

Rolnummers 4331 en 4333
Arrest nr. 151/2008 van 6 november 2008

A R R E S T

In zake : de beroepen tot vernietiging van de artikelen 81 en 82 van de programmawet van 27 april 2007 (wijziging van artikel 26, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), ingesteld door de nv « Vergalle » en anderen en door de bvba « D.K.G. » en de bvba « Manasoc ».

Het Grondwettelijk Hof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de beroepen en rechtspleging

a) Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 8 november 2007 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 9 november 2007, is beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 81 van de programmawet van 27 april 2007 (wijziging van artikel 26, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 8 mei 2007, derde editie, door de nv « Vergalle », met zetel te 9700 Oudenaarde, Berchemweg 75, de bvba « B & M », met zetel te 9700 Oudenaarde, Kattestraat 14, en de bvba « Robin Messiaen - Advocaat », met zetel te 8530 Harelbeke, Harlemboslaan 11.

b) Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 7 november 2007 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 9 november 2007, is beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 81 en 82 van dezelfde programmawet door de bvba « D.K.G. », met zetel te 7700 Moeskroen, Gustave Fachedreef 1, en de bvba « Manasoc », met zetel te 7700 Moeskroen, Gustave Fachedreef 1.

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 4331 en 4333 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

De Ministerraad heeft memories ingediend, de verzoekende partijen hebben memories van antwoord ingediend en de Ministerraad heeft ook memories van wederantwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 15 juli 2008 :

- zijn verschenen :

. Mr. S. Vancolen *loco* Mr. J. Sandra, advocaten bij de balie te Kortrijk, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 4331;

. Mr. J. Picavet *loco* Mr. O. D'Aout, advocaten bij de balie te Luik, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 4333;

. Mr. C. Cologne en Mr. B. Boudiba *loco* Mr. P. Declercq, advocaten bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers E. Derycke en R. Henneuse verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- zijn de zaken in beraad genomen.

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

II. In rechte

- A -

Ten aanzien van het belang

In de zaak nr. 4331

A.1.1. De drie verzoekende partijen vorderen de vernietiging van artikel 81 van de programmawet van 27 april 2007. De bestreden bepaling vervangt, in artikel 26, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), de woorden « onder voorbehoud » door de woorden « onverminderd de toepassing van artikel 49 en onder voorbehoud ».

De eerste verzoekende partij doet voor haar operationeel management een beroep op de diensten van haar moeder vennootschap, waarvoor zij een vergoeding betaalt. Of die managementvergoeding fiscaal aftrekbaar is, moet op grond van de artikelen 26 en 49 van het WIB 1992 worden beoordeeld. Nu de bestreden bepaling ertoe strekt de voorwaarden van de fiscale aftrekbaarheid te wijzigen, kan de eerste verzoekende partij rechtstreeks en ongunstig in haar situatie worden geraakt.

A.1.2. Volgens de Ministerraad is het beroep niet ontvankelijk wegens ontstentenis van het rechtens vereiste belang. De drie verzoekende partijen beperken zich tot de vaststelling dat zij als rechtspersonen aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen. Enkel de eerste verzoekende partij geeft bijkomend aan dat zij voor haar operationeel management op de diensten van haar moeder vennootschap een beroep doet.

De Ministerraad is van oordeel dat de verzoekende partijen niet voldoende aantonen hoe zij door de bestreden bepaling persoonlijk, rechtstreeks en ongunstig in hun situatie zouden kunnen worden geraakt. De artikelen 26 en 49 van het WIB 1992 maken immers geen deel uit van de vennootschapsbelasting.

Bovendien ziet de Ministerraad niet in hoe de eerste verzoekende partij nadelig zou kunnen worden geraakt, nu de factuur van de managementvennootschap - te dezen de moeder vennootschap - verrekend kan worden met de belastbare basis van de opdrachtgevende vennootschap - te dezen de dochter vennootschap -, in die zin dat die factuur als beroepskosten kan worden afgetrokken. De toevoeging van de zinsnede « onverminderd de toepassing van artikel 49 » doet hieraan geen afbreuk, vermits een regelmatige factuur voor geleverde managementdiensten niet door de fiscus zal worden verworpen als beroepskosten.

A.1.3. De verzoekende partijen repliceren dat zij wel degelijk van het vereiste belang doen blijken. Zij zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting en bijgevolg aan artikel 26 van het WIB 1992. Wanneer er sprake zou zijn van een abnormaal of goedgegunstigd voordeel, zal de bestreden bepaling op de verzoekende partijen kunnen worden toegepast.

In de zaak nr. 4333

A.2.1. De twee verzoekende partijen die de vernietiging van de artikelen 81 en 82 van de programmawet van 27 april 2007 vorderen, zijn ondernemingen die aan de inkomstenbelasting (vennootschapsbelasting) zijn onderworpen.

De eerste verzoekende partij verricht, tegen vergoeding, prestaties voor rekening van de tweede verzoekende partij. De bedragen die de eerste verzoekende partij ontvangt voor die prestaties zijn als winst belastbaar. Die bedragen zijn voor de tweede verzoekende partij beroepskosten. Met toepassing van artikel 49 van het WIB 1992 zijn die bedragen fiscaal aftrekbaar.

De toepassing van het bestreden artikel 81 zou in voorkomend geval tot gevolg kunnen hebben dat, enerzijds, de onderneming die de bedragen verschuldigd is de betaalde bedragen niet fiscaal kan aftrekken en dat, anderzijds, de onderneming die de bedragen verkrijgt, op de ontvangen bedragen wordt belast. Aldus wordt een ontoelaatbaar systeem van dubbele belasting ingevoerd, zodat de verzoekende partijen een geldelijk nadeel kan worden berokkend. Aangezien artikel 82 artikel 81 vanaf het aanslagjaar 2008 van toepassing verklaart, doen de verzoekende partijen tevens blijken van hun belang om de vernietiging van artikel 82 te vorderen.

A.2.2. Volgens de Ministerraad is het beroep niet ontvankelijk wegens ontstentenis van het rechtens vereiste belang. Ter staving van die zienswijze neemt de Ministerraad in essentie de argumenten over die hij in de zaak nr. 4331 heeft uiteengezet.

Ten gronde

In de zaak nr. 4331

A.3.1. De verzoekende partijen voeren een enig middel aan dat uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet is afgeleid.

Twee categorieën van belastingplichtigen die zich in een verschillende situatie bevinden, worden gelijk behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat. De categorie van de voordeelverstrekkende belastingplichtigen aan wier belastbare winst het bedrag van het voordeel wordt toegevoegd, omdat het fiscaal niet bij de begunstigde ervan in aanmerking wordt genomen, enerzijds, en de categorie van de voordeelverstrekkende belastingplichtigen aan wier belastbare winst het bedrag van het voordeel niet wordt toegevoegd, omdat het fiscaal bij de begunstigde ervan in aanmerking wordt genomen, anderzijds, worden op dezelfde manier behandeld doordat beide categorieën aan de toepassing van artikel 49 van het WIB 1992 worden onderworpen.

Die gelijke behandeling is nadelig voor de eerste categorie van belastingplichtigen. Voor de verstrekker wordt hetzelfde bedrag op basis van de bestreden bepaling tweemaal belast : de eerste maal op grond van artikel 26 en een tweede maal - als verworpen uitgave - op grond van artikel 49. Voor de tweede categorie van belastingplichtigen wordt hetzelfde bedrag op basis van de bestreden bepaling in voorkomend geval slechts eenmaal belast, namelijk op grond van artikel 49.

A.3.2. De bestreden bepaling strekt volgens de verzoekende partijen ertoe in te gaan tegen een bepaalde rechtspraak die voor de fiscale administratie nadelig is. Volgens die rechtspraak diende de aftrekbaarheid van managementprestaties ten aanzien van de verstrekker van het voordeel niet aan artikel 49 van het WIB 1992 te worden getoetst, wanneer de vergoeding voor die prestaties ten aanzien van de begunstigde ervan werd belast. Aldus had artikel 26, eerste lid, van het WIB 1992, voorrang op artikel 49 van hetzelfde Wetboek. Om die rechtspraak tegen te gaan, heeft de wetgever door de bestreden bepaling aan te nemen de voorrang van artikel 49 op artikel 26 willen verankeren. Ondanks de kritiek van de afdeling wetgeving van de Raad van State heeft de wetgever aldus in een dubbele economische belasting voorzien.

De doelstelling van de bestreden maatregel bestaat erin te verhinderen dat de verstrekker van het abnormale of goedgunstige voordeel de belasting van dat voordeel ten laste van de begunstigde zou kunnen aanvoeren om aan de toepassing van artikel 49 te ontsnappen. Om die doelstelling te bereiken, had de wetgever kunnen volstaan met een bepaling volgens welke de toepassing van artikel 49 niet door de toepassing van artikel 26, eerste lid, wordt verhinderd. De keuze evenwel voor de term « onverminderd » in plaats van voor de term « onder voorbehoud » leidt tot een cumulatieve toepassing van artikelen 26 en 49, met een mogelijke dubbele belasting tot gevolg. Bijgevolg heeft de bestreden maatregel een draagwijdte die verder gaat dan de doelstelling van de wetgever, zodat de maatregel niet voldoende pertinent is om het nagestreefde doel te bereiken. De bestreden maatregel is bovendien onevenredig met dat doel.

Kortom, de *ratio legis* van de maatregel is volgens de verzoekende partijen onzorgvuldig in de bestreden wettekst omgezet : in plaats van voor de term « onverminderd » had de wetgever voor de term « onder voorbehoud » moeten opteren, zodat zijn doelstelling - voorrang van artikel 49 op artikel 26 - zou zijn verwezenlijkt, zonder evenwel het risico op een dubbele belasting in het leven te roepen.

A.4.1. De Ministerraad verwijst naar sommige rechtspraak volgens welke artikel 26 op artikel 49 voorrang heeft. Die rechtspraak is evenwel niet eensluidend en bovendien strijdig met het standpunt van de fiscus. Om die reden heeft de wetgever de bestreden bepaling aangenomen.

In tegenstelling tot wat de verzoekende partijen betogen, bestaat er volgens de Ministerraad geen verband, laat staan een « rangregeling », tussen de artikelen 26 en 49 van het WIB 1992, aangezien ze een verschillende finaliteit hebben. Beide bepalingen hebben betrekking op twee verschillende toestanden die in onderscheiden afdelingen van het WIB 1992 zijn geregeld. Artikel 26 heeft betrekking op de vaststelling van de brutowinst, terwijl artikel 49 betrekking heeft op de kosten die van de brutowinst als beroepskosten aftrekbaar zijn.

Artikel 26 is in het WIB 1992 opgenomen in de rubriek « Beroepsinkomsten » (winst). Wanneer een belastingplichtige op een abnormale of goedgunstige wijze van het behalen van bepaalde inkomsten afziet, moeten die inkomsten bij de winst worden gevoegd. Artikel 49 daarentegen is opgenomen in de rubriek « Beroepskosten ». Wanneer bepaalde uitgaven of lasten van de belastingplichtige niet aan de in artikel 49 vermelde voorwaarden voldoen, moet de aftrek van de kosten worden geweigerd en moet geen verder onderzoek naar een mogelijk abnormaal of goedgunstig voordeel worden gevoerd. Wanneer de voorwaarden van artikel 49 niet zijn vervuld, vermag noch de administratie, noch de rechter van de toepassing van die bepaling af te zien. Overigens heeft de wetgever steeds voor een strikte toepassing van artikel 49 gekozen.

De omstandigheid dat in artikel 26 naar artikel 49 wordt verwezen, doet geen afbreuk aan de *ratio legis* van de bestreden maatregel, namelijk duidelijk maken dat, in tegenstelling tot hetgeen in sommige rechtspraak wordt aangenomen, tussen de toepassing van beide artikelen geen enkel verband bestaat.

Het enige verband dat door sommige belastingplichtigen zelf tussen beide bepalingen wordt gecreëerd is dat waarbij - vaak met elkaar verbonden - vennootschappen een oplossing zoeken voor verworpen beroepskosten die dikwijls niet met enige prestatie overeenstemmen.

Nu de argumentatie van de verzoekende partijen op een niet-bestaand verband tussen de artikelen 26 en 49 is gebaseerd, kan het middel niet worden aangenomen.

A.4.2. In zijn memorie van wederantwoord benadrukt de Ministerraad dat het recht op aftrek, in geval van toepassing van artikel 26, niet wordt afgeschaft, doch enkel aan de voorwaarden wordt gekoppeld waarin artikel 49 voorziet. De enige nieuwigheid die door de bestreden maatregel wordt ingevoerd is bijgevolg het feit dat een belastingplichtige slechts bedragen kan aftrekken, indien aangetoond wordt dat het om beroepskosten gaat. Immers, indien abnormale of goedgunstige voordelen niet in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de begunstigde, dan worden zij bij de eigen winst van de verstrekker gevoegd. Daaruit volgt dat een eventuele aftrek van de belastbare basis door de verstrekker, enkel mogelijk is wanneer het gaat om daadwerkelijke beroepskosten.

A.5. De verzoekende partijen repliceren dat er tussen de beide bepalingen wel degelijk een verband bestaat. Ter staving van die zienswijze brengen zij de ruime formulering van de tekst van artikel 26 in herinnering, waaruit zij afleiden dat het abnormaal of goedgunstig voordeel kan bestaan in kosten die de verstrekker van zulk een voordeel heeft gedragen. Vervolgens verwijzen zij naar de discussie in de rechtspraak en de rechtsleer over de vraag of artikel 26 op artikel 49 voorrang heeft. Bovendien heeft de minister van Financiën als antwoord op een parlementaire vraag uitdrukkelijk bevestigd dat de toepassing van artikel 49 de belasting van het abnormale of goedgunstige voordeel op grond van artikel 26, niet in de weg staat. Ten slotte betogen zij dat met het aannemen van de bestreden maatregel, de wetgever de voorrang van artikel 49 op artikel 26 heeft willen verankeren.

In de zaak nr. 4333

A.6.1. De verzoekende partijen wijzen erop dat de toepassing van artikel 49 een dubbele economische belasting impliceert die door artikel 26, in de vroegere redactie ervan, werd uitgesloten. Om die reden werd in de meest gezaghebbende rechtsleer en in een aantal rechterlijke beslissingen tot de voorrang van artikel 26, in de vroegere versie ervan, op artikel 49 besloten. Bijgevolg kon er geen sprake zijn van een verwerping van de aftrek op grond van artikel 49.

De bestreden bepalingen strekken ertoe die voor de belastingplichtige gunstige zienswijze tegen te gaan en het standpunt van de fiscale administratie dat van de voormelde rechtsleer en rechtspraak afwijkt, wettelijk te verankeren. Die bedoeling wordt uitdrukkelijk in de memorie van toelichting bevestigd : uit artikel 26, in de nieuwe redactie ervan, kan niet worden afgeleid dat het feit dat bepaalde kosten op grond van artikel 49 niet als beroepskosten aftrekbaar zijn, tot gevolg heeft dat het inkomen dat bij de andere belastingplichtige ten gevolge van die kosten ontstaat, voor die laatste niet aan belasting kan worden onderworpen. Aldus wenst de wetgever de fiscale behandeling van twee belastingplichtigen die bij een toekenning van abnormale of goedgunstige voordelen zijn betrokken, los te koppelen. Door de toevoeging, in het bestreden artikel 81, van de woorden « onverminderd de toepassing van artikel 49 » kan de fiscale administratie zich op een gelijktijdige en autonome toepassing van de artikelen 26 en 49 van het WIB 1992 beroepen.

A.6.2. De verzoekende partijen voeren twee middelen aan.

Het eerste middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het Verdrag van 23 juli 1990 ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen.

De bestreden bepalingen voeren een discriminatie in tussen, enerzijds, de in België gevestigde onderneming die een abnormaal of goedgunstig voordeel toekent aan een andere in België gevestigde onderneming waarmee zij een band van wederzijdse afhankelijkheid heeft, waarbij de toepassing van de bestreden bepalingen leidt tot een belasting voor de tweede onderneming, zonder mogelijkheid van aftrek voor de eerste onderneming, en, anderzijds, de in België gevestigde onderneming die een abnormaal of goedgunstig voordeel toekent aan een buitenlandse onderneming waarmee zij een band van wederzijdse afhankelijkheid heeft en die is gevestigd in een Staat die partij is bij het voormelde Verdrag van 23 juli 1990 volgens welke de belasting voor de tweede onderneming een belasting voor de eerste onderneming verhindert. Dat verschil in behandeling kan volgens de verzoekende partijen niet objectief en redelijk worden verantwoord.

De bestreden maatregel voert inzake de fiscale behandeling van abnormale of goedgunstige voordelen een discriminatie in tussen louter interne verrichtingen, enerzijds, en verrichtingen die onder het voormelde Verdrag van 23 juli 1990 ressorteren, anderzijds. Die maatregel houdt geen verband met het door de wetgever nagestreefde doel dat in het licht van de door België gesloten internationale verdragen dient te worden onderzocht. Terwijl op internationaal niveau ernaar wordt gestreefd elke dubbele belasting bij de fiscale behandeling van abnormale of goedgunstige voordelen uit te sluiten, streeft de bestreden maatregel, in het interne recht, een tegenovergesteld doel na. Bijgevolg voert die maatregel een niet te verantwoorden verschil in behandeling in tussen twee categorieën van belastingplichtigen die voldoende vergelijkbaar zijn.

A.6.3. Het tweede middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het algemeen evenredigheidsbeginsel.

De bestreden maatregel voert een mechanisme van dubbele belasting in dat niet redelijk kan worden verantwoord en dat afbreuk doet aan de interne samenhang van de bepalingen die de fiscale behandeling regelen van de abnormale of goedgunstige voordelen die tussen verbonden ondernemingen worden toegekend.

Ten gevolge van de toepassing van de bestreden bepalingen wordt eenzelfde materie aan verschillende belastingen onderworpen : een belasting voor de begunstigde van het voordeel, enerzijds, en een belasting voor de verstrekker van het voordeel die de toegekende bedragen niet als beroepskosten kan aftrekken, anderzijds.

De verzoekende partijen wijzen er nog op dat het wetgevende arsenaal, zoals het vóór de aanneming van de bestreden maatregel bestond - inzonderheid artikel 79 van het WIB 1992 - volstaat om misbruiken tegen te gaan. De bestreden maatregel strekt geenszins ertoe fraude of wanpraktijken te bestrijden, doch beoogt enkel een mechanisme van dubbele belasting in te voeren dat aan het evenredigheidsbeginsel afbreuk doet. De bestreden artikelen 81 en 82 werden enkel aangenomen om in te gaan tegen een voor de belastingplichtige gunstige strekking binnen de rechtspraak en de rechtsleer, die nochtans een juridisch onbetwistbare toepassing maakte van artikel 26, eerste lid, van het WIB 1992.

