

Rolnummer 5521
Arrest nr. 149/2013 van 7 november 2013

## A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 26, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in de versie ervan zoals van toepassing op de aanslagjaren 2002 tot 2004, gesteld door het Hof van Beroep te Bergen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters J. Spreutels en M. Bossuyt, en de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût en T. Giet, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter J. Spreutels,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

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

Bij arrest van 16 november 2012 in zake de nv « Société belge de Commerce » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 26 november 2012, heeft het Hof van Beroep te Bergen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 26, eerste lid, van het WIB 1992, in de versie ervan die van toepassing is op de aanslagjaren 2002 tot 2004, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het leidt tot een dubbele economische belasting van het abnormale en/of goedgeunstige voordeel dat door een Belgische onderneming aan een andere Belgische onderneming is verleend, terwijl die dubbele belasting op grond van de artikelen 4, 6, 7 en 12 van het Europees Arbitrageverdrag van 23 juli 1990 ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen kan worden vermeden indien de verkrijger van het voordeel een in het buitenland gevestigde onderneming is ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de nv « Société belge de Commerce », met maatschappelijke zetel te 6040 Charleroi, Zoning Industriel de Jumet, 2ème rue;
- de Ministerraad.

De nv « Société belge de Commerce » heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 2 juli 2013 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 18 september 2013, na de partijen te hebben uitgenodigd, in een uiterlijk op 9 september 2013 in te dienen aanvullende memorie, waarvan zij binnen dezelfde termijn een kopie uitwisselen, te antwoorden op de volgende vraag :

« Is het eventueel frauduleuze karakter van de in het geding zijnde abnormale voordelen al dan niet vastgesteld via jurisdictionele weg, met name in het kader van de lopende strafprocedure waarvan sprake in het verwijzingsarrest, sedert de verwijzing van de zaak voor het Grondwettelijk Hof ? ».

De nv « Société belge de Commerce » en de Ministerraad hebben aanvullende memories ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 18 september 2013 :

- zijn verschenen :
  - . Mr. F. Fogli, advocaat bij de balie te Brussel, voor de nv « Société belge de Commerce »;
  - . Mr. J.-F. Dizier, advocaat bij de balie te Charleroi, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers J.-P. Moerman en T. Merckx-Van Goey verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

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

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

De verwijzende rechter merkt op dat een van de in het geding zijnde aangelegenheden die voor hem zijn gebracht, betrekking heeft op de betaling, door de appellante, van prestaties aan een andere vennootschap waarvan de gedelegeerd bestuurder eveneens de gedelegeerd bestuurder van de appellante is.

De appellante voor de verwijzende rechter doet gelden dat, volgens de Belgische Staat, de aan de andere vennootschap betaalde sommen werden betaald zonder tegenprestatie voor haar, zodat zij abnormale voordelen uitmaken in de zin van artikel 26 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), zoals het destijds van toepassing was. Volgens die partij heeft dat voordeel dus een bestanddeel gevormd van de belastbare grondslag van de vennootschap waarmee zij had gecontracteerd en zou het bijgevolg niet opnieuw in haar eigen belastbare grondslag kunnen worden opgenomen.

De verwijzende rechter brengt de rechtspraak van het Hof van Cassatie in herinnering volgens welke, wanneer de administratie krachtens artikel 49 van het WIB 1992 de door de belastingplichtige vermelde beroepskosten op legale wijze heeft verworpen, die kosten in zijn belastbare grondslag worden opgenomen zonder dat de rechter dient na te gaan of artikel 26, eerste lid, van het WIB 1992 eveneens van toepassing is.

Na te hebben bevestigd dat het Hof het idee had verworpen dat artikel 26 van het WIB 1992 voorrang zou hebben boven artikel 49 van hetzelfde Wetboek, neemt de verwijzende rechter akte van het feit dat de appellante van mening is dat er een verschil in behandeling bestaat tussen de in België gevestigde ondernemingen naargelang de verkrijger van het abnormale voordeel zelf in België of in het buitenland is gevestigd.

Hij acht het bijgevolg noodzakelijk de voormelde prejudiciële vraag te stellen.

## *III. In rechte*

- A -

### *Ten aanzien van de ontvankelijkheid van de vraag*

A.1. De Ministerraad is van mening dat de vraag onontvankelijk is in zoverre daarin enkel artikel 26, eerste lid, van het WIB 1992 als getoetste norm wordt beoogd, terwijl enkel de toepassing van artikel 49 van het WIB 1992 de grondslag vormt voor de voor het verwijzende rechtscollege betwiste belasting. Volgens hem zou de vraag bijgevolg klaarblijkelijk niet nuttig zijn voor de oplossing van het geschil.

Steunend op de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie, merkt de Ministerraad eveneens op dat de fiscale situatie van de belastingplichtige in het kader van een zuiver interne situatie niet kan worden vergeleken met die van de belastingplichtige die handelt in het kader van een grensoverschrijdende activiteit, zodat de prejudiciële vraag, ook vanuit die invalshoek, onontvankelijk zou zijn.

A.2. De appellante voor de verwijzende rechter brengt vooraf in herinnering dat het in beginsel aan het verwijzende rechtscollege staat te bepalen of de vraag die het aan het Hof stelt, nuttig is voor de oplossing van het voor dat rechtscollege hangende geschil. Bovendien is zij van mening dat de discriminatie die haar raakt,

voortvloeit uit de interpretatie die door de verwijzende rechter aan artikel 26 van het WIB 1992 wordt gegeven, volgens welke dat artikel geen voorrang heeft boven artikel 49 van hetzelfde Wetboek.

Diezelfde partij is eveneens van oordeel dat het argument van de Ministerraad met betrekking tot de niet-vergelijkbaarheid van de in de prejudiciële vraag beoogde situaties wellicht zou kunnen worden aangenomen in het kader van een geschil voor het Hof van Justitie, maar niet voor het Grondwettelijk Hof, aangezien dat laatste Hof een vergelijking tussen die situaties perfect kan behandelen, vermits de zuiver interne situaties niet aan zijn toetsing ontsnappen. Voor het overige merkt die partij op dat de toepassing van de in het geding zijnde bepaling, in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest C-311/08 van het Hof van Justitie, resulteerde in het benadelen van de belastingplichtigen die een grensoverschrijdende activiteit uitoefenen, *quod non* te dezen.

#### *Ten gronde*

A.3. De appellante voor de verwijzende rechter wijst allereerst op de standpunten in de rechtsleer en de rechtspraak volgens welke, wanneer de aftrek, wegens beroepskosten, van bepaalde voordelen die door een belastingplichtige aan een andere belastingplichtige zijn verleend, wordt verworpen, de dubbele belasting van die sommen moet worden vermeden ten aanzien van de belastingplichtige die die uitgave heeft gedaan en ten aanzien van de belastingplichtige die voordeel eruit heeft gehaald.

Die partij merkt in dit verband met name op dat de wetgever bij de programmawet van 27 april 2007 de bewoordingen van de in het geding zijnde bepaling heeft gewijzigd, door te preciseren dat die laatste bepaling onverminderd artikel 49 van het WIB 1992 van toepassing is, om een einde te maken aan de stroming in de rechtspraak waarin werd geoordeeld dat de in het geding zijnde bepaling voorrang had boven dat artikel 49. Volgens haar zou een dergelijk wetgevend optreden het bestaan aantonen van een andersluidend standpunt in de rechtspraak dat te dezen zou moeten worden toegepast aangezien de feiten van de zaak teruggaan tot een periode vóór de inwerkingtreding van de programmawet van 27 april 2007.

A.4. De appellante voor de verwijzende rechter erkent evenwel dat het standpunt in de rechtspraak en de rechtsleer waarbij artikel 26 voorrang krijgt boven artikel 49 van het WIB 1992, door het Hof van Cassatie werd veroordeeld om redenen die haar bekritiseerbaar lijken. Die partij is evenwel van mening dat de in het geding zijnde bepaling, indien zij moet worden geïnterpreteerd in de zin die door het Hof van Cassatie in aanmerking is genomen, tot een discriminerende behandeling leidt.

België heeft immers het Europees Arbitrageverdrag van 23 juli 1990 ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (hierna : Arbitrageverdrag) geratificeerd. Ook al heeft dat Verdrag enkel betrekking op de grensoverschrijdende situaties, toch is de appellante voor de verwijzende rechter van mening dat het feit dat het voorkomen van dubbele belasting niet wordt uitgebreid tot de zuiver interne situaties, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet zou schenden.

A.5. Volgens de appellante voor de verwijzende rechter maakt artikel 4 van het voormelde Verdrag het net zoals artikel 26 van het WIB 1992 mogelijk om in de belastbare grondslag van de ingezeten onderneming opnieuw abnormale of goedgunstige voordelen op te nemen die zij heeft verleend aan een andere niet-ingezeten onderneming waarmee zij relaties van wederzijdse afhankelijkheid onderhoudt. Volgens die partij legt het Arbitrageverdrag de betrokken Staten in een dergelijk geval echter de verplichting op om overleg te plegen teneinde de dubbele belasting af te schaffen volgens een vooraf bepaalde procedure en in een zekere dwingende mate. Bij gebrek aan een regeling ingevolge overleg tussen betrokken Staten moet immers een raadgevende commissie worden opgericht die een voor de in het geding zijnde Staten bindend advies uitbrengt, tenzij zij in onderlinge overeenstemming een ander besluit nemen.

Volgens de appellante voor de verwijzende rechter is een dergelijk verschil in behandeling naargelang het abnormale of goedgunstige voordeel aan een ingezeten onderneming of aan een in het buitenland gevestigde onderneming is verleend, niet redelijk verantwoord.

A.6. De appellante voor de verwijzende rechter merkt op dat in het beroep tot vernietiging dat aanleiding heeft gegeven tot het arrest nr. 151/2008, een soortgelijk middel was geformuleerd, maar dat dat middel onontvankelijk was bevonden door het Hof omdat de verzoekende partijen de ter ondersteuning van hun middel aangevoerde referentienormen niet correct hadden geïdentificeerd. Volgens die partij voldoet de door de

verwijzende rechter gestelde vraag daarentegen volledig aan de vereisten van ontvankelijkheid die bij de bijzondere wet op het Grondwettelijk Hof worden opgelegd.

A.7. De appellante voor de verwijzende rechter beklemtoont eveneens dat de rechtspraak van het Hof in die zin is gevestigd dat de verschillen in behandeling ter zake kunnen worden verantwoord door de bekommernis om fiscale misbruiken tegen te gaan. Zij is evenwel van mening dat een dergelijk doel te dezen moet worden afgewogen tegen de bij het Arbitrageverdrag nagestreefde doeleinden, namelijk vermijden dat een dubbele belasting concurrentievervalsingen of belemmeringen voor het kapitaalverkeer met zich meebrengt.

Volgens die partij is de omstandigheid dat, zoals de Ministerraad aanvoert, het Arbitrageverdrag niet in alle gevallen de verplichting zou opleggen om de dubbele belasting af te schaffen, niet van dien aard dat zij de door de verwijzende rechter in aanmerking genomen interpretatie van de in het geding zijnde bepaling bestaanbaar maakt met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Volgens haar zou het immers aan de feitenrechter moeten worden overgelaten om geval per geval te onderzoeken, zoals in het kader van het in het geding zijnde Verdrag.

A.8. De Ministerraad merkt allereerst op dat het Hof heeft geoordeeld dat de wetgever abnormale of goedgunstige voordelen op legitieme wijze dubbel kon belasten, rekening houdend met het risico van een oneigenlijk gebruik van de in artikel 26 van het WIB 1992 vervatte regeling, en dat het heeft beklemtoond dat de artikelen 10 en 11 van de Grondwet geen algemeen verbod op dubbele belasting omvatten.

Wat het in de prejudiciële vraag aangevoerde Arbitrageverdrag betreft, beklemtoont de Ministerraad dat daarin een procedure in het leven wordt geroepen die ertoe strekt de geschillen tussen Staten met betrekking tot de dubbele belasting van ondernemingen in grensoverschrijdende situaties op te lossen zonder de verplichting op te leggen de dubbele belasting in alle gevallen af te schaffen.

Hij merkt aldus op dat artikel 8 van het Arbitrageverdrag een Staat die partij is bij het Verdrag, ervan vrijstelt de overlegprocedure aan te vangen wanneer een van de betrokken ondernemingen « ernstig strafbaar » wordt bevonden en dat de Belgische Staat, ter gelegenheid van de ratificatie, een eenzijdige opmerking heeft neergelegd volgens welke onder « ernstig strafbaar » een strafrechtelijke of administratieve sanctie opgelegd in geval van een overtreding begaan met bedrieglijk opzet moest worden verstaan. De Ministerraad voert eveneens aan dat tal van andere Staten die partij zijn bij dat Verdrag, vergelijkbare eenzijdige opmerkingen hebben ingediend.

Volgens de Ministerraad vloeit daaruit voort dat, indien het Arbitrageverdrag in die zin wordt begrepen dat het het mogelijk maakt te vermijden dat de Staat van verblijf van de belastingplichtige het abnormale voordeel belast dat deze heeft verleend aan een belastingplichtige die verblijft in een andere verdragsluitende Staat die dat abnormale voordeel eveneens belast, elk voorliggend geval zou moeten worden onderzocht, in de wetenschap dat een rechtzetting ten gunste van de verkrijger van het voordeel niet steeds wordt gewaarborgd. De Ministerraad is bijgevolg van mening dat het verschil in behandeling niet enkel uit de tekst van het Arbitrageverdrag voortvloeit.

Diezelfde partij beklemtoont ten slotte dat het Hof van Justitie, in het arrest C-311/08, de in het geding zijnde bepaling geldig heeft verklaard in zoverre zij van toepassing is op een grensoverschrijdende situatie.

A.9. De appellante voor de verwijzende rechter, in dat verband door het Hof ondervraagd, beklemtoont dat de kwestie van het eventueel bedrieglijke karakter van de abnormale en goedgunstige voordelen noch door de Correctionele Rechtbank te Charleroi noch door de verwijzende rechter is beslecht.

Het door de Ministerraad gegeven antwoord houdt in dat, hoewel voor het ogenblik in geen enkele strafrechtelijke beslissing het bedrieglijke karakter van de in het geding zijnde abnormale voordelen is vastgesteld, dat niet wegneemt dat de verwijzende rechter in zijn - op dat punt definitieve - verwijzingsarrest de toepassing van de afzonderlijke bijdrage tegen het tarief van 309 pct. heeft gehandhaafd wegens het bestaan van verkopen « in het zwart », hetgeen aldus een opzettelijke schending van de fiscale bepalingen door de belastingplichtige inhoudt.

- B -

B.1.1. Zoals het van toepassing is op het hangende geschil voor de verwijzende rechter, bepaalt artikel 26 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) :

« 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.

Niettegenstaande de in het eerste lid vermelde beperking worden de abnormale of goedgunstige voordelen bij de eigen winst gevoegd wanneer die voordelen worden verleend aan :

1° een in artikel 227 vermelde belastingplichtige ten aanzien waarvan de in België gevestigde onderneming zich rechtstreeks of onrechtstreeks in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt;

2° een in artikel 227 vermelde belastingplichtige of aan een buitenlandse inrichting die krachtens de bepalingen van de wetgeving van het land waar zij gevestigd zijn, aldaar niet aan een inkomstenbelasting zijn onderworpen of aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan de in België gevestigde onderneming is onderworpen;

3° een in artikel 227 vermelde belastingplichtige die belangen gemeen heeft met de in 1° of 2° vermelde belastingplichtige of inrichting ».

Zoals het is gewijzigd bij artikel 81 van de programmawet van 27 april 2007, bepaalt datzelfde artikel voortaan :

« Wanneer een in België gevestigde onderneming abnormale of goedgunstige voordelen verleent, worden die voordelen, onverminderd de toepassing van artikel 49 en 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.

Niettegenstaande de in het eerste lid vermelde beperking worden de abnormale of goedgunstige voordelen bij de eigen winst gevoegd wanneer die voordelen worden verleend aan :

1° een in artikel 227 vermelde belastingplichtige ten aanzien waarvan de in België gevestigde onderneming zich rechtstreeks of onrechtstreeks in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt;

2° een in artikel 227 vermelde belastingplichtige of aan een buitenlandse inrichting die krachtens de bepalingen van de wetgeving van het land waar zij gevestigd zijn, aldaar niet aan een inkomstenbelasting zijn onderworpen of aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan de in België gevestigde onderneming is onderworpen;

3° een in artikel 227 vermelde belastingplichtige die belangen gemeen heeft met de in 1° of 2° vermelde belastingplichtige of inrichting ».

B.1.2. Zoals het van toepassing is op het hangende geschil voor de verwijzende rechter, bepaalt artikel 54 van het WIB 1992 :

« Interest, retributies voor de concessie van het gebruik van uitvindingsoctrooien, fabricageprocédés en andere dergelijke rechten, of bezoldigingen voor prestaties of diensten, worden niet als beroepskosten aangemerkt indien zij rechtstreeks of onrechtstreeks worden betaald of toegekend aan een in artikel 227 vermelde belastingplichtige of aan een buitenlandse inrichting die krachtens de bepalingen van de wetgeving van het land waar zij gevestigd zijn, niet aan een inkomstenbelasting zijn onderworpen of voor zulke inkomsten aldaar aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen, tenzij de belastingplichtige door alle rechtsmiddelen bewijst dat zij verband houden met werkelijke en oprechte verrichtingen en mits zij de normale grenzen niet overschrijden ».

B.1.3. Zoals het van toepassing is op het hangende geschil voor de verwijzende rechter, bepaalt artikel 227 van het WIB 1992 :

« Aan de belasting van niet-inwoners zijn onderworpen :

1° niet-rijksinwoners, met inbegrip van de in artikel 4 vermelde personen;

2° buitenlandse vennootschappen, zomede verenigingen, instellingen of lichamen zonder rechtspersoonlijkheid die zijn opgericht in een rechtsvorm die vergelijkbaar is met de rechtsvorm van een vennootschap naar Belgisch recht en die hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer niet in België hebben;

3° vreemde Staten, staatkundige onderdelen en plaatselijke gemeenschappen daarvan, alsmede alle rechtspersonen die hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer niet in België hebben en geen onderneming exploiteren of zich niet met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden of zich zonder winstoogmerk uitsluitend met in artikel 182 vermelde verrichtingen bezighouden ».

