Onder voorbehoud van de in deze titel omschreven afwijkingen zijn, wat hun aard betreft, de inkomsten die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting of daarvan vrijgesteld zijn, dezelfde als die welke inzake personenbelasting worden beoogd; het bedrag ervan wordt vastgesteld volgens de regels die van toepassing zijn op winst ».

B.2. De prejudiciële vraag heeft betrekking op de bestaanbaarheid, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van de hiervoor aangehaalde artikelen 49 en 183 in de interpretatie dat zij, rekening houdend met het arrest van het Hof van Cassatie van 12 december 2003 (A.R. nr. F.99.0080.F) waaraan de verwijzende rechter refereert, een verschil in behandeling invoeren onder de personen die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, naargelang de uitgaven die zij doen al dan niet verband houden met de activiteit van de vennootschap dan wel met het maatschappelijk doel ervan : alleen de in het eerste geval gedane uitgaven kunnen in de zin van het voormelde artikel 49 als beroepskosten worden afgetrokken, terwijl, in beide gevallen, de inkomsten van de belastingplichtigen als beroepsinkomsten belastbaar zijn.

In tegenstelling tot hetgeen de Ministerraad aanvoert, gaat het daarbij niet om een verschil in behandeling tussen inkomsten en uitgaven voor eenzelfde belastingplichtige, maar om een verschil in behandeling tussen twee categorieën van belastingplichtigen.

B.3. Uit het gegeven dat het vermogen van een persoon die aan de vennootschapsbelasting is onderworpen, één massa vormt die aan de activiteit van de vennootschap wordt besteed, volgt dat het totaalbedrag van de winst ervan de belastinggrondslag vormt.

Noch uit dat gegeven, noch uit het feit dat de vennootschap een rechtspersoon is die met het oog op een winstgevende activiteit is opgericht, kan worden afgeleid dat het bedrag van alle uitgaven ervan kan worden afgetrokken van het bedrag van de winsten ervan.

B.4. Artikel 49 van het WIB 1992 koppelt de in het geding zijnde aftrekbaarheid immers aan de voorwaarde dat de daarin beoogde kosten zijn gedaan of gedragen om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden, hetgeen de kosten uitsluit die met een ander doel zijn gedaan of gedragen, bijvoorbeeld wanneer onbaatzuchtig wordt gehandeld of wanneer zonder tegenprestatie een voordeel aan een derde wordt verschaft of die kosten welke, rekening houdend met het beginsel van de specialiteit van de rechtspersonen, losstaan van de activiteit of van het maatschappelijk doel ervan; de wetgever vermocht in dat opzicht ervan uit te gaan dat het niet was verantwoord een fiscaal voordeel toe te kennen aan de personen die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen en kosten doen die losstaan van hun

maatschappelijk doel. Het staat aan de rechter na te gaan of de uitgave is gedaan om een inkomen te verkrijgen of te behouden en verband houdt met de activiteit van de vennootschap of het maatschappelijk doel ervan.

B.5. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De artikelen 49 en 183 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schenden niet de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre de beroepskosten die niet noodzakelijkerwijs verband houden met de activiteit van de vennootschap of met het maatschappelijk doel ervan, niet aftrekbaar zijn.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, op de openbare terechtzitting van 26 november 2009.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

P. Martens