

Rolnummer 5042
Arrest nr. 160/2010 van 22 december 2010

A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende de artikelen 26, eerste lid, en 49 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Grondwettelijk Hof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\*   \*

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

Bij arrest van 5 oktober 2010 in zake de nv « Vergo Technics » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 14 oktober 2010, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de artikelen 26, eerste lid WIB92 en artikel 49 WIB92 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in de zin dat zij toelaten de betaling van excessieve beroepskosten, die winstverschuivingen beogen tussen binnenlandse vennootschappen, te sanctioneren waarbij artikel 26, eerste lid *in fine* WIB92 niet van toepassing zou zijn op de voordelen die een werkelijke uitgave meebrengen voor de verstrekker (bijv. het betalen van een te hoge prijs voor een levering of dienst, of het betalen van een vergoeding zonder enige tegenprestaties van de genierter), maar wel op de voordelen die slechts een minderopbrengst meebrengen voor de verstrekker (bijv. kwijtschelden van een vordering) waardoor slechts in het laatste geval aan dubbele belasting ontsnapt wordt en in het eerste geval niet? (waardoor voordeelverstrekkende belastingplichtigen die excessieve beroepskosten aftrekken op een onverantwoorde manier anders worden behandeld dan voordeelverstrekkende belastingplichtigen die een minderopbrengst genereren) ».

Op 9 november 2010 hebben de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en J.-P. Snappe, met toepassing van artikel 72, eerste lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, het Hof ervan in kennis gesteld dat zij ertoe zouden kunnen worden gebracht voor te stellen een arrest van onmiddellijk antwoord te wijzen.

De nv « Vergo Technics » heeft een memorie met verantwoording ingediend.

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

## II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil*

Het geschil heeft betrekking op bepaalde vergoedingen, ten belope van ongeveer 260 000 euro, die de nv « Vergo Technics » in het belastbare tijdperk verbonden aan de aanslagjaren 1996 en 1997 aan de nv « Vergo Data Systems » betaalde. Volgens de administratie, daarin gevolgd door de Rechtbank van eerste aanleg te Gent en het Hof van Beroep te Gent, vormen die vergoedingen geen aftrekbare beroepskosten in de zin van artikel 49 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) omdat onvoldoende is bewezen dat zij betrekking hebben op werkelijke prestaties.

Volgens de nv « Vergo Technics » diende de administratie de verworpen uitgaven te beschouwen als goedgeunstige voordelen, verstrekt aan een verbonden onderneming, zodat zij, met toepassing van artikel 26 van het WIB 1992, niet bij haar eigen belastbare winst hadden mogen worden gevoegd, maar wel bij de belastbare winst van de verkrijger van die voordelen, de nv « Vergo Data Systems ».

Volgens het Hof van Beroep te Gent beroept de nv « Vergo Technics » zich ten onrechte op een schending van artikel 26 van het WIB 1992 en op de voorrang die dat artikel zou hebben op artikel 49 van hetzelfde Wetboek. Beide bepalingen moeten immers autonoom worden toegepast, zo blijkt uit de rechtspraak van het Hof van Cassatie. Alvorens uitspraak te doen, stelt het Hof van Beroep te Gent evenwel op verzoek van de nv « Vergo Technics » de reeds aangehaalde prejudiciële vraag.

### III. *In rechte*

- A -

In haar memorie met verantwoording, betoogt de nv « Vergo Technics », appellante voor de verwijzende rechter, dat de wetgever, toen hij in 1989 het eerste lid van artikel 26 van het WIB 1992 invoerde (destijds artikel 24, derde lid, van het WIB 1964), bewust opteerde voor het vermijden van dubbele belasting bij de fiscale behandeling van abnormale of goedgunstige voordelen. De wetgever wilde vermijden dat belastbare materie zou verdwijnen door winstverschuivingen, maar hij wilde eveneens voorkomen dat diezelfde materie twee keer zou worden belast.

Het Hof van Cassatie heeft evenwel beslist dat de artikelen 26 en 49 van het WIB 1992 onafhankelijk van elkaar moeten worden toegepast. Dat oordeel heeft tot gevolg dat soms dubbele belasting ontstaat en een ongelijke behandeling van voordeelverstrekkende ondernemingen. Voor die ongelijke behandeling wordt geen verantwoording gevonden bij de wetgever van 1989, om de eenvoudige reden dat die geen dubbele belasting - en dus ook geen ongelijke behandeling - heeft willen invoeren. Volgens de nv « Vergo Technics » kan een verantwoording die *a posteriori* door de betrokken overheid wordt aangereikt, in beginsel niet worden aanvaard. Het doel dient op zijn minst aanwezig te zijn geweest bij de wetgever en moet bovendien blijken uit de parlementaire voorbereiding.

De nv « Vergo Technics » benadrukt dat de bedoeling van de wetgever in 1989 (de verruiming van het toepassingsgebied van artikel 26, met eerbiediging van het verbod op dubbele belasting) essentieel verschilde van de bedoeling van de wetgever in 2007 (het bestrijden van mogelijk misbruik, zelfs indien dit soms dubbele belasting impliceert). De rechters-verslaggevers zouden in hun conclusies dan ook ten onrechte verwijzen naar het arrest nr. 151/2008, waarin de wetwijziging van 2007 aan de orde was. Daarenboven zou de verwijzing naar dat arrest ongepast zijn omdat daarin niet precies hetzelfde verschil in behandeling werd onderzocht.

- B -

B.1. Artikel 26, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992), in de redactie zoals van toepassing op de aanslagjaren 1996 en 1997, bepaalt :

« Wanneer een in België gevestigde onderneming abnormale of goedgunstige voordelen verleent, worden die voordelen, onder voorbehoud van het bepaalde in artikel 54, bij haar eigen winst gevoegd, tenzij die voordelen in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de verkrijger ».

B.2. Artikel 49 van het 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.3. Een voordeel is « abnormaal » wanneer het in strijd is met de normale gang van zaken, met de gevestigde gebruiken of met wat in soortgelijke gevallen gebruikelijk is.

Een voordeel is « goedgunstig » wanneer het wordt verleend zonder dat het de uitvoering van een verbintenis vormt of wanneer het zonder enige tegenprestatie wordt verleend.

De fiscale administratie dient het bewijs van het voordeel en van het abnormaal of goedgunstig karakter ervan te leveren.

B.4. De abnormale of goedgunstige voordelen worden krachtens artikel 26, eerste lid, van het WIB 1992 bij de winst van de verstrekker gevoegd, tenzij die voordelen in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de verkrijger. Volgens de verwijzende rechter verhindert die bepaling niet de toepassing van artikel 49 van het WIB 1992, dat de voorwaarden verduidelijkt waaronder de kosten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen, als beroepskosten aftrekbaar zijn.

Op grond van artikel 49 kunnen kosten slechts als beroepskosten worden afgetrokken, wanneer zij zijn gemaakt om inkomsten te verkrijgen of te behouden. Die bepaling, waarin de algemene aftrekbaarheidsvoorwaarden worden geformuleerd, laat in beginsel niet toe kosten af te trekken die niet aan werkelijke prestaties beantwoorden.

In geval van toepassing van artikel 26 wordt het recht op aftrekbaarheid door de bestreden maatregel niet afgeschaft, maar uitdrukkelijk aan de voorwaarden onderworpen waarin artikel 49 voorziet. Bijgevolg opteert de verwijzende rechter voor een autonome toepassing van beide bepalingen en verwerpt hij de zienswijze volgens welke de toepassing van artikel 26 op die van artikel 49 voorrang zou hebben.

Ook wanneer de abnormale of goedgunstige voordelen bij de belastbare winst van de verkrijger worden gevoegd, kunnen bijgevolg de overeenstemmende kosten die de verstrekker heeft gemaakt, worden verworpen als beroepskosten.

B.5. De prejudiciële vraag strekt ertoe van het Hof te vernemen of de voormelde bepalingen de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schenden doordat zij een verschil in behandeling doen ontstaan tussen twee categorieën van vennootschappen die een abnormaal of goedgunstig voordeel verstrekken, naargelang dat voordeel voor de verstrekker ervan een werkelijke uitgave (bijvoorbeeld in geval van het betalen van een te hoge prijs voor een levering of dienst of het betalen van een vergoeding zonder enige tegenprestatie) dan wel een loutere minderopbrengst (bijvoorbeeld in geval van het kwijtschelden van een vordering) betekent. Alleen in het eerste geval, zo betoogt de appellante voor de verwijzende rechter, zou het voordeel twee keer kunnen worden belast, namelijk bij de verstrekker van het voordeel en bij de begunstigde ervan.

B.6. 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. Die bepalingen omvatten geen algemeen verbod op dubbele belasting. De wetgever beschikt ter zake over een ruime beoordelingsvrijheid.

B.7. Artikel 81 van de programmawet van 27 april 2007 heeft in artikel 26, eerste lid, van het WIB 1992 de woorden « onder voorbehoud » vervangen door de woorden « onverminderd de toepassing van artikel 49 en onder voorbehoud ».

Krachtens artikel 82 van dezelfde programmawet is die wetswijziging van toepassing vanaf het aanslagjaar 2008.

Artikel 26, eerste lid, van het WIB 1992 heeft aldus, vanaf het aanslagjaar 2008, uitdrukkelijk de draagwijdte die de verwijzende rechter aan dezelfde bepaling verleent voor de aanslagjaren 1996 en 1997.

B.8. Met het arrest nr. 151/2008 van 6 november 2008 heeft het Hof twee beroepen tot vernietiging van de voormelde artikelen 81 en 82 verworpen. Met betrekking tot de aangevoerde schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, kwam het Hof in dat arrest tot de volgende slotsom :

« B.10.4. Weliswaar kan de bestreden maatregel ertoe leiden dat de aftrek van de verleende vergoedingen voor de verstrekker ervan wordt verworpen, ook wanneer het abnormale of goedgunstige voordelen betreft die ook bij de begunstigde worden belast.

Te dezen vermocht de wetgever van oordeel te zijn dat, gelet op de aard zelf van abnormale of goedgunstige voordelen, een risico bestaat op een oneigenlijk gebruik van de regeling die in artikel 26, eerste lid, van het WIB 1992 is neergelegd. Nu de bestreden maatregel van dien aard kan zijn dat dit risico daardoor wordt voorkomen, is hij niet zonder redelijke verantwoording ».

B.9. Reeds vóór het aanslagjaar 2008 konden de in het geding zijnde bepalingen, in de interpretatie die de verwijzende rechter in navolging van het Hof van Cassatie eraan geeft (Cass., 30 oktober 2008, F.07.0008.F), ertoe leiden dat de aftrek van de verleende vergoedingen voor de verstrekker ervan wordt verworpen, ook wanneer het abnormale of goedgunstige voordelen betreft die ook bij de begunstigde worden belast. Het thans in het geding zijnde verschil in behandeling dat daaruit voortvloeit, moet derhalve eveneens door de in B.8 in herinnering gebrachte doelstelling worden geacht te zijn verantwoord.

B.10. In tegenstelling tot wat de appellante voor de verwijzende rechter in haar memorie met verantwoording betoogt, wordt aan de verantwoording van het in het geding zijnde verschil in behandeling geen afbreuk gedaan door het ontbreken, in de parlementaire voorbereiding van het oorspronkelijke artikel 26, eerste lid, van het WIB 1992, van enige verwijzing naar het risico van oneigenlijk gebruik van de in dat artikel vervatte regeling. Het Hof zou immers niet tot de schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie kunnen besluiten om de enkele reden dat uit de parlementaire voorbereiding niet de objectieve en redelijke verantwoording van een verschil in behandeling blijkt. De vaststelling dat een dergelijke verantwoording niet in de parlementaire voorbereiding is vermeld, sluit niet uit dat aan een maatregel een doelstelling van algemeen belang ten grondslag ligt die het eruit voortvloeiende verschil in behandeling in redelijkheid kan verantwoorden.

B.11. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De artikelen 26, eerste lid, en 49 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schenden de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 22 december 2010.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt