

Rolnummer 5058
Arrest nr. 27/2011 van 10 februari 2011

## 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 Antwerpen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Bossuyt en R. Henneuse, en de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey en P. Nihoul, 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 16 november 2010 in zake de Belgische Staat tegen de nv « Apotheek Bufar », waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 23 november 2010, heeft het Hof van Beroep te Antwerpen 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 fictieve of 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, maar wel op de voordelen die slechts een minderopbrengst meebrengen voor de verstrekker (vb. kwijtschelden van een vordering) waardoor slechts in het laatste geval dubbele belasting wordt vermeden en in het eerste geval niet ? ».

Op 8 december 2010 hebben de rechters-verslaggevers T. Merckx-Van Goey en P. Nihoul, 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 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

De nv « Apotheek Bufar » sloot op 5 februari 1994 een managementovereenkomst met de nv « Femi Management », met als gedelegeerd bestuurder Minten, de echtgenote van haar bestuurder Lecoek. De nv « Apotheek Bufar » bracht voor de aanslagjaren 1997, 1998 en 1999 de vergoeding aan de nv « Femi Management », namelijk een bedrag van 1 104 000 frank (27 367,44 euro), in mindering van haar resultaat als beroepskosten. De fiscale administratie was evenwel van oordeel dat die vergoeding onder de verworpen uitgaven van de nv « Apotheek Bufar » diende te worden opgenomen en vestigde in die zin supplementaire aanslagen.

In een arrest van 10 oktober 2007 oordeelde het Hof van Beroep te Brussel, met toepassing van artikel 26, eerste lid, *in fine*, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, dat de jaarlijkse vergoedingen te beschouwen zijn als abnormale of goedgunstige voordelen en verklaarde mitsdien de vordering van de nv « Apotheek Bufar » gegrond. Dat arrest werd door het Hof van Cassatie verbroken op 12 juni 2009 omdat uit de omstandigheid dat uitgaven niet voldoen aan de voorwaarden om als beroepskosten aftrekbaar te zijn, niet voortvloeit dat die uitgaven abnormale of goedgunstige voordelen vormen in de zin van artikel 26, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

De zaak werd verwezen naar het Hof van Beroep te Antwerpen, dat in zijn verwijzingsarrest oordeelt dat de artikelen 49 en 26 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 naast elkaar kunnen bestaan, in die zin dat kosten als beroepskosten kunnen worden verworpen, zonder dat het voormelde artikel 26 wordt geschonden. Het werpt evenwel de vraag op of het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie niet wordt geschonden doordat een belastingplichtige die een voordeel verstrekt door een te hoge prijs te betalen aan de begunstigde anders wordt behandeld dan een belastingplichtige die een voordeel verstrekt door een minderopbrengst te boeken, aangezien enkel in de tweede hypothese een dubbele belasting wordt vermeden, en stelt bijgevolg de voormelde prejudiciële vraag.

### III. *In rechte*

- A -

Bij conclusies van 8 december 2010 oordeelden de rechters-verslaggevers dat, gelet op het arrest nr. 151/2008, in de onderhavige zaak een arrest van onmiddellijk antwoord kon worden gewezen. De partijen in het bodemgeschil hebben geen memorie met verantwoording ingediend.

- 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. 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 10 februari 2011.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt