

2. Fiscaalrechtelijke benadering

Jan VERHOEYE

1. INLEIDING

a. Voorafgaandelijk

In tegenstelling tot het boekhoud- en vennootschapsrecht waar een duidelijke definitie is terug te vinden van wat dient te worden begrepen onder "verbonden ondernemingen(vennootschappen)" via het begrip "controle", werd in het fiscaal recht niet gesproken over "verbonden ondernemingen". Wel werd in de artikelen 26, tweede lid, 1°, 52, 11° en 79 W.I.B. 1992 gesproken van ondernemingen die zich "rechtstreeks of onrechtstreeks in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid" bevinden, zonder evenwel hieraan een preciese omschrijving te geven. Bij gebrek aan deze duidelijke omschrijving, werd gevonnist dat de feitenrechter soeverein in feite oordeelt of een in het buitenland gevestigde onderneming afhankelijk is of onder controle staat van een in BELGIE gevestigde onderneming (*Com. I.B. nr. 26/6; Cass., 2 mei 1962, Bull., 390, p. 1655*). Er wordt dus ook in het fiscaal recht wel degelijk rekening gehouden met verrichtingen tussen verschillende verbonden ondernemingen.

b. Algemene situering

De voornaamste economische agenten in het internationale zakenleven zijn immers geen individuele ondernemingen of vennootschappen meer, maar wel multinationale vennootschapsgroepen. Een multinationale vennootschapsgroep kan omschreven worden als een geheel van in verschillende landen gevestigde, rechtens zelfstandige vennootschappen die onderling verbonden zijn door patrimoniale, contractuele of personele banden en onderworpen zijn aan een centrale leiding of gemeenschappelijke strategie, zodat zij op wereldvlak een economische eenheid vormen. In goed georganiseerde groepen komt die eenheid meestal tot uiting in de uitwerking van een gemeenschappelijke planning.

Zoals reeds gesteld, erkent het Belgisch fiscaal recht de vennootschapsgroep niet als belastingplichtige. Artikel 2, § 2, 1° W.I.B. 1992 verbindt de belastingplicht immers aan het bezit van rechtspersoonlijkheid, en de groep is geen rechtspersoon. De wet beschouwt de economische eenheid van dergelijke groep in beginsel als een louter feitelijke situatie en houdt zich derhalve strikt aan de juridische autonomie van de afzonderlijke groepsleden. De vaststelling van de belastbare materie gebeurt dan ook

princiepelijk geheel in functie van de zelfstandigheid als belastingplichtige van elk der groepsvennootschappen. Op het vlak van de principes wordt elke groepsvennootschap in fiscaal opzicht behandeld als een afzonderlijke en zelfstandige belastingplichtige (CLAEYS BOUUAERT, I., "Principes de l'imposition des sociétés en Belgique", *J.D.F.*, 1974, 5-6). Op grond van het territorialiteitsbeginsel worden alle groepsvennootschappen met fiscaal domicilie in BELGIE, in BELGIE afzonderlijk belast.

Toch schept de tegenstelling tussen de economische eenheid van de groep en de afzonderlijke belastingplicht van elk der groepsleden op fiscaal gebied belangrijke problemen. De globale planning van de groepsactiviteiten houdt m.n. een gevaar van winstmanipulatie in. Dat gevaar is klein wanneer de dochtermaatschappijen bij het ontwerpen van hun eigen tactische budgetten over een ruime autonomie beschikken. In voorkomend geval kunnen zij dan binnen het kader van de groepsobjectieven en van de strategische plannen, een optimalisatie van hun eigen prestaties nastreven. Het gevaar van winstmanipulatie is groter in strak gecentraliseerde organisaties, waar alleen of in hoofdzaak het resultaat van de hele groep op wereldvlak telt. In die omstandigheden valt dan ook te vrezen dat de groepsplanning de winsten op artificiële wijze doet vallen waar zij het minst belast worden.

Om dergelijke ongewenste winstverschuivingen binnen multinationale groepen tegen te gaan, is in vele landen een of andere vorm van verweerwetgeving tot stand gebracht, die voornamelijk zij het niet uitsluitend op groepsverhoudingen is toegesneden (VAN CROMBRUGGE, S., "Het arm's length-criterium bij multinationale groepen in het Belgisch fiscaal recht", *T.R.V.*, 1988, p. 75 e.v.). De bepaling opgenomen in artikel 26, tweede lid, 2° W.I.B. 1992 beteugelt deze internationale winstverschuivingen. In dit artikel kan het begrip "rechtstreeks of onrechtstreeks in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid" voor het eerst teruggevonden worden. Daarnaast is het, zoals hoger reeds uiteengezet, nog terug te vinden in artikel 79 W.I.B. 1992 (samen te lezen met artikel 207, tweede lid W.I.B. 1992) en 52, 11° W.I.B. 1992.

In het fiscaal recht werd aan deze wettelijke voorwaarde geen precieze omschrijving gegeven. Uitmaken of een onderneming zich rechtstreeks dan wel onrechtstreeks in enige band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt, blijkt dan ook vooral een feitenkwestie te zijn, onder-

worpen aan de soevereine beoordelingsplicht van de rechter ten gronde. De bedoeling is nu om te trachten even nader in te gaan op wat onder deze voorwaarde naar Belgisch recht mag begrepen worden. Het begrip zoals vermeld in voormelde artikelen 26, tweede lid, 1°, 52, 11° en 79 W.I.B. 1992 dient telkens op dezelfde wijze geïnterpreteerd te worden (*Com. I.B.*, nr. 79/9). Dienaangaande zullen wij dit begrip analyseren in het kader van artikel 26 W.I.B. 1992.

2. ARTIKEL 26 W.I.B. 1992

a. Definitie

Zoals reeds gesteld, viseert artikel 26 van het Wetboek van Inkomstenbelastingen 1992 winstverschuivingen die ontstaan door het verlenen van abnormale of goedgunstige voordelen aan derden. Meer bepaald heeft dit artikel tot doel handelingen strekkend tot internationale belastingontwijking, waarbij twee of meer verwante of onder gemeenschappelijke controle staande ondernemingen zijn betrokken, uit te schakelen (*Com. I.B.* 1992, nr. 26/2). Voormeld artikel luidt als volgt:

"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:

- *een in artikel 227 vermelde belastingplichtige ten aanzien waarvan de in BELGIE gevestigde onderneming zich rechtstreeks of onrechtstreeks in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt;*
- *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 inkomstenbelasting zijn onderworpen of aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan de in BELGIE gevestigde onderneming is onderworpen;*
- *een in artikel 227 vermelde belastingplichtige die belangen gemeen heeft met de in 1° of 2° vermelde belastingplichtige of inrichting."*

In artikel 227 W.I.B. 1992 worden vermeld:

- niet-rijksinwoners (natuurlijke personen);
- buitenlandse vennootschappen, verenigingen of lichamen zonder rechtspersoonlijkheid die zijn opgericht in een rechtsvorm die vergelijkbaar is met die van een kapitaal- of personenvennootschap en die geen maatschappelijke zetel, zetel van bestuur of beheer, of voornaamste inrichting in BELGIE hebben;

- vreemde staten, staatkundige onderdelen en plaatselijke gemeenschappen daarvan, evenals alle andere rechtspersonen zonder maatschappelijke zetel, zetel van bestuur of beheer, of voornaamste inrichting in BELGIE, en die geen winstgevende activiteiten verrichten.

Uit het voorgaande blijkt dat artikel 26, tweede lid, 1° W.I.B. 1992 vrij ruim geformuleerd is, zodat de Administratie in dit verband enkel hoeft aan te tonen dat (a) een "abnormaal of goedgunstig" voordeel werd verleend, (b) aan een in artikel 26, tweede lid, 1° W.I.B. 1992 vermelde (gelieerde) belastingplichtige werd verleend opdat het voordeel bij de winst van de verlener belastbaar zou zijn. Het bestaan van deze banden van wederzijdse afhankelijkheid vormt derhalve een feitenkwestie die aan de beoordeling van de rechter ten gronde wordt overgelaten. Zij kunnen worden bewezen door middel van gewichtige bepaalde en met elkaar overeenstemmende vermoedens, afgeleid uit de gegevens van het dossier, en kunnen bestaan, zelfs indien geen van de twee betrokken rechtspersonen deelnemingen bezit in het kapitaal van de andere en zelfs indien hun maatschappelijk doel verschillend is (*Cass.*, 2 mei 1962, *Bull.*, 390, p. 1655; Liège, 23 mei 1997, *Fiscale CD-Rom*, Ced.Samsom, nr. 9755567).

b. Enigerlei rechtstreekse dan wel onrechtstreekse band van wederzijdse afhankelijkheid tussen verstrekker en genietter van het voordeel: analyse

* Onderneming

Volledigheidshalve dient te worden opgemerkt dat artikel 26, uitsluitend van toepassing is op in BELGIE gevestigde ondernemingen, zoals bedoeld in artikel 24 W.I.B. 1992, die in BELGIE gevestigd zijn. Onder ondernemingen die worden bedoeld in artikel 24 W.I.B. 1992, dient te worden begrepen, elke nijverheids-, handels- of landbouwenderneming. Het feit dat het woord onderneming wordt gehanteerd, maakt artikel 26 zowel van toepassing op natuurlijke personen als op rechtspersonen.

Deze bepaling is evenwel niet van toepassing bij beoefenaars van vrije beroepen, ambten of posten of bij bezoldigden (*Com. I.B.* 1992, nr. 26/3).

* Rechtstreeks of onrechtstreeks

Met de woorden "rechtstreeks of onrechtstreeks" heeft de wetgever een band tussen twee ondernemingen zowel rechtstreeks als via een omweg, zijnde de driehoeksverhoudingen, bedoeld. Aldus worden ook verrichtingen beoogd tussen ogenschijnlijk onafhankelijke ondernemingen die beide afhangen van een derde onderneming of van eenzelfde groep (*Parl. St.*, Kamer, 1961-62, nr. 264/42, 75; *Com. I.B.* 1992, nr. 26/2).