A.7.1. In zijn memorie ingediend in de samengevoegde zaken nrs. 4331 en 4333 neemt de Ministerraad in hoofdzaak de inhoud over van zijn memorie die hij in de zaak nr. 4331 heeft ingediend.

A.7.2. In zijn memorie van wederantwoord ingediend in de beide zaken repliceert de Ministerraad op de middelen die in de zaak nr. 4333 werden aangevoerd.

Wat het eerste middel betreft, herhaalt de Ministerraad dat de bestreden maatregel geen mechanisme van dubbele belasting instelt. De belastingplichtige moet aantonen dat het toegekende voordeel als beroepskosten kan worden beschouwd. Dat zal het geval zijn wanneer een tegenprestatie voor die vergoeding wordt geleverd. In die hypothese zou bezwaarlijk kunnen worden aangenomen dat er van abnormale voordelen sprake zou zijn.

Vervolgens rijst de vraag of Belgische ondernemingen die met een buitenlandse entiteit zijn verbonden, als « eenzelfde categorie van belastingplichtigen » mogen worden beschouwd als verbonden ondernemingen die beide in België zijn gevestigd.

Ten slotte wijst de Ministerraad erop dat de belangrijkste doelstelling van de dubbelbelastingverdragen erin bestaat de dubbele belasting op internationaal niveau af te schaffen of de gevolgen ervan te matigen. Zulk een verdrag houdt dus in dat de verdragsluitende Staten geheel of gedeeltelijk afzien van het recht dat hun interne wetgeving hun toekent om bepaalde inkomsten te belasten. De Belgische Staat kan zich niet het recht toe-eigenen om na te gaan hoe de abnormale voordelen die door een Belgische vennootschap aan een buitenlandse vennootschap worden overgedragen, zullen worden belast door de Staat waar de laatstvermelde vennootschap is gevestigd. Uit het wederkerigheidsbeginsel volgt dat wanneer België de aftrek van bepaalde bedragen toelaat, de ontvangende Staat de inning van de belasting op die bedragen op zich neemt. In het geval van de verzoekende partijen evenwel is er geen sprake van het tweemaal belasten van eenzelfde inkomen, vermits het in hun geval gaat om een vergoeding voor geleverde prestaties die niets uit te staan heeft met het verstrekken van een abnormaal voordeel. Zulk een vergoeding zal in voorkomend geval als beroepskosten kunnen worden afgetrokken. De verstrekker van het voordeel is wel verplicht om het bewijs te leveren dat dit voordeel als beroepskosten in aanmerking kan worden genomen.

A.7.3. Wat het tweede middel betreft, betoogt de Ministerraad dat de bestreden maatregel evenredig is met het door de wetgever nagestreefde doel.

Bovendien zou, zonder de bestreden wetswijziging, de vroegere situatie discriminerend kunnen zijn voor de beoefenaars van een vrij beroep die steeds verplicht zijn geweest hun beroepskosten te verantwoorden, zonder de afwijkende regeling te kunnen genieten waarin het vroegere artikel 26 voorzag.

De Ministerraad besluit dat door de bestreden maatregel de mogelijkheid tot aftrek die onder de gelding van het vroegere artikel 26 bestond, niet wordt afgeschaft, maar aan de voorwaarden van artikel 49 wordt onderworpen. De aftrek blijft mogelijk, doch enkel in zoverre wordt aangetoond dat het bedrag als beroepskosten kan worden aangemerkt.

A.8.1. In hun memorie van antwoord herhalen de verzoekende partijen in essentie de argumenten die zij in hun verzoekschrift hebben uiteengezet. Zij stellen vast dat de Ministerraad, in zijn memorie, niet op die argumenten heeft geantwoord.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 4333 zijn tevens van oordeel dat het middel dat door de verzoekende partijen in de zaak nr. 4331 werd aangevoerd, gegrond is.

A.8.2. De verzoekende partijen hebben een tweede memorie van antwoord ingediend. Zij zijn zich ervan bewust dat die memorie is neergelegd buiten de termijn waarin artikel 89 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 voorziet. Het is evenwel de houding van de Ministerraad die hen tot dergelijke handelwijze heeft genoopt, vermits de Ministerraad voor het eerst in zijn memorie van wederantwoord - en niet in zijn memorie - op de argumentatie van de verzoekende partijen in de zaak nr. 4333 heeft geantwoord.

- B -

B.1.1. De verzoekende partijen vorderen de vernietiging van de artikelen 81 en 82 van de programmawet van 27 april 2007, die bepalen :

« Art. 81. In artikel 26, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, vervangen door de wet van 28 juli 1992, worden de woorden ‘ onder voorbehoud ‘ vervangen door de woorden ‘ onverminderd de toepassing van artikel 49 en onder voorbehoud ’.

