

Aanpassing artikel 26 WIB 1992: groen licht voor (economische) dubbele belasting

Yves Verdingh
Belastingconsulent
General Manager Tax Fortis
Professor Fiscale Hogeschool Brussel

De wetgever heeft van de programmawet van 27 april 2007 gebruik gemaakt om een wijziging aan te brengen in artikel 26 WIB 1992, met de uitdrukkelijke bedoeling in bepaalde gevallen dubbele economische belasting mogelijk te maken. Waarover gaat het?

Artikel 26 WIB 1992 is een anti-ontwijkingsmaatregel, die ervoor zorgt dat, wanneer een onderneming een zogenaamd “abnormaal of goedgunstig voordeel” toekent, dit voordeel opnieuw (via een opname in de verworpen uitgaven) bij haar belastbare basis wordt gevoegd.

Het eerste lid van artikel 26 WIB 1992 voorziet echter in een bepaling die erop gericht is dubbele belasting te vermijden. Luidens dit lid worden toegekende voordelen bij de belastbare basis van de toekennende vennootschap gevoegd “tenzij die voordelen in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de verkrijger”. Inderdaad, in dergelijk geval is er geen verlies aan fiscale inkomsten voor de Schatkist, aangezien de artikelen 79-207 WIB 1992 bepalen dat geen aftrekken (DBI's, aftrek voor risicokapitaal, enz.) kunnen worden toegepast op een ontvangen abnormaal of goedgunstig voordeel (waardoor dit voordeel dus steeds *de facto* wordt belast in hoofde van de verkrijger).

Deze uitzonderingsbepaling heeft ertoe geleid dat de minister van Financiën (en de Rulingdienst) herhaaldelijk gesteld heeft dat artikel 26 WIB 1992 in principe niet van toepassing is tussen twee Belgische vennootschappen.¹

Artikel 26 WIB 1992 kan toepassing vinden in twee gevallen: in geval van afzien van winsten of in geval van het ten laste nemen van overdreven of onverschuldigde kosten. Welnu, in dit laatste geval komt artikel 26 WIB 1992 in het vaarwater van artikel 49 WIB 1992, het artikel dat de algemene voorwaarden voor de aftrek van kosten vastlegt. De vraag stelde zich dan ook al snel wat de verhouding is tussen beide artikelen: wat primeert? Het belang hiervan is niet louter academisch, aangezien artikel 26 WIB 1992 de hierboven besproken uitzondering ter vermijding van dubbele belasting bevat, terwijl artikel 49 WIB 1992 helemaal niet voorziet in dergelijke uitzondering.

¹ Zie o.a. Vr. nr. 302 van 9 maart 1993, COOREMAN, *Bull. Bel.*, nr. 729, 1904-05 en ook Voorafgaande Beslissing nr. Ci.COM/005 van 27 juli

1993, *Bull. Bel.*, nr. 737, 840.

De meerderheid van de rechtspraak is van oordeel dat artikel 26 WIB 1992 primeert op artikel 49 WIB 1992, en dat de fiscus artikel 49 WIB 1992 niet mag gebruiken om de uitzonderingsbepaling van artikel 26 WIB 1992 te omzeilen.² Indien de fiscus dit wel zou mogen, wordt immers de bestaansreden zelf van deze uitzonderingsbepaling in artikel 26 WIB 1992 aangetast.

Een mooi voorbeeld hiervan is het arrest van het Hof van Beroep van Antwerpen van 31 oktober 2006. In dit geval betrof het een apothekersvennootschap die eigenares was van het vruchtgebruik over een appartement aan de kust. Het appartement stond kosteloos ter beschikking van de bedrijfsleider, die aldus werd belast op een voordeel van alle aard. De fiscus weigerde de aftrek van de kosten met betrekking tot dit appartement, en baseerde zich op de bepaling van artikel 49 WIB 1992 (geen noodzakelijk verband met de maatschappelijke activiteit van de vennootschap). De vennootschap in kwestie argumenteerde dat de kosten aftrekbaar zijn onder de uitzonderingsbepaling van artikel 26 WIB 1992, aangezien de bedrijfsleider belast werd op een voordeel van alle aard. Gelet op de voorrang van artikel 26 op artikel 49 WIB 1992, kan de fiscus geen gebruik maken van dit laatste artikel. Het Hof van Beroep van Antwerpen stelde de vennootschap in het gelijk, stellende dat de belasting van de bedrijfsleiders op een jaarlijks voordeel van alle aard, de niet-aftrekbaarheid van de kosten onder toepassing van artikel 49 WIB 1992 uitsluit.

Teneinde dit soort van – voor de fiscus althans – ongunstige rechtspraak te counteren, is artikel 26 WIB 1992 nu aangepast. Voortaan bevat dit artikel de zinsnede “onver-

minderd de toepassing van artikel 49 WIB 1992”. Met andere woorden, de voorrang van artikel 26 WIB 1992 over artikel 49 WIB 1992 behoort definitief tot het verleden.

Dit heeft als – erg – nadelig gevolg dat dubbele belasting eerder de regel dan de uitzondering dreigt te worden. Voortaan kan de fiscus immers in hoofde van de toekennende vennootschap kosten verwerpen op basis van artikel 49 WIB 1992, terwijl de ontvangende vennootschap eveneens wordt belast op het verkregen voordeel. Het is hierbij zelfs niet uitgesloten dat de fiscus in hoofde van deze laatste zal blijven stellen dat het fiscaal om een ontvangen abnormaal voordeel gaat, en dus elke andere aftrek weigeren op dit verkregen voordeel.

Stel bijvoorbeeld dat een Belgische moedervernootschap een managementfee aanrekent aan haar (eveneens Belgische) dochtervennootschap. Welnu, wanneer de fiscus van oordeel is dat de managementfee onvoldoende onderbouwd is, kan zij de betaling verwerpen op basis van artikel 49 WIB 1992 – zonder dat de vennootschap zich nog kan beroepen op artikel 26 WIB 1992 – en eveneens de moedervernootschap belasten – zonder enige mogelijkheid tot toepassen van een aftrek – op het verkregen “abnormale of goedgeunstige voordeel”. Dubbele economische belasting dus van hetzelfde inkomen.

De zware kritiek van de Raad van State (“het wetsontwerp verheft dubbele belasting tot regel”) werd zonder meer genegeerd door de regering. Het beloven interessante tijden te worden voor de fiscus... •

² O.a. Rb. Namen, 1 maart 2006; Bergen, 30 juni 2006; Antwerpen, 7 maart 2006.