

Rolnummer 7364
Arrest nr. 139/2021 van 14 oktober 2021

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 44 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (thans artikel 49 van het WIB 1992), gesteld door het Hof van beroep te Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters P. Nihoul en L. Lavrysen, de rechters T. Giet, J. Moerman, M. Pâques en S. de Bethune, en, overeenkomstig artikel 60*bis* van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, emeritus voorzitter F. Daoût, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van emeritus voorzitter F. Daoût,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging*

Bij arrest van 5 februari 2020, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 20 februari 2020, heeft het Hof van Beroep te Luik de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« 1. Schendt artikel 44 van het WIB 1964 (artikel 49 van het WIB 1992) de artikelen 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het recht van de Unie, in de interpretatie volgens welke daarbij de aftrek zou worden toegestaan van lasten die werden gedragen in het kader van complexe en ongebruikelijke verrichtingen die werden gedaan met als enig doel de belasting te verminderen, of zelfs te neutraliseren, die zonder die verrichtingen op de belastingplichtige zou worden toegepast ?

2. Schendt artikel 44 van het WIB 1964 (artikel 49 van het WIB 1992) de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 170 en/of met het recht van de Unie, in de interpretatie volgens welke daarbij de aftrek zou worden toegestaan van lasten die werden gedragen in het kader van complexe en ongebruikelijke verrichtingen die werden gedaan met als enig doel de belasting te verminderen, of zelfs te neutraliseren, die zonder die verrichtingen op de belastingplichtige zou worden toegepast, vooropgesteld dat die verrichtingen aanzienlijke belastbare inkomsten kunnen opleveren, terwijl dat daarbij niet zou worden toegestaan voor een belastingplichtige die zich slechts van de eerste zou onderscheiden door het feit dat de verrichtingen slechts bescheiden belastbare inkomsten kunnen opleveren ?

3. Schendt artikel 44 van het WIB 1964 (artikel 49 van het WIB 1992) de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 170 en/of met het recht van de Unie, in de interpretatie volgens welke geacht wordt te zijn voldaan aan de voorwaarde waarin bij die bepaling is voorzien, ‘ de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden ’ in het geval waarin een, ten opzichte van de gemaakte kosten, bescheiden belastbaar inkomen, zoals de interesten ontvangen in het kader van een ‘ FBB-verrichting ’, gepaard gaat met belangrijke lasten die bijna uitsluitend werden gedragen teneinde, door middel van een belastingconstructie, de vernietiging van de belastbare basis te verkrijgen, terwijl geacht wordt niet aan die voorwaarde te zijn voldaan in het geval waarin een bescheiden belastbaar inkomen gepaard gaat met belangrijke lasten die hoofdzakelijk werden gedragen teneinde aan een derde een voordeel toe te kennen ?

4. Kan het antwoord op de voorgaande vragen verschillend zijn indien de rechter bij wie de grond van een fiscaal geschil aanhangig is gemaakt, vaststelt dat het economisch resultaat van de in het geding zijnde verrichtingen dat men vóór de toepassing van de belasting kon verwachten, negatief is ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de nv « Société Industrielle Liégeoise des Oxydes » (SILOX), bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. X. Thiebaut en Mr. S. Lemmens, advocaten bij de balie te Luik;

- de nv « CBC Banque », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. F. Lefèvre en Mr. S. Benzidi, advocaten bij de balie te Brussel;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J. Fekenne, advocaat bij de balie te Luik.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- de nv « Société Industrielle Liégeoise des Oxydes » (SILOX);
- de Ministerraad.

Bij beschikking van 30 juni 2021 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers P. Nihoul en S. de Bethune 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 14 juli 2021 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 14 juli 2021 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*

Het geschil betreft de aanslag in de vennootschapsbelasting die verschuldigd is door de nv « Société industrielle liégeoise des oxydes » (hierna : de nv « SILOX ») voor het aanslagjaar 1990.

In het kader van drie in 1989 gerealiseerde verrichtingen heeft de nv « SILOX » Italiaanse obligaties met coupons verworven op data dicht bij de vervaldag van de interesten. Na de interesten, verminderd met de aan de bron geheven Italiaanse belasting, te hebben ontvangen, heeft de nv « SILOX » die obligaties opnieuw verkocht en daarbij een minderwaarde gerealiseerd. De inning van de interesten heeft niet belet dat de verrichtingen leidden tot een boekhoudkundig verlies. Die hebben de nv « SILOX » echter de mogelijkheid geboden haar fiscale last te verminderen, hetgeen het nagestreefde resultaat was, door het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting (FBB) bepaald bij artikel 23, § 2 (lees : § 3), van de op 19 oktober 1970 tussen België en Italië gesloten overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting, te verrekenen met de in België verschuldigde belasting. Dat FBB bedraagt 15 % van het bedrag van de ontvangen interesten, los van het bedrag van de, te dezen Italiaanse, belasting die daadwerkelijk aan de bron is ingehouden.

Voor het Hof van Beroep te Luik rijst de vraag of de verliezen veroorzaakt door de betwiste verrichtingen, die overeenstemmen met het bedrag van de minderwaarde op de realisatie van de effecten, aftrekbaar zijn op grond van artikel 44, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (hierna : het WIB 1964) (thans artikel 49 van het WIB 1992). Die bepaling stelt dat aftrekbare bedrijfsuitgaven of –lasten die zijn welke de belastingplichtige verantwoordt tijdens het belastbaar tijdperk te hebben gedaan of gedragen « om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden » (finaliteitsvoorwaarde).

De nv « SILOX » beroept zich op een arrest van het Hof van Cassatie van 21 juni 2019, waaruit zij afleidt dat de bij artikel 44 van het WIB 1964 vereiste finaliteitsvoorwaarde te dezen vervuld is, zelfs indien de verrichtingen uitsluitend gemotiveerd waren door de mogelijkheid om het voordeel te genieten van een FBB dat het mogelijk maakt haar fiscale last te verminderen. Het Hof van Beroep te Luik verwijst zijnerzijds naar een arrest van het Hof van Cassatie van 21 september 2018, waarbij dat Hof oordeelt dat de finaliteitsvoorwaarde niet vervuld is ten aanzien van kosten met betrekking tot de aankoop, door een medische vennootschap, van een woning aan de kust die tegen een kleine vergoeding ter beschikking wordt gesteld van de zaakvoerder ervan. Het Hof van Beroep is van oordeel dat de rechtspraak van het Hof van Cassatie met betrekking tot de in artikel 44 van het WIB 1964 bedoelde finaliteitsvoorwaarde verscheidene vragen oproept in verband met de inachtneming van het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken, alsook van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

Het Hof van Beroep vraagt zich af of, om de grondwettigheid van artikel 44 van het WIB 1964 te toetsen, geen rekening dient te worden gehouden met de beginselen en regels van het Unierecht, om de reden dat de betwiste verrichtingen werden gerealiseerd bij de uitoefening van de fundamentele vrijheden die worden gewaarborgd bij het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna : het VWEU), waaronder het vrij verkeer van kapitaal. In de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie is echter het beginsel verankerd van het verbod van misbruik van door het Unierecht verleende rechten en voordelen, los van de vraag of die rechten en voordelen hun grondslag vinden in de verdragen, in een verordening of in een richtlijn. Dat beginsel wordt ten uitvoer gelegd door de richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 « tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt » (hierna : de richtlijn (EU) 2016/1164). Het Hof van Beroep vraagt zich ook af of artikel 44 van het WIB 1964, in zoverre het mogelijk zou maken of zou bevorderen dat ondernemingen een beroep doen op belastingvernietigende constructies, verenigbaar is met artikel 107 van het VWEU, dat staatssteun verbiedt.

Het Hof van Beroep te Luik stelt dus de hierboven weergegeven prejudiciële vragen.

III. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van het recht van de Europese Unie

A.1.1. De nv « SILOX » betoogt dat de eerste drie prejudiciële vragen niet-ontvankelijk zijn in zoverre daarbij het recht van de Europese Unie wordt beoogd, omdat het verwijzende rechtcollege in de prejudiciële vragen geen specifieke bepalingen van dat recht heeft geïdentificeerd in het licht waarvan de grondwettigheid van artikel 44 van het WIB 1964 zou moeten worden beoordeeld.

Zij is van mening dat zij, bij het realiseren van de betwiste verrichtingen, in elk geval geen beroep heeft gedaan op een vrijheid waarin is voorzien bij het recht van de Unie. Die verrichtingen hebben immers plaatsgehad in 1989, vóór de verankering van het vrij verkeer van kapitaal in 1992, met toepassing van de op 19 oktober 1970 tussen België en Italië gesloten overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting. Daarenboven kan de richtlijn (EU) 2016/1164 niet dienen als toetsingsnorm, aangezien de aanneming ervan dateert van na de betwiste verrichtingen. Vervolgens belet het beginsel van het verbod van misbruik op zich een vennootschap niet om gebruik te maken van de in het Verdrag gewaarborgde vrijheden van verkeer teneinde te profiteren van de voordelige fiscaliteit van een andere lidstaat dan die waarin zij is gevestigd. Tot slot kan de toepassing van de in het geding zijnde bepaling geen staatssteun doen ontstaan, in de zin van artikel 107 van het VWEU, aangezien zij een algemene draagwijdte heeft en zij niet alleen ten goede komt aan een specifieke categorie van personen.

A.1.2. De nv « CBC Banque », die door de nv « SILOX » is opgeroepen tot gedwongen tussenkomst in het geding dat de verwijzende rechter moet beslechten, zet een soortgelijke argumentatie uiteen wat de toepasselijkheid van het Unierecht betreft. De nv « CBC Banque » preciseert dat het voormelde beginsel van het verbod van misbruik niet van toepassing is op de verrichtingen die niet onder het Unierecht vallen.

A.1.3. Wat de beoordeling van de verenigbaarheid van de in het geding zijnde bepaling met het recht van de Unie betreft, doet de Ministerraad gelden dat de belastingplichtige niet de aftrekbaarheid opeist van de lasten die zijn verbonden aan de betwiste verrichting door zijn aanspraak te baseren op het Unierecht. Bovendien is het Hof niet bevoegd om een kwestie te beslechten die alleen de toepassing van het Unierecht betreft. De Ministerraad onderstreept niettemin dat het begrip « misbruik van recht » niet losstaat van de evenredigheidsstoetsing waarvoor het Hof bevoegd is.

Ten aanzien van de ontvankelijkheid van de vierde prejudiciële vraag

A.2.1. De nv « SILOX » voert aan dat de vierde prejudiciële vraag niet-ontvankelijk is, aangezien daarin geen enkele norm wordt geïdentificeerd waarvan het Hof de grondwettigheid zou kunnen nagaan, noch enige referentienorm.

A.2.2. De nv « CBC Banque » is dezelfde mening toegedaan als de nv « SILOX ». Zij voegt eraan toe dat de elementen die noodzakelijk zijn om het Hof in staat te stellen uitspraak te doen ontbreken, aangezien de verwijzende rechter met name niet preciseert in welk opzicht het feit dat het economisch resultaat van de verrichtingen negatief zou zijn, een weerslag zou kunnen hebben op het antwoord op de drie andere prejudiciële vragen.

Ten aanzien van de prejudiciële vragen

A.3. De nv « SILOX » doet gelden dat artikel 44 van het WIB 1964 een logisch uitvloeisel is van het principe van de belasting van de netto-inkomsten. In zoverre zij ertoe strekt het belastbaar inkomen vast te stellen, is de in het geding zijnde bepaling geen gunstmaatregel die de belastingplichtige een fiscaal voordeel kan opleveren. Bovendien, aangezien een vennootschap slechts een enkel patrimonium heeft, dat noodzakelijkerwijs verbonden is met haar activiteit, zijn al haar inkomsten in beginsel belastbaar, zelfs indien zij voortkomen uit een activiteit die losstaat van het maatschappelijk doel of de gebruikelijke activiteit van de vennootschap. Aangezien alle inkomsten van een vennootschap belastbaar zijn, is het evenzo dat alle uitgaven die werden gedragen om die inkomsten te verwerven of te behouden, aftrekbaar zijn.

De nv « SILOX » preciseert dat artikel 44 van het WIB 1964 geenszins vereist dat de uitgaven, opdat zij aftrekbaar zouden zijn, een band hebben met het maatschappelijk doel of met de gebruikelijke activiteit van de vennootschap. De aftrek moet dus worden aanvaard voor de lasten die werden gedragen in het kader van complexe en ongebruikelijke verrichtingen. Hetgeen voorafgaat, moet worden begrepen onder voorbehoud van de eventuele toepassing van een antimisbruikmaatregel, waarvan te dezen geenszins sprake is.

De nv « SILOX » voegt eraan toe dat de finaliteitsvoorwaarde vervat in artikel 44 van het WIB 1964 niet vereist dat de uitgaven het mogelijk hebben gemaakt een globaal positief en/of voldoende resultaat te realiseren, noch dat zij aanleiding hebben gegeven tot een daadwerkelijke belasting. Het feit dat de uitgaven alleen zijn gedaan om de belastbare basis te verminderen of te neutraliseren wijzigt geenszins het aftrekbare karakter ervan, voor zover die uitgaven het mogelijk hebben gemaakt belastbare inkomsten te innen, zelfs indien die uiterst gering, en zelfs vrijgesteld zouden zijn. Het feit dat het economisch resultaat van die verrichtingen vanaf het begin als negatief werd beschouwd, verandert daar niets aan (Cass., 11 september 2014, F.13.0053.F). Bovendien stond het een vennootschap, op voorwaarde dat zij geen enkele wettelijke bepaling overtrad en zij alle gevolgen van de handelingen die zij stelde aanvaardde, tijdens het aanslagjaar 1990 vrij elke verrichting uit te voeren die haar de mogelijkheid bood haar fiscale last te verminderen, en zelfs teniet te doen, overeenkomstig het beginsel van de keuze van de minst belaste weg (zie met name Cass., 22 maart 1990, *Arr. Cass.*, 1989, p. 948, *Au Vieux Saint-Martin*).

Volgens de nv « SILOX » is de interpretatie volgens welke uitgaven die zijn gedaan in het kader van complexe en ongebruikelijke verrichtingen met als enig doel de belasting te verminderen of teniet te doen, aftrekbaar zijn, voor zover zij het mogelijk hebben gemaakt belastbare inkomsten te realiseren, in overeenstemming met de duidelijke tekst van artikel 44 van het WIB 1964 en brengt zij geen enkele onzekerheid of verboden delegatie over een essentieel element van de belasting met zich mee. Daaruit volgt dat de in het geding zijnde bepaling, in die interpretatie, het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken niet schendt en dat de eerste prejudiciële vraag, al dan niet in samenhang gelezen met de vierde vraag, ontkennend dient te worden beantwoord.

A.4.1. De nv « SILOX » betoogt in hoofdorde dat de verschillen in behandeling die in de tweede en de derde prejudiciële vraag worden opgeworpen, niet bestaan. Die verschillen in behandeling zijn niet zozeer het gevolg van de tekst van artikel 44 van het WIB 1964 als van de interpretatie die de verwijzende rechter eraan geeft door zich te baseren op de rechtspraak van het Hof van Cassatie. Dat interpreteert artikel 44 van het WIB 1964 en artikel 49 van het WIB 1992 in zijn twee voormelde arresten van 21 september 2018 en 21 juni 2019 op uniforme wijze, zelfs indien het daarin tot verschillende oplossingen komt. Het verschil vloeit voort uit het feit dat het Hof van Cassatie in de eerste zaak van oordeel is dat de finaliteitsvoorwaarde vervuld is, en niet in de tweede.