B.1.4. 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 ».

Op grond van dat 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.

B.1.5. Zoals het is gewijzigd bij artikel 2 van de wet van 21 juni 2004 « tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken », dat daarin een paragraaf 2 heeft ingevoegd, en bij artikel 15 van de wet van 11 december 2008 « houdende wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 teneinde het in overeenstemming te brengen met de Richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat, gewijzigd bij de Richtlijn 2005/19/EEG van de Raad van 17 februari 2005 », dat daarin een paragraaf 3 heeft ingevoegd, bepaalt artikel 185 van het WIB 1992 :

« § 1. Vennootschappen zijn belastbaar op het totale bedrag van de winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen.

§ 2. Onverminderd het tweede lid, voor twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen en met betrekking tot hun grensoverschrijdende onderlinge relaties :

a) indien tussen de twee vennootschappen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen, voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen, mag winst die één van de vennootschappen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die vennootschap;

b) indien in de winst van een vennootschap winst is opgenomen die eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap, en de aldus opgenomen winst bestaat uit winst die deze andere vennootschap zou hebben behaald indien tussen de twee vennootschappen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen



onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van de eerstbedoelde vennootschap op passende wijze herzien.

Het eerste lid vindt toepassing bij voorafgaande beslissing onverminderd de toepassing van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (90/436) van 23 juli 1990 en de internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting.

§ 3. Het bedrag van de beroepsverliezen geleden binnen buitenlandse inrichtingen of met betrekking tot in het buitenland gelegen activa waarover de vennootschap beschikt en die gelegen zijn in een Staat waarmee België een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, blijft buiten aanmerking voor het vaststellen van de belastbare basis, tenzij voor wat betreft het proportioneel gedeelte van deze verliezen waarvoor de vennootschap aantoont dat dit niet is afgetrokken van belastbare winsten van deze inrichting in de Staat waar deze gevestigd is, en niet verrekend is met in België vrijgestelde winsten van andere buitenlandse inrichtingen van de vennootschap ».

B.1.6. Artikel 1 van het Verdrag 90/436/EEG « ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen » (hierna : Arbitrageverdrag) bepaalt :

« 1. Dit verdrag is van toepassing indien om fiscale redenen winst die is opgenomen in de winst van een onderneming van een verdragsluitende Staat wordt of vermoedelijk zal worden opgenomen in de winst van een onderneming van een andere verdragsluitende Staat op grond van het feit dat de beginselen van artikel 4, die, hetzij rechtstreeks, hetzij in de overeenkomstige bepalingen van de wetgeving van de betrokken Staat, worden toegepast, niet in acht zijn genomen.

2. Voor de toepassing van dit verdrag wordt een vaste inrichting van een onderneming van een verdragsluitende Staat, geacht een onderneming te zijn van de Staat waarin zij is gelegen.

3. Lid 1 is ook van toepassing, indien een der betrokken ondernemingen verliezen heeft geleden en geen winst heeft gemaakt ».

B.1.7. De artikelen 4 tot 8 van hetzelfde Verdrag bepalen :

« Artikel 4. De volgende beginselen dienen in acht te worden genomen bij de toepassing van dit verdrag :

1) Indien :

a) een onderneming van een verdragsluitende Staat onmiddellijk of middellijk deelneemt aan de leiding van, aan het toezicht op, dan wel in het kapitaal van een onderneming van een andere verdragsluitende Staat, of

b) dezelfde personen onmiddellijk of middellijk deelnemen aan de leiding van, aan het toezicht op dan wel in het kapitaal van een onderneming van een verdragsluitende Staat en een onderneming van een andere verdragsluitende Staat,

en, in het ene of in het andere geval, tussen de beide ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd, die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, mag winst die een van de ondernemingen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die onderneming en dienovereenkomstig worden belast.

2) Indien een onderneming van een verdragsluitende Staat in een andere verdragsluitende Staat haar bedrijf uitoefent door middel van een aldaar gevestigde vaste inrichting, wordt in elk van de Staten aan die vaste inrichting de winst toegerekend die zij geacht zou kunnen worden te behalen, indien zij een zelfstandige onderneming zou zijn die dezelfde of soortgelijke werkzaamheden zou uitoefenen onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden en die geheel onafhankelijk transacties zou aangaan met de onderneming waarvan zij een vaste inrichting is.

Artikel 5. Indien een verdragsluitende Staat het voornemen heeft de winst van een onderneming te corrigeren conform de beginselen van artikel 4, stelt hij de onderneming tijdig in kennis van zijn voornemen en geeft hij haar de gelegenheid de andere onderneming in te lichten, zodat deze de andere verdragsluitende Staat op haar beurt kan inlichten.

De verdragsluitende Staat die dergelijke inlichtingen verstrekt, mag niet worden verhinderd de beoogde correctie uit te voeren.

Indien beide ondernemingen en de andere verdragsluitende Staat na die kennisgeving de correctie aanvaarden, zijn de artikelen 6 en 7 niet van toepassing.

Artikel 6. 1. Indien een onderneming van oordeel is dat in een zaak waarop dit verdrag van toepassing is, de beginselen van artikel 4 niet in acht zijn genomen, kan zij, onverminderd de in de wetgeving van de betrokken verdragsluitende Staten geldende rechtsmiddelen, haar zaak voorleggen aan de bevoegde autoriteit van de verdragsluitende Staat waarvan zij inwoner is of waarin haar vaste inrichting is gelegen. De zaak moet worden voorgelegd binnen 3 jaar na de eerste kennisgeving van de maatregel waarvan dubbele belasting in de zin van artikel 1 het gevolg is of kan zijn.

De onderneming licht terzelfder tijd de bevoegde autoriteit in van de andere verdragsluitende Staten die eventueel bij de zaak betrokken zijn. De bevoegde autoriteit licht vervolgens onverwijld de bevoegde autoriteiten van die andere verdragsluitende Staten in.

2. De bevoegde autoriteit tracht, indien het bezwaar haar gegrond voorkomt en indien zij niet zelf in staat is tot een bevredigende oplossing te komen, de aangelegenheid in onderlinge overeenstemming met de bevoegde autoriteit van iedere andere betrokken verdragsluitende Staat te regelen, ten einde dubbele belasting te voorkomen op basis van de in artikel 4 vermelde beginselen. De overeengekomen regeling wordt uitgevoerd ongeacht de termijnen in de nationale wetgeving van de betrokken verdragsluitende Staten.

Artikel 7. 1. Indien de betrokken bevoegde autoriteiten er binnen twee jaar gerekend vanaf de vroegste datum waarop de zaak aan een der bevoegde autoriteiten is voorgelegd overeenkomstig artikel 6, lid 1, niet in slagen tot een regeling te komen waardoor een einde wordt gemaakt aan dubbele belasting, richten zij een raadgevende commissie op die advies moet uitbrengen over de wijze waarop de dubbele belasting in kwestie moet worden afgeschaft.

De ondernemingen kunnen de nationale rechtsmiddelen van de betrokken verdragsluitende Staten aanwenden. Wanneer de zaak evenwel aan een rechtbank is voorgelegd, gaat de in de eerste alinea bedoelde termijn van twee jaar in op de datum waarop de beslissing in hoogste instantie volgens de nationale wetgeving definitief is geworden.

2. Het feit dat de zaak aan de raadgevende commissie is voorgelegd vormt geen beletsel voor een verdragsluitende Staat om voor diezelfde zaak rechtsvervolgning of procedures met het oog op de toepassing van administratieve sancties in te stellen of voort te zetten.

3. Indien de wetgeving van een verdragsluitende Staat de bevoegde autoriteiten niet de mogelijkheid laat van de beslissing van een rechterlijke instantie af te wijken, geldt lid 1 slechts indien de verbonden onderneming van die Staat de termijn voor het instellen van beroep heeft laten verstrijken, dan wel indien een zodanig beroep is ingetrokken voordat er een uitspraak is gedaan. Deze bepaling is niet van invloed op het beroep, voor zover dat betrekking heeft op andere elementen dan die welke in artikel 6 zijn bedoeld.

4. De bevoegde autoriteiten kunnen van de in lid 1 genoemde termijnen afwijken indien zij zulks overeenkomen en ook de betrokken verbonden ondernemingen daarmee instemmen.

5. Indien en voor zover de leden 1 tot en met 4 niet worden toegepast, blijven de rechten van elk der verbonden ondernemingen, als bedoeld in artikel 6, onverlet.

Artikel 8. 1. De bevoegde autoriteit van een verdragsluitende Staat is niet verplicht gebruik te maken van de regeling van onderling overleg of de in artikel 7, lid 1, genoemde commissie op te richten wanneer in een gerechtelijke of administratieve procedure definitief wordt uitgesproken dat een van de betrokken ondernemingen, wegens handelingen die aanleiding geven tot winstcorrectie uit hoofde van artikel 4 ernstig strafbaar is.

2. Wanneer tegelijk met een van de in de artikelen 6 en 7 bedoelde procedures een gerechtelijke of administratieve procedure aanhangig is over de vraag of een van de betrokken ondernemingen, wegens handelingen die aanleiding geven tot winstcorrectie uit hoofde van artikel 4, ernstig strafbaar is, kunnen de bevoegde autoriteiten de afwikkeling van eerstgenoemde procedure schorsen totdat de gerechtelijke of administratieve procedure is voltooid ».

B.1.8. De artikelen 11 tot 14 van hetzelfde Verdrag bepalen :

« Artikel 11. 1. De in artikel 7 bedoelde raadgevende commissie brengt binnen zes maanden nadat zij hierom werd verzocht, advies uit.

De commissie dient haar advies te baseren op de bepalingen van artikel 4.

2. De commissie stelt haar advies vast met gewone meerderheid van haar leden. De betrokken bevoegde autoriteiten kunnen aanvullende procedureregels overeenkomen.

3. De kosten van de commissieprocedure worden, voor zover het niet de door de verbonden ondernemingen gemaakte kosten betreft, gelijkelijk over de betrokken verdragsluitende Staten verdeeld.

Artikel 12. 1. De bij de in artikel 7 bedoelde procedure betrokken bevoegde autoriteiten nemen in onderlinge overeenstemming en op basis van de bepalingen van artikel 4, een besluit tot afschaffing van de dubbele belasting binnen een termijn van zes maanden vanaf de datum waarop de commissie haar advies heeft uitgebracht.

De bevoegde autoriteiten kunnen een van het advies van de commissie afwijkend besluit nemen. Indien zij op dit punt niet tot overeenstemming kunnen komen, zijn zij verplicht zich aan het advies van de commissie te houden.

2. De bevoegde autoriteiten kunnen overeenkomen het in lid 1 bedoelde besluit te publiceren indien de betrokken ondernemingen hiermee instemmen.

Artikel 13. Het definitieve karakter van de beslissingen die de betrokken verdragsluitende Staten nemen met betrekking tot de belastingheffing van winsten die voortvloeien uit een transactie tussen verbonden ondernemingen, vormt geen beletsel om de in de artikelen 6 en 7 bedoelde procedures toe te passen.

Artikel 14. Voor de toepassing van dit verdrag wordt dubbele belastingheffing op winst geacht te zijn afgeschaft, indien ofwel :

- a) de winst is opgenomen in de fiscale winstberekening in slechts één Staat; of
- b) de op deze winst te heffen belasting in een Staat wordt verminderd met een bedrag dat gelijk is aan de op deze winst in de andere Staat geheven belasting ».

B.1.9. Met betrekking tot artikel 8 heeft België de volgende individuele verklaring gemaakt :

« Onder de uitdrukking ‘ ernstig strafbaar ’ ( ‘ pénalité grave ’ ) moet worden verstaan strafrechtelijke of administratieve sancties in geval van :

- ofwel, misdrijven van gemeen recht die zijn gepleegd met het oog op belastingontduiking,

- ofwel, overtredingen van de bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen of van de ter uitvoering daarvan genomen besluiten die zijn begaan met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden ».

B.1.10. Bij de wet van 17 maart 1993 heeft de wetgever het Arbitrageverdrag alsook de slotakte ervan en de bijgevoegde verklaringen goedgekeurd.

Bij de wet van 27 februari 2003 heeft de wetgever ingestemd met het Protocol tot wijziging van het Arbitrageverdrag.

B.2. Aan het Hof wordt een vraag gesteld over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van artikel 26, eerste lid, van het WIB 1992, zoals het op de aanslagjaren 2002 tot 2004 van toepassing was, in zoverre die bepaling een verschil in behandeling invoert tussen de Belgische ingezeten ondernemingen en de ondernemingen die zijn gevestigd op het grondgebied van een andere Staat die partij is bij het Arbitrageverdrag.

Indien de onderneming die een abnormaal of goedgunstig voordeel verkrijgt dat door een Belgische onderneming is verleend via een niet-aftrekbare uitgave, in België is gevestigd, zou de in het geding zijnde bepaling immers leiden tot een economische dubbele belasting van dat voordeel, terwijl die dubbele belasting, indien die onderneming op het grondgebied van een andere Staat die partij is bij het Arbitrageverdrag, zou zijn gevestigd, krachtens de artikelen 4, 6, 7 en 12 van het Arbitrageverdrag zou kunnen worden voorkomen.

B.3.1. De verwijzende rechter interpreteert de in het geding zijnde bepaling dus in die zin dat zij niet in de weg staat aan de toepassing van artikel 49 van het WIB 1992 teneinde te bepalen of de uitgave, die een abnormaal of goedgunstig voordeel uitmaakt, kan worden afgetrokken van de winst van de onderneming die het toekent.

Die interpretatie is gebaseerd op de rechtspraak van het Hof van Cassatie waarin is geoordeeld :

« Luidens artikel 26, eerste lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, in de versie ervan die van toepassing is op de litigieuze aanslagjaren, worden, wanneer een in België gevestigde onderneming abnormale of goedgunstige voordelen verleent, 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.

Die bepaling, welke betrekking heeft op de vaststelling van de belastbare winsten van de nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen, biedt de mogelijkheid om, in afwijking van de bepalingen van de belastingwet die slechts de in het vermogen van een onderneming

opgenomen winsten aan de belasting onderwerpt, met uitsluiting van die welke zij had kunnen verkrijgen indien zij haar zaken anders had beheerd dan zij heeft gedaan, het gevolg van de verrichtingen waarop zij van toepassing is, voor de juiste belastingheffing te voorkomen.

Zonder noodzakelijkerwijs te vereisen dat de verrichting is geschied met de bedoeling een belastbare winst aan de belasting te onttrekken, verstaat artikel 26, eerste lid, onder abnormale voordelen, die voordelen die, gelet op de economische omstandigheden van het ogenblik, strijdig zijn met de gewone gang van zaken, met de regels, of met de gevestigde handelsgebruiken, en onder goedgunstige voordelen, de voordelen die worden verleend zonder de uitvoering van een verbintenis te vormen, of die welke worden verleend zonder enige tegenwaarde.

Artikel 49 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 verduidelijkt de voorwaarden waaronder de kosten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen, als beroepskosten aftrekbaar zijn.

Noch dit, noch enig ander artikel, bepaalt dat de aard van beroepskosten niet kan worden ontzegd aan uitgaven die in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van degenen die de daarmee overeenstemmende betalingen hebben ontvangen.

Uit de omstandigheid dat uitgaven niet voldoen aan de voorwaarden om als beroepskosten aftrekbaar te zijn, volgt niet dat die uitgaven abnormale of goedgunstige voordelen vormen in de zin van artikel 26, eerste lid, en evenmin dat ze, om te kunnen worden belast, gevoegd hadden moeten worden bij de eigen winsten waarvan ze, doordat ze als beroepskosten zijn verworpen, niet mogen worden afgetrokken.

De rechter die beslist dat de administratie, op grond van artikel 49 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 terecht de door belastingplichtige aangevoerde beroepskosten heeft verworpen, dient bijgevolg niet na te gaan of de voorwaarden voor de toepassing van artikel 26, eerste lid, van dat wetboek vervuld zijn » (Cass., 30 oktober 2008, *Arr. Cass.*, 2008, nr. 598. Zie eveneens Cass., 12 juni 2009, *Arr. Cass.*, 2009, nr. 401; Cass., 10 juni 2010, *Arr. Cass.*, 2010, nr. 414; Cass., 22 september 2011, *Arr. Cass.*, 2011, nr. 494).

Op dezelfde wijze interpreteert de verwijzende rechter het Arbitrageverdrag in die zin dat het van toepassing is op de gevallen waarin het abnormale of goedgunstige voordeel de vorm aanneemt van een uitgave ten aanzien van de onderneming die het toekent.

Die interpretatie kan steun vinden in het arrest van 21 januari 2010 (*SGI*, C-311/08), waarbij het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft geoordeeld dat het belasten van een abnormaal of goedgunstig voordeel ten aanzien van de onderneming die het heeft toegekend, een belemmering voor de vrijheid van vestiging vormde, ondanks het bestaan van het Arbitrageverdrag, en terwijl de in het geding zijnde voordelen tegelijkertijd een uitgave en gedeelde inkomsten ten aanzien van die onderneming inhielden.

Het is in die interpretatie dat het Hof de prejudiciële vraag beantwoordt.

B.3.2. Bovendien merkt het Hof op dat de verwijzende rechter niet heeft vastgesteld dat de toekenning van het abnormale of goedgunstige voordeel dat in de voor hem hangende zaak in het geding is, werd gekenmerkt door bedrieglijk opzet. Het staat niet aan het Hof zich over die aangelegenheid uit te spreken.

B.3.3. Uit de motivering van de verwijzingsbeslissing blijkt eveneens dat de vennootschap die het abnormale of goedgunstige voordeel heeft toegekend, banden van wederzijdse afhankelijkheid heeft met de verkrijgende vennootschap, in de zin van artikel 4 van het Arbitrageverdrag.

Het Hof beperkt zijn onderzoek tot dat geval.

B.4.1. De Ministerraad betwist de ontvankelijkheid van de prejudiciële vraag om reden dat het in het geding zijnde verschil in behandeling niet enkel uit artikel 26, eerste lid, van het WIB 1992 maar ook uit artikel 49 van hetzelfde Wetboek voortvloeit.

B.4.2. De door de verwijzende rechter in aanmerking genomen interpretatie van de bepalingen die hij ter toetsing aan het Hof voorlegt, wordt in de regel door het Hof in aanmerking genomen, tenzij zij kennelijk onjuist blijkt te zijn.

