

Hof van Beroep van Antwerpen - Arrest dd. 13 september 2005 -

Rol nr 2004-AR-1444 - Aanslagjaren 1998 tot 2001

Remises octroyées au personnel lors de la vente de voitures : pas d'avantages sociaux ni d'avantages anormaux et bénévoles mais frais professionnels

Arrêt

Advocaten:

Meester A. van Lidth de Jeude - voor de Belgische Staat - appellant

Meester V. de Brabanter, in eigen naam, en loco Meester J. van Steenwinckel - voor de geïntimeerde

Voorafgaande feiten en procedure:

Geïntimeerde is een Belgische vennootschap die behoort tot de Ford groep waarvan de moedermaatschappij gevestigd is in de Verenigde Staten van Amerika. Zij koopt onderdelen, auto's en benodigdheden aan en verkoopt deze door aan de Belgische dealers.

Geïntimeerde biedt via een 'financiële handleiding' aan personeelsleden, echtgenoten, hun gezins- en familielieden en weduwen en weduwnaars kortingen aan bij aankoop van door de aankoper niet voor commerciële doeleinden bestemde Ford personen- en bestelwagens.

Zij levert daartoe attesten af aan de betrokkenen die daarvan dan gebruik maken bij een Ford -verdelers, die de door hem alzo toegestane korting nadien aan geïntimeerde doorrekent.

De huidige betwisting betreft aanslagen in de vennootschapsbelasting voor de aanslagjaren 1998, 1999, 2000 en 2001.

Geïntimeerde heeft voor elk van deze aanslagjaren een tijdige aangifte in de vennootschapsbelasting ingediend, waarna een aanslag overeenkomstig deze aangifte werd gevestigd.

Bij bericht van wijziging van aangifte van 11 september 2000 (met betrekking tot de aanslagjaren 1998 en 1999) heeft de administratie aan geïntimeerde ter kennis gebracht dat aan de 'belastbare reserves' een bedrag wordt toegevoegd ingevolge het niet aanvaarden van 'voorzieningen personeelsverkoop' **en dat aan de 'verworpen uitgaven' bepaalde bedragen worden toegevoegd ingevolge niet aanvaarde**

'personeelskortingen, kosten voor publiciteit e.d.'. de administratie verwijst daarbij naar artikel 53,14° WIB'92 krachtens hetwelk sociale voordelen die krachtens artikel 38,11° WIB'92 worden vrijgesteld in hoofde van de genietter, niet als beroepskost aftrekbaar zijn.

Geïntimeerde heeft haar akkoord met betrekking tot de posten 'kosten voor publiciteit e.d. en reisonkosten' en **haar niet akkoord met betrekking tot de** belastbare reserves en de **verworpen uitgaven meegedeeld.**

Op 4 december 2000 wordt voor aanslagjaar 1998 de supplementaire aanslag artikel 804400125 gevestigd en op 12 december 2000 wordt voor aanslagjaar 1999 de supplementaire aanslag artikel 804402715 gevestigd.

Op 16 maart 2001 heeft geïntimeerde voor elk van deze aanslagjaren een tijdig bezwaarschrift ingediend, dewelke bij beslissing van 19 juli 2001 van de ambtenaar gedelegeerd door de gewestelijk directeur der directe belastingen te Antwerpen I werden afgewezen.

Op 16 januari 2002 werden aan geïntimeerde vragen om inlichtingen verzonden met betrekking tot de aanslagjaren 2000 en 2001, met verzoeken tot detaillering van rekening 700510, met name opgave van welk bedrag F haar had terugbetaald 'in verband met verleende personeelskortingen'. Geïntimeerde heeft tijdig geantwoord.

Op 15 februari 2002 werden met betrekking tot beide aanslagjaren berichten van wijziging van aangifte verstuurd met dezelfde inhoud als de berichten van wijziging van 11 september 2000.

Geïntimeerde heeft tijdig haar niet akkoord meegedeeld.

Op 10 april 2002 werd met betrekking tot aanslagjaar 2000 de supplementaire aanslag artikel 821274685 gevestigd en op 2 mei 2002 werd voor aanslagjaar 2001 de aanslag artikel 821601849 gevestigd.

Geïntimeerde heeft tegen deze aanslagen tijdig bezwaar ingediend, met name op 16 juli 2002 voor aanslagjaar 2000 en op 17 juli 2002 voor aanslagjaar 2001.

Bij beslissing van 24 oktober 2002 heeft de ambtenaar gedelegeerd door de gewestelijk directeur der directe belastingen deze bezwaarschriften als ongegrond afgewezen.