Aangezien bij artikel 44 van het WIB 1964 geen enkel verschil in behandeling wordt ingesteld tussen de door het verwijzende rechtscollege beoogde categorieën, zijn de tweede en de derde prejudiciële vraag, in samenhang gelezen met de vierde, niet-ontvankelijk of dienen zij op zijn minst ontkennend te worden beantwoord.

A.4.2. In ondergeschikte orde doet de nv « SILOX » gelden dat het verschil in behandeling op een objectief en evenredig criterium berust. Het verschil in behandeling dat bestaat tussen een vennootschap die zogenaamde « FBB-verrichtingen » heeft gedaan en die welke een onroerende investering heeft gedaan om een derde te bevoordelen, berust immers op een objectief criterium, namelijk het al dan niet bestaan van door de verrichting verworven inkomsten. In het eerste geval hebben de FBB-verrichtingen het mogelijk gemaakt in de vennootschapsbelasting aangegeven interesten te ontvangen, terwijl in het tweede geval de investering geen enkel inkomen heeft opgebracht, of een dermate gering inkomen dat het als onbestaande moet worden beschouwd. Rekening houdend met de met artikel 44 van het WIB 1964 nagestreefde doelstelling, die erin bestaat het mogelijk te maken het netto belastbaar inkomen vast te stellen, door de lasten die de realisatie van de bruto-inkomsten mogelijk hebben gemaakt, af te trekken, is het criterium van onderscheid adequaat en evenredig. De tweede en de derde prejudiciële vraag dienen derhalve ontkennend te worden beantwoord.

A.5.1. De nv « CBC Banque » betoogt in hoofdorde dat artikel 44 van het WIB 1964 klaarblijkelijk losstaat van het in het geding zijnde geschil en dat de prejudiciële vragen derhalve geen antwoord behoeven. Overeenkomstig het beginsel van de voorrang van het internationaal recht op het intern recht kan de verrekening van het FBB in het intern recht niet aan striktere voorwaarden worden onderworpen dan die waarin is voorzien bij de tussen België en Italië gesloten overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting. Zij verwijst dienaangaande naar een overvloedige rechtspraak. Artikel 44 van het WIB 1964 is evenmin van toepassing op het verlies dat het gevolg zou zijn van de FBB-verrichtingen, aangezien het enkel de voorwaarden voor de aftrek van de bedrijfslasten bepaalt.

A.5.2.1. In ondergeschikte orde betoogt de nv « CBC Banque » dat de prejudiciële vragen allemaal ontkennend dienen te worden beantwoord.

A.5.2.2. Wat de eerste prejudiciële vraag betreft, ziet de nv « CBC Banque » niet in in welk opzicht het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken zou kunnen worden aangevoerd om de aftrek te beletten van kosten die verbonden zijn met een verrichting zoals die welke in het geding is. Integendeel, door de in het geding zijnde bepaling in die zin te interpreteren dat zij de aftrek van dergelijke kosten belet, voegt de verwijzende rechter aan die bepaling een voorwaarde toe die zij niet bevat, hetgeen in strijd is met het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken. Bovendien zijn de kosten verbonden met de FBB-verrichtingen beroepskosten die beantwoorden aan de in artikel 44 van het WIB 1994 bedoelde finaliteitsvoorwaarde. Door op een last (de vennootschapsbelasting) te besparen, verhoogt de onderneming immers haar inkomsten.

De nv « CBC Banque » is daarenboven van mening dat de in het geding zijnde bepaling, zoals zij door de verwijzende rechter wordt geïnterpreteerd, het beginsel van de gelijkheid voor de belasting niet schendt. In zoverre de verwijzende rechter het Hof zou verzoeken het verschil in behandeling te beoordelen dat bestaat tussen een belastingplichtige die een FBB-verrichting heeft uitgevoerd om belastingbesparingen te realiseren en een belastingplichtige die een dergelijke verrichting niet heeft uitgevoerd, dient erop te worden gewezen dat die belastingplichtigen zich niet in identieke situaties bevinden. Terwijl de eerste het FBB kan verrekenen met zijn belastbare basis, kan de tweede niets verrekenen – net omdat hij een dergelijke verrichting niet heeft uitgevoerd.

A.5.2.3. Wat de tweede prejudiciële vraag betreft, betoogt de nv « CBC Banque » dat de interpretatie die de verwijzende rechter aan artikel 44 van het WIB 1964 geeft, onjuist is. Bij de in het geding zijnde bepaling wordt de verplichting opgelegd dat de kosten werden gedragen om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden, maar daarbij wordt geen enkele voorwaarde gesteld ten aanzien van de grootte van die inkomsten, in voorkomend geval met betrekking tot het bedrag van de gedane uitgaven. Bovendien bevindt de belastingplichtige die een FBB-verrichting uitvoert, zich niet in een situatie die vergelijkbaar is met die van de belastingplichtige die de aftrek vraagt van kosten die verbonden zijn met de verwerving van een woning die ter beschikking van de zaakvoerder wordt gesteld. De kosten zijn niet van dezelfde aard en er wordt niet dezelfde finaliteit mee nagestreefd : terwijl in het eerste geval de gemaakte kosten de vennootschap de mogelijkheid bieden haar globaal resultaat te verhogen, door haar belastinglast te verminderen, brengen in het tweede geval de gemaakte kosten in beginsel geen enkel inkomen op. Het verschil in behandeling is dus niet discriminerend.

A.5.2.4. Wat de derde prejudiciële vraag betreft, doet de nv « CBC Banque » gelden dat de twee in de prejudiciële vraag vermelde categorieën van personen zich niet in vergelijkbare situaties bevinden ten aanzien van de aftrek van de beroepskosten. In het eerste geval maakt een vennootschap kosten om er voor haarzelf een

voordeel uit te halen, terwijl zij in het tweede geval kosten maakt om een derde te bevoordelen. Het is logisch dat alleen de kosten in verband met de eigen inkomsten van de vennootschap aftrekbaar zijn. Bovendien is het loutere feit dat een vennootschap de kosten in verband met verrichtingen die het mogelijk maken haar belastbare basis te verminderen, kan aftrekken, niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel : per definitie maken alle door een vennootschap gemaakte beroepskosten een vermindering van haar belastbare basis mogelijk. Bij zijn arrest nr. 103/2010 van 16 september 2010 heeft het Hof voor het overige geoordeeld dat de niet-aftrekbaarheid van de kosten die door een vennootschap worden gemaakt om zonder tegenprestatie aan een derde een voordeel toe te kennen, redelijk verantwoord is en dat zij derhalve het gelijkheidsbeginsel niet schendt.

A.5.2.5. Wat de vierde prejudiciële vraag betreft, betoogt de nv « CBC Banque » dat zij in elk geval niet-gegrond is, aangezien zij zonder relevantie is voor de oplossing van de andere prejudiciële vragen en zij op een klaarblijkelijk verkeerde interpretatie van de in het geding zijnde bepaling berust. Het feit dat het economisch resultaat van de verrichtingen negatief is, is niet relevant om de eerste en de derde prejudiciële vraag te beantwoorden. Het is bovendien zonder voorwerp wat de tweede prejudiciële vraag betreft, aangezien in die vraag het bestaan van aanzienlijke of bescheiden inkomsten wordt verondersteld, al naargelang het geval.

A.6.1. De Ministerraad doet gelden dat in het verleden de finaliteitsvoorwaarde waarin is voorzien bij artikel 44 van het WIB 1964, over het algemeen in die zin werd geïnterpreteerd dat alleen de kosten die verbonden zijn met het verwerven of het behouden van de inkomsten die voortvloeien uit de uitoefening van de beroepsactiviteit van de belastingplichtige, aftrekbaar waren. Uit het feit dat een handelsvennootschap uitsluitend wordt opgericht met het oog op een winstgevende activiteit, volgt niet dat alle uitgaven van de genoemde vennootschap een beroeps karakter hebben en dat zij alle aftrekbaar zijn. Aldus waren alleen de kosten die verbonden waren met de uitoefening van de maatschappelijke activiteit van een vennootschap aftrekbaar (Cass., 18 januari 2001, F.99.0114.F; 19 juni 2003, F.01.0066.F; 12 juni 2009, F.07.0083.N). Het Hof van Cassatie heeft bijvoorbeeld de aftrekbaarheid verworpen van kosten die verbonden zijn met een fiscale constructie, gezien het deficitaire doel van de verrichting en niettegenstaande het fiscaal voordeel dat daarmee onrechtstreeks kon worden verkregen (Cass., 19 juni 2003, F.01.0079.F). Bij zijn arresten nr. 191/2009 van 26 november 2009 en nr. 103/2010 van 16 september 2010 heeft het Hof die interpretatie van artikel 49 van het WIB 1992 door het Hof van Cassatie trouwens bekrachtigd.

A.6.2. De Ministerraad merkt op dat het Hof van Cassatie een ommekeer in zijn rechtspraak heeft doorgevoerd. Voortaan sluiten de ontstentenis van een band tussen een verrichting en de maatschappelijke activiteit of het statutaire doel van de vennootschap of de omstandigheid dat een verrichting is uitgevoerd met als enig doel een fiscaal voordeel te verkrijgen, op zich niet langer de aftrekbaarheid uit van de kosten die met die verrichtingen verbonden zijn (Cass., 12 juni 2015, F.13.0163.N; 21 juni 2019, F.15.0067.N; 31 oktober 2019, F.16.0024.N).

De Ministerraad is van mening dat het arrest van het Hof van Cassatie van 21 september 2018, waarnaar de verwijzende rechter in het verwijzingsarrest verwijst, niet in tegenspraak is met die nieuwe rechtspraak. Uit dat arrest lijkt te kunnen worden opgemaakt dat het niet volstaat dat de verrichting enig belastbaar inkomen oplevert opdat de daarmee verbonden lasten noodzakelijkerwijs aftrekbaar zijn. Bovendien is vereist dat die lasten worden gedragen om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden. De Ministerraad verwijst dienaangaande naar de conclusie van het openbaar ministerie die voorafgaat aan het arrest van 21 september 2018, waaruit blijkt dat de kosten verbonden moeten zijn met de door de vennootschap daadwerkelijk uitgeoefende beroepsactiviteit. Uit dat arrest blijkt niet dat het zou volstaan om het even welk fiscaal voordeel te beogen om ervan uit te gaan dat noodzakelijkerwijs is voldaan aan de bij artikel 44 van het WIB 1964 vastgelegde voorwaarden.

A.6.3. De Ministerraad doet gelden dat de FBB-verrichtingen, waarvan sprake is in de prejudiciële vragen, zuiver artificiële constructies zijn zonder enige band met de reële activiteit van de onderneming. Als dusdanig strekken die verrichtingen niet ertoe de onderneming de mogelijkheid te bieden beroepsinkomsten te verkrijgen of te behouden, dat wil zeggen inkomsten die verbonden zijn met haar activiteit, in zoverre zij tot een boekhoudkundig verlies leiden, maar haar een belastingkrediet te doen verkrijgen dat het mogelijk maakt de belasting te verminderen die zij op haar andere inkomsten verschuldigd is. Het FBB dat aldus wordt verkregen, is geen belastbaar inkomen in de zin van artikel 44 van het WIB 1964 en heeft geen beroeps karakter. Het FBB moet, door de aard ervan, immers worden gelijkgesteld met de belasting die opduikt in een stadium na de vaststelling van de netto-inkomsten. De in het geding zijnde bepaling anders interpreteren zou erop neerkomen dat het begrip « belastbaar inkomen », dat, krachtens artikel 170 van de Grondwet, alleen de wetgever kan bepalen, wordt aangetast.

De Ministerraad voegt eraan toe dat de aftrekbaarheidsvoorwaarde die betrekking heeft op de band tussen, enerzijds, de door de onderneming gemaakte kosten en, anderzijds, het verkrijgen of het behouden van belastbare inkomsten die verband houden met de beroepsactiviteit van de onderneming, op dezelfde wijze op alle situaties die zich voordoen, moet worden toegepast in het licht van de beginselen die ter zake bij de fiscale wet zijn bepaald, anders zouden de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet worden geschonden.

De Ministerraad besluit uit het voorgaande dat de prejudiciële vragen ontkennend dienen te worden beantwoord, voor zover de in het geding zijnde bepaling wordt geïnterpreteerd overeenkomstig de beginselen die hij zojuist heeft uiteengezet.

A.7.1. De nv « SILOX » antwoordt dat door de aftrekbaarheid van een last of een uitgave afhankelijk te stellen van de omstandigheid dat die is gedragen in het kader van de reële of gebruikelijke activiteit van een vennootschap, van de grootte van de inkomsten die daardoor zouden kunnen zijn verkregen of behouden, of van het feit dat de verrichtingen hebben geleid tot een globaal positief boekhoudkundig resultaat, de Ministerraad voorwaarden toevoegt aan de wet, hetgeen klaarblijkelijk indruist tegen het bij artikel 170 van de Grondwet gewaarborgde wettigheidsbeginsel in fiscale zaken.

De nv « SILOX » doet gelden dat de door de Ministerraad bepleite interpretatie van de in het geding zijnde bepaling bovendien een schending inhoudt van het adagium volgens hetwelk het fiscaal recht op de realiteit gebaseerd is. De kosten die verbonden zijn met onwettige activiteiten, die uiteraard niet onder het maatschappelijk doel van een vennootschap vallen, zijn aftrekbaar (Cass., 22 februari 2019, F.18.0034.N). Hetgeen geldt voor onwettige activiteiten, geldt *a fortiori* voor de kosten die door een vennootschap worden gemaakt naar aanleiding van wettige verrichtingen, die worden uitgevoerd buiten de gebruikelijke activiteit van de genoemde vennootschap, met het doel belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden.

A.7.2. De nv « SILOX » preciseert dat de verrekening van het FBB afhankelijk is gesteld van de inning van buitenlandse inkomsten, die in de belastbare basis zijn opgenomen. De betwiste verrichting had dus wel degelijk tot doel belastbare inkomsten te verwerven of te behouden, namelijk de aan de gekochte obligaties gehechte coupon en niet, zoals de Ministerraad beweert, alleen het FBB te genieten, dat bij de Belgische wet verplicht wordt opgenomen in de belastbare basis (of de verrekening ervan).

A.7.3. De nv « SILOX » betoogt dat het Hof de grondwettigheid van de in het geding zijnde bepaling niet kan beoordelen ten aanzien van het begrip « misbruik van recht », aangezien dienaangaande in de prejudiciële vragen geen referentienorm wordt beoogd en het alleszins niet gaat om een norm van grondwettelijke rang. In elk geval lijkt het moeilijk denkbaar dat het Hof de verenigbaarheid kan beoordelen van artikel 44 van het WIB 1964, zoals het van toepassing was in 1989, met het beginsel van misbruik van recht zoals geïnterpreteerd in een commentaar bij een internationale overeenkomst, commentaar die dateert van bijna dertig jaar na de in het geding zijnde bepaling.

A.7.4. De nv « SILOX » preciseert tot slot dat de in de tweede en de derde prejudiciële vraag vermelde categorieën van personen klaarblijkelijk niet vergelijkbaar zijn ten aanzien van het doel en de gevolgen van de in het geding zijnde bepaling, rekening houdend met de verschillende doelstellingen die zij elk nastreven, namelijk een belastbaar inkomen en een belastingvermindering verkrijgen die het mogelijk maken zijn inkomsten te verhogen of een derde te bevoordelen door zijn privéuitgaven te dragen.

Ten aanzien van de handhaving van de gevolgen

A.8. De nv « SILOX » vordert dat in geval van vaststelling van ongrondwettigheid de gevolgen van de in het geding zijnde bepaling definitief worden gehandhaafd tot de datum van de uitspraak van het arrest van het Hof. Een niet in de tijd gemoduleerde vaststelling van ongrondwettigheid zou het beginsel van de keuze van de minst belaste weg, dat gold op het ogenblik dat de betwiste verrichtingen werden gerealiseerd, meer dan dertig jaar geleden, en dat zijn grondslag vindt in het grondwettelijk beginsel van de wettigheid van de belasting, immers op losse schroeven zetten.

A.9. De Ministerraad verzet zich tegen die vordering, om de reden dat de prejudiciële vragen hun oorsprong vinden in een recente ommekeer in de rechtspraak van het Hof van Cassatie. De belastingplichtige zou bijgevolg geen schending van het vertrouwensbeginsel kunnen aanvoeren. Bovendien verzet het beginsel van het misbruik van recht zich tegen een dergelijke handhaving van de gevolgen. De door de nv « SILOX » bepleite interpretatie van de in het geding zijnde bepaling steunen, zou de genoemde bepaling in haar essentie en haar finaliteit doen

ontsporen en zou als illegitiem moeten worden beschouwd ten aanzien van de beginselen die de nv « SILOX » aanvoert om de handhaving van de gevolgen te vorderen.

- B -

Ten aanzien van de in het geding zijnde bepaling

B.1. Artikel 44 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (hierna : WIB 1964) (thans artikel 49 van het WIB 1992) bepaalt :

« Aftrekbare bedrijfsuitgaven of –lasten zijn die welke de belastingplichtige verantwoordt tijdens het belastbaar tijdperk te hebben gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden.

Als gedaan of gedragen tijdens het belastbaar tijdperk worden de uitgaven of lasten beschouwd die tijdens dat tijdperk werkelijk werden betaald of gedragen, of het karakter van zekere en vaststaande schulden of verliezen hebben verworven en als zodanig werden geboekt ».

Die bepaling maakt deel uit van de bepalingen die betrekking hebben op de vaststelling van het nettobedrag van de beroepsinkomsten in het kader van de personenbelasting. Overeenkomstig artikel 96 van het WIB 1964 is zij ook van toepassing inzake vennootschapsbelasting.

Ten aanzien van het geschil dat voor de verwijzende rechter hangende is en ten aanzien van de context waarin de prejudiciële vragen worden gesteld

B.2. Het geschil dat voor de verwijzende rechter hangende is, betreft een vennootschap die in 1989 verscheidene zogenaamde « FBB-verrichtingen » heeft gedaan. Die verrichtingen bestaan erin in het buitenland obligaties te kopen kort voor de vervaldag van de daarop betrekking hebbende interesten en ze onmiddellijk na de interesten te hebben ontvangen, opnieuw te verkopen. Met die verrichtingen is de hoofddoelstelling van de vennootschap niet zozeer de interesten te innen die door de obligaties worden verworven, aangezien het bedrag van die interesten over het algemeen lager is dan de gedragen lasten, maar veeleer om op de belasting die zij in België verschuldigd is, het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting

(hierna : het FBB) aan te rekenen waarin is voorzien in de overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting die door België met sommige Staten zijn gesloten (te dezen, de overeenkomst van 19 oktober 1970 tussen België en Italië « tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen »), waarvan de berekeningswijze losstaat van het resultaat van de verrichting voor de vennootschap, en om daarenboven tegelijk de voor de verrichting gedragen lasten als beroepskosten af te trekken. De verrekening van het FBB biedt de vennootschap de mogelijkheid de belasting die zij in België verschuldigd is te verminderen en zelfs te neutraliseren.

B.3. Voor de verwijzende rechter rijst de vraag of de lasten gedragen in het raam van « FBB-verrichtingen », die niet passen in het kader van de normale beroepsactiviteit van de vennootschap en waarmee (nagenoeg) uitsluitend een fiscaal doel wordt nagestreefd, aftrekbaar zijn op grond van artikel 44, eerste lid, van het WIB 1964, dat bepaalt dat aftrekbare bedrijfsuitgaven of –lasten die zijn welke de belastingplichtige verantwoordt tijdens het belastbaar tijdperk te hebben gedaan of gedragen « om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden ».

B.4. Nadat het Hof van Cassatie gedurende verscheidene jaren van oordeel is geweest dat, om als aftrekbare beroepskosten te worden beschouwd, de uitgaven van een handelsvennootschap inherent moeten zijn aan de uitoefening van het beroep, dat wil zeggen noodzakelijkerwijs verband houden met de maatschappelijke activiteit (Cass., 18 januari 2001, F.99.0114.F; 3 mei 2001, F.99.0159.F; 19 juni 2003, F.01.0066.F), heeft het een ommekeer in de rechtspraak doorgevoerd. Het heeft aldus geoordeeld :

« 1. Alle inkomsten en opbrengsten van roerende goederen en kapitalen die door een handelsvennootschap worden gebruikt voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid zijn beroepsinkomsten. De omstandigheden dat tussen een verrichting van een vennootschap en haar statutair doel geen verband bestaat en dat een verrichting uitsluitend werd gesteld met het oog op een belastingvoordeel, sluiten bijgevolg niet uit dat de inkomsten en opbrengsten die het resultaat zijn van deze verrichting als bedrijfsinkomsten worden aangemerkt.

2. Krachtens artikel 44, eerste lid, WIB64 zijn de lasten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden als aftrekbare bedrijfslasten aftrekbaar.

Deze bepaling is, krachtens artikel 96 van hetzelfde wetboek, van toepassing op de handelsvennootschappen.

Uit deze bepaling volgt niet dat de aftrek van bedrijfsuitgaven of bedrijfslasten afhankelijk is van de voorwaarde dat zij inherent zijn aan de maatschappelijke activiteit van de handelsvennootschap zoals die blijkt uit haar maatschappelijk doel.

Het Hof komt hiermee terug op zijn vroegere rechtspraak.

3. De omstandigheden dat tussen een verrichting van een vennootschap en haar maatschappelijke activiteit of statutair doel geen verband bestaat en dat een verrichting uitsluitend werd gesteld met het oog op een belastingvoordeel, sluiten als dusdanig niet uit dat de kosten die met zulke verrichtingen verband houden als aftrekbare beroepskosten kunnen worden aangemerkt.

4. De appelrechters die oordelen dat de kosten die verband houden met de obligatieverrichtingen geen aftrekbare beroepskosten uitmaken aangezien deze verrichtingen geen verband houden met de maatschappelijke activiteit van de eiseres en zij bovendien uitsluitend werden uitgevoerd om door de verrekening van het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belastingen een belastingvoordeel te doen, verantwoordten hun beslissing niet naar recht » (Cass., 12 juni 2015, F.13.0163.N; zie reeds Cass., 11 september 2014, F.13.0053.F; 4 juni 2015, F.14.0185.F en F.14.0189.F; 4 juni 2015, F.14.0165.F; zie ook Cass., 12 juni 2015, F.14.0080.N).

Die ommekeer in de rechtspraak is nadien bevestigd, met name in verband met « FBB-verrichtingen » (Cass., 21 juni 2019, F.15.0067.N; 31 oktober 2019, F.16.0024.N).

B.5. De verwijzende rechter stelt de relevantie ter discussie van de door het Hof van Cassatie bij de voormelde arresten gegeven interpretatie aan de in het geding zijnde bepaling. Hij stelt vragen over de coherentie ervan met een ander arrest van het Hof van Cassatie van 21 september 2018 (F.17.0054.N), met betrekking tot de aftrekbaarheid van de onkosten die door een vennootschap zijn gemaakt hoofdzakelijk om een voordeel toe te kennen aan een derde.

In die context stelt de verwijzende rechter aan het Hof drie prejudiciële vragen over de grondwettigheid van artikel 44 van het WIB 1964 en, met hetgeen de partijen ten onrechte identificeren als een vierde prejudiciële vraag, vraagt hij aan het Hof of het antwoord op die drie prejudiciële vragen kan veranderen indien de fiscale rechter vaststelt dat het economisch resultaat van de in het geding zijnde verrichtingen dat men vóór de toepassing van de belasting kon verwachten, negatief is.

Het Hof antwoordt op de prejudiciële vragen in die zin.

Ten aanzien van de interpretatie van de in het geding zijnde bepaling en ten aanzien van de toepasselijkheid ervan op het geschil

B.6.1. De Ministerraad betoogt dat, onder voorbehoud dat de interpretatie van de in het geding zijnde bepaling die hij voorstaat wordt aangenomen, de prejudiciële vragen ontkennend dienen te worden beantwoord. Te dezen verzoekt de Ministerraad het Hof artikel 44 van het WIB 1964 in die zin te interpreteren dat het niet de aftrek toestaat van lasten die door een vennootschap zijn gedragen in het kader van een « FBB-verrichting », aangezien dergelijke lasten niet ertoe strekken belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden. Volgens hem kan het aldus verkregen FBB niet worden beschouwd als een belastbaar inkomen in de zin van die bepaling, aangezien het losstaat van de werkelijke beroepsactiviteit van de vennootschap.

B.6.2. De nv « CBC Banque » betoogt dat de in het geding zijnde bepaling klaarblijkelijk niet van toepassing is op het geschil dat voor de verwijzende rechter hangende is en dat de prejudiciële vragen derhalve geen antwoord behoeven. Volgens haar kan, krachtens het beginsel van de voorrang van het internationaal recht op het intern recht, het intern recht de verrekening van het FBB met de belasting niet onderwerpen aan striktere voorwaarden dan die welke zijn bepaald bij de op 19 oktober 1970 tussen België en Italië gesloten overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting. Artikel 44 van het WIB 1964 zou evenmin van toepassing zijn op het verlies dat het gevolg is van de « FBB-verrichtingen », aangezien het alleen de voorwaarden voor de aftrek van de bedrijfslasten betreft.

B.7. In de regel komt het de verwijzende rechter toe de normen vast te stellen die toepasselijk zijn op het hem voorgelegde geschil. Wanneer evenwel aan het Hof bepalingen worden voorgelegd die klaarblijkelijk niet op dat geschil kunnen worden toegepast, onderzoekt het Hof de grondwettigheid van zulke bepalingen niet. Op dezelfde wijze staat het in de regel aan de verwijzende rechter om de bepalingen te interpreteren die het toepast, onder voorbehoud van een kennelijk verkeerde lezing van de in het geding zijnde bepaling.

B.8.1. Zoals in B.4 en in B.5 is vermeld, stelt de verwijzende rechter aan het Hof vragen over de grondwettigheid van artikel 44 van het WIB 1964 in de interpretatie die het Hof van Cassatie eraan geeft, dat wil zeggen in die zin geïnterpreteerd dat het een vennootschap toelaat lasten af te trekken met betrekking tot een verrichting die losstaat van de werkelijke

bedrijfsactiviteit van de vennootschap en die door de genoemde vennootschap alleen wordt uitgevoerd met het oog op het verminderen van haar fiscale last.

B.8.2. De prejudiciële vragen hebben geen betrekking op de verrekening van het FBB met de door de vennootschap verschuldigde belasting, maar op de aftrekbaarheid, als beroepskosten, van de lasten die verband houden met de « FBB-verrichting », die een aangelegenheid is die losstaat van de door België en Italië gesloten overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting en die dus uitsluitend tot het intern recht behoort.

B.8.3. Rekening houdend met hetgeen voorafgaat, blijkt niet dat de prejudiciële vragen gegrond zijn op een kennelijk verkeerde lezing van de in het geding zijnde bepaling, noch dat die bepaling klaarblijkelijk niet van toepassing zou zijn op het geschil ten gronde.

Het Hof antwoordt dus op de prejudiciële vragen in de interpretatie van de verwijzende rechter.

Ten aanzien van het recht van de Europese Unie

B.9.1. De nv « SILOX » betoogt dat de eerste drie prejudiciële vragen niet-ontvankelijk zijn in zoverre daarin het recht van de Europese Unie wordt beoogd, omdat het verwijzende rechtscollege in de prejudiciële vragen geen specifieke bepalingen van dat recht heeft geïdentificeerd in het licht waarvan de grondwettigheid van artikel 44 van het WIB 1964 zou moeten worden beoordeeld. Samen met de nv « CBC Banque » en de Ministerraad betoogt zij dat de door de verwijzende rechter in het verwijzingsarrest aangehaalde Unierechtelijke normen te dezen niet van toepassing zijn.

B.9.2. Uit de motivering van het verwijzingsarrest blijkt dat de Unierechtelijke bepalingen waarnaar de verwijzende rechter verwijst, enerzijds, het beginsel van het verbod van misbruik waarbij afbreuk wordt gedaan aan door het Unierecht verleende rechten en voordelen betreffen, zoals het uitdrukkelijk ten uitvoer wordt gelegd bij de richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 « tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt » (hierna : de richtlijn (EU) 2016/1164), en, anderzijds, artikel 107 van het Verdrag betreffende de werking van de

Europese Unie (hierna : het VWEU) (vroeger artikel 92 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap), in zoverre het staatssteun verbiedt.

B.9.3. Uit de motivering van het verwijzingsarrest blijkt echter niet in welk opzicht de nv « SILOX », met de betwiste verrichtingen die uitgevoerd zijn om het voordeel te genieten van de regeling waarin is voorzien bij de op 19 oktober 1970 tussen België en Italië gesloten overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting, en door op grond van het intern recht de aftrek aan te vragen van de lasten die verband houden met die verrichtingen, misbruik zou hebben gemaakt van door het Unierecht verleende rechten en voordelen. Daarenboven was de richtlijn (EU) 2016/1164 niet van toepassing tijdens het aanslagjaar 1990, aangezien de aanneming ervan dateert van geruime tijd nadien. Die richtlijn kan dus te dezen niet dienen als referentienorm om de grondwettigheid te beoordelen van artikel 44 van het WIB 1964 zoals het van toepassing is op het aanslagjaar 1990. Tot slot is het Hof, zoals het herhaaldelijk heeft geoordeeld, en met name bij zijn arrest nr. 49/2018 van 26 april 2018, overeenkomstig de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ, 18 mei 2017, C-150/16, *Fondul Proprietatea SA*, punt 42), niet bevoegd om uitspraak te doen over de verenigbaarheid van staatssteun met de interne markt.

B.9.4. Derhalve dienen de voormelde Unierechtelijke normen niet te worden betrokken bij het onderzoek van de grondwettigheid van de in het geding zijnde bepaling.

Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag

B.10. Met de eerste prejudiciële vraag ondervraagt de verwijzende rechter het Hof over de verenigbaarheid van de in het geding zijnde bepaling met de artikelen 170 en 172 van de Grondwet, in zoverre zij het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken waarborgen, in de interpretatie volgens welke daarbij « de aftrek zou worden toegestaan van lasten die werden gedragen in het kader van complexe en ongebruikelijke verrichtingen die werden gedaan met als enig doel de belasting te verminderen, of zelfs te neutraliseren, die zonder die verrichtingen op de belastingplichtige zou worden toegepast ».

B.11.1. Artikel 170, § 1, van de Grondwet bepaalt :

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

Die bepaling drukt het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken uit, dat vereist dat de wezenlijke bestanddelen van de belasting in beginsel bij de wet worden bepaald, opdat geen enkele belasting kan worden geheven zonder de instemming van de belastingplichtigen, uitgedrukt door hun vertegenwoordigers. Tot de wezenlijke bestanddelen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de belastbare grondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen en -verminderingen.

B.11.2. Het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken wordt ook uitgedrukt in artikel 172, tweede lid, van de Grondwet, dat bepaalt :

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

B.12. De verwijzende rechter beweert niet dat de wetgever een bij de artikelen 170 en 172 van de Grondwet verboden delegatie zou hebben verricht. Hij stelt zich veeleer vragen over de overeenstemming van de interpretatie die het Hof van Cassatie aan de in het geding zijnde bepaling geeft ten aanzien van de bewoordingen ervan. Hij is van oordeel dat die interpretatie niet juist is en dat zij om die reden het bij de artikelen 170 en 172 van de Grondwet gewaarborgde wettigheidsbeginsel in fiscale zaken schendt.

B.13. Het Hof is niet bevoegd om de wijze te controleren waarop de verwijzende rechter en het Hof van Cassatie de wetsbepalingen interpreteren, maar om de grondwettigheid te toetsen van de wetsbepalingen in de in voorkomend geval door de verwijzende rechter aangegeven interpretatie. De toetsing van de grondwettigheid van een wetsbepaling in het licht van het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken impliceert voor het Hof dat het controleert dat de wetgever niet is overgegaan tot een bij dat beginsel verboden delegatie en dat de wetsbepaling voldoende nauwkeurig is; zij biedt op zich het Hof niet de mogelijkheid de wijze waarop de rechter de wetsbepaling in kwestie interpreteert, te controleren ten aanzien van de bewoordingen van die bepaling.

B.14. De eerste prejudiciële vraag behoeft geen antwoord.

Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag

B.15. Met de tweede prejudiciële vraag ondervraagt de verwijzende rechter het Hof over de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepaling met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 170 van de Grondwet, in de interpretatie volgens welke daarbij « de aftrek zou worden toegestaan van lasten die werden gedragen in het kader van complexe en ongebruikelijke verrichtingen die werden gedaan met als enig doel de belasting te verminderen, of zelfs te neutraliseren, die zonder die verrichtingen op de belastingplichtige zou worden toegepast, vooropgesteld dat die verrichtingen aanzienlijke belastbare inkomsten kunnen opleveren, terwijl dat daarbij niet zou worden toegestaan voor een belastingplichtige die zich slechts van de eerste zou onderscheiden door het feit dat de verrichtingen slechts bescheiden belastbare inkomsten kunnen opleveren ».

In de prejudiciële vraag wordt verzocht de belastingplichtigen te vergelijken die een verrichting hebben gedaan zoals die welke hiervoor is beschreven, naargelang de verrichting aanzienlijke dan wel bescheiden belastbare inkomsten kan opleveren. De gemaakte kosten zouden enkel in het eerste geval aftrekbaar zijn.

B.16.1. Bij een arrest van 21 september 2018 (F.17.0054.N) heeft het Hof van Cassatie geoordeeld :

« 1. Krachtens artikel 49, eerste lid, WIB92 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.

2. Uit die bepaling volgt niet dat de aftrek van bedrijfsuitgaven of bedrijfslasten afhankelijk is van de voorwaarde dat zij inherent zijn aan de maatschappelijke activiteit van de handelsvennootschap zoals die blijkt uit haar maatschappelijk doel.

De omstandigheden dat tussen een verrichting van een vennootschap en haar maatschappelijke activiteit of statutair doel geen verband bestaat en dat een verrichting uitsluitend werd gesteld met het oog op een belastingvoordeel, sluiten als dusdanig niet uit dat de kosten die met zulke verrichtingen verband houden als aftrekbare beroepskosten worden aangemerkt.

3. Krachtens artikel 183 WIB 92 zijn, onder voorbehoud van in de wet omschreven afwijkingen, wat hun aard betreft, de inkomsten die aan de vennootschapsbelasting onderworpen 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 de winst.

4. Uit het voorgaande volgt dat de kosten die een vennootschap maakt, zoals voor het verwerven van een onroerend goed, enkel aftrekbaar zijn in de zin van artikel 49 WIB 92 wanneer zij aan de in die bepaling gestelde voorwaarden voldoen, en onder meer wanneer die kosten gedaan of gedragen zijn om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden, ongeacht het verband met de statutaire activiteiten van de vennootschap.

5. De appelrechters stellen vast en oordelen onder meer dat :

- het onroerend goed bijna voor het volledige bedrag is gefinancierd met door de vennootschap geleend geld;

- niet bewezen is dat de vennootschap de intentie had om het onroerend goed te rentabiliseren gedurende het bezit ervan; het werd immers ter beschikking gesteld van de zaakvoerder tegen een zeer bescheiden vergoeding, en het werd ook niet te huur gesteld of verhuurd; de schamele inkomsten staan tegenover zware kosten; er wordt niet aangetoond dat ooit de bedoeling werd nagestreefd om in de toekomst inkomsten te verwerven die de kosten overstijgen;

- niet bewezen is dat het onroerend goed op termijn verkocht kan worden met een grote meerwaarde, temeer omdat het in onverdeeldheid toebehoort aan drie verschillende mede-eigenaars, die dan nog elk over een voorkooprecht beschikken;

- de aankoop van het onroerend goed voor de betwiste aanslagjaren niet kan beschouwd worden als een investering/belegging van liquiditeiten;

- de kosten geenszins werden gemaakt om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden;

- integendeel blijkt dat de enige bedoeling van de verrichting is privékosten van de zaakvoerder ten laste te nemen, zodat het niet gaat om beroepskosten van de vennootschap in de zin van artikel 49 WIB 92 en de aftrek ervan wordt verworpen.

6. De appelrechters die op grond hiervan oordelen dat de kosten voor het aanschaffen van het onroerend goed in Koksijde die geenszins werden gemaakt om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden, maar uitsluitend met het oogmerk privékosten van de zaakvoerder ten laste te nemen, niet beantwoorden aan de voorwaarden voor de aftrek ervan in de zin van artikel 49 WIB 92, verantwoord aldus, en ongeacht de verwijzing naar het doel en de activiteiten van de eiseres, hun beslissing naar recht.

Het onderdeel kan niet worden aangenomen ».

De verwijzende rechter leidt uit dat arrest af dat alleen de lasten verbonden met een verrichting die aanzienlijke belastbare inkomsten kan opleveren, aftrekbaar zouden zijn, met uitsluiting van de lasten verbonden met een verrichting die bescheiden belastbare inkomsten kan opleveren.

B.16.2. Krachtens het in het geding zijnde artikel 44 van het WIB 1964 zijn aftrekbare bedrijfsuitgaven of –lasten die welke de belastingplichtige verantwoordt tijdens het belastbaar tijdperk te hebben gedaan of gedragen « om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden ». Het gaat om de zogenaamde « finaliteitsvoorwaarde ». Niet aftrekbaar zijn dus de kosten 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. Het staat aan de bevoegde rechter om, rekening houdend met de omstandigheden van de zaak, concreet na te gaan of de kosten werden gemaakt om de belastbare inkomsten te verkrijgen dan wel te behouden, zonder dat zijn beoordeling evenwel betrekking kan hebben op de opportuniteit van de in het geding zijnde uitgaven (Cass., 19 maart 2020, F.19.0025.N).

B.16.3. Noch uit de lezing van het voormelde arrest van het Hof van Cassatie van 21 september 2018, noch uit de lezing van de in B.4 vermelde rechtspraak van dat Hof, blijkt dat de door een vennootschap gedragen lasten slechts aftrekbaar zouden zijn op voorwaarde dat zij gedragen zijn in het kader van verrichtingen die aanzienlijke belastbare inkomsten kunnen opleveren.

Met zijn arrest van 21 september 2018 oordeelt het Hof van Cassatie dat het Hof van Beroep te Antwerpen zijn beslissing naar recht heeft verantwoord om de aftrek te weigeren van kosten die verbonden zijn met de verwerving, door een vennootschap, van een appartement aan de kust dat ter beschikking van haar zaakvoerder is gesteld, door, op grond van verscheidene redenen, aan te nemen dat de genoemde kosten niet werden gemaakt om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden, maar uitsluitend met het oogmerk privékosten van de zaakvoerder ten laste te nemen. De omstandigheid dat het appartement ter beschikking werd gesteld van de zaakvoerder tegen « een zeer bescheiden vergoeding » is een element dat, samen met andere elementen, het Hof van Beroep tot de conclusie heeft gebracht dat de vennootschap niet heeft gehandeld om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden. Immers, los van de vraag of de inkomsten die kunnen worden verworven, als dusdanig aanzienlijk dan wel bescheiden zijn, kan het feit dat de derde, in ruil voor een door de vennootschap toegekend voordeel, een zeer

bescheiden vergoeding verschuldigd is, dat wil zeggen niet in verhouding tot de werkelijke waarde van het toegekende voordeel, een aanwijzing zijn dat de vennootschap niet heeft getracht belastbare inkomsten te verwerven of te behouden, maar integendeel heeft getracht aan die derde een voordeel zonder tegenprestatie toe te kennen.

Daarenboven is, in tegenstelling tot hetgeen de verwijzende rechter aanneemt, het aftrekbare karakter van de lasten die worden gedragen in het kader van een « FBB-verrichting » volkomen onafhankelijk van het door het eigenlijke FBB verschaft fiscaal voordeel, en van het al dan niet aanzienlijke karakter ervan.

B.17. Uit het voorgaande volgt dat het in de tweede prejudiciële vraag opgeworpen verschil in behandeling niet bestaat. Zij dient derhalve ontkennend te worden beantwoord.

Ten aanzien van de derde prejudiciële vraag

B.18. Met de derde prejudiciële vraag ondervraagt de verwijzende rechter het Hof over de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepaling met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 170 van de Grondwet, in de interpretatie volgens welke « geacht wordt te zijn voldaan aan de voorwaarde waarin bij die bepaling is voorzien, ‘ de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden ’ in het geval waarin een, ten opzichte van de gemaakte kosten, bescheiden belastbaar inkomen, zoals de interesten ontvangen in het kader van een ‘ FBB-verrichting ’, gepaard gaat met belangrijke lasten die bijna uitsluitend werden gedragen teneinde, door middel van een belastingconstructie, de vernietiging van de belastbare basis te verkrijgen, terwijl geacht wordt niet aan die voorwaarde te zijn voldaan in het geval waarin een bescheiden belastbaar inkomen gepaard gaat met belangrijke lasten die hoofdzakelijk werden gedragen teneinde aan een derde een voordeel toe te kennen ».

De prejudiciële vraag heeft dus betrekking op het verschil in behandeling dat de in het geding zijnde bepaling, zoals zij door de verwijzende rechter wordt geïnterpreteerd, zou creëren tussen de belastingplichtige die een « FBB-verrichting » heeft uitgevoerd om zijn fiscale last te verminderen, en diegene die, tegen een bescheiden vergoeding, een voordeel heeft toegekend aan een derde. Terwijl in beide gevallen de verrichtingen voor de belastingplichtige een

bescheiden belastbaar inkomen opleveren ten opzichte van de gemaakte kosten, worden alleen de in het eerste geval gemaakte kosten beschouwd als zijnde gemaakt om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden en zijn alleen zij dus aftrekbaar.

B.19.1. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet waarborgen het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Artikel 172 van de Grondwet is een bijzondere toepassing van dat beginsel in fiscale aangelegenheden.

Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie in fiscale zaken verbiedt de wetgever niet om sommige belastingplichtigen verschillend te behandelen, op voorwaarde dat het aldus ingevoerde verschil in behandeling redelijk verantwoord is.

B.19.2. Om dezelfde redenen als die welke in B.13 zijn vermeld, dient artikel 170 van de Grondwet niet te worden betrokken bij het onderzoek van de derde prejudiciële vraag.

B.20. Zoals in B.16.2 is vermeld, zijn aftrekbare bedrijfsuitgaven of –lasten die welke de belastingplichtige verantwoordt tijdens het belastbaar tijdperk te hebben gedaan of gedragen « om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden » (« finaliteitsvoorwaarde »).

B.21. De twee in B.18 vermelde categorieën van belastingplichtigen bevinden zich ten aanzien van die « finaliteitsvoorwaarde » in wezenlijk verschillende situaties.

De vennootschap die een « FBB-verrichting » heeft uitgevoerd, heeft in het kader van die verrichting interesten van buitenlandse oorsprong ontvangen, die belastbare inkomsten vormen. Zelfs indien de vennootschap met die verrichting een zuiver fiscale doelstelling nastreeft, neemt dat niet weg dat, om die doelstelling te verwezenlijken, de ontvangst van interesten onontbeerlijk is. Het is dus niet verkeerd te stellen dat de lasten verbonden met de verrichting werden gedragen om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden (Cass., 4 juni 2015, F.14.0165.F; 4 juni 2015, F.14.0185.F en F.14.0189.F). De omstandigheid dat de verrichting is uitgevoerd met als enig doel een fiscaal voordeel te verkrijgen of dat de rechter vaststelt dat het economisch resultaat van de in het geding zijnde verrichtingen dat men kon verwachten vóór de toepassing van de belasting, negatief is, verandert daar niets aan.

De vennootschap die een voordeel toekent aan een derde, zoals, bijvoorbeeld, de terbeschikkingstelling van een onroerend goed tegen een weliswaar belastbare, maar kleine vergoeding ten opzichte van de gedragen aanzienlijke lasten, bevindt zich in een situatie die verschilt van die van de vennootschap die een « FBB-verrichting » heeft uitgevoerd. Immers, wanneer zij aan een derde een voordeel verschafft tegen een vergoeding die niet in verhouding is met de werkelijke waarde van het genoemde voordeel, uitsluitend om aan die derde een voordeel te verschaffen, handelt de betrokken vennootschap in beginsel niet om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden. Het staat aan de bevoegde rechter dat concreet na te gaan, in het licht van de omstandigheden van de zaak. Anders is het indien het aldus toegekende voordeel beantwoordt aan werkelijke prestaties van de derde en indien het hem als bezoldiging wordt toegekend. In een dergelijk geval kunnen de daaraan verbonden kosten worden beschouwd als zijnde gedragen om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden (Cass., 13 november 2014, F.13.0118.F; 14 oktober 2016, F.15.0103.N; 14 oktober 2016, F.14.0203.N; 25 juni 2020, F.18.0148.N).

B.22. Het verschil in behandeling is niet zonder redelijke verantwoording.

De derde prejudiciële vraag dient derhalve ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

- De eerste prejudiciële vraag behoeft geen antwoord.

- Artikel 44 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (thans artikel 49 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992) schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 14 oktober 2021.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

F. Daoût