# Arrest van het Hof van Beroep te Brussel dd. 08.06.2000

* Date : 08-06-2000
* Langue : Néerlandais
* Section : Régulation
* Type : Belgian justice
* Sous-domaine : FISCAL DISCIPLINE

Contact | Disclaimer | FAQ
 
 
Quick search :
Fisconet
plus Version 5.9.23
Service Public Federal
Finances
Home
Executed
searches
Advanced
search
News
Home >
Advanced search >
Search results > Arrest van het Hof van Beroep te Brussel dd. 08.06.2000
Arrest van het Hof van Beroep te Brussel dd. 08.06.2000
Document
Content exists in : nl fr
Search in text:
Print    E-mail    Show properties
Properties
Document type : Belgian justice
Title : Arrest van het Hof van Beroep te Brussel dd. 08.06.2000
Tax year : 2005
Document date : 08/06/2000
Document language : NL
Modification date : 30/11/2006 08:07:23
Name : B 00/16
Version : 1
Court : appeal
ARREST B 00/16
Arrest van het Hof van Beroep te Brussel dd. 08.06.2000
FJF 2001/7
Verkoop apotheek - Bedrijfsleider - Bezoldiging - Overprijs
    Het Hof oordeelt dat het Koninklijk Besluit van 13 april 1977 met betrekking tot het vaststellen van de waarde van een apotheek, artikel 108 van de Grondwet niet schendt. De Koning heeft de draagwijdte van de Wet van 17 december 1973 niet miskend.
    Van zodra bewezen is dat bij het bepalen van de prijs een regel van openbare orde geschonden werd, kan het gedeelte van de overeengekomen prijs dat de toegelaten vraagprijs overschrijdt, zoals die moet worden bepaald overeenkomstig de dwingende regels van het KB van 13 april 1977, niet aan de Fiscale Administratie worden tegengeworpen. De toepassing van de maximumwaarde leidt evenmin tot onverantwoorde discriminaties.
    Het meerdere dat door een apotheker werd ontvangen bij de overdracht van zijn officina dan de maximumprijs van het KB van 13 april 1977, dient in casu als een bezoldiging bestuurder te worden beschouwd en niet als een stopzettingsmeerwaarde.
Voorzitter : M. Van Herck
Raadsheren : M. De Ruyver, Mevr. Diercxsens
Advocaten : Mr. Vanden Brande
loco Mr. Tournicourt, Mr. Van Helshoecht
M.V., M.K.
tegen
de Belgische Staat, vertegenwoordigd door de Minister van Financiën;
Het Hof, na beraad, spreekt in openbare terechtzitting volgend arrest uit :
1. De zaak 1993/FR/345
De fiskale voorziening werd samen met de aanzegging ervan neergelegd ter griffie van het Hof op 28 juni 1993.
Zij is gericht tegen de directeursbeslissing van 3 juni 1993 waarbij uitspraak werd gedaan over het bezwaarschrift ingediend tegen de aanslagen in de personenbelasting ingekohierd onder de artikels 8711097, 8715616, 0725954 en 0719898 van de aanslagjaren 1986, 1987, 1988 en 1989 en voor de bedragen van 578 535 frs, 551 942 frs, 597 632 frs en 805 448 frs;
Het fiskaal verhaal is ontvankelijk.
De aanslagprocedure werd gevestigd overeenkomstig art. 251 WIB/64.
2. De zaak 1993/FR/577
De fiskale voorziening werd samen met de aanzegging ervan neergelegd ter griffie van het Hof op 29 november 1993.
Zij is gericht tegen de directeursbeslissing van 9 november 1993 waarbij uitspraak werd gedaan over het bezwaarschrift ingediend tegen de aanslag in de personenbelasting ingekohierd onder het artikel 2725330 van het aanslagjaar 1991 en voor het bedrag van 703 383 frs;
Het fiskaal verhaal is ontvankelijk.
De aanslagprocedure werd gevestigd overeenkomstig art. 251 WIB/64.
Met betrekking tot de samenvoeging
Terecht verzoeken eisers de nog hangende geschillen inzake de Heer V. en Mevrouw K. tegen de Belgische Staat te willen samenvoegen. De zaken betreffen een zich jaarlijks herhalende betwisting tussen dezelfde partijen. Een goede rechtsbedeling vergt dan ook het voegen van de zaken teneinde uitspraken te voorkomen die onderling onverenigbaar zijn.
In feite
Bij overeenkomst van 29 juni 1984 werd tussen, enerzijds, de Heer en Mevrouw V.-K., verkopers, en, anderzijds, de B.V.B.A. Apotheek V., koper, overeengekomen de officina, gelegen te 1850 Grimbergen, Hogesteenweg 8, dewelke voorheen in persoonlijke naam werd uitgebaat over te dragen. Volgens de overeenkomst geschiedt de overname op 1 juli 1984.
De Heer en Mevrouw V.-K. bezitten samen alle aandelen van de B.V.B.A. Apotheek V. Heer V. heeft 240 en Mevrouw K. 10 van de 250 aandelen onderschreven.
De Heer V. werd daarenboven, naast werkend vennoot, benoemd tot zaakvoerder van de vennootschap.
Volgende prijs werd voor de overname overeengekomen :
-
voor de goodwill : gedurende tien jaar de som van 10 % van de omzet van het voorgaande jaar;
-
voor het meubilair en de toestellen : de som van 1 700 000 BF;
-
voor de voorraad specialiteiten en produkten : prijs te bepalen in gemeenschappelijk overleg op basis van een inventaris, zijnde 1 523 849 BF.
Onder «goodwill» moet het cliënteel worden begrepen, dat door verzoekers werd overgedragen aan de B.V.B.A.
Er werd overeengekomen de betalingen als volgt te laten geschieden :
\*
de 10 % i.v.m. de goodwill zal betaald worden op 01.07.1984, de tweede keer op 31.01.1985; en de verdere betalingen telkens vóór 31 januari van elk jaar;
\*
de prijs van het meubilair en de toestellen op 01.07.1984;
\*
de prijs van de specialiteiten en produkten : vóór 30.09.1984.
Uit hoofde van de overeenkomst werden door de B.V.B.A. Apotheek V. voor de overname van de goodwill de volgende bedragen betaald (zijnde 10 % van de omzet van het vorige jaar)
\*
in 1985 (aanslagjaar 1986) : 1 620 942 BF
\*
in 1986 (aanslagjaar 1987) : 1 794 525 BF
\*
in 1987 (aanslagjaar 1986) : 1 909 920 BF
\*
in 1988 (aanslagjaar 1989) : 2 116 374 BF
\*
in 1990 (aanslagjaar 1991) : 2 276 641 BF
Deze bedragen werden telkens als stopzettingsmeerwaarde aangegeven.
Volgens de administratie mag de prijs van de goodwill echter niet bepaald worden op 10 % van de omzet van het voorgaande jaar gedurende 10 jaar zoals in deze overeenkomst van overneming werd bepaald, maar moet de prijs herleid worden tot de waarde die door de Heer E. Van Vre, erkend deskundige, werd geraamd op grond van art. 1 van het K.B.
d.d.; 13.04.1977 (
B.S. d.d. 28.05.1977).
Art. 1 van het K.B.
d.d. 13.04.1977 verbiedt de waarde van de overdracht van een voor het publiek opengestelde apotheek hoger te bepalen dan de som van de volgende elementen :
1.
het meubilair en de uitrusting, geraamd door een erkende deskundige;
2.
de voorraad in produkten behorend tot het apothekersberoep, geraamd door een erkende deskundige;
3.
150 % van het gemiddelde van de brutowinsten welke zijn behaald in de loop van maximum de vijf belastbare tijdperken die dat van de overdracht voorafgaan.
In het deskundig verslag van de Heer E. Van Vre, verklaart deze dat de verkoopprijs van het cliënteel (goodwill) dient beperkt te blijven tot maximum 7 370 000 BF zijnde de gemiddelde brutowinst van de aanslagjaren 1984 (4 957 791 BF) en 1983, (4 869 054 BF) × 150 %, of = 7 370 134 BF, afgerond 7 370 000 BF.
De administratie houdt voor dat het verschil tussen de contractueel bepaalde prijs voor de overneming en het maximum bedrag berekend volgens de wettelijke bepalingen vastgelegd door het Koninklijk Besluit van 13.04.1977, niet als stopzettingsmeerwaarde, doch wel als aanvullende bezoldiging van werkend vennoot in hoofde van de Heer V. dient te worden belast op grond van art. 20, 2' c van het WIB/64.
Wat de betalingsmodaliteiten van de prijs betreft, richt de administratie zich naar het contract
d.d. 29.06.1984 en stelt vast dat de jaarlijkse betaling van de overname van goodwill moet worden vastgesteld op 10 % van 7 370 000 BF, te weten 737 000 BF. Dit bedrag is volgens de administratie belastbaar als de jaarlijkse stopzettingsmeerwaarde.
De taxatie-ambtenaar heeft voor de aanslagjaren 1986 t.e.m. 1989 en aanslagjaar 1991 rekening gehouden met een waarde van 7 600 362 BF i.p.v. 7 370 000 BF, zodat hij een bedrag van 760 036 BF als jaarlijkse stopzettingsmeerwaarde heeft aanvaard.
Het bedrag van 7 600 362 BF vloeit volgens het schrijven
d.d. 15.12.1987 uitgaande van de Controle Vilvoorde vennootschappen I aan de Hoofdcontroleur te Grimbergen (LV 55) voort uit 150 % van de gemiddelde brutowinst van de jaren 1981 t.e.m. 1984.
De directeur kleeft deze berekening niet aan omdat volgens hem de prijs voor het overnemen van de apotheek maximaal 7 370 000 Fr. bedraagt, maar wijzigt het bedrag niet omdat hij geen belastingsupplementen mag vestigen.
De betwisting
Verzoekers stellen dat het Koninklijk Besluit van 13 april 1977 artikel 108 van de GW schendt in de mate dat de Koning de draagwijdte van de Wet van 17 december 1973 heeft miskend.
Hieruit vloeit volgens verzoekers voort dat de hoven en de rechtbanken dit Koninklijk Besluit niet kunnen toepassen. Bijgevolg kunnen, bij gebreke aan enige door de wet voorziene maximale vergoeding voor de goodwill van een apothekerszaak overgelaten door een apotheker aan zijn vennootschap, de in deze overname betrokken partijen, de door hen bedongen overnameprijs aan de administratie tegenwerpen.
Vertrekkend van de tekst van artikel 4 § 3, 6º van het Koninklijk Besluit nº 78 waardoor aan de Koning de bevoegdheid wordt opgedragen de regels uit te vaardigen voor het vaststellen en het beoordelen van de waarde van overdracht van de lichamelijke en onlichamelijke elementen van apotheken evenals de regels betreffende het toezicht op deze overdracht enerzijds en van uittreksels uit de parlementaire werken waarin vooral de nadruk wordt gelegd op de bescherming van diegenen die nog geen apotheek bezitten, waaronder de jonge apothekers, anderzijds, stellen verzoekers, dat in de mate dat de Koning er zich niet toe heeft beperkt om de maximumwaarde te bepalen wanneer een «jonge apotheker» dient beschermd te worden, hij buiten het kader is getreden van de wettelijke delegatie, die hem door de wet werd toegekend. Eens gekomen tot deze vaststelling kan de rechter het Koninklijk Besluit niet meer toepassen zonder de artikels 108 en 159 van de Grondwet te schenden.
\*\*\*
Deze redenering faalt om de hierna volgende motieven.
De Koning is opgetreden binnen de krijtlijnen die werden getrokken door de wetgever wanneer hij in het Koninklijk Besluit van 13 april 1977 de regels heeft bepaald die dienden te worden geëerbiedigd voor het vaststellen en het beoordelen van de waarde van de overdracht van de lichamelijke en onlichamelijke elementen van de apotheken. Hetzelfde geldt voor de regels betreffende het toezicht op deze overdracht. Het feit dat ze ondermeer gelden wanneer een apotheker een B.V.B.A. opricht, waarin hij meerderheidsaandeelhouder en zaakvoerder is, die de apotheek verder uitbaat en die de inboedel, de voorraden en het cliënteel van de officina overneemt, doet hieraan geen afbreuk.
Zo de regels met betrekking tot de beperking van de waarde van de officinas niet op dergelijke overdracht zouden kunnen worden toegepast, dan zou de Koning de wil van de wetgever, die aan de delegatie ten grondslag ligt, volledig hebben miskend, omdat in dat geval, geen enkele niet bijzonder kapitaalkrachtige persoon, die nog geen apotheek bezit, waaronder de jonge apotheker, nog de mogelijkheid zou krijgen om een apotheek over te nemen tegen een haalbare prijs, daar alle bestaande apotheken zouden worden overgelaten aan personen - anderen dan niet kapitaalkrachtige jonge apothekers - voor dewelke de beperkende maatregelen voor de bepaling van de waarde ervan, die scheefgetrokken werd door het invoeren van een vestigingswet, niet zouden gelden.
De, overigens niet redelijk te verantwoorden, discriminatie, die verzoekers voorstaan, tussen de «jonge apothekers» en de andere personen, bij het bepalen van de waarde van de officina op het ogenblik dat ze wordt overgelaten, heeft noodzakelijk voor gevolg dat jonge en niet kapitaalkrachtige personen bij het overlaten van de officina zullen worden uitgesloten, terwijl het juist de bedoeling van de wetgever is geweest om de scheefgetrokken verhouding tussen de wetten van vraag en aanbod, die het gevolg van de vestigingswet is, te compenseren door de vraagprijs op een economisch verantwoorde wijze te laten bepalen, in functie van de objectieve opbrengst, die uit een bepaalde apotheek kan gehaald worden, en niet in functie van de relatieve schaarste van de apotheken, die een ongewild nadeel is van de vestigingswet.
De toepassing van het Koninklijk Besluit van 13 april 1977 uitsluiten voor de overdracht aan een rechtspersoon zou voor gevolg hebben dat geen enkele jonge apotheker nog in de mogelijkheid zou verkeren om een apotheek over te nemen tegen een economisch verantwoorde prijs.
Verzoekers houden voor dat de tussen hen overeengekomen prijs de enige werkelijke prijs is zodat er tussen hen van simulatie geen sprake kan zijn.
De vraag naar de «werkelijkheid» van de tussen de vennootschap en verzoekers overeengekomen prijs is zonder belang in de mate dat bij het vaststellen van deze prijs de voorschriften van het Koninklijk Besluit van 13 april 1977 tot vaststelling van de regels die toelaten de waarde van de overdracht der apotheken vast te stellen en toezicht uit te oefenen op deze overdracht, van openbare orde zijn en de partijen geen contractuele vrijheid hebben om de waarde van een apotheek te bepalen, zodat op fiscaal vlak de bepalingen van de overeenkomst die de waarde van de overgelaten apotheek te hoog hebben vastgesteld geen gevolg mogen krijgen (1) .
Van zodra bewezen is dat bij het bepalen van de prijs een regel van openbare orde geschonden werd, kan het gedeelte van de overeengekomen prijs dat de toegelaten vraagprijs overschrijdt, zoals die moet bepaald worden overeenkomstig de dwingende regels van het Koninklijk Besluit van 13 april 1977, niet aan het bestuur worden tegengeworpen (2) .
Volgens verzoekers leidt de toepassing van de maximumwaarde op de prijs voor de overname tot onverantwoorde discriminaties tussen apothekers en anderen omdat slechts door artikel 266 van de wet van 22.12.1989 artikel 93 § 1, 2º, b van het Wetboek van de inkomstenbelasting (oud) een maximumgrens werd opgelegd voor de prijs die kon gevorderd worden voor het overnemen van immateriële bestanddelen en deze wetgeving slechts in werking is getreden vanaf 1 januari 1990.
Tevergeefs roepen verzoekers discriminatie in omdat, in tegenstelling tot de handels sectoren die onderworpen zijn aan de wetten van vraag en aanbod, de sector van de verdeling van de geneesmiddelen onderworpen werd aan een vestigingswet, tengevolge waarvan er een relatieve schaarste van officinas ontstaat, die het scheeftrekken van de bepaling van de waarde der immateriële activa voor gevolg heeft, zodat de overdracht van de immateriële activa van officinas niet kan vergeleken worden met de overdracht van immateriële activa in andere sectoren waarop de wetten van vraag en aanbod zonder beperking gelden.
De vergelijking van het overlaten van een officina met het overlaten van een notarisstudie gaat evenmin op a.h.w.m. omdat de notaris een ministeriële ambtenaar is benoemd door de Koning zodat de verkoop van zijn studie volledig onttrokken wordt aan de wetten van vraag en aanbod. De categorieën zijn met betrekking tot deze vergelijking te verschillend om aanleiding te kunnen geven tot een ongrondwettelijke discriminatie.
Vermits de categorieën niet alleen niet vergelijkbaar zijn maar de beperking opgelegd voor het overlaten van een officina daarenboven redelijk verantwoord is ondermeer door de noodzaak te voorzien in een goede verdeling van de geneesmiddelen in het belang van de volksgezondheid, kan van enige schending van artikel 10 van de Grondwet geen sprake zijn, zodat verzoekers zich tevergeefs op art. 159 van de Grondwet beroepen om van het hof van beroep te bekomen dat het Koninklijk Besluit van 13 april 1999 niet wordt toegepast.
Tevergeefs pogen verzoekers verwarring te stichten door de regels die op de overname van immateriële activa dienen te worden toegepast, ingevolge artikel 93 § 1, 2ºb, Wetboek van de inkomstenbelasting (oud) en 171, 1º, c, van het koninklijk besluit ter uitvoering van het wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, sedert 1990, toe te passen op de overdracht van de officina van verzoekers, die plaatsvond lang vooraleer deze regels golden. Deze regels kunnen niet retro actief worden toegepast.
\*\*\*
Het feit dat verzoeker tijdens de verschillende aanslagjaren belangrijke bezoldigingen heeft ontvangen in zijn hoedanigheid van zaakvoerder van de vennootschap is zonder belang met betrekking tot het kwalificeren van het saldo van de prijs ontvangen voor de overneming.
De bezoldigingen die belastbaar zijn als beroepsinkomsten van een bestuurder van een vennootschap omvatten alle onder eender welke vorm door deze bestuurder verkregen voordelen die al dan niet rechtstreeks hun oorsprong vinden in de uitoefening van zijn bestuursmandaat; het is niet noodzakelijk dat de aan de bestuurder betaalde bezoldiging de tegenprestatie is van een beroepswerkzaamheid (art. 20, 2º, b, 26, lid 2, 2º en 27, par. 1, lid 2, 2º WIB).
Ingevolge het attractie beginsel vastgelegd in artikel 27 van het WIB/64 dienen deze bedragen, bij uitsluiting van enige andere oorzaak, beschouwd te worden als beroepsinkomsten van de zaakvoerder werkend vennoot (3) .
Verzoekers verwijten aan de administratie dat ze zonder enige motivering het bedrag van 7 370 000 Fr. overneemt terwijl de waarde op grond van het Koninklijk Besluit van 13 april 1977 op een hoger bedrag kon worden bepaald en stellen dat hierdoor het bedrag willekeurig werd bepaald wat tot de nietigheid van de aanslagen die erop gestoeld zijn, leidt.
Ten deze volstaat het vast te stellen d at de administratie geenszins willekeurig het bedrag van 7 370 000 Fr. heeft aangenomen maar er zich toe beperkte het bedrag vastgesteld door de deskundige van verzoekers, de heer Van Vre, over te nemen.
In de mate dat verzoekers nooit de objectieve waarde berekend door de door hun aangesproken deskundige op 7 370 000 Fr. hebben betwist, zijn zij, zoals de administratie trouwens, gehouden door deze raming die zij aanvaard hebben en de methode die door de deskundige in overeenstemming met de voorschriften van het Koninklijk Besluit van 13 april 1977 werd gebruikt om deze waarde te bepalen.
Het is daarbij zonder belang dat een andere berekening een hogere waarde als uitslag zou kunnen hebben ook al zou deze andere berekeningsmethode ook in overeenstemming kunnen zijn met de voorschriften van het voornoemd Koninklijk Besluit.
Vermits de taxatie-ambtenaar echter een hoger bedrag heeft aanvaard vermag de administratie noch het hof van beroep terug te komen op het bedrag dat door de taxatie-ambtenaar werd aanvaard en dat gunstiger is voor de belastingplichtige.
De administratie aanvaardt dat rekening dient te worden gehouden met het feit dat afbetalingstermijnen overeengekomen zijn en zij laat geen opmerkingen geworden met betrekking tot de berekening die verzoekers desbetreffend in conclusies maken.
Om deze redenen,
Het Hof, rechtsprekend na tegenspraak,
Gelet op art. 24
bis van de wet van 15 juni 1935 op het gebruik der talen in gerechtszaken;
Gehoord in openbare terechtzitting de heer K. Van Herck, voorzitter, in zijn verslag;
Voegt de zaken 1993/FR/345 en 1993/FR/577.
Verklaart het fiscaal verhaal in elk van de zaken ontvankelijk en in zeer beperkte mate gegrond.
Beveelt de ontheffing van de betwiste aanslagen in de mate waarin de belastbare inkomsten werden berekend op een basis waarbij de stopzettingsmeerwaarde minder bedraagt dan :
-
aanslagjaar 1986, inkomsten 1985 : 762 101 frs
-
aanslagjaar 1987, inkomsten 1986 : 832 623 frs
-
aanslagjaar 1988, inkomsten 1987 : 854 233 frs
-
aanslagjaar 1989, inkomsten 1988 : 968 334 frs
-
aanslagjaar 1991, inkomsten 1990 : 915 803 frs
Beveelt de terugbetaling van de sommen die op grond van deze aanslagen werden geïnd vermeerderd met de nalatigheidsintresten op de terug te betalen belasting overeenkomstig art. 308 WIB/64 en art. 418 WIB/92.
Veroordeelt de Belgische Staat en verzoekers elk tot de helft van de kosten van de voorziening.
(1) Cass. AR F.95 0104.N, 5 maart 1999 (Apotheek Van Riet B.V.B.A./Belgische Staat),
F.J.F. 1999, 233;
T.F.R. 1999, 616 en M.,
err.
T.F.R. 1999, 787 en http ://www.larcier.be/tfrnet (13 oktober 1999); A.F.T. 1999 (weergave de Troyer, I), 213.
(2)
Idem
(3) Cass. AR F.95 0031.N, 16 oktober 1997 (Olbrechts/Belgische Staat),
F.J.F. 1997, 607;
Bull. 1997, 1032;
Arr. Cass. 1997, 984 Cass. AR F 1124 F, 16 januari 1992 (Belgische Staat/Neumann),
R.W. 1991-92 (verkort), 1265;
F.J.F. 1992, 221;
Bull. 1992, 420;
J.L.M.B. 1992, 1233;
Fisc. Koer. 1992 (weergave), 361, noot Behaeghe, I.;
Pas. 1992, I, 420;
Arr. Cass. 1991-92, 434.