Een Belgische dochtervennootschap van een Amerikaanse moedervernootschap die een abnormaal of goedgun-

stig voordeel verleent aan de Franse dochtervennootschap van dezelfde moedervennootschap, zal dit voordeel gevoegd zien bij haar belastbaar inkomen.

- * Enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid

Bovendien dient te worden opgemerkt dat de wettekst de band van wederzijdse afhankelijkheid in zijn meest ruime interpretatie beschouwt. Vandaar dat de term enigerlei werd vermeld. In het kader van artikel 26 W.I.B. 1992 zijn volgens SIBILLE twee ondernemingen in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid wanneer zij gemeenschappelijke belangen hebben (SIBILLE, "Les relations d'affaires internationales et application de l'article 24 du C.I.R.", *Rép. fisc.*, 1973, 261). In de praktijk bestaat er gemeenschap van belangen wanneer door een geheel van juridische en feitelijke omstandigheden een onderneming de beslissingen van andere ondernemingen beïnvloedt. Aldus is er gevonnen dat verschillende vennootschappen als verbonden worden beschouwd wanneer steeds dezelfde natuurlijke personen optreden als aandeelhouder en/of bestuurder (Cass., 2 mei 1962, *Pas.*, 1962, I, 98; Mons, 1 maart 1978, *J.D.F.*, 1978, 232; Brussel, 25 juni 1986, *Bull. Bel.*, 1989, p. 599). In voormeld arrest van het Hof van Beroep te Brussel werd een band van wederzijdse afhankelijkheid vastgesteld in een P.V.B.A. (belastingplichtige), waarvan de enige twee vennoten samen een participatie hadden in N.V. B ten belope van 45% en in de N.V. C ten belope van 98%. Tevens traden zij in beide naamloze vennootschappen op als enige bestuurders. In een arrest van het Hof van Beroep te GENT d.d. 25 februari 1983 werd eveneens een band van wederzijdse afhankelijkheid vastgesteld. In casu bezat de vennootschap TOWNSEND CAR FERRIES LIMITED, Company Limited by Shares de meerderheid van de aandelen van de Belgische vennootschap TOWNSEND BELGIUM N.V. Tevens waren de belangrijkste bestuurders van de Belgische vennootschap, Britse onderdanen die rechtstreeks door deze Britse vennootschap werden bezoldigd (Gent, 25 februari 1983, *F.J.F.*, 1983, 183).

Deze ruime interpretatie werd uitdrukkelijk opgenomen in de Administratieve commentaar op artikel 26 W.I.B. 1992 (*Com. I.B.* 1992, nr. 26/5) volgens hetwelk zich ondermeer volgende situaties kunnen voordoen (COPPENS, H., "Artikelen 53 en 115 W.I.B. ter zake van abnormale en goedgeunstige voordelen tussen verbonden Belgische ondernemingen", *T.F.R.*, 1987, p. 277):

- een buitenlandse onderneming (natuurlijke persoon of vennootschap) controleert één of meer Belgische

ondernemingen (natuurlijke personen of vennootschappen) die rechtstreeks van haar afhankelijk zijn (Cass., 31 oktober 1979, *Bull. Bel.*, 1980, 2353; Antwerpen, 20 december 1988, *F.J.F.*, 1989, 109; Brussel, 6 juni 1993, *De Fiscale Koerier*, 1993 (weergave DEFOOR, W.), 615, noot DEFOOR, W.; Brussel, 11 juni 1993, *A.F.T.*, 1994 (verkort), 31, noot JORION, G.). In dit laatste arrest bleek artikel 24 W.I.B. (huidig artikel 26 W.I.B. 1992) van toepassing te zijn op overeenkomsten tussen een Franse moedervennootschap en haar Belgische dochteronderneming. De Belgische dochteronderneming werd tevens geleid door een afgevaardigde van de Franse moedermaatschappij;

- een Belgische onderneming (natuurlijke persoon of vennootschap) controleert één of meer buitenlandse ondernemingen (natuurlijke personen of vennootschappen) die rechtstreeks van haar afhankelijk zijn;

- één of meer Belgische ondernemingen (natuurlijke personen of vennootschappen) en één of meer buitenlandse ondernemingen (natuurlijke personen of vennootschappen) hangen af van een derde persoon of onderneming of van eenzelfde groep, ze bevinden zich m.a.w. onrechtstreeks in banden van wederzijdse afhankelijkheid (Gent, 29 april 1999, *Fisc. Act.*, 1999 (weergave DESTERBECK), afl. 19, 6). In

het arrest van het Hof van Beroep te Luik d.d. 21 mei 1997 werd eveneens dergelijke onrechtstreekse band van wederzijdse afhankelijkheid vastgesteld. Een Belgische vennootschap, die deel uitmaakt van een multi-financiële groep, had namelijk aan een groepsvennootschap naar Zwitsers recht de distributierechten van haar afgewerkte producten in de sector 'duty free', markt in regressie, overdragen, door deze producten aan die vennootschap te factureren aan een, op zich, voordelige prijs (Luik, 21 mei 1997, *F.J.F.*, 1998, 39).

- * Overige voorbeelden

Of er rechtstreeks of onrechtstreeks een band van wederzijdse afhankelijkheid tussen ondernemingen bestaat, zal verder afhangen van de concrete feiten en omstandigheden. Nu eens zullen die toestanden worden aangetoond door de vaststelling van een overwegende tussenkomst in de vorming van het kapitaal of door de aanwijzing van de leden van de Raad van Bestuur van de vennootschap, dan weer door het feit dat één van de ondernemingen, ongeacht haar vorm, slechts normaal kan werken dankzij:

- de kapitalen (aandelen, voorschotten, kredieten, enz.) van de andere onderneming;
- de grondstoffen, producten, enz. waarvan de andere onderneming het monopolie bezit (in rechte of in feite);
- de nauwe technische samenwerking of de waarbor-

Of er rechtstreeks of onrechtstreeks een band van wederzijdse afhankelijkheid tussen ondernemingen bestaat, zal verder afhangen van de concrete feiten en omstandigheden.

- gen verstrekt door de andere onderneming (bij banken bv.)
- de nauwe familierelaties tussen de exploitanten (vader en zoon, man en vrouw, enz.).

Als voorbeeld kan worden aangehaald: een onderneming fabriceert bepaalde producten en een andere onderneming houdt zich uitsluitend bezig met de verkoop van die producten of, omgekeerd een onderneming verkoopt goederen die ze laat produceren of omvormen door de andere onderneming (*Com. I.B. 1992, nr. 26/6*).

* Conclusie

Uit het voorgaande blijkt duidelijk dat een wederzijdse band van afhankelijkheid zeer ruim wordt geïnterpreteerd. Een participatie in het kapitaal kan zeker beschouwd worden als een belangrijk element om na te gaan of er tussen twee of meer ondernemingen een band van afhankelijkheid bestaat. Desalniettemin kan dit ook slechts aangezien worden als een 'element'. Het is immers goed denkbaar dat er een band van wederzijdse afhankelijkheid bestaat zonder of met een minieme participatie in het kapitaal (*COPPENS, H., l.c., T.F.R., 1987, p. 278*). Het feit dat deze band van wederzijdse afhankelijkheid zeer ruim te interpreteren is, betekent evenwel niet dat er niet minstens een zekere mate van verbondenheid dient te bestaan. Het spreekt voor zich dat artikel 26, tweede lid, 1° W.I.B. 1992 niet kan worden toegepast op de situatie waarin een Belgische vennootschap abnormale of goedgunstige voordelen verleent aan een andere Belgische vennootschap die zich bevindt in een band van afhankelijkheid met een buitenlandse onderneming. In voorkomend geval dient het eventuele abnormale of goedgunstige voordeel immers gevoegd te worden bij de winsten van de vennootschap die de voordelen verkrijgt (*Luik, 23 oktober 1998, De Fiscale Koerier, 1999 (weergave), 212, noot X; Vr. en Antw., Senaat, 1989-90, 12 juni 1990, 1640 (Vr.nr. 174 COOREMAN)*).

c. Analyse van artikel 26, tweede lid, 3° W.I.B. 1992

Samenhangend met artikel 26, tweede lid, 1° W.I.B. 1992 kan verwezen worden naar artikel 26, tweede lid, 3° W.I.B. 1992, waar het begrip "belangen gemeen hebben" wordt aangehaald. In de wettekst wordt geen nadere definitie gegeven van wat met dit begrip bedoeld wordt. Ook de Administratieve commentaar biedt op dit punt weinig of geen houvast (*Com. I.B. 1992, nr. 26/15*).

Algemeen kan gesteld worden dat deze bepaling als doel lijkt te hebben om het gebruik van tussenpersonen, met het oog op het vermijden van de toepassing van artikel 26, tweede lid, 1° of 2° W.I.B. 1992, tegen te gaan (*DE NEEF, G., "Abnormale of goedgunstige voordelen in de zin van art. 26 W.I.B. 1992", in Fiscaal praktijkboek '95-'96: Directe Belastingen, Diegem, Kluwer, 1996, p. 179*).

In een arrest van het Hof van Cassatie d.d. 3 december 1982 (Castrol-arrest) werden de woorden "of aan perso-

nen en ondernemingen die met deze (de buitenlandse onderneming) belangen gemeen hebben" geïnterpreteerd. *In casu* bezat een Britse vennootschap BOL, 994 van de 1.000 aandelen van de naamloze vennootschap BE, welke op haar beurt 44.994 van 45.000 aandelen van BT bezat. Deze laatste vennootschap had een renteloze lening toegestaan aan de vennootschap BE. Hieruit werd afgeleid dat de vennootschap BT voordelen had verstrekt aan de vennootschap BE, eveneens een in België geves-

Er zou kunnen gesteld worden dat indien geen band van wederzijdse afhankelijkheid kan worden vastgesteld, toch steeds moet worden nagegaan of het abnormaal of goedgunstig voordeel niet werd verstrekt tussen ondernemingen die "belangen gemeen hebben."

tigde vennootschap. Een abnormaal of goedgunstig voordeel werd als dusdanig toegestaan aan een andere in BELGIE gevestigde onderneming. Artikel 24 W.I.B. (nu artikel 26 W.I.B. 1992) werd hierop toegepast omdat de vennootschap die de voordelen genoten heeft, te weten de in BELGIE gevestigde naamloze vennootschap BE, enerzijds, met een buitenlandse vennootschap belangen gemeen had en anderzijds, in BELGIE, niet belastbaar was of niet belast werd. Het Hof van Cassatie stelde evenwel dat de woorden "of aan personen en ondernemingen die met deze onderneming belangen gemeen hebben", wijzen op personen of ondernemingen eveneens in het buitenland gevestigd doch die niet in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid met de Belgische onderneming verkeren. Als dusdanig was artikel 24, eerste lid W.I.B. (nu artikel 26, tweede lid, 3° W.I.B. 1992) niet van toepassing op de verleende voordelen aangezien de abnormale of goedgunstige voordelen werden verleend aan een Belgische vennootschap, ook al verkeert deze onderneming in een band van afhankelijkheid met een buitenlandse onderneming. Derhalve was artikel 53 W.I.B. (nu artikel 79 W.I.B. 1992) van toepassing (*Cass., 3 december 1982, Bull. Bel., 635, p. 76*).

Er zou kunnen gesteld worden dat indien geen band van wederzijdse afhankelijkheid kan worden vastgesteld, toch steeds moet worden nagegaan of het abnormaal of

goedgunstig voordeel niet werd verstrekt tussen ondernemingen die "belangen gemeen hebben". De reeds ruime bepaling opgenomen in artikel 26, tweede lid, 1° W.I.B. 1992 blijkt in artikel 26, tweede lid, 3° W.I.B. 1992 nog verder verruimd te worden.

3. TOEPASSING VAN ARTIKEL 26 W.I.B. 1992 OP DE VASTE INRICHTING

a. Belgische hoofdvestiging en buitenlandse vaste inrichting

In de huidige rechtsleer bestaat discussie of de regeling inzake abnormale of goedgunstige voordelen toepasselijk is op transacties tussen een Belgische hoofdvestiging en haar buitenlandse vaste inrichting. Drie strekkingen kunnen worden onderscheiden:

* Eenheid van resultaten

Volgens een eerste mening kan er geen sprake zijn van een zelfstandige fiscale rechtspersoonlijkheid voor buitenlandse inrichtingen van Belgische ondernemingen omwille van de eenheid van resultaten (Cass., 10 november 1970, *J.D.F.*, 1971, 16). Inkomsten die aan een vaste inrichting worden toegerekend, blijven inkomsten van de onderneming als dusdanig. Bijgevolg zijn ten name van de vaste inrichting uitsluitend de verdragen van toepassing die werden afgesloten tussen de staat van de hoofdvestiging en de derde staat (DEBLAUWE, R., "De grondslag van de belasting", in *Het Belgisch internationaal belastingrecht in ontwikkeling*, Deurne, Kluwer, 1993, 272). Deze mening vindt steun in een arrest van het Hof van Cassatie, volgens hetwelk alle winst van een aan de personenbelasting onderworpen belastingplichtige in BELGIE belastbaar is, ongeacht of ze in België dan wel in het buitenland verkregen is, tenzij de wet anders bepaalt (Cass., 29 juni 1984, *F.J.F.*, No. 84/164). Dit houdt impliciet in dat artikel 26 W.I.B. 1992 geen toepassing kan vinden op de verrichtingen tussen een Belgische hoofdvestiging en haar buitenlandse inrichting. Deze zienswijze is evenwel weinig overtuigend gelet op het feit dat het Hof van Cassatie een Belgische inrichting wel aanmerkt als een onderneming die abnormale of goedgunstige voordelen kan verlenen (Cass., 22 oktober 1963, *Pas.*, 1964, I, 189) (VAN LAERE, D., DE BROECK, L., "De toepassing van artikel 26 van het W.I.B. 1992 op de verrichtingen tussen een hoofdvestiging en haar buitenlandse inrichting, in *Fiscaal praktijkboek '98-'99: Directe belastingen*, Diegem, Ced.Samsom, 1998, p. 304).

* Territorialiteitsbeginsel

Een tweede stellingname die evenwel nog steeds vertrekt van het basisprincipe van eenheid van belastbare grondslag (en derhalve nauw aanleunt bij de vorige stelling), wijst op zijn beurt een mogelijke toepassing van artikel 26 W.I.B. 1992 op de verrichtingen tussen een Belgische hoofdvestiging en haar buitenlandse inrichting af, doch erkent dat een correcte winsttoerekening of -correctie aan

de Belgische hoofdvestiging en de buitenlandse inrichting op grond van het territorialiteitsbeginsel onontbeerlijk is (DE BROE, L., "Kroniek internationaal belastingrecht 1995", *T.R.V.*, 1995, 555).

Ook deze redenering is gebaseerd op de eenheid van belastbare grondslag zoals vervat in artikel 5 W.I.B. 1992. Winsten die desgevallend worden verschoven naar een buitenlandse inrichting, blijven immers deel uitmaken van de belastbare grondslag van de Belgische hoofdvestiging. Deze stelling weerspiegelt de administratieve praktijk het best.

Het Hof van Cassatie heeft immers de zelfstandige persoonlijkheid van een buitenlandse inrichting reeds meerdere malen afgewezen (Cass., 10 november 1970, *J.D.F.*, 1971, 16; Cass., 29 juni 1984, *Pas.*, 1984, I, 1321). Dit betekent evenwel niet dat er geen behoefte aan een zelfstandigheidsfictie bestaat (VAN CROMBRUGGE, S., "Buitenlandse bijkantoren: de zelfstandigheidsfictie", *Fiskoloog*, 1995, nr. 544, 5-8).

De Commissie voor voorafgaande schriftelijke akkoorden lijkt zich bij de arresten van het Hof van Cassatie aan te sluiten. In antwoord op de vraag of artikel 26 W.I.B. 1992 toepassing kan vinden wanneer een Belgische hoofdvestiging abnormale of goedgunstige voordelen verleent aan haar eigen buitenlandse inrichting, verklaarde de Commissie het verzoek onontvankelijk. Omwille van het feit dat een Belgische hoofdvestiging en haar inrichtingen eenzelfde juridische entiteit vormen, was de Commissie van oordeel dat de vraag in beginsel niet tot haar bevoegdheid behoorde (Beslissing nr. Ci.COM/013, 15 juni 1993, *Bull. Bel.*, 1994, nr. 734, 143).

De Commissie gaat er blijkbaar vanuit dat de zelfstandigheidsfictie in het kader van artikel 26 W.I.B. 1992 niet geldt voor buitenlandse inrichtingen (terwijl de fictie in omgekeerde richting onmiskenbaar van toepassing is) (VAN LAERE, D., DE BROECK, L., *o.c.*, p. 306).

* Doortrekking zelfstandigheidsfictie

Een derde strekking in de rechtsleer meent tenslotte dat de zelfstandigheidsfictie eveneens een beperkte toepassing zou moeten vinden op de buitenlandse inrichtingen van een Belgische hoofdvestiging (VAN CROMBRUGGE, S., "Abnormale voordelen toegekend aan een eigen buitenlandse inrichting: geen probleem?", *Fiskoloog*, 1994, nr. 460, 2-5). Een winstcorrectie op grond van artikel 26 W.I.B. 1992 behoort in dit opzicht dan ook tot de mogelijkheden. In een (alleenstaand) arrest van Bergen d.d. 4 maart 1994 werd deze stelling erkend (Bergen, 4 maart 1994, *F.J.F.*, No. 94/164).

b. Buitenlandse hoofdvestiging en Belgische inrichting

Vanuit Belgisch oogpunt is het enkel relevant na te gaan of artikel 26 W.I.B. 1992 toepassing kan vinden op het geval waarin een Belgische inrichting van een buiten-

landse vennootschap aan deze laatste of aan een derde abnormale of goedgunstige voordelen verleent. In het omgekeerde geval zou de winstcorrectie immers in de woonplaatsstaat van de buitenlandse hoofdvestiging plaatsvinden.

Conform de zelfstandigheidsfictie wordt elke Belgische inrichting aangezien als een afzonderlijke belastingplichtige. Hieruit volgt dat wanneer een Belgische inrichting abnormale of goedgunstige voordelen zou verlenen aan haar buitenlandse hoofdvestiging, deze aan de winst van de inrichting moeten toegevoegd worden (Cass., 22 oktober 1963, *Pas.*, 1964, I, 189).

Een beperkt gedeelte van de Belgische rechtsleer is, niet-tegenstaande het "at arm's length"-principe, de mening toegedaan dat abnormale of goedgunstige voordelen niet kunnen worden toegevoegd aan de winst van een Belgische inrichting. Zij baseren zich hiervoor op de juridische eenheid van een onderneming (DE CREM, D. en VERLINDEN, I., "The applicability of transfer pricing rules to transactions between a head office and its foreign permanent establishment", *International Transfer Pricing Journal*, 1996, Vol. 3, 46) in combinatie met het feit dat artikel 26 W.I.B. 1992 uitsluitend "in België gevestigde ondernemingen" die abnormale of goedgunstige voordelen verlenen, zou beogen. Het begrip "vestiging" zou betrekking hebben op de woonplaats van de onderneming. Aangezien een Belgische inrichting een integrerend deel uitmaakt van de buitenlandse hoofdvestiging, is de

aan rechtspersoonlijkheid van de Belgische inrichting zal de aanslag t.a.v. het resultaat van voormelde inrichting immers in het kader van de belasting der niet-inwoners in hoofde van de buitenlandse hoofdvestiging worden gevestigd. Zodoende wordt het abnormaal of goedgunstig voordeel vanuit een juridisch oogpunt verstrekt aan de gelieerde buitenlandse onderneming.

Onverminderd de eventuele toepassing van artikelen 79 en 207, tweede lid W.I.B. 1992 is de winstcorrectie op grond van artikel 26 W.I.B. 1992 immers niet van toepassing wanneer de genietter aan de Belgische vennootschapsbelasting onderworpen is (*Vr. en Antw.*, Senaat, 1989-90, nr. 35, 1640 - *Vr. nr. 174*, 26 april 1990; *Vr. en Antw.*, Senaat 1992-93, 2457 - *Vr. nr. 302*; *Vr. en Antw.*, Senaat, 1992-93, - *Vr. nr. 52*, Senator COOREMAN d.d. 13 april 1993). Slechts wanneer de genietter aan voormelde voorwaarde voldoet, kan de toepassing van artikel 26 W.I.B. 1992 vermeden worden.

Een Belgische inrichting van een buitenlandse vennootschap voldoet evenwel niet aan deze vereiste. De Administratieve commentaar op artikel 26 W.I.B. 1992 bepaalt evenwel uitdrukkelijk dat "ten einde elke dubbele aanslag te vermijden, besloten is de bepalingen van art. 26, eerste lid, W.I.B. 1962 niet toe te passen in al de gevallen waarin de abnormale of goedgunstige voordelen werkelijk ten name van de verkrijgers van die voordelen in de belasting der niet-inwoners worden belast" (*Com. I.B. 1992*, nr. 26/7). Werkelijke belasting wil concreet zeggen dat de in de BNI belastbare winst werkelijk wordt verhoogd uit hoofde van dat voordeel, ofwel doordat het aan de brutowinst is toegevoegd, ofwel doordat het beroepskosten heeft verminderd (SMITS, K., "Voordeel aan Belgische vaste inrichting: uitzondering niet langer van toepassing", *Fisc. Act.*, 1998, nr. 20, 6-8).

De bepalingen van artikel 26 W.I.B. 1992 moeten daarentegen wel worden toegepast op

het volledige bedrag van het abnormale of goedgunstige voordeel of op het gedeelte ervan dat bij de aan de BNI onderworpen verkrijger geen aanleiding geeft tot werkelijke taxatie (bv. omdat het voordeel geheel of gedeeltelijk wordt opgeslorpt door de investeringsaftrek, door de aftrek van verliezen, enz.).

In antwoord op een parlementaire vraag herroept de Minister van Financiën voormelde administratieve commentaar en neemt een ongenueanceerd standpunt in, wat zou kunnen leiden tot economische dubbele belasting. De in de vraag gestelde casus gaat uit van een Belgische vennootschap die haar bedrijfsafdeling door verkoop wil overdragen aan haar Duitse moederverenootschap. Ten gevolge van de betrokken overdracht zal de Duitse moe-

Een beperkt gedeelte van de Belgische rechtsleer is, niettegenstaande het "at arm's length"-principe, de mening toegedaan dat abnormale of goedgunstige voordelen niet kunnen worden toegevoegd aan de winst van een Belgische inrichting.

woonplaats van de Belgische inrichting dan ook in het buitenland gevestigd. Een Belgische inrichting zou dus nooit als een in België gevestigde onderneming aangemerkt kunnen worden (VAN LAERE, D., DE BROECK, L., *o.c.*, p. 308-309).

c. Belgische hoofdvestiging en Belgische inrichting

Wanneer een Belgische hoofdvestiging een abnormaal of goedgunstig voordeel verstrekt aan een Belgische inrichting van een gelieerde buitenlandse onderneming, dan ontsnapt er in de regel geen belastbare materie aan de Belgische fiscus. De winst opgebracht door bemiddeling van een Belgische inrichting is immers op grond van artikel 227 W.I.B. 1992 in BELGIE belastbaar. Bij gebrek

dervennootschap over een vaste inrichting in BELGIE beschikken. De overdracht gebeurt aan boekwaarde, zonder vergoeding voor het voorhanden zijnde cliënteel (zodat er ook geen afschrijfbaar goodwill ontstaat in hoofde van de overnemende entiteit). De parlementaire vraag strekt ertoe te weten of de Belgische vennootschap ten gevolge van een dergelijke verrichting belast kan worden op een abnormaal of goedgunstig voordeel (nl. de goodwill) met toepassing van artikel 26 W.I.B. 1992 (*Vr. en Antw.*, Kamer, 1997-98, nr. 125, 17314 - Vr. nr. 1255, Trees PIETERS, 23 februari 1998).

De Minister van Financiën stelt dat conform artikel 26, tweede lid W.I.B. 1992 abnormale of goedgunstige voordelen steeds (en zonder uitzondering) bij de eigen winst worden gevoegd als die voordelen aan een in artikel 227 W.I.B. 1992 vermelde belastingplichtige worden betaald, en als de in BELGIE gevestigde onderneming zich rechtstreeks of onrechtstreeks in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt.

De Minister van Financiën houdt er met andere woorden geen rekening mee dat in de vraag uitdrukkelijk wordt gewezen op de neutraliteit van de verrichting, d.w.z. het feit dat geen afschrijfbaar goodwill wordt gecreëerd in hoofde van de vaste inrichting. Als de fiscus toch een abnormaal of goedgunstig voordeel wil belasten, zal er in de praktijk een 'timing difference' ontstaan, namelijk taxatie van de meerwaarde in hoofde van de overdragende vennootschap en afschrijving van de goodwill in hoofde van de vaste inrichting.

Op grond van het antwoord van de Minister is het duidelijk dat men voorzichtig zal moeten omspringen met transacties tussen Belgische vennootschappen en gelieerde Belgische vaste inrichtingen. Het standpunt van de Minister zal niet alleen worden toegepast op een overdracht van activiteiten, maar meer in het algemeen eveneens worden uitgebreid tot goederen- en dienstentransacties tussen Belgische ondernemingen en gelieerde Belgische inrichtingen. Het valt dan ook aan te raden om de transferprijs-methodologie in de toekomst zeer degelijk te onderbouwen (SMITS, K., *l.c.*, nr. 20, 6-8; VAN LAERE, D., DE BROECK, L., *o.c.*, p. 309-311).

4. CONCLUSIE

Het begrip "verbonden ondernemingen" werd niet als zodanig opgenomen in het fiscaal recht, maar er wordt via de bepaling "rechtstreeks of onrechtstreeks in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid" wel naar verwezen. Wat evenwel concreet onder deze bepaling dient begrepen te worden, werd in tegenstelling tot het boekhoud- en vennootschapsrecht in het fiscaal recht niet duidelijk omschreven in de wettekst. Teneinde alsnog enig houvast te krijgen, kan gekeken worden naar de administratieve commentaar op artikel 26 van het W.I.B. 1992, waar bovendien uitdrukkelijk wordt gesteld dat de

inkleding van deze bepaling vooral een zaak is van de soevereine beoordelingsplicht van de rechter ten gronde. Uit deze administratieve commentaar en de veelvuldige rechtspraak, blijkt duidelijk dat deze bepaling ruim wordt geïnterpreteerd. Of er rechtstreeks of onrechtstreeks een band van wederzijdse afhankelijkheid tussen ondernemingen bestaat, zal bijgevolg verder afhangen van de concrete feiten en omstandigheden. Nu eens zullen die toestanden worden aangetoond door de vaststelling van een overwegende tussenkomst in de vorming van het kapitaal of door de aanwijzing van de leden van de Raad van Bestuur van de vennootschap, dan weer door het feit dat één van de ondernemingen, ongeacht haar vorm, slechts normaal kan werken dankzij de medewerking of tussenkomst van een andere onderneming.

Bij gebrek aan rechtspersoonlijkheid van de Belgische inrichting zal de aanslag t.a.v. het resultaat van voormelde inrichting immers in het kader van de belasting der niet-inwoners in hoofde van de buitenlandse hoofdvestiging worden gevestigd.

Bovendien moet worden nagegaan of wanneer blijkt dat artikel 26, tweede lid, 1° W.I.B. 1992 niet van toepassing is, artikel 26, tweede lid, 3° W.I.B. 1992 kan worden toegepast.

Opmerkelijk is tevens dat de zelfstandigheidsfictie wordt gehanteerd om, door beroep te doen op artikel 26, tweede lid, 1° W.I.B. 1992, abnormale of goedgunstige voordelen bij de winst te voegen van de Belgische inrichting van een buitenlandse hoofdvestiging. Terwijl diezelfde zelfstandigheidsfictie in omgekeerde richting niet van toepassing blijkt te zijn. Het doortrekken van deze zelfstandigheidsfictie voor buitenlandse inrichtingen van een Belgische hoofdvestiging lijkt dan ook aangewezen en vindt bovendien ondersteuning in artikel 26, tweede lid, 2° W.I.B. 1992. Volgens dit artikel kunnen abnormale of goedgunstige voordelen worden verleend aan een buitenlandse inrichting "tout court" die gevestigd is in een zogenaamd belastingparadijs of vluchtland (VAN LAERE, D., DE BROECK, L., *o.c.*, p. 308).

Als antwoord op een recente parlementaire vraag van senator PIETERS heeft de Minister van Financiën artikel 26, tweede lid, 1° W.I.B. 1992 eveneens toepasselijk gemaakt op het verlenen van abnormale of goedgunstige voordelen door een Belgische vennootschap aan een Belgische inrichting van een buitenlandse vennootschap. Hiermee is evenwel de weg naar economische dubbele belasting geopend.