Art. 82. Artikel 81 is van toepassing vanaf het aanslagjaar 2008 ».

B.1.2. Na de wijziging ervan bij het bestreden artikel 81 luidt artikel 26, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) :

« 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 ».

B.1.3. 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 ».

Ten aanzien van het belang

B.2.1. De Ministerraad betwist de ontvankelijkheid van de beroepen wegens ontstentenis van het rechtens vereiste belang, vermits de verzoekende partijen niet voldoende zouden aantonen hoe zij door de bestreden bepalingen persoonlijk, rechtstreeks en ongunstig in hun situatie zouden kunnen worden geraakt.

B.2.2. Wanneer er van abnormale of goedgunstige voordelen sprake zou zijn, zou het bestreden artikel 81 volgens de verzoekende partijen op hen kunnen worden toegepast. In dat geval zou volgens hen het risico bestaan dat, enerzijds, de onderneming die zulke voordelen verleent, die bedragen niet fiscaal kan aftrekken en dat, anderzijds, de verkrijger op de ontvangen bedragen wordt belast. Aldus zou volgens de verzoekende partijen een ontoelaatbare dubbele belasting worden ingevoerd, die hun een geldelijk nadeel zou berokkenen.

Nu artikel 82 artikel 81 vanaf het aanslagjaar 2008 van toepassing verklaart, zouden de verzoekende partijen in de zaak nr. 4333 tevens van hun belang doen blijken om de vernietiging van artikel 82 te vorderen.

B.2.3. Aangezien het onderzoek van het vereiste belang afhankelijk is van de draagwijdte die aan het bestreden artikel 81 van het WIB 1992 moet worden gegeven, valt het onderzoek ervan samen met de beoordeling van de grond van de zaak.

Ten aanzien van de tweede memorie van antwoord van de verzoekende partijen in de zaak nr. 4333

B.3.1. Op 30 april 2008 hebben de verzoekende partijen in de zaak nr. 4333 een als « memorie » getiteld stuk ingediend dat als een tweede memorie van antwoord kan worden beschouwd, vermits zij reeds op 29 februari 2008 een memorie van antwoord hadden ingediend. Dat stuk is volgens die partijen neergelegd als antwoord op de memorie van wederantwoord van de Ministerraad, waarin voor het eerst op de argumenten van de verzoekende partijen in de zaak nr. 4333 zou worden geantwoord.

B.3.2. De bijzondere wet van 6 januari 1989 voorziet niet in de mogelijkheid voor een verzoekende partij om, na het indienen van een memorie van wederantwoord van een andere partij, nog een stuk in te dienen waarin op die memorie van wederantwoord wordt geantwoord.

Overigens belet niets de verzoekende partijen al hun argumenten ter terechtzitting te doen gelden, zodat het contradictoir karakter van de debatten is gewaarborgd.

B.3.3. Het als « memorie » getiteld stuk, op 30 april 2008 door de verzoekende partijen in de zaak nr. 4333 ingediend, is niet ontvankelijk, maar kan als een pleitnota worden beschouwd.

Wat de context van de bestreden bepalingen betreft

B.4.1. Vóór de wijziging ervan bij het bestreden artikel 81 bepaalde artikel 26, eerste lid, van het 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 ».

B.4.2. 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.4.3. Onder de gelding van het vroegere artikel 26 van het WIB 1992 bestond er een strekking in de rechtspraak volgens welke dat artikel 26 op artikel 49 van hetzelfde Wetboek voorrang had : indien artikel 26, eerste lid, werd toegepast, kon de aftrekbaarheid als beroepskosten niet worden geweigerd op grond van artikel 49.

De afdeling wetgeving van de Raad van State omschrijft de toenmalige situatie als volgt :

« [...] luidens artikel 49 [kunnen] kosten slechts als beroepskosten worden afgetrokken als ze zijn gemaakt om inkomsten te verkrijgen of te behouden, zodat kosten die zijn gemaakt om een derde te begunstigen niet aftrekbaar zijn als beroepskosten.

De toepassing van artikel 49 zou tot gevolg kunnen hebben dat, als een onderneming A een abnormaal of ' goedgunstig ' voordeel toekent aan een onderneming B, de waarde van dat voordeel door onderneming A niet kan worden afgetrokken als beroepskosten, terwijl dat voordeel de belastbare winst van onderneming B verhoogt, zodat de waarde van het voordeel twee keer wordt belast.

Aangezien artikel 26, eerste lid, in de huidige redactie ervan, in het WIB 92 is ingevoegd toen artikel 49 van het Wetboek al bestond, stellen uitstekende auteurs dat, in een zodanig geval, alleen artikel 26 hoeft te worden toegepast : het abnormale voordeel zal niet worden gevoegd bij de winst van onderneming A, omdat dit voordeel wordt meegerekend om de

belastbare inkomsten van onderneming B te bepalen. De recente rechtspraak is dienovereenkomstig.

De minister van Financiën had echter het tegendeel geantwoord op een parlementaire vraag van 17 januari 1995 » (*Parl. St.*, Kamer, 2006-2007, DOC 51-3058/001, p. 157).

B.4.4. Zowel volgens de verzoekende partijen als volgens de Ministerraad, heeft de wetgever, door de bestreden maatregel aan te nemen, de voormelde strekking in de rechtspraak willen tegengaan. Door in artikel 26, eerste lid, van het WIB 1992 de woorden « onverminderd de toepassing van artikel 49 » in te voegen, heeft de wetgever uitdrukkelijk de toepassing van artikel 49 bevestigd, ook in het geval dat artikel 26, eerste lid, van toepassing is.

Ten gronde

B.5.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 4331 voeren een enig middel aan. Het bestreden artikel 81 zou het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie schenden, doordat het twee categorieën van belastingplichtigen die zich in een verschillende situatie zouden bevinden, gelijk zou behandelen zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording zou bestaan.

De categorie van de voordeelverstrekkende belastingplichtigen aan wier belastbare winst het bedrag van het voordeel wordt toegevoegd, omdat het fiscaal niet bij de begunstigde ervan in aanmerking wordt genomen, enerzijds, en de categorie van de voordeelverstrekkende belastingplichtigen aan wier belastbare winst het bedrag van het voordeel niet wordt toegevoegd, omdat het fiscaal bij de begunstigde ervan in aanmerking wordt genomen, anderzijds, zouden op dezelfde manier worden behandeld, doordat beide categorieën aan de toepassing van artikel 49 van het WIB 1992 zouden worden onderworpen.

B.5.2. De verzoekende partijen in de zaak nr. 4333 voeren twee middelen aan. Het eerste middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

De bestreden bepalingen zouden een discriminatie invoeren tussen, enerzijds, de in België gevestigde onderneming die een abnormaal of goedgunstig voordeel toekent aan een andere in België gevestigde onderneming waarmee zij een band van wederzijdse afhankelijkheid heeft, waarbij de toepassing van de bestreden bepalingen leidt tot een belasting voor de tweede onderneming, zonder mogelijkheid van aftrek voor de eerste onderneming, en, anderzijds, de in België gevestigde onderneming die een abnormaal of goedgunstig voordeel toekent aan een buitenlandse onderneming waarmee zij een band van wederzijdse afhankelijkheid heeft en die is gevestigd in een Staat die partij is bij het Verdrag van 23 juli 1990 (90/436/EEG) ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen, op grond waarvan de belasting bij de tweede onderneming, een belasting bij de eerste onderneming zou verhinderen.

B.5.3. Om te voldoen aan de vereisten van artikel 6 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 moeten de middelen van het verzoekschrift aangeven welke regels waarvan de naleving door het Hof wordt gewaarborgd, zouden zijn geschonden, alsook welke bepalingen die regels zouden schenden, en uiteenzetten hoe die regels door die bepalingen zouden zijn geschonden.

Het eerste middel in de zaak nr. 4333 voldoet niet aan die vereisten, vermits de verzoekende partijen zich ertoe beperken te verwijzen naar de preambule van het voormelde Verdrag.

Het eerste middel in de zaak nr. 4333 is niet ontvankelijk.

B.5.4. Het tweede middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het algemeen evenredigheidbeginsel.

De bestreden maatregel zou een mechanisme van dubbele belasting invoeren dat niet redelijk zou kunnen worden verantwoord : een belasting voor de begunstigde van het voordeel, enerzijds, en een belasting voor de verstrekker van het voordeel die de toegekende bedragen niet als beroepskosten zou kunnen aftrekken, anderzijds.

B.6. Het Hof dient te onderzoeken of de bestreden bepalingen bestaanbaar zijn met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, neergelegd in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, en met het gelijkheidsbeginsel in fiscale zaken, neergelegd in artikel 172 van de Grondwet.

B.7. In de parlementaire voorbereiding wordt de bestreden maatregel als volgt toegelicht :

« Deze onderafdeling verduidelijkt dat uit de bewoordingen van artikel 26 WIB 92, niet kan worden afgeleid, dat het feit dat bepaalde kosten die op grond van artikel 49 WIB 92, bij een bepaalde belastingplichtige niet als beroepskosten aftrekbaar zijn, tot gevolg heeft dat het inkomen dat bij die [lees : een] andere belastingplichtige ingevolge die kosten ontstaat ten name van deze laatste niet aan belasting kan worden onderworpen.

Deze bepaling treedt in werking vanaf het aanslagjaar 2008 » (*Parl. St.*, Kamer, 2006-2007, DOC 51-3058/001, p. 35).

De Raad van State heeft daarbij opgemerkt :

« Bij artikel 65 van het voorontwerp wordt artikel 26, eerste lid, zo gewijzigd dat het conflict tussen dat artikel en artikel 49 wordt opgelost in de zin van het antwoord van de minister [op de voormelde parlementaire vraag van 17 januari 1995], waarbij de dubbele belasting tot regel wordt verheven : bij dat artikel 65 worden in artikel 26, eerste lid, van het WIB 92, de woorden ‘ onder voorbehoud ’ vervangen door de woorden ‘ onverminderd de toepassing van artikel 49 en onder voorbehoud ’.

In de memorie van toelichting wordt geen enkele toespeling gemaakt op de dubbele belasting die uit de ontworpen tekst zou voortvloeien. [...]

Het zou zonder voorgaande zijn dat de wetgever bewust een dubbele belasting op dezelfde kosten invoert bij twee verschillende belastingbetalers, zonder dat er sprake is van enige fraude.

De bepaling moet dus vervallen of grondig worden herzien » (*Parl. St.*, Kamer, 2006-2007, DOC 51-3058/001, p. 158).

In de memorie van toelichting wordt op die opmerking van de Raad van State geantwoord als volgt :

« Met [die] opmerking van de Raad van State werd geen rekening gehouden omdat de regering van oordeel is dat er in de beoogde situatie geen enkel verband dient te bestaan tussen de fiscale behandeling van twee belastingplichtigen die betrokken zijn bij eenzelfde verrichting, zijnde enerzijds diegene die de abnormale of goedgunstige voordelen verleent en

anderzijds diegene aan wie die voordelen zijn toegekend. Het kan immers zijn dat bijvoorbeeld in geval van onderfacturatie van diensten of goederen (dus door diegene die de voordelen verleent) bij de verkrijger van die diensten of goederen (en dus ook diegene die het voordeel bekomt) de kosten die hieruit voortvloeien bij deze laatste belastingplichtige worden verworpen als beroepskosten omdat die geen enkel verband houden met zijn beroepswerkzaamheid of omdat die niet aftrekbaar zijn ten gevolge van andere bijzondere fiscale bepalingen. De regering wenst te vermijden dat in die situaties het feit dat de verkregen voordelen, zij het op een onrechtstreekse manier, in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de verkrijger, wordt ingeroepen om die toegekende voordelen niet aan belasting te onderwerpen bij diegene die ze heeft toegekend » (*ibid.*, pp. 35-36).

B.8. Aldus wordt het standpunt bevestigd dat in het verleden door de ministers van Financiën meermaals werd ingenomen, zoals blijkt uit hun antwoord op parlementaire vragen daaromtrent (*Vr. en Antw.*, Kamer, 1994-1995, nr. 152, p. 16287 (vraag nr. 1371 van 17 januari 1995); *QRVA*, Kamer, 2005-2006, 51-114, pp. 21901-21903 (vraag nr. 866 van 29 juni 2005); *QRVA*, Kamer, 2005-2006, 51-115, pp. 22212-22214 (vraag nr. 871 van 1 juli 2005)).

B.9. De bestreden maatregel berust op een objectief criterium van onderscheid : enkel de in België gevestigde ondernemingen die abnormale of goedgunstige voordelen verlenen, worden, onder de voorwaarden waarin die maatregel voorziet, in voorkomend geval aan de toepassing ervan onderworpen.

B.10.1. Wat de in België gevestigde ondernemingen betreft waaraan dergelijke voordelen worden toegekend, is de bestreden maatregel pertinent om het door de wetgever nagestreefde doel te bereiken : door de invoeging van de woorden « onverminderd de toepassing van artikel 49 », kan het door de wetgever nagestreefde doel, zoals in B.7 in herinnering gebracht, worden verwezenlijkt.

B.10.2. Artikel 26, eerste lid, zoals het door het bestreden artikel 81 is gewijzigd, verwijst naar artikel 49; de artikelen 26 en 49 zijn in onderscheiden rubrieken van het WIB 1992 opgenomen :

- artikel 26 maakt deel uit van onderafdeling I - « Belastbare inkomsten », rubriek « Winst », van afdeling IV - « Beroepsinkomsten », hoofdstuk II, titel II van het WIB 1992;

- artikel 49 maakt deel uit van onderafdeling III - « Vaststelling van het netto-inkomen », rubriek « Beroepskosten » van dezelfde afdeling IV.

B.10.3. 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 wetgever 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.

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.11. De middelen zijn niet gegrond.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt de beroepen.

Aldus uitgesproken in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, op de openbare terechtzitting van 6 november 2008.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt