

Het Hof,

Vernietigt het bestreden arrest in zoverre het oordeelt over de aftrekbaarheid als beroepskost van de interest op de kartelboete, over de vordering van de eiseres in verband met de omvang van de fiscale verliezen voor het aanslagjaar 2009 en over de vordering tot herberekening van de aanslag wegens dubbele belasting, en het uitspraak doet over de kosten.

Beveelt dat van dit arrest melding zal worden gemaakt op de kant van het gedeeltematig vernietigde arrest.

Houdt de kosten aan en laat de beslissing daaromtrent aan de feitenrechter over. Verwijst de aldus beperkte zaak naar het hof van beroep te Gent.

Waar aanwezig waren:

G. Jocqué, voorzitter,

B. Wylleman, I. Couwenberg, M. Ghyselen en M. Traest, raadsheren,

S. RAVYSE, advocaat-generaal.

## N o o t

Cassatie zet puntjes op de “i”: een fiscale wet kan niet bij analogie worden geïnterpreteerd. *In fiscalibus* geldt het beginsel “bijzaak volgt hoofdzaak” niet

### 1. Inleiding

In het arrest van 2 mei 2024 oordeelde het Hof van Cassatie<sup>1</sup> dat de fiscale wet gelet op het legaliteitsbeginsel niet bij analogie kan worden geïnterpreteerd en er in fiscale zaken geen algemeen rechtsbeginsel geldt dat bijzaak de hoofdzaak volgt. Als gevolg daarvan kon het hof van beroep te Brussel de aftrek van de interesten aangerekend door de Europese Commissie wegens gespreide betaling van een niet-aftrekbare kartelboete volgens het Hof van Cassatie niet verwerpen op basis van artikel 53, 6° WIB 1992, met toepassing van het beginsel bijzaak volgt hoofdzaak. Het Hof van Cassatie bevestigt dat de kartelboete zelf wel onder het aftrekverbod valt, ook al werd de boete opgelegd en in aftrek genomen vóór de wetwijziging van 25 december 2017. Het aftrekverbod uit artikel 53, 6° WIB 1992 moet volgens het Hof immers zo worden geïnterpreteerd dat kartelboetes er op dat moment ook al onder begrepen werden.

1. Cass. 2 mei 2024, E.21.0007.N.

## 2. Achtergrond: het mysterie rond artikel 53, 6° WIB 1992 dat met ingang van aanslagjaar 2021 bij wetwijziging werd opgelost

### a. Artikel 53, 6° WIB 1992 en de administratieve commentaar ten tijde van de feiten

Krachtens artikel 49 WIB 1992, dat op grond van artikel 183 WIB 1992 van toepassing is in de vennootschapsbelasting, zijn als beroepskosten aftrekbaar de kosten die gedurende het belastbare tijdperk zijn gedaan of gedragen om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden en waarvan de echtheid en het bedrag verantwoord wordt door bewijsstukken of, indien dit niet mogelijk is, door alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen (met uitzondering van de eed).<sup>2</sup> Schadevergoedingen, sancties (zoals kartelboetes) en ermee gepaard gaande kosten en lasten die betrekking hebben op een activiteit die op inkomstenbehoud of -creatie is gericht, beantwoorden in principe aan de finaliteitsvoorwaarde uit artikel 49 WIB 1992.<sup>3</sup> Er bestaan evenwel enkele bij wet bepaalde aftrekbeperkingen, waaronder het aftrekverbod voor de uitdrukkelijk in artikel 53 WIB 1992 opgesomde kosten.

Op het tijdstip van de relevante feiten van het geschil<sup>4</sup> luidde artikel 53, 6° WIB 1992 als volgt: “*Als beroepskosten worden niet aangemerkt: (...) geldboeten, met inbegrip van transactionele geldboeten, verbeurdverklaringen en straffen van alle aard.*” Uit dit wetsartikel blijkt niet duidelijk of kartelboetes ook onder “geldboeten” of “straffen van alle aard” begrepen worden. Immers, de boetes opgelegd door de Europese Commissie wegens inbreuk op de artikelen 101 en 102 VWEU<sup>5</sup> (vroeger art. 85 en 86 verdrag tot oprichting van de EEG en na het Verdrag van Amsterdam art. 81 en 82) hebben geen strafrechtelijk karakter (zie art. 23, 5. verordening nr. 1/2003).

Tussen 1995 en 13 augustus 2008 verduidelijkte de administratieve commentaar bij artikel 53, 6° WIB 1992 dat boeten wegens de overtreding van voorschriften betreffende de mededinging bepaald in de artikelen 85 en 86 (later 81 en 82) van het verdrag tot oprichting van de EEG wel degelijk aftrekbaar zijn als beroepskosten.<sup>6</sup>

2. Voor een uitgebreide bespreking van de voorwaarden van art. 49 WIB 1992, zie S. GNEDASJ, *Artikel 49 WIB 1992 ont(k)leed*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2017, 9 en 229-452.

3. Zie bv. Cass. 22 november 2013, F.10.0036.F, www.juportal.be en J. KIRKPATRICK, “L'imposition des sommes détournées par une personne physique ou par une société et la déductibilité corrélative au titre de frais professionnels du remboursement ultérieur des sommes détournées?”, *JDF* 2013, afl. 11/12, 321-343. Zie ook S. GNEDASJ, *Artikel 49 WIB 1992 ont(k)leed*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2017, p. 351-352 en de verwijzingen aldaar.

4. Per 30 september 2007 (op datum van de afsluiting van het boekjaar) werd een fiscaal vrijgestelde voorziening voor de boete aangelegd. Op datum van indiening van deze aangifte vennootschapsbelasting was de administratieve commentaar nog niet gewijzigd. De beslissing van de Europese Commissie dateert van 11 maart 2008, het tijdstip waarop de administratieve commentaar ook nog niet gewijzigd was. De aangiftes in de vennootschapsbelasting die de fiscale administratie wijzigde hadden betrekking op de inkomstenjaren 2008 en 2009.

5. Art. 101 VWEU verbiedt alle overeenkomsten tussen ondernemingen, besluiten van ondernemersverenigingen en onderling afgestemde feitelijke gedragingen welke de handel tussen lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden en ertoe strekken dat de mededinging binnen de interne markt wordt verhinderd, beperkt of vervalst. Art. 102 VWEU verbiedt dat één of meer ondernemingen misbruik maken van een machtspositie op de interne markt, voor zover de handel tussen lidstaten daardoor ongunstig kan worden beïnvloed.

6. *Com.IB* 1992, nr. 53/110.1, zoals aangehaald in Circ. Ci.RH.243/588.588 (AOIF 25/2008) van 13 augustus 2008: “*De boeten, die wegens overtreding van de voorschriften betreffende de mededinging bepaald in de art. 85 en 86 van het verdrag tot oprichting van de EEG (thans Europese Unie), aan de ondernemingen worden opgelegd, zijn aftrekbaar als beroepskosten.*”