

woord op de voormelde parlementaire vraag nr. 340 van 2 april 2004).

Door te stellen dat het uitsparen van een kost (nl. interesten die niet moeten worden betaald) *in casu* niet kan beschouwd worden als een voordeel in de zin van artikel 207 WIB 1992 vermits dit voordeel niet tot uitdrukking werd gebracht in het boekhoudkundig resultaat, voegt het bestreden arrest een voorwaarde toe aan de wet, waardoor het zijn beslissing niet naar recht verantwoordt.

Doordat het bestreden arrest voor elk van de belastbare tijdperken 2005, 2006 en 2007 compensatie van het door verweerder in cassatie verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel (ten bedrage van respectievelijk 6.319,11 EUR, 9.662,35 EUR en 15.981,19 EUR) toelaat met het verlies van het belastbare tijdperk waarin het abnormale of goedgunstige voordeel werd verkregen (compensaties ten bedrage van respectievelijk 5.935,10 EUR, 9.662,35 EUR en 15.981,19 EUR), schendt het de artikelen 79 en 207, tweede lid WIB 1992.

Het middel komt mij dan ook gegrond voor.

Besluit: VERNIETIGING.

Noot

Artikel 207, tweede lid WIB 1992: onduidelijkheid blijft na cassatiearrest

I. Feitenrelaas

Een verlieslatende vennootschap A. neemt een renteloze lening op bij verbonden vennootschap B. Op basis van artikel 79 en 207, tweede lid WIB 1992 wordt de besparing van de interestlasten bij vennootschap A. als een ontvangen abnormaal of goedgunstig voordeel beschouwd. Rekening houdend met de looptijd, bedrag en aard van de lening en het kredietrisico wordt het bedrag van het abnormale of goedgunstige voordeel door de administratie vastgesteld. Daarbij baseert de fiscus zich op de rentevoeten die gepubliceerd worden door de kredietcentrale van de Nationale Bank van België.

De administratie vestigt bijkomende aanslagen in de vennootschapsbelasting voor aanslagjaren 2006, 2007 en 2008. Voor aanslagjaar 2006 had vennootschap A. overgedragen fiscale verliezen voor een bedrag dat ongeveer gelijk was aan de uitgespaarde rentekost. De resultaten in aanslagjaren 2007 en 2008 waren negatief zodat de vennootschap in deze

aanslagjaren zowel over overgedragen verliezen als over verliezen van het boekjaar beschikte.

Vennootschap A. gaat niet akkoord met de door de fiscus voorgestelde taxatie en dient een bezwaar in. De bezwaarschriften werden afgewezen waarna de zaak werd voorgelegd aan de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen. In een vonnis van 29 april 2011 bevestigde de rechtbank het standpunt van de administratie¹. De rechtbank overweegt dat het verlenen van een renteloze lening niet op grond van economische doelstellingen kon worden verklaard en enkel fiscaal is geïnspireerd doordat winst verschoven wordt naar een verlieslatende vennootschap. De lening maakt ook geen deel uit van enig herstelplan en werd niet toegekend onder de ontbindende voorwaarde van terugkeer tot betere toestand. Vennootschap A. heeft ook geen strategische functie binnen de groep en beschikt niet over personeel. De verrichting wordt dan ook als “abnormaal” aangemerkt en de eerste rechter handhaaft de voorgestelde taxatie. De vennootschap stelt beroep in tegen het tussengekomen vonnis.