Geïntimeerde heeft op 8 augustus 2001 en op 15 januari 2003 verzoekschriften op tegenspraak neergelegd teneinde de beslissingen van 19 juli 2001 en 24 oktober 2002 teniet te doen, de kwestieuze aanslagen te vernietigen; appellant te veroordelen tot terugbetaling van alle uit

hoofde van de betwiste aanslagen ten onrechte geïnde bedragen, vermeerderd met de moratoriumintresten en tot de kosten van het geding.

Het bestreden vonnis voegt beide zaken samen en verklaart de vorderingen toelaatbaar en gegrond; ontheft de betwiste aanslagen in de mate dat in de belastbare grondslag ervan de weergegeven provisies personeelsverkoop en personeelskortingen zijn opgenomen; veroordeelt appellant tot terugbetaling van elke uit hoofde van de ontheven gedeelten teveel betaalde sommen, meer moratoriumintresten overeenkomstig artikel 418 WIB'92 en veroordeelt appellant tot de kosten van het geding.

Het hoger beroep van appellant strekt ertoe het bestreden vonnis te hervormen en de vorderingen van geïntimeerde ongegrond te verklaren, met de veroordeling van geïntimeerde tot de kosten van het geding.

Appellant voert aan dat er geen belastingvrije provisies kunnen aangelegd worden voor de verleende kortingen; dat de kortingen verleend aan het personeel "sociale voordelen" zijn die ten name van de verkrijgers vrijgesteld zijn ingevolge artikel 38,11° WIB'92 en die krachtens artikel 53,14° WIB'92 niet als een beroepskost worden aangemerkt; dat de kortingen verleend aan de 'familieleden' te beschouwen zijn als "abnormale of goedgunstige voordelen" overeenkomstig artikel 26,1e lid WIB'92.

Geïntimeerde stelt dat het principe van het aanleggen van voorzieningen voor de toegestane kortingen, los van het aftrekbaar karakter ervan, niet meer in vraag kan gesteld worden in het licht van de bepalingen van de artikelen 48 WIB'92 en 24 KB / WIB'92; dat de kortingen niet te beschouwen zijn als sociale voordelen noch als abnormale of goedgunstige voordelen en dat de kosten verbonden aan de toegestane personeelskortingen terecht als aftrekbare beroepskosten beschouwd worden.

Bij incidenteel beroep vordert geïntimeerde de aanslagen met betrekking tot de aanslagjaren 1998 en 1999 nietig te verklaren wegens schending van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, met name het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel en te zeggen voor recht dat er sprake is van schending van de motiveringsplicht ingevolge een wijziging van de wettelijke basis in een stadium volgend op dat van de vestiging van de aanslag.

In rechte:

Nietigheid van de aanslagen met betrekking tot de aanslagjaren 1998 en 1999 wegens schending van de algemene beginselen van behoorlijk

bestuur, met name het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel?

Geïntimeerde roept deze nietigheid in voorhoudende dat er een stilzwijgend akkoord zou tot stand gekomen zijn naar aanleiding van een fiscale controle betreffende aanslagjaar 1994.

Uit de voorliggende stukken en gegevens blijkt dat er geen sprake is van een stilzwijgend akkoord. De problematiek van de sociale voordelen is alsdan niet ter sprake gekomen; de administratie heeft alleen de niet belastbaarheid als voordelen van alle aard in hoofde van de werknemers nagegaan. De controle was beperkt tot een aantal posten (met name 31).

Uit het stilzwijgen van de administratie gedurende de jaren voorafgaand en volgend op deze controle kan evenmin een stilzwijgend akkoord afgeleid worden.

De eerste rechter heeft terecht geoordeeld dat er te dezen geen lopend uitdrukkelijk of stilzwijgend akkoord met betrekking tot het bestaan of het bewijs van feitelijke elementen die bijdragen tot de vorming van de belastbare grondslag bestaat en dat de betwisting gaat over de toepassing van de van openbare orde zijnde fiscale wet, waaromtrent geen akkoord kan gesloten worden.

Schending van de motiveringsplicht?

Geïntimeerde stelt dat de appellant slechts in de loop van het geding, hetzij dus na de taxatie, aan een deel van de aanslagen een andere wettelijke basis tracht te geven omdat appellant wat de kortingen betreft toegekend aan niet strikt tot het personeel behorende personen thans van oordeel is dat het gaat om abnormale of goedgunstige voordelen in de zin van artikel 26, eerste lid WIB'92, terwijl de administratie voordien verwees naar artikel 53,14° WIB'92.

