



Datum van
inontvangstneming

:

22/11/2018

Zaak C-640/18

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

12 oktober 2018

Verwijzende rechter:

Cour d'appel de Mons (België)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

21 september 2018

Verzoekende partij:

Wagram Invest SA

Verwerende partij:

Belgische Staat

[OMISSIS] [Or. 2] [OMISSIS]

[administratieve gegevens en vermelding van partijen]

[OMISSIS] [Or. 3] [OMISSIS].

[nationale procedure]

I. Ontvankelijkheid van het hoger beroep

Het hoger beroep [OMISSIS] [procedure] is ontvankelijk [OMISSIS] [procedure].

II. Feiten en voorgeschiedenis van de rechtszaak

[OMISSIS] [procedure].

[OMISSIS] [inleiding van de feiten] bij overeenkomst van 10 januari 1997 heeft de nv WAGRAM INVEST [OMISSIS] [aanduiding partij] van haar zaakvoerder

[OMISSIS] [naam zaakvoerder] aandelen van de nv IENA gekocht voor een bedrag van 24 000 000 BEF, dat momenteel overeenkomt met 594 944,45 EUR, betaalbaar in 16 semestraliteiten van 1 500 000 BEF, zonder rente, waarbij de laatste semestraliteit verschuldigd was op 10 juli 2004.

Bij een tweede overeenkomst van 10 maart 1999 heeft de nv WAGRAM INVEST van haar zaakvoerder andere aandelen van de nv IENA gekocht voor een bedrag van 31 760 400 BEF, dat momenteel overeenkomt met 787 319,75 EUR, betaalbaar in 12 semestraliteiten van 2 646 700 BEF, zonder rente, waarbij de laatste semestraliteit overeenkomst [met die van] de basisovereenkomst. **[Or. 4]**

De prijs die als basis heeft gediend voor de twee overeenkomsten voor de overdracht van aandelen van de nv IENA is de prijs die door de aandeelhouders van die vennootschap is betaald toen zij kort daarvoor op de kapitaalverhoging hadden ingeschreven.

Om die aankopen van aandelen in de boeken op te nemen heeft de verkrijgende vennootschap de volgende boekingen gemaakt:

- opname van de schuld ten aanzien van de zaakvoerder aan de passiefzijde van haar balans onder de schulden met een looptijd van meer dan een jaar voor de nominale waarde ervan, namelijk 24 000 000 BEF (594 944,45 EUR) en 31 760 400 BEF (787 319,75 EUR);
- boeking onder de activa van de 2 005 aandelen die op 10 januari 1997 zijn verkregen voor een geactualiseerde waarde van 18 233 827 BEF (452 004,76 EUR) en de 1 993 aandelen die op 10 maart 1999 zijn verkregen voor een geactualiseerde waarde van 25 871 302 BEF ([641 332,82] EUR);
- boeking in de overlopende rekening (rekening 4901) van het disconto dat bestaat in het verschil tussen de nominale waarde van de schuld en de contante waarde van het actief, namelijk 5 766 173 BEF (142 939,69 EUR) en 5 889 098 BEF (145 986,93 EUR);
- boeking als financiële kosten, bij de afsluiting van elk boekjaar, van een aandeel van uitgestelde kosten dat overeenkomt met het disconto op de schuld.

Bij de afsluiting van het aanslagjaar 2000 (balans op 31 december 1999) heeft de nv WAGRAM INVEST een aandeel van kosten van 1 970 339 BEF (48 843,41 EUR), namelijk 1 000 506 BEF voor de in 1997 verkregen aandelen en 969 833 BEF voor de in 1999 verkregen aandelen, in de boeken opgenomen.

Bij de afsluiting van het aanslagjaar 2001 (balans op 31 december 2000) heeft de nv WAGRAM INVEST een aandeel van kosten van 2 676 318 BEF (66 344,17 EUR), namelijk 843 090 BEF voor de in 1997 verkregen aandelen en 1 833 228 BEF voor de in 1999 verkregen aandelen, in de boeken opgenomen.

De voor de actualisering gebruikte discontovoet was de marktrentevoet die op dergelijke schulden van toepassing was bij de opname ervan in het vermogen, namelijk 8 %. **[Or. 5]**

Naar aanleiding van een controle [OMISSIS] [administratieve gegevens] heeft de belastingadministratie geoordeeld dat zij de discontokosten die in de boeken waren opgenomen en waren afgetrokken voor de aanslagjaren 2000 en 2001 moest verwerpen, en heeft zij de belastingplichtige, ondanks zijn betwisting, op 28 oktober 2002 een belastingbeslissing gestuurd waarin zij haar standpunt als volgt heeft gemotiveerd:

„[...]”

- *In de overeenkomsten betreffende de aankoop van effecten wordt bepaald dat de kostprijs van effecten betaalbaar is in semestraliteiten zonder rente.*
- *Artikel 27 bis, § 4, van het KB van 8 oktober 1976 en de overeenkomstige bepaling in het KB van 30 januari 2001 [artikel 67, § 2, onder c)] zijn in dit geval niet van toepassing omdat de vennootschap aandelen heeft gekocht van haar zaakvoerder [OMISSIS] [naam zaakvoerder] tegen de inschrijvingsprijs van de kapitaalverhogingen van 5 december 1996 en 25 februari 1999.*
- *Wat de betaalde prijs betreft, is dus geen rekening gehouden met de aan de vennootschap toegekende betalingstermijn, noch [met] de afwezigheid van rente.*
- *De conventionele waarde van deelnemingen komt overeen met de werkelijke waarde ervan. De nominale waarde van de schuld houdt geen rente in, zelfs niet impliciet.*
- *De deelnemingen moeten dus verschijnen onder de rekening „20030 Deelnemingen IENA” voor hun werkelijke waarde, namelijk*
- *24 000 00 BEF en 31 760 400 BEF.*
- *De boeking van een fictief disconto door de vermindering van de aankoopprijs van het actief leidt dus tot het uitdrukken van een waardevermindering op de effecten die economisch niet gerechtvaardigd is en waarvan de boeking op gespreide wijze fiscaal niet is toegestaan [artikel 198, 7°, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna ook: „WIB 92”).*
- *Dat vertaalt zich dus in de aftrek van een fictieve last en houdt eveneens fiscale gevolgen in voor de latere meer- of minderwaarde bij de realisatie van de deelnemingen.*
- *De vennootschap betaalt haar schuld gespreid in de tijd, wat voor haar een voordeel betekent dat in haar boekhouding niet in een last kan worden omgezet.*

- *Het voordeel wordt toegekend door de zaakvoerder.*
- *Financiële schulden met een looptijd van meer dan een jaar als gevolg van door derden verleende voorschotten (aandeelhouders, vennootschappen van de groep...) vallen niet onder de bepalingen van artikel 27 bis, § 4, van het KB van 8 oktober 1976 (en de overeenkomstige bepalingen [in] het KB van 30 januari 2001 [artikel 67, § 2, onder c]).*
- *Het is dan ook terecht dat het litigieuze disconto is belast krachtens de bepalingen van artikel 49 van het WIB 92 [...].”*

Op basis daarvan heeft de belastingadministratie ten laste van de nv WAGRAM INVEST twee aanvullende bijdragen aan de vennootschapsbelasting ten laste gebracht voor de aanslagjaren 2000 en 2001 [OMISSIS] [administratieve gegevens]. **[Or. 6]**

Over de klacht die de nv WAGRAM INVEST op 18 februari 2003 heeft ingediend, is geen uitspraak gedaan binnen de termijn van zes maanden zoals vastgesteld door artikel 1385 undecies van het Gerechtelijk Wetboek. Bij contradictoir verzoekschrift dat op 10 maart 2005 is neergelegd ter griffie van de tribunal de première instance de Namur heeft WAGRAM INVEST een beroep in rechte ingesteld.

Bij vonnis van 29 maart 2007 heeft [OMISSIS] [administratieve gegevens] [de] tribunal de première instance de Namur het verzoek ontvankelijk verklaard en heeft hij, alvorens uitspraak ten gronde te doen, de partijen uitgenodigd de boeking van de litigieuze verrichtingen voor de aanslagjaren 1998 tot en met 2001 te herzien. Voor het geval de onenigheid daarover tussen partijen blijft bestaan, heeft deze rechter een bedrijfsrevisor aangesteld om de jaarrekeningen te controleren en vast te stellen of de boeking van de verrichtingen zoals de vennootschap die heeft uitgevoerd al dan niet in overeenstemming is met de boekingen die zijn vereist voor de correcte toepassing van artikel 67, § 2, onder c), en artikel 77 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen.

Partijen hebben vervolgens gezamenlijk geoordeeld dat de tussenkomst van een deskundige niet nodig was, aangezien de Belgische Staat heeft bevestigd dat de boekhouding voldeed aan het Belgische boekhoudrecht, meer in het bijzonder aan artikel 77 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001, en dat het enige geschilpunt, fiscaal gezien, betrekking had op de toepassing van artikel 198, [§ 1,] 7°, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92).

Bij vonnis van 20 december 2007 [OMISSIS] [administratieve gegevens] heeft [OMISSIS] [procedure] [de] tribunal de première instance de Namur [OMISSIS] de litigieuze bijdragen voor de aanslagjaren 2000 en 2001 bevestigd [OMISSIS] [administratieve gegevens en procedure].

Naar aanleiding van het hoger beroep dat op 24 juli 2008 is ingesteld door de nv WAGRAM INVEST heeft [OMISSIS] [administratieve gegevens] de cour d'appel de Liège op 21 april 2010 een eerste arrest uitgesproken waarin het beroep ontvankelijk is verklaard, en heeft, vooraleer uitspraak te doen over de rest, opdracht gegeven tot heropening van de mondelinge behandeling [OMISSIS] [procedure].

Bij arrest van 3 november 2010 heeft [OMISSIS] de cour d'appel de Liège opdracht gegeven tot een nieuwe heropening van de mondelinge behandeling om partijen de kans te geven [OMISSIS] [procedure] hun argumentatie te ontwikkelen [OMISSIS] [procedure] [betreffende] de invloed van het Europees recht op de toepassing in casu van het beginsel van het getrouwe beeld van de rekeningen en de prejudiciële vraag die de Belgische Staat wil laten stellen aan het Hof van Justitie. [Or. 7]

Bij arrest van 14 oktober 2011 heeft [OMISSIS] de Cour d'appel de Liège [OMISSIS] [procedure] vervolgens het vonnis bevestigd [OMISSIS] [procedure].

Naar aanleiding van het beroep in cassatie dat op 2 juli 2014 door de nv WAGRAM INVEST is ingesteld tegen het genoemde arrest van 14 oktober 2011 [OMISSIS] [procedure], heeft [OMISSIS] [administratieve gegevens] het Hof van Cassatie bij arrest van 11 maart 2016 het bestreden arrest nietig verklaard [OMISSIS] [procedure] en de zaak naar de Cour d'appel de Mons verwezen.

[OMISSIS] [procedure] [OMISSIS]

III. Grondslag van de hogere voorziening – bespreking

1. Over de verenigbaarheid van de boeking van de litigieuze heffingen met het boekhoudrecht

In artikel 24 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen wordt in het eerste lid bepaald dat de jaarrekening een getrouw beeld moet geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap, en in het tweede lid, dat wanneer de toepassing van de bepalingen van die titel niet volstaat om te voldoen aan dat voorschrift, aanvullende inlichtingen moeten worden verstrekt in de toelichting.

In artikel 29, eerste alinea, van dat koninklijk besluit wordt verduidelijkt dat, indien in uitzonderingsgevallen blijkt dat de toepassing van een waarderingsregel zoals bedoeld in het hoofdstuk waartoe dit artikel behoort, niet leidt tot nakoming van het bepaalde in artikel 24, eerste lid, daarvan moet worden afgeweken teneinde te voldoen aan de in het voornoemde artikel bedoelde verplichting.

Overeenkomstig artikel 35 van dat koninklijk besluit wordt elk actiefbestanddeel, onverminderd de toepassing van de artikelen 29, 67 en 77, gewaardeerd tegen

aanschaffingswaarde en voor dat bedrag in de balans opgenomen, onder aftrek van de desbetreffende afschrijvingen en waardeverminderingen.

Onder aanschaffingswaarde wordt het volgende verstaan: hetzij de aanschaffingsprijs zoals bepaald in artikel 36, hetzij de vervaardigingsprijs zoals bepaald in artikel 37, hetzij de inbrengwaarde zoals bepaald in artikel 39. **[Or. 8]**

Volgens artikel 67, § 2, onder c), van dat koninklijk besluit worden bij de boeking van een vordering in de balans voor haar nominale waarde in voorkomend geval in de overlopende rekeningen van het passief geboekt en pro rata temporis in resultaat genomen op grond van de samengestelde interesten: het disconto op renteloze of abnormaal laag rentende vorderingen, wanneer deze vorderingen: 1° terugbetaalbaar zijn na meer dan één jaar te rekenen vanaf het ogenblik waarop zij in het vermogen van de vennootschap zijn opgenomen, en 2° betrekking hebben hetzij op als opbrengst geboekte bedragen in de resultatenrekening, hetzij op de prijs van de overdracht van vaste activa of van een activiteitsbranche.

Volgens artikel 77 van dat koninklijk besluit is artikel 67 van overeenkomstige toepassing op de schulden van overeenstemmende aard en looptijd.

Zoals de Belgische Staat in zijn brief van 17 juli 2007 heeft erkend, zijn de boekingen die zijn gedaan bij de opstelling van de balansen voor de perioden van 1997 tot en met 2000 in overeenstemming met het Belgische boekhoudrecht en meer in het bijzonder met artikel 77 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 [OMISSIS].

In zijn niet-bestreden arrest van 21 april 2010 heeft de cour d’appel de Liège op grond van beslissende overwegingen geoordeeld dat artikel 67, § 2, en artikel 77 van het koninklijk besluit „in beginsel de boeking toestaan van een disconto op renteloze schulden die terugbetaalbaar zijn na meer dan één jaar vanaf de opname ervan in het vermogen van de vennootschap en dat dit in deze zaak uitdrukkelijk het geval is, aangezien de genoemde overeenkomsten (van aandelenoverdracht) wel degelijk bepalen dat de prijs zonder interest wordt betaald en dat het wel degelijk gaat om schulden met een looptijd van meer dan één jaar”.

2. Het beginsel van het getrouwe beeld

De artikelen 24 en 29 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 vormen de omzetting in nationaal recht van artikel 2, lid 3, artikel 2, lid 4, en artikel 2, lid 5, van de Vierde richtlijn (78/660/EEG) van de Raad van 25 juli 1978 op de grondslag van artikel 54, lid 3, onder g), van het Verdrag, betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen.

In afdeling 7 van die richtlijn, getiteld „Waarderingsregels”, wordt in artikel 32 bepaald dat de waardering van de posten in de jaarrekening geschiedt overeenkomstig de bepalingen van de artikelen 34 tot en met 42, die zijn gebaseerd op het beginsel van de aanschaffings- of vervaardigingskosten. **[Or. 9]**

In het arrest van [3] oktober 2013 heeft het Hof van Justitie voor recht verklaard dat „[h]et beginsel van het getrouwe beeld, dat bedoeld is in artikel 2, leden 3 tot en met 5, van de Vierde richtlijn (78/660/EEG) van de Raad van 25 juli 1978 op de grondslag van artikel [44, lid 2, onder g), EG] betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen, [...] niet toe[staat] dat wordt afgeweken van het in artikel 32 van die richtlijn opgenomen beginsel dat activa op basis van hun aanschaffings- of vervaardigingsprijs worden gewaardeerd, en dat deze activa in plaats daarvan op basis van hun werkelijke waarde worden gewaardeerd, wanneer de aanschaffings- of vervaardigingsprijs van deze activa duidelijk lager ligt dan hun werkelijke waarde” (arrest van 3 oktober 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632).

Op grond van dat arrest betoogt de Belgische Staat dat in casu is afgeweken van het beginsel van de waardering van activa op basis van de aanschaffingskosten [artikel 32 van de Vierde richtlijn (78/660/EEG) van de Raad van 25 juli 1978] als gevolg van de toepassing van een bepaling van nationaal recht (artikel 77 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001), die zelf afwijkt van het beginsel van het getrouwe beeld zoals bedoeld in artikel 2, leden 3 en 5, van die richtlijn en in de artikelen 24 en 29 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001.

De Belgische Staat voegt daaraan toe dat het beginsel van het getrouwe beeld niet rechtvaardigt dat de waarde van het actief wordt verminderd met het bedrag van een fictief disconto en evenmin dat een dergelijk disconto, van rechtswege en in alle gevallen, als een last wordt beschouwd, terwijl het geen enkel verlies inhoudt. Het betreft in geen geval een uitzonderlijke omstandigheid die een afwijking van artikel 32 van de richtlijn rechtvaardigt.

De Belgische Staat concludeert dat artikel 77 van het koninklijk besluit niet kan worden toegepast wanneer er sprake is van onverenigbaarheid van dat artikel, in het concrete geval, met artikel 32 en artikel 2, leden 3 en 5, van de richtlijn.

De nv WAGRAM INVEST van haar kant voert aan dat de op het onderhavige geval toepasselijke bepalingen van het Belgische recht, in tegenstelling tot wat de administratie stelt, in overeenstemming zijn met de Europese boekhoudrichtlijn, zoals uitgelegd door het Hof van Justitie in het genoemde arrest van 3 oktober 2013, en dat die bepalingen een correcte toepassing vormen van het voorzichtigheidsbeginsel dat in de richtlijn wordt vastgesteld en in acht moet worden genomen bij het opstellen van de jaarrekening.

Gezien de uiteenlopende interpretaties van de bepalingen van de richtlijn door partijen acht de cour d'appel het voor de beslechting van het onderhavige geding nodig het Hof van Justitie van de Europese Unie de prejudiciële vragen te stellen zoals vermeld in het dictum van dit arrest. **[Or. 10]**

De cour d'appel,

rechtdoende op tegenspraak,

[OMISSIS] [procedure]

[OMISSIS] [ontvankelijkheid van het hoger beroep]

stelt, alvorens uitspraak te doen ten gronde, aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vragen:

„– Rechtvaardigt het begrip ‚getrouw beeld’ als bedoeld in artikel 2, lid 3, van de Vierde richtlijn (78/660/EEG) van de Raad van 25 juli 1978 betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen dat, bij de aankoop van een financieel actief door een naamloze vennootschap, een disconto ten laste in de resultatenrekening wordt geboekt in verband met een renteloze schuld met een looptijd van meer dan een jaar, en dat de aanschaffingsprijs van het actief wordt geboekt op de actiefzijde van de balans na aftrek van het disconto, gelet op de waarderingsprincipes zoals vermeld in artikel 32 van die richtlijn?

– Moet de formulering ‚in uitzonderingsgevallen’, die een voorwaarde is voor de toepassing van artikel 2, lid 5, van de richtlijn van de Raad van 25 juli 1978 op de grondslag van artikel 54, lid 3, onder g), van het Verdrag [EEG, nu artikel 50, lid 2, onder g), VWEU] betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen, en op basis waarvan een (andere) bepaling van die richtlijn buiten toepassing kan worden gelaten, in die zin worden uitgelegd dat die bepaling slechts kan worden toegepast indien wordt vastgesteld dat de inachtneming van het beginsel van het getrouwe beeld niet kan worden bereikt door de naleving van de bepalingen van die richtlijn, in voorkomend geval met aanvullende inlichtingen in de toelichting overeenkomstig artikel 2, lid 4, van die richtlijn?

– Moet voorrang worden gegeven aan de toepassing van artikel 2, lid 4, van die richtlijn, zodat enkel gebruik kan worden gemaakt van de in artikel 2, lid 5, genoemde mogelijkheid een bepaling van de richtlijn buiten toepassing te laten indien aanvullende inlichtingen niet volstaan voor een effectieve toepassing van het in artikel 2, lid 3, van de richtlijn genoemde beginsel van het getrouwe beeld, en dat enkel in uitzonderingsgevallen?” **[Or. 11]**

[OMISSIS]