II. Hof van beroep Antwerpen verwerpt administratieve standpunt minimumtaxatie

Het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg wordt her vormd bij arrest van het Antwerpse hof van beroep 6 november 2012². Het hof verwijst in eerste instantie weliswaar naar het administratieve standpunt³ dat de belastbare basis minimum gelijk moet zijn aan het bedrag van het ontvangen abnormale of goedgunstige voordeel doch deelt dit standpunt niet “voor zoverre daarin zonder meer gesteld wordt dat minstens een bedrag, gelijk aan het verkregen abnormale of goedgunstige voordeel belast moet worden gesteld”. Artikel 207 WIB 1992 staat immers in het hoofdstuk over de “algemene bepalingen betreffende de in artikelen 199 tot 206 omschreven aftrekken”. Volgens het hof van beroep kan aan deze bepaling geen ruimere draagwijdte worden gegeven dan “de bepaling van de omvang en de regels van de aftrekken die kunnen worden verricht”. Indien de wetgever het ontvangen abnormale of goedgunstige voordeel steeds als minimale belastbare basis wil zien, dan moeten de regels inzake het bepalen van de belastbare grondslag worden aangepast. Daarbij verwijst het hof naar de kritiek die in de rechtsleer op het administratieve standpunt werd gegeven⁴. Zo merkte prof. Stefaan Van Crombrugge reeds op dat de interpretatie van de fiscus allicht wel aansluit bij de bedoeling van de wetgever, maar dat artikel 207, tweede lid WIB 1992 geen adequate tekst is om deze bedoeling te vertolken⁵.

1. Rb. Antwerpen 29 april 2011, *omuitg.*, noot C. BUYSSE, “Abnormale renteloze lening”, *Fiscoloog* 2011, nr. 1271, p. 14; W. VETTERS en J. BONNE, “Artikel 207, 2^{de} lid WIB 1992 herbekeken”, *TFR* 2013, 425.

2. Antwerpen 6 november 2012, *TFR* 2013, 440 met noot W. VETTERS en J. BONNE, “Artikel 207, 2^{de} lid WIB 1992 herbekeken”; S. VAN CROMBRUGGE, “Toch aftrek verliezen lopend boekjaar op abnormale voordelen?”, *Fiscoloog* 2013, nr. 1335, 2; N. DEMEYERE en R. MINJAUW, “Antwerps hof van beroep verwerpt standpunt fiscus over minimumbelasting”, *Fisc.Act.* 2013, nr. 2/1.

3. Parl.Vr. L. VAN CAMPENHOUT van 2 april 2004, *Vr.en Antw.* Kamer 2003-04, nr. 51-40, 6204.

4. P. LION en L. MEEUS “Het nieuwe art. 207 lid 2: als de wetgever het noorden verliest ...”, *Fiscoloog* 2004, nr. 952.

5. S. VAN CROMBRUGGE, “Toch aftrek verliezen lopend boekjaar op abnormale voordelen?”, *Fiscoloog* 2013, nr. 1335, p. 5.



III. Cassatie volgt administratief standpunt

In een summier gemotiveerd arrest komt het Hof van Cassatie, op basis van de wetsgeschiedenis, tot de conclusie dat de belastbare basis van een vennootschap minstens gelijk moet zijn aan het verkregen abnormale of goedgunstige voordeel, dit ongeacht of het resultaat van het belastbare tijdperk positief dan wel negatief is. Door het ontvangen abnormale of goedgunstige voordeel niet als de minimale belastbare grondslag van het belastbare tijdperk te beschouwen (ongeacht het resultaat), verantwoordt het Antwerpse hof van beroep zijn beslissing niet naar recht.

Hoewel het arrest in het dictum op die manier een algemene interpretatie geeft aan artikel 207, tweede lid WIB 1992, blijft het arrest voor het overige vaag over de elementen uit de wetsgeschiedenis waaruit de geponeerde stelling moge blijken. De conclusie van advocaat-generaal Dirk THijs (die mee gepubliceerd wordt met het besproken arrest) geeft op dit vlak wel meer duiding.

Artikel 207, tweede lid WIB 1992 verbiedt dat de fiscale aftrekken zoals beschreven in artikelen 199 t.e.m. 206 WIB 1992 worden afgezet tegen het gedeelte van het resultaat dat voortkomt van abnormale of goedgunstige voordelen zoals vermeld in artikel 79 WIB 1992. In het kader van een hervorming van de vennootschapsbelasting⁶ heeft de wetgever het toepassingsgebied van artikel 207, tweede lid WIB 1992 des tijds uitgebreid door ook de compensatie van ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen met het verlies van het belastbare tijdperk uit te sluiten.

De wetgever vond deze aanpassing nodig omdat “de mogelijkheid de verkregen abnormale of goedgunstige voordelen te compenseren met de verliezen van het belastbare tijdperk” kan leiden tot een “overdreven winstallocatie ten aanzien van de verkrijgende vennootschap, waardoor winst ontstaat die in feite nergens wordt belast”⁷.

Voorts verwijst advocaat-generaal THijs naar het verslag van de Raad van State. Aanvankelijk werd voorgesteld om enkel de compensatie met het gedeelte van de *winst* dat voortvloeit uit ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen te verbieden⁸. In zijn advies merkte de Raad van State⁹ op dat de uitbreiding van de aftrekbeperking enkel van toepassing kan zijn indien sprake is van een verlies van het belastbare tijdperk, waardoor er dus geen winst overblijft die uit de ontvangen voordelen voortvloeit. Daaruit leidt de advocaat-generaal af dat wel rekening werd gehouden met de mogelijkheid dat het resultaat van het belastbare tijdperk negatief is. Tevens verwijst hij naar een tussenkomst van een parlementslid dat aangaf dat “het wetsontwerp beoogt om

voortaan ook de aftrek van het verlies van het belastbare tijdperk zelf niet langer te laten compenseren met de ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen” en naar de bespreking in de kamercommissie financiën waar aangegeven werd dat het de bedoeling is dat ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen “steeds belast worden (zoals nu reeds het geval is in de personenbelasting)”¹⁰. De advocaat-generaal meent voorts dat uit de parlementaire voorbereiding ook volgt dat het bedrag van het ontvangen abnormale of goedgunstige voordeel steeds uit de belastbare basis moet worden geïsoleerd om dan na elke toepassing van fiscale aftrekken aan de belastbare basis te worden toegevoegd. Tot slot bevestigt de advocaat-generaal de stelling van de administratie dat het Antwerpse hof van beroep een voorwaarde aan de wet heeft toegevoegd door te vereisen dat het ontvangen abnormale of goedgunstige voordeel ook tot uitdrukking moet worden gebracht in de boekhouding. In de voorliggende casus was dit immers niet het geval vermits bij vennootschap A. geen interestlasten in resultaat werden genomen.

IV. Bedoeling van de wetgever is niet volledig duidelijk

Reeds tijdens de parlementaire behandeling¹¹ is gebleken dat de voorgestelde tekst onduidelijk is. Het Hof van Cassatie onderzocht dan ook de wetsgeschiedenis om deze bepaling te interpreteren conform de bedoeling van de wetgever. De vraag is echter of de bedoeling van de wetgever in die mate voldoende sterk wordt uitgedrukt waardoor het Hof van Cassatie, zonder het legaliteitsbeginsel te schenden, kan bepalen dat artikel 207, tweede lid WIB 1992 tot doel had een minimum belastbare basis in te voeren.

In de oorspronkelijke versie van het wetsontwerp werd enkel voorgesteld de compensatie van het gedeelte van de *winst* dat voortvloeit uit ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen te verbieden¹². In zijn advies merkte de Raad van State¹³ op dat de uitbreiding van de aftrekbeperking enkel van toepassing kan zijn indien er sprake is van een verlies van het belastbare tijdperk, waardoor er dus geen winst overblijft die uit de ontvangen voordelen voortvloeit.

Tevens werd vastgesteld dat het de leesbaarheid van de tekst ten goede zou komen indien de juiste draagwijdte van het compensatieverbod met het verlies van het belastbare tijdperk in een afzonderlijke paragraaf zou worden toegevoegd. De Raad van State stelde toen volgende paragrafen voor:

“Wanneer een vennootschap rechtstreeks of zijdelings, onder enige vorm of op enige manier, abnormale of goedgunstige voordelen haalt uit een onderneming ten aanzien waarvan ze zich rechtstreeks of zijdelings in enigerlei band

6. Art. 11 wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (BS 31 december 2002).

7. *Parl.St.* Kamer 2001-02, 1918/1, p. 52.

8. *Parl.St.* Kamer 2001-02, 1918/1, p. 85.

9. *Parl.St.* Kamer 2001-02, 1918/1, p. 123.

10. *Parl.St.* Kamer 2001-02, 1918/6, p. 49.

11. Voor een grondige bespreking van de parlementaire voorbereiding en herkomst van art. 207, tweede lid WIB 1992, zie ook W. VETTERS en J. BONNE “Artikel 207, 2^e lid WIB 1992 herbekeken”, *TFR* 2013, 420-421.

12. *Parl.St.* Kamer 2001-02, 1918/1, p. 85.

13. *Parl.St.* Kamer 2001-02, 1918/1, p. 123.



van wederzijds afhankelijkheid bevindt, kan ze op het bedrag van die voordelen geen enkele van de in artikelen 199 tot 206 vermelde aftrekken verrichten.

Als het belastingsaldo voor het belastbare tijdperk, los van de genoemde abnormale of goedgunstige voordelen, negatief is, mag dat verlies niet worden afgetrokken van de genoemde voordelen.”

In dit tekstvoorstel werd niet meer verwezen naar het gedeelte van het resultaat (of de winst) dat voortkomt uit de abnormale of goedgunstige voordelen, maar naar het “bedrag” van die voordelen. Daaruit kon worden afgeleid dat het voordeel zowel kan bestaan uit een opbrengst als uit een uitgespaarde kost. Om de interpretatieproblemen over de draagwijdte van het aftrekverbod te vermijden, voornamelijk bij toepassing op het verlies van het belastbare tijdperk, stelde de Raad van State volgende twee stappen voor:

- eerst wordt bepaald dat de in artikelen 199-206 WIB 1992 bedoelde aftrekken niet kunnen worden afgezet tegen het bedrag van de abnormale of goedgunstige voordelen die worden ontvangen van binnenlandse of buitenlandse verbonden vennootschappen;
- in de tweede stap wordt abstractie gemaakt van de ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen. Als dan blijkt dat het “belastingsaldo” negatief is, mag dat verlies niet worden afgetrokken van het bedrag van de genoemde abnormale of goedgunstige voordelen.

De minister verklaarde later dat het ontwerp werd aangepast aan deze opmerkingen van de Raad van State¹⁴. Deze verklaring is echter slechts gedeeltelijk juist. In de definitieve versie van de tekst is weliswaar niet langer sprake van het gedeelte van de *winst* dat voortvloeit uit de ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen maar wordt gesproken over het *resultaat* dat daaruit voortkomt. Het voorstel van de Raad van State had ertoe geleid dat de aftrekbeperking enkel kon worden toegepast indien een negatief belastbaar resultaat overblijft, uiteraard nadat het ontvangen abnormale of goedgunstige voordeel van de belastbare basis werd afgetrokken. Het ontvangen voordeel wordt dan steeds belast. De minister van Financiën heeft voorts uitdrukkelijk verklaard dat hij zich aansluit bij de interpretatie die de Raad van State aan de nieuwe bepaling geeft, maar dat hij het niet nodig vond om de tekst verder aan te passen¹⁵. Uit deze wetshistoriek kan o.i. niet worden afgeleid dat de wetgever de bedoeling had om artikel 207, tweede lid WIB 1992 ook toe te passen indien het resultaat van het belastbare tijdperk positief is. Het in het besproken arrest geponeerde algemene principe dat het ontvangen abnormale of goedgunstige voordeel steeds moet worden belast “ongeacht of het resultaat positief dan wel negatief is” blijkt dan ook niet ondubbelzinnig uit de wetshistoriek.

Als de wetgever de bedoeling had om een minimale belastba-

re basis te creëren die in alle omstandigheden gelijk is aan het ontvangen abnormale of goedgunstige voordeel, dan had hij dit beter uitdrukkelijk in de tekst opgenomen¹⁶. Door de onduidelijke formulering van artikel 207, tweede lid WIB 1992 kan men zich afvragen of een taxatie van een ontvangen abnormaal of goedgunstig voordeel wel conform het grondwettelijk legaliteitsbeginsel in fiscale zaken is.

Het door het Hof van Cassatie ingenomen standpunt is ook des te merkwaardiger in het licht van artikel 185, § 2, (b) WIB 1992. Deze bepaling laat toe dat de winst van een vennootschap die deel uitmaakt van een multinationale groep wordt “herzien” om de winst die ze niet zou realiseren indien ze geen deel zou uitmaken van dergelijke groep (dus “abnormale of goedgunstige voordelen”) uit de belastbare basis te halen. Indien het standpunt van het Hof van Cassatie gevolgd wordt, zou dat betekenen dat dergelijke herziening niet mogelijk is vermits de ontvangen voordelen steeds een minimum belastbare basis zouden moeten uitmaken. In de rechtsleer werd reeds opgemerkt dat de administratieve interpretatie van artikel 207, tweede lid WIB 1992 moeilijk verenigbaar is met artikel 185, § 2 WIB 1992¹⁷.

V. Toepassing artikel 207, tweede lid WIB 1992 schendt het gelijkheidsbeginsel

In het besproken arrest stelt het Hof van Cassatie dat het bedrag van het ontvangen abnormale of goedgunstige voordeel steeds belast moet worden, dit ongeacht het resultaat en ook ongeacht de fiscale woonplaats van de voordeelverstreckende vennootschap. De wetgever heeft er immers uitdrukkelijk voor gekozen om artikel 207, tweede lid WIB 1992 ook van toepassing te verklaren op abnormale of goedgunstige voordelen verstrekt door buitenlandse vennootschappen.

Dit kan verbazing wekken. Vooreerst leidt de Belgische schatkist geen enkel nadeel bij dergelijke transactie, wel in tegendeel. De belastbare basis van de ontvangende vennootschap is steeds hoger waardoor er meer belasting geïnd kan worden.

In een internationale context zal artikel 207, tweede lid WIB 1992 in de regel ook aanleiding geven tot dubbele belasting. In de dubbelbelastingverdragen¹⁸ wordt de heffingsbevoegdheid over correcties inzake verrekenprijzen immers toegekend aan de staat van de voordeelverstreckende vennootschap. Als deze staat effectief belasting heft (bv. omdat het intern recht van die staat een bepaling kent die gelijkaardig is aan art. 26 WIB 1992), dan ontstaat dubbele belasting indien België vervolgens ook overgaat tot taxatie van het ontvangen abnormale of goedgunstige voordeel.

In de rechtsleer werd onderzocht of het belasting van een ontvangen abnormaal of goedgunstig voordeel in een grensover-

14. *Parl.St.* Kamer 2001-02, 1918/1, 52.

15. *Parl.St.* Kamer 2001-02, 1918/1, p. 52.

16. S. VAN CROMBRUGGE, “Toch aftrek verliezen lopend boekjaar op abnormale voordelen?”, *Fiscoloog* 2013, nr. 1335, p. 5.

17. P. LION en L. MEEUS “Het nieuwe art. 207 lid 2: als de wetgever het noorden verliest ...”, *Fiscoloog* 2004, nr. 95; C. CHERUY, en C. LAURENT, *Le régime fiscal des sociétés holdings en Belgique*, Bruxelles, Larcier, 2008, randnr. 1860bis.

18. Art. 9 OESO-Modelverdrag.



schrijdende context verenigbaar is met het grondwettelijk gewaarborgd legaliteitsbeginsel. Belgische vennootschappen die een voordeel ontvangen van een binnenlandse verbonden vennootschap worden immers op dezelfde manier behandeld als Belgische vennootschappen die een voordeel ontvangen van een buitenlandse verbonden vennootschap. De situatie van beide vennootschappen is, in het licht van de inhoud en het doel van de wetgeving, immers verschillend. In een Belgische context zal de voordeelverstreckende vennootschap niet worden belast indien het voordeel in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van de belastbare grondslag bij de genierter. In een internationale context kan de verstrekker van het voordeel in de regel wel worden belast. Toch worden beide situaties, wat artikel 207, tweede lid WIB 1992 betreft, op dezelfde manier behandeld. Terecht wordt opgemerkt dat dergelijke toepassing van deze bepaling de toets van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel wellicht niet zal doorstaan¹⁹.

De interpretatie van artikel 207, tweede lid WIB 1992 die het Hof van Cassatie in het besproken arrest voorstelt kan m.a.w. leiden tot taxaties die in strijd zouden zijn met de Grondwet. Wij kunnen ons moeilijk indenken dat dit de bedoeling van de wetgever zou zijn geweest. Algemeen wordt aangenomen dat men, bij interpretaties van onduidelijke wetteksten, ervan moet uitgaan dat de wetgever niet de wil gehad heeft om aan de tekst een betekenis te geven die strijdig is met de Grondwet²⁰.

VI. Conclusie

Uit de wetsgeschiedenis kan o.i. niet worden afgeleid dat het de bedoeling was van de wetgever om artikel 207, tweede lid WIB 1992 toe te passen zodat, zelfs als het resultaat van het belastbare tijdperk positief is, de minimale belastbare basis gelijk is aan het bedrag van het ontvangen abnormale of goedgunstige voordeel.

In een internationale context zou deze op de wetshistoriek gebaseerde interpretatie de toets van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel allicht niet doorstaan. Het laatste woord lijkt in deze dus bij het Grondwettelijk Hof te liggen.

Nico DEMEYERE

Advocaat Tiberghien Advocaten

Voorheffingen

2016/40 Brussel 9 december 2015

Concessie van roerende goederen – Roerende voorheffing verschuldigd

De vergoeding die betaald wordt om snacks, maaltijden en

drank te mogen verkopen in een stadion, is een inkomen uit de concessie van roerende goederen, en aldus onderworpen aan roerende voorheffing.

Concession de biens mobiliers – Précompte mobilier dû

L'indemnité qui est payée pour pouvoir vendre des snacks, des repas et des boissons dans un stade est un revenu de la concession de biens meubles, et de ce fait soumise au précompte mobilier.

(F.C. M.B.S. VZW / Belgische Staat, FOD Financiën)

(Advocaten: Ch. Verleyen en J. Houhuys)

(Rolnr.: 2012/AR/752)

Procedure

Gelet op de proceduristukken, inzonderheid het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Brussel van 2 januari 2012, betekend op 1 maart 2012, waartegen hoger beroep werd aangetekend bij verzoekschrift op de griffie van het hof neergelegd op 14 maart 2012.

Feiten en bestreden vonnis

Appellante vorderde voor de eerste rechter de ontheffing, voor zoveel nodig, de vernietiging van de aanslagen in de roerende voorheffing voor de aanslagjaren 2004 tem. 2008, op haar naam gevestigd onder artikel nrs. 920079 (aj. 2004), 920080 (aj. 2005), 920081 (aj. 2006), 920082 (aj. 2007) en 920083 (aj. 2008) van de rol van de gemeente S.-J.-M., na toepassing van de procedure van ambtshalve aanslag wegens gebrek aan aangiften in de roerende voorheffing.

De gewestelijk directeur had voordien, bij beslissing van 30 november 2010, de bezwaarschriften van appellante tegen de voormelde aanslagen verworpen.

De eerste rechter verklaarde de vordering ontvankelijk doch ongegrond en veroordeelde appellante in de gedingkosten.

Grieven

Appellante streeft de hervorming van het bestreden vonnis na.

Zij vordert haar te ontslaan van de betwiste onroerende voorheffing (het hof verstaat: roerende voorheffingen).

Zij vordert nog de terugbetaling van de bedragen die werden gevestigd en betaald over de periode van 2004 t.e.m. 2008, hetzij 51.71515 EUR in totaal, vermeerderd met de moratoriuminteressen.

Zij vordert nog geïntimeerde te veroordelen in de kosten.

Geïntimeerde nodigt het hof uit de vordering ontvankelijk doch ongegrond te verklaren en appellante te veroordelen in de kosten.

19. Voor een uitgebreide bespreking van deze problematiek, zie A. VAN DE VIJVER., "Artikel 207, 2^{de} lid WIB 1992 in een grensoverschrijdende context getoetst aan het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel", *TFR* 2011, 187-195.

20. TIBERGHIE, *Handboek voor Fiscaal Recht 2010-2011*, Mechelen, Kluwer, 2010, randnr. 211.