De eerste rechter heeft terzake terecht geoordeeld dat er geen sprake is van een overtreding van het verbod van artikel 807 Gerechtelijk Wetboek inzake uitbreiding van vordering, nu appellant geen rechtsvordering stelt.

Bovendien staat het appellant vrij zijn motieven te wijzigen, zolang de belastbare grondslag daardoor niet gewijzigd wordt, hetgeen te dezen niet het geval is.

Er is dan ook geen sprake van schending van de motiveringsverplichting.

Kunnen belastingvrije provisies worden aangelegd voor de verleende kortingen?

Appellant stelt voor het eerst in het verzoekschrift tot hoger beroep de mogelijkheid om belastingvrije voorzieningen aan te leggen voor de verleende kortingen in vraag.

Voorheen beperkte de administratie er zich toe te stellen dat de voorzieningen geen betrekking hadden op aftrekbare kosten in de zin van artikel 49 WIB'92, terwijl appellant thans stelt niet in te zien op welke wijze een provisie kan aangelegd worden voor te verlenen kortingen inzake toekomstige verkopen.

Artikel 50 van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen stelt dat de voorzieningen voor risico's en kosten naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten beogen te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat. Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa.

Volgens artikel 54 van hetzelfde KB moeten voorzieningen onder meer worden gevormd met het oog op de verlies- of kostenrisico's die voor de vennootschap voortvloeien uit persoonlijke of zakelijke zekerheden, verstrekt tot waarborg van schulden of verbintenissen van derden, uit verbintenissen tot aan- of verkoop van vaste activa, uit de uitvoering van gedane of ontvangen bestellingen, uit termijnposities of overeenkomsten in deviezen, termijnposities of overeenkomsten op goederen, uit technische waarborgen verbonden aan reeds door de vennootschap verrichte verkopen of diensten, uit hangende geschillen.

Overeenkomstig artikel 48 WIB'92 worden de waardeverminderingen en de voorzieningen voor risico's en kosten die door de onderneming worden geboekt om het hoofd te bieden aan scherp omschreven verliezen of kosten die volgens de aan gang zijnde gebeurtenissen waarschijnlijk zijn, vrijgesteld binnen de grenzen en onder de voorwaarden die de Koning bepaalt.

Volgens artikel 24 KB / WIB'92 moet uit de winst van het tijdperk de voorziening voor risico's en kosten worden gesloten die bij het verstrijken van het tijdperk zijn aangelegd wanneer:

1° de kosten, ter bestrijding waarvan de voorzieningen bestemd zijn, uiteraard aftrekbaar zijn als beroepskosten en geacht worden normaal op de uitslagen van dat tijdperk te drukken,

2° de voorzieningen voldoen aan de voorwaarden die in artikel 22§1, 3° en 4° ten aanzien van waardeverminderingen gesteld zijn (geboekt zijn bij de afsluiting van de boekhouding van het belastbare tijdperk en het bedrag moet voorkomen in één of meer afzonderlijke rekeningen en uiteengezet worden in de opgave 204.3 die bij de aangifte in de vennootschapsbelasting moet worden gevoegd).

Artikel 25 KB / WIB'92 preciseert dat voor de toepassing van artikel 24 geacht worden normaal op de uitslagen van het belastbare tijdperk te drukken, de kosten die het gevolg zijn van de in dat tijdperk uitgeoefende beroepswerkzaamheid of van alsdan voorgekomen gebeurtenissen.

Te dezen blijkt dat de door geïntimeerde aangelegde provisie betrekking heeft op voertuigen die door geïntimeerden al werden verkocht aan de concessiehouders, maar die door deze concessiehouders nog niet werden doorverkocht. Van deze voertuigen die zich nog in de voorraad van de concessiehouders bevinden is het zeker dat een aantal ervan zullen verkocht worden aan gerechtigden op personeelskortingen. Op het einde van het boekjaar is het dus zeker dat geïntimeerde kosten van personeelskortingen zal moeten dragen met betrekking tot sommige voertuigen die zich nog bij de concessiehouders bevinden, doch het bedrag van deze kosten kan nog niet worden vastgesteld omdat de voertuigen nog niet werden doorverkocht door de concessiehouders. Het betreft dus zekere kosten waarvan het bedrag nog niet kan worden vastgesteld en dus om voorzieningen voor kosten met betrekking tot kortingen die waarschijnlijk zijn op basis van de aan gang zijnde gebeurtenissen in de zin van artikel 25 KB / WIB'92.

De provisie wordt aangelegd op het einde van het boekjaar en heeft betrekking op de door geïntimeerde verkochte wagens die door de concessiehouders nog niet aan de eindgebruiker zijn doorverkocht.

Het bedrag van de voorzieningen wordt bepaald aan de hand van projecties die worden gemaakt per model van voertuig op basis van de werkelijke kortingen verleend gedurende de voorbije twaalf maanden en het aldus berekende gemiddelde bedrag van de korting per model wordt toegepast op de voorraad van de concessiehouders. Dit verklaart ook de discrepantie tussen de aangelegde voorziening en de besteding van de voorziening waarover appellant het heeft. De aangelegde voorziening dient uitsluitend de bestedingen te dekken die betrekking hebben op de wagens die op het einde van het boekjaar door geïntimeerde reeds werden verkocht aan de concessiehouders maar nog niet werden doorverkocht aan een eindgebruiker die gerechtigd is op een korting.

De aangelegde voorziening heeft niets te maken met de waardering van de voorraad van geïntimeerde, doch betreft een voorziening voor kosten met betrekking tot de personeelskortingen. Het is de voorraad van de concessiehouders die als component bij de raming van deze kosten in aanmerking wordt genomen.

Geïntimeerde stelt dan ook terecht dat het aanleggen van voorzieningen voor de toegestane kortingen niet meer in vraag gesteld kan worden in het licht van de bepalingen van artikel 48 WIB'92 en artikel 24 KB / WIB'92.

Zijn de kortingen verleend aan het personeel "sociale voordelen" die ten name van verkrijgers zijn vrijgesteld ingevolge artikel 38,11° WIB'92 en die krachtens artikel 53,14° WIB'92 niet als een beroepskost worden aangemerkt?

Artikel 53 WIB'92 bepaalt dat als beroepskosten niet worden aangemerkt:

14° sociale voordelen die zijn toegekend aan werknemers, gewezen werknemers of hun rechtverkrijgenden en ten name van de verkrijgers zijn vrijgesteld ingevolge artikel 38,11°.

Opdat de betreffende uitgaven onder voormeld aftrekverbod zouden vallen, moeten deze dus kunnen beschouwd worden als sociaal voordeel in de zin van artikel 38,11° WIB'92.

Dit artikel bepaalt dat vrijgesteld zijn

11° de volgende sociale voordelen verkregen door de personen die in artikel 30 vermelde bezoldigingen ontvangen of hebben ontvangen, alsmede hun rechtverkrijgenden:

a) voordelen waarvoor het wegens de wijze van toekenning niet mogelijk is het door iedere verkrijger werkelijk verkregen bedrag vast te stellen,

b) voordelen die, alhoewel individualiseerbaar, niet de aard van een werkelijke bezoldiging hebben,

c) geringe voordelen of gelegenheidsgeschenken verkregen uit hoofde of naar aanleiding van gebeurtenissen die niet rechtstreeks in verband staan met de beroepswerkzaamheid.

Volgens appellant moeten de door geïntimeerde toegestane personeelskortingen onder deze bepaling worden begrepen en verleent geïntimeerde een geldelijk voordeel aan haar werknemers waarbij het gaat om onbelangrijke voordelen met een uitgesproken sociaal oogmerk.

Er dient eerst sprake te zijn van een belastbaar voordeel in de zin van artikel 31 WIB'92 vooraleer dit voordeel kan beschouwd worden als een sociaal voordeel in de zin van artikel 38,11° WIB'92.

Artikel 31 WIB'92 bepaalt dat onder bezoldigingen dient te worden verstaan "alle beloningen die voor de werknemer de opbrengst zijn van arbeid in dienst van een werkgever. Daartoe behoren inzonderheid (2°) voordelen van alle aard verkregen uit

hoofde of naar aanleiding van het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid;"

Te dezen blijkt uit een aantal feiten dat in hoofde van de werknemers geen belastbaar voordeel kan weerhouden worden.

Het bedrag van de korting is enkel afhankelijk van het type wagen en heeft geen enkele relatie met de functie, de anciënniteit, het loon of de geleverde arbeidsprestaties van de betrokken werknemer; de korting is geen vergoeding van de door de werknemer geleverde arbeidsprestaties.

De gebeurtenis die aanleiding geeft tot het verlenen van de korting is niet de beroepsactiviteit als zodanig maar wel de aankoop van een nieuwe wagen, welke handeling behoort tot de privé sfeer.

De enige relatie met de beroepswerkzaamheid is te vinden in de voorwaarden van het systeem; om te kunnen genieten van de kortingen moet men zich kunnen identificeren als een werknemer van de Ford - groep of een familielid van een werknemer van de Ford - groep en men moet een voertuig kopen van het merk Ford.

Er is dus slechts sprake van een bijkomstig verband met de beroepswerkzaamheid dat geen aanleiding kan geven tot het ontstaan van een belastbaar voordeel in de zin van artikel 31 WIB'92 (het bestaan van slechts een bijkomstig verband tussen de korting en de beroepswerkzaamheid wordt door appellant zelf vermeld in de directoriale beslissing van 19 juli 2001).

De toegestane kortingen zijn dus geen belastbare voordelen in de zin van artikel 31 WIB'92 omdat de vereiste band met de beroepswerkzaamheid niet aanwezig is en kunnen dan ook niet beschouwd worden als sociaal voordeel in de zin van artikel 38 WIB'92.

Zijn de kortingen verstrekt aan familieleden te beschouwen als abnormale of goedgunstige voordelen in de zin van artikel 26 WIB'92?

Artikel 26 lid 1 WIB'92 bepaalt dat wanneer een in België gevestigde onderneming abnormale of goedgunstige voordelen verleent, die voordelen, onder voorbehoud van het bepaalde in artikel 54, bij haar eigen winst worden gevoegd, tenzij die voordelen in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de verkrijger.

Het behoort aan de administratie om het bewijs te leveren van de door artikel 26 lid 1 WIB'92 gestelde voorwaarden: zij moet eerst bewijzen dat een voordeel werd toegekend en vervolgens dat het toegekende voordeel een abnormaal of goedgunstig karakter heeft.

Een voordeel in de zin van artikel 26 WIB'92 is een objectieve realiteit, met name een verrijking in de vorm van een winstverschuiving ten voordele van de verkrijger zonder gelijkwaardige tegenprestatie ten voordele van de uitkerende vennootschap.

Te dezen toont appellant niet aan dat het toestaan van een korting aan de familieleden van personeelsleden voor geïntimeerde een verarming inhoudt. Geïntimeerde behaalt een redelijke winstmarge, vermits de wagens niet aan kostprijs worden verkocht.

Appellant toont evenmin aan dat het verstrekt voordeel abnormaal of goedgunstig is. De toegestane kortingen hebben tot doel de verkoop van de wagens te promoten en het marktaandeel van de wagens van het merk van geïntimeerde te vergroten en de kortingspolitiek kadert dus volledig in de beroepsactiviteit van geïntimeerde. Het voordeel is evenmin strijdig met de gewone gang van zaken, met de gevestigde regels of gewoonten en druist niet in tegen wat in gelijkaardige gevallen gebruikelijk is.

Er kan te dezen dan ook geen toepassing gemaakt worden van artikel 26 WIB'92 en de kortingen toegestaan aan niet - personeelsleden kunnen niet als abnormaal of goedgunstig voordeel worden toegevoegd aan de belastbare winst van geïntimeerde.

Besluit:

De eerste rechter heeft terecht geoordeeld dat de door geïntimeerde toegestane kortingen aan personeel, aan familieleden van personeel en aan andere in haar kortingreglement bedoelde personen, kaderen in reclamedoeleinden, waarbij via deze verkoopmethode maximale merkbekendheid bij de consumenten wordt beoogd door massale aanwezigheid van haar wagens op de openbare weg en dat die kortingen eveneens kaderen in verkoopdoeleinden hoe dan ook, waarbij met name een maximale omzet van wagens wordt beoogd, waarbij niet wordt betwist dat elke verkoop steeds met winst gebeurde.

Deze kortingen vallen bijgevolg onder toepassing van artikel 49 WIB'92 betreffende beroepskosten.

De eerste rechter heeft derhalve terecht de vordering van geïntimeerde gegrond verklaard.

Het hoger beroep van appellant is ongegrond en appellant dient veroordeeld te worden tot de kosten van het hoger beroep, zoals hierna begroot.

OM DEZE REDENEN,

HET HOF, recht doende op tegenspraak,

Gelet op artikel 24 van de wet van 15 juni 1935.

Verklaart het hoger beroep ontvankelijk doch ongegrond.

Bevestigt het bestreden vonnis.

Veroordeelt appellant tot de kosten van het hoger beroep

Hof:

R. Thys, Voorzitter; D. Wouters en P. Hoet, Raadsheren