Te dezen vertrekt de prejudiciële vraag niet van een kennelijk onjuist uitgangspunt in zoverre, zoals in B.3.1 is opgemerkt, het wel degelijk artikel 26, eerste lid, van het WIB 1992 is, zoals het door het Hof van Cassatie wordt geïnterpreteerd, dat verbiedt om de toepassing van artikel 49 van het WIB 1992 te weren, zelfs wanneer de uitgave, die het abnormale of goedgunstige voordeel uitmaakt, in aanmerking komt voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de verkrijger van dat voordeel. Op dezelfde wijze kan niet worden betwist dat artikel 26, eerste lid, van het WIB 1992 niet voorziet in een mechanisme dat soortgelijk is aan de in het Arbitrageverdrag bedoelde bemiddelingsprocedure.

De exceptie van de Ministerraad wordt verworpen.

B.5.1. De Ministerraad is eveneens van mening dat de prejudiciële vraag betrekking heeft op een verschil in behandeling tussen een zuiver interne situatie en een grensoverschrijdende situatie, terwijl die situaties niet vergelijkbaar zijn.

B.5.2. In België gevestigde ondernemingen die een abnormaal of goedgunstig voordeel hebben verleend aan een andere in België gevestigde onderneming en in België gevestigde ondernemingen die een abnormaal of goedgunstig voordeel hebben verleend aan een onderneming gevestigd in een Staat die partij is bij het Arbitrageverdrag, kunnen pertinent worden vergeleken op het stuk van de belastbaarheid van dat voordeel in de vennootschapsbelasting, ook al is er in het tweede geval een grensoverschrijdend element en in het eerste niet.

B.5.3. De exceptie wordt verworpen.

B.6.1. De artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet omvatten geen algemeen verbod op dubbele belasting.

Bovendien behoort het tot de beoordelingsbevoegdheid van de wetgever te bepalen welke doelstellingen hij op fiscaal vlak wil nastreven en te beslissen onder welke voorwaarden de uitgaven van een onderneming als beroepskosten aftrekbaar zijn. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsvrijheid.

De wetgever kon dus beslissen om te opteren voor de autonome toepassing van de artikelen 26, eerste lid, en 49 van het WIB 1992 en de zienswijze te verwerpen volgens welke de toepassing van artikel 26 op die van artikel 49 voorrang zou hebben.

B.6.2. Bij zijn arrest nr. 151/2008 van 6 november 2008 heeft het Hof geoordeeld :

« [De] wetgever [vermocht] 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 [in het geding zijnde] maatregel van dien aard kan zijn dat dit risico daardoor wordt voorkomen, is hij niet zonder redelijke verantwoording ».



B.7. Daaruit volgt dat het feit dat rekening wordt gehouden met het abnormale of goedgunstige voordeel bij de berekening van de winst van de onderneming die het heeft toegekend, op zich geen onredelijke maatregel is, zelfs indien dat voordeel reeds in aanmerking is genomen bij het bepalen van het belastbare inkomen van de verkrijger ervan. Het gaat evenmin om een onverantwoorde belemmering voor de vrijheid van vestiging (HvJ, 21 januari 2010, C-311/08, *SGI*).

B.8.1. In de prejudiciële vraag wordt het Hof evenwel verzocht de situatie van een in België gevestigde onderneming die ten gunste van een Belgische ingezeten verkrijger een niet-aftekbare uitgave doet die een abnormaal of goedgunstig voordeel uitmaakt, te vergelijken met die van een in België gevestigde onderneming die een zelfde voordeel toekent aan een verkrijger die in een andere Staat die partij is bij het Arbitrageverdrag, is gevestigd.

B.8.2. Vanuit die invalshoek bekeken, doet de in het geding zijnde bepaling een verschil in behandeling ontstaan tussen belastingplichtigen op grond van het territoriale toepassingsgebied van het Arbitrageverdrag en bijgevolg op grond van de verblijfplaats van de verkrijger van het abnormale of goedgunstige voordeel, toegekend door de in België gevestigde onderneming waarmee die verkrijger banden van wederzijdse afhankelijkheid heeft.

De Belgische ingezeten onderneming die een dergelijke uitgave heeft gedaan, wordt, buiten elk frauduleus gedrag, immers belast op het abnormale of goedgunstige voordeel dat zij heeft toegekend, zelfs wanneer dat voordeel ook wordt belast ten aanzien van de verkrijger ervan, die een Belgische ingezetene is. Omgekeerd, wanneer de verkrijger van dat abnormale of goedgunstige voordeel op het grondgebied van een andere Staat die partij is bij het Arbitrageverdrag, is gevestigd, dienen de Belgische Staat en die andere Staat onverminderd artikel 8 van het genoemde Verdrag tot een onderhandelde oplossing te komen die het mogelijk maakt de dubbele belasting van dat voordeel te voorkomen, en krachtens welke de in België gevestigde onderneming mogelijk niet of minder wordt belast dan in het eerste geval.

B.9. Een dergelijk verschil in behandeling is in strijd met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, tenzij het redelijk kan worden verantwoord.

B.10. Het in het geding zijnde verschil in behandeling is gebaseerd op een objectief criterium, namelijk de verblijfplaats van de verkrijger van het abnormale of goedgunstige voordeel dat in de vorm van een niet-aftrekbare uitgave door een in België gevestigde onderneming is verleend.

Het Hof dient evenwel nog na te gaan of de maatregel relevant en evenredig is ten aanzien van de door de wetgever nagestreefde doelstellingen.

B.11. De verblijfplaats van de verkrijger van het abnormale of goedgunstige voordeel vormt geen relevant criterium ten aanzien van de wil om het oneigenlijke gebruik van de in artikel 26, eerste lid, van het WIB 1992 vastgelegde regeling te beperken. Er valt immers niet in te zien in welk opzicht de omstandigheid dat de verkrijger van het voordeel in België verblijft, een dergelijk risico van misbruik zou vergroten.

Integendeel, krachtens het beginsel van de fiscale soevereiniteit van de Staat kan de wetgever het fiscale beleid aannemen dat hij wenselijk acht. Die laatste is dus meester over de fiscale regeling die op de in België gevestigde belastingplichtigen van toepassing is, onder voorbehoud van zijn internationale verbintenissen en de relevante grondwettelijke regels.

De wetgever heeft de risico's van misbruik ter zake echter net beperkt door de aan de Belgische belasting onderworpen vennootschappen te verbieden hun beroepsverliezen over te dragen naar het deel van hun winst dat voortvloeit uit abnormale of goedgunstige voordelen die zijn verkregen van een onderneming waarmee zij banden van wederzijdse afhankelijkheid hebben (artikelen 79 en 207 van het WIB 1992).

Als overheid van de Staat van verblijf van beide betrokken belastingplichtigen beschikt de Belgische fiscus bovendien « in het algemeen over de nodige gegevens om [hun] globale draagkracht [...] te kunnen beoordelen » (zie, *mutatis mutandis*, HvJ, 14 februari 1995, C-279/93, *Schumacker*, punt 33).

B.12.1. Er dient eveneens rekening te worden gehouden met de relevantie van het verschil in behandeling ten aanzien van de doelstelling die wordt nagestreefd met de wet houdende instemming met het Arbitrageverdrag, aangezien het de ontstentenis is van een regeling die, in het kader van een zuiver interne situatie, vergelijkbaar is met de

bemiddelingsprocedure die, in het kader van een grensoverschrijdende situatie, bij dat Verdrag is ingevoerd, die het voorwerp van de prejudiciële vraag uitmaakt.

B.12.2. Het Arbitrageverdrag strekt in de eerste plaats ertoe krachtens het « *arm's length* »-beginsel te bepalen welke Staat verantwoordelijk is voor het belasten van het abnormale of goedgunstige voordeel dat tussen twee wederzijds afhankelijke ondernemingen is toegekend. Het voorziet eveneens in een bemiddelingsprocedure voor de gevallen waarin de Staat op wiens grondgebied de verkrijger van het voordeel verblijft, ook aanspraak maakt op het recht om dat voordeel te belasten. Die bemiddelingsprocedure heeft tot doel een oplossing aan te reiken krachtens welke de in het geding zijnde verrichting maar aan een van de belastingtarieven wordt onderworpen die soeverein door beide Staten zijn bepaald. Zij legt daarentegen niet de verplichting op dat maar een van de twee belastingplichtigen op wie de verrichting betrekking heeft, moet worden belast op het abnormale of goedgunstige voordeel dat een van hen aan de andere heeft toegekend.

Daaruit volgt dat het doel minder bestaat in het voorkomen van het belasten, door elke betrokken Staat, van de belastingplichtigen die op hun respectieve grondgebied verblijven, wegens een en dezelfde verrichting, dan in het beperken van de belasting die op een dergelijke verrichting van toepassing is tegen het maximumbedrag van de belasting waaraan zij wordt onderworpen in die van beide Staten die ze het zwaarst belast.

B.12.3. Rekening houdend met dat doel, dat nauw is verbonden met het grensoverschrijdende karakter van de in het geding zijnde verrichtingen en met het gebrek aan harmonisatie van het stelsel van de winstbelasting op Europees niveau, vormt het in het geding zijnde verschil in behandeling een relevante maatregel, in zoverre het het mogelijk maakt de bemiddelingsprocedure voor te behouden aan enkel die situaties die niet onder de fiscale soevereiniteit van één lidstaat vallen.

B.13.1. Het Hof dient nog na te gaan of de maatregel onevenredige gevolgen met zich meebrengt ten nadele van de in België gevestigde ondernemingen die een abnormaal of goedgunstig voordeel, in de vorm van een niet-aftrekbare uitgave, toekennen aan een onderneming die eveneens in België is gevestigd en waarmee zij banden van wederzijdse afhankelijkheid hebben.

In dat verband moet worden beklemtoond dat het het belastingniveau dat uiteindelijk op die belastingplichtigen rust, is dat in essentie bepalend is voor de vraag of de fiscale behandeling van de belastingplichtigen al dan niet gunstig uitvalt.

De verschillende wijze waarop het belastingstelsel in verschillende landen is georganiseerd en de onderscheiden belastingtarieven die er van toepassing zijn, kunnen bovendien ertoe leiden dat andere oplossingen worden verkozen voor situaties die, bekeken vanuit de Belgische rechtsorde, analoog zijn.

B.13.2. Door het mogelijk te maken dat de niet-frauduleuze toekenning van een abnormaal of goedgunstig voordeel wordt belast ten aanzien van beide betrokken wederzijds afhankelijke ondernemingen wanneer zij allebei in België zijn gevestigd, heeft de wetgever de in het geding zijnde verrichting echter niet noodzakelijkerwijs aan een zwaardere belasting onderworpen dan wanneer zij was uitgevoerd voor een onderneming die in een andere lidstaat van de Unie is gevestigd.

Het belastingniveau waaraan de economische entiteit die beide belaste ondernemingen groepeerd, daadwerkelijk wordt blootgesteld, zal in een zuiver interne situatie immers niet noodzakelijkerwijs hoger zijn dan in een grensoverschrijdende situatie. Dat zal enkel het geval zijn indien het bedrag van de belasting die verschuldigd is door de in het buitenland gevestigde onderneming die het abnormale of goedgunstige voordeel verkrijgt, lager is dan de som van de belastingen die verschuldigd zijn door de twee Belgische ingezeten ondernemingen krachtens artikel 26, eerste lid, in samenhang gelezen met artikel 49, van het WIB 1992.

Daaruit volgt dat de eventuele negatieve gevolgen van het in het geding zijnde verschil in behandeling voor de ondernemingen die optreden in zuiver interne situaties, meer voortvloeien uit de ongelijkheid van het belastingniveau binnen de Staten die partij zijn bij het Verdrag, dan uit de ontstentenis van een bepaling die voor dergelijke situaties voorziet in een mechanisme dat soortgelijk is aan dat wat in artikel 14 van het Arbitrageverdrag is vervat.

Rekening houdend met het feit dat de wetgever niet eenzijdig kan optreden in grensoverschrijdende aangelegenheden, brengt de in het geding zijnde maatregel geen onevenredige gevolgen met zich mee.

B.14. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 26, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in de versie ervan zoals van toepassing op de aanslagjaren 2002 tot 2004, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 7 november 2013.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels