

VONNIS 14/3913/A

Vonnis van de rechtbank van eerste aanleg van Gent d.d. 08.06.2016

Vaste plaats van tewerkstelling - 40-dagenregel

In de zaak van:

BVBA TYL, met maatschappelijke zetel te 9950 Waarschoot, met ondernemingsnummer ...

EISENDE PARTIJ, vertegenwoordigd door mr. Mr. Luc DE MEYERE, advocaat balie Gent, kantoorhoudende te 9000 Gent, Koning Albertlaan 165,

Tegen:

De Belgische Staat, in de persoon van de Minister van Financiën, van wie de kantoren gevestigd zijn te 1000 Brussel, Wetstraat nr. 12, handelend ten verzoeken van de Adviseur-generaal, Directeur van de directe belastingen te Centrum KMO Gent, met kantoor te 9050 Gent, G. CROMMENLAAN 6 bus 304,

VERWERENDE PARTIJ, voor wie optreedt Filip Dombrecht, attaché

1. DE RECHTSPLEGING

De partijen werden gehoord in hun middelen op de openbare terechtzitting van 4 mei 2016 waarna het debat gesloten werd en de zaak in beraad genomen.

Het dossier van rechtspleging en de overtuigingsstukken werden ingezien, in het bijzonder het verzoekschrift op tegenspraak van 10 oktober 2014, de conclusies en de stavingsstukken van de partijen.

2. DE VORDERING

De eiseres formuleert haar vordering in de syntheseconclusie, ter griffie neergelegd op 8 januari 2016 als volgt:

“In hoofdorde:

Bovenvermelde beslissingen dd. 11 juli 2014 van de ambtenaar gedelegeerd door de Gewestelijk Directeur van het Controlecentrum Gent I - Sectie 5 met kantoren te 9050 Gent, Gaston Crommenlaan 6/702 met referte 360-04-14/004821 en 360-04-14/010251, aan [de eiseres] ter kennis gebracht bij aangetekende brief dd. 11 juli 2014, teniet te doen en voor recht te zeggen dat [de eiseres] recht heeft op de gevraagde herziening van de betwiste aanslagen;

- Dienvolgens [de eiseres] volledige ontheffing te verlenen van

- de betwiste aanslag met artikelnummer 366426 voor aanslagjaar 2011 in de vennootschapsbelasting, gemeente van aanslag Waarschoot in hoofde van [de eiseres] op basis waarvan van [de eiseres] een bedrag van 2.804,08 EUR wordt gevorderd,
- de aanslag met artikelnummer 00840001007 voor aanslagjaar 2012 in de vennootschapsbelasting, gemeente van aanslag Waarschoot in hoofde van [de eiseres], op basis waarvan van [de eiseres] een bedrag van 1.629,01 EUR wordt gevorderd en voor zover nodig deze te vernietigen, met inbegrip van alle verhogingen;

In ondergeschikte orde

te zeggen voor recht dat er geen belastingverhoging is verschuldigd ingevolge het principiële karakter van de betwisting.

De Belgische Staat te veroordelen tot de kosten van het geding, daarin inbegrepen de geïndexeerde rechtsplegingsvergoeding in toepassing van de Wet betreffende de verhaalbaarheid van de erelonen en kosten verbonden aan de bijstand van een advocaat dd. 21 april 2007, vastgesteld op het geïndexeerde basisbedrag van 715 EUR, en voor zover nodig, tot terugbetaling van de ten onrechte betaalde en/of ingehouden belastingen, verhogingen en nalatigheidsintresten met inbegrip van de daarop verschuldigde moratoriumintresten, alsmede tot terugbetaling van de ten onrechte aan [de eiseres] aangerekende en door haar betaalde vervolgingskosten.”

3. RELEVANTE FEITEN EN GESCHIL

3.1.

De eiseres is actief als aannemer in vloer- en tegelwerken.

Zij zet uiteen dat de zaakvoerder zijn vast kantoor heeft op de maatschappelijke zetel en hij daar zijn administratieve en boekhoudkundige taken uitoefent, zoals onder andere de opmaak van offertes, de facturatie, de briefwisseling, de organisatie van bestellingen, werkplanningen, enz...

Ter openbare zitting verheldert de eiseres dat haar zaakvoerder ook de feitelijke uitvoerder is van de aannemingswerken, en slechts in uitzonderlijke omstandigheden wat praktische ondersteuning krijgt van de vader van de zaakvoerder.

De eiseres verklaart verder dat deze zaakvoerder voor de binnenlandse dienstreizen een forfaitaire dagvergoeding krijgt indien deze verplaatsing minstens 5 uur per dag duurt en hij in de onmogelijkheid is of indien het niet aangewezen is om 's middags naar huis te gaan om te eten.

3.2.

De eiseres dient voor de aanslagjaren 2011 en 2012 tijdig een aangifte in de vennootschapsbelasting in. Op basis van de gegevens van deze aangiften worden voor de aanslagjaren 2011 en 2012 de aanvankelijke aanslagen gevestigd.

3.3.

In de vraag om inlichtingen van 5 april 2013 wordt met betrekking tot de aanslagjaren 2011 en 2012 informatie gevraagd over de omvang en de verantwoording van de toegekende forfaitaire dagvergoedingen, infrastructuurvergoeding en kosten eigen aan de vennootschap.

De eiseres licht in de brief van 3 mei 2013 van haar accountant de forfaitaire berekening toe aan de hand van een gedetailleerd overzicht van de werven. Daarbij wordt verwezen naar de vergoedingen die de Staat toekent aan haar ambtenaren. Tevens worden de verantwoordingsdocumenten, zoals facturen, offertes, e.d.m....

3.4.

In de twee berichten van wijziging van aangifte van 30 juli 2013 voor het aanslagjaar 2011, respectievelijk 2012 wordt het voornemen gemeld dat de belastbare grondslag van deze aanslagjaren met een bedrag van 7.499,75 euro, respectievelijk 4.356,95 euro zal worden vermeerderd.

Volgens de fiscale administratie kan de zaakvoerder geen aanspraak maken op de forfaitaire dagvergoedingen voor dienstreizen. De zaakvoerder zou immers de hele dag (van 08u00 tot 17u00) bij klanten werken uitvoeren, hetgeen niet als een "rondreizende functie" maar als een "vaste en weliswaar wisselende plaats van tewerkstelling" moet worden aangemerkt. De verschillende opeenvolgende bouwerven maken telkenmale de vaste plaats van tewerkstelling uit. De administratie besluit hieruit dat de eiseres noch de echtheid, noch het bedrag en noch het beroepskarakter van de dagvergoedingen aantoonst.

In het bericht wordt het opleggen van een belastingverhoging van 10% aangekondigd.

3.5.

De eiseres reageert op deze berichten en verklaart zich niet akkoord met het voornemen tot het belasten van de forfaitaire dagvergoeding op grond van volgende overwegingen:

- de administratie voegt een aantal voorwaarden toe aan de wettelijk voorziene belastingvrije forfaitaire dagvergoeding (artikel 31 lid 2, 10 in fine WIB92);
- de verwijzing naar de Ci.RH.241/598.14 van 15 april 2011 inzake buitenlandse dienstreizen is niet relevant om het sedentair karakter van de taak van de zaakvoerder te beoordelen;
- er wordt ten onrechte verwezen naar nummer 31/32 Com.IB.92 om de eiseres de bewijslast van de kosten eigen aan de werkgever / vennootschap op te leggen. De eiseres meent dat de uitzondering voorzien in de vijfde alinea van nummer 31/36 Com.IB.92 van toepassing is.

3.6.

In de respectievelijke kennisgevingen van beslissing tot taxatie van 12 december 2013 deelt de administratie mee dat niet akkoord kan worden gegaan met de argumenten van de eiseres en dat de aanslag voor beide aanslagjaren zal worden gevestigd volgens het bericht van wijziging van aangifte.

3.7.

Voor het aanslagjaar 2011 wordt op 18 december 2013 een supplementaire aanslag met kohierartikel 0081420545 (rechtzetting artikel 366426) ten bedrage van 2.804,08 euro uitvoerbaar verklaard. Het aanslagbiljet wordt op 23 december 2013 verzonden.

Bij brief van 15 januari 2014 dient de eiseres een bezwaarschrift in tegen deze aanslag.

3.8.

Voor het aanslagjaar 2012 vestigt op 10 januari 2014 de administratie de supplementaire aanslag met kohierartikel 00840001007 (rechtzetting artikel 00823666786) ten bedrage van 1.629,01 EUR.

Bij brief van 10 februari 2014 dient de eiseres tegen deze tweede aanslag een bezwaarschrift in.

3.9.

Bij directoriale beslissingen van 11 juli 2014 worden de bezwaarschriften ongegrond verklaard.

De eiseres kan niet akkoord gaan met deze beslissing en legt op 10 oktober 2014 een verzoekschrift op tegenspraak ter griffie van deze rechtbank neer.

4. BESPREKING

4.1.

Het geschil heeft in essentie betrekking of de aan de zaakvoerder betaalde forfaitaire dagvergoedingen als beroepskosten in de zin van artikel 49 WIB/92 kunnen worden beschouwd.

4.2.

Artikel 49 WIB92 is krachtens artikel 183 WIB92 van toepassing op de vennootschappen.

Artikel 49 WIB92 bepaalt:

“Als beroepskosten zijn aftrekbaar de kosten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden en waarvan hij de echtheid en het bedrag verantwoordt door middel van bewijsstukken of, ingeval zulks niet mogelijk is, door alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, met uitzondering van de eed.

Als in het belastbare tijdperk gedaan of gedragen worden beschouwd, de kosten die in dat tijdperk werkelijk zijn betaald of gedragen of het karakter van zekere en vaststaande schulden of verliezen hebben verkregen en als zodanig zijn geboekt.”

Het beginsel dat alle inkomsten van een vennootschap beroepsinkomsten zijn, heeft echter niet tot gevolg dat al haar kosten aftrekbare beroepskosten zijn, gezien ook de vennootschappen onderworpen zijn aan artikel 49 WIB92.

(zie bvb.: Cass. 9 februari 1965, Pas. 1965, I, 582; Cass. 18 januari 2001, Fisc., nr. 792 , p. 4 en FJF 2001, nr. 2001/220; Cass. 3 mei 2001, Fisc., nr. 818 , p. 10 en FJF 2004, nr. 2004/109; Cass. 19 juni 2003, FJF 2003, nr. 2003/224; Cass. 12 december 2003, Fisc., nr. 922 , p. 3, 3 en FJF 2004, nr. 2004/131).

Opdat een uitgave als een beroepskost in de zin van artikel 49 WIB92 kan worden aangemerkt, moeten de in deze wetsbepaling vastgestelde voorwaarden vervuld zijn. De bewijslast ervan rust op de belastingplichtige.

4.4.

De verweerder verwerpt de forfaitaire kosten (“dagvergoeding Yves Lippens”) omdat deze vergoeding van toepassing is op binnenlandse dienstreizen, t.t.z. een binnenlandse beroepsverplaatsing met een afwezigheid van minimaal vijf uren, waarbij de verplaatsingen naar een vaste plaats van tewerkstelling uitgesloten worden. De verplaatsingen van de zaakvoerder naar de werf merkt de verweerder als woon-werkverkeer aan. De verweerder aanvaardt niet dat de forfaitaire dagvergoedingen van de eiseres kosten eigen aan de vennootschap zijn.

In concreto bracht de eiseres in het aanslagjaar 2011 een totaal bedrag van 7.499,75 euro (421 dagen) in en voor het aanslagjaar 2012 in totaal 4.356,95 euro (238 dagen).

De vraag stelt zich of de werven waarnaar Yves Lippens zich begeeft om de aannemingsopdracht uit te voeren als een vaste plaats van tewerkstelling moet worden beschouwd.

In zoverre de verplaatsing naar de klant, alwaar ter plaatse werken worden uitgevoerd geen verplaatsing naar een vaste plaats van tewerkstelling is, dan is deze niet als woon-werkverkeer aan te merken.

De eiseres stelt dat de verplaatsingen naar een werf, die zij als binnenlandse dienstreizen kwalificeert , geen verplaatsing naar een vaste plaats van tewerkstelling is, gezien haar zaakvoerder zijn vaste plaats van tewerkstelling op de maatschappelijke zetel heeft.

De beoordeling of een plaats van tewerkstelling een “vaste plaats van tewerkstelling” is, gebeurt aan de hand van het geheel aan feitelijke en juridische omstandigheden die eigen zijn aan elk geval afzonderlijk, zoals contractuele en reglementaire bepalingen met betrekking tot de beroepswerkzaamheid, de taak en de functie, de frequentie en de regelmaat van de verplaatsingen naar een zelfde plaats van tewerkstelling, de duur. Het “feit alleen dat een werknemer zich niet gedurende een aantal opeenvolgende dagen naar eenzelfde kantoor dient te begeven, volstaat bijgevolg niet om te besluiten dat dat kantoor geen vast plaats van tewerkstelling zou zijn.” (V&A, Kamer, 1996-97, nr. 70, p 9403.)

Volgende overwegingen kunnen in deze in aanmerking worden:

- de feitelijke en enige uitvoerder van de aannemingswerken is Yves Lippens, die tevens de zaakvoerder is van de eiseres; de opdrachten, zoals o.m. tegelwerken, worden bij de klanten zelf of op de door hen aangewezen locatie door Yves Lippens gerealiseerd;

- het overwegend deel van de aannemingsopdrachten voert de eiseres binnen een kleine actieradius rond de zetel van de eiseres uit;
- de feitelijke uitvoerder van de werken is niet in de onmogelijkheid om thuis het middagmaal te nuttigen. Het is een eigen keuze om dit niet te doen. Dan nog stelt zich de vraag of de forfaitaire dagvergoeding voor maaltijden buitenhuis in werkelijkheid daarvoor effectief bestemd zijn, gezien niet één restaurantbonnetje of kasticket kan worden voorgelegd;
- het gegeven dat Yves Lippens in zijn hoedanigheid van bedrijfsleider/zaakvoerder specifieke taken uitoefent, die eigen zijn aan het mandaat van zaakvoerder (administratie voeren, de boekhouding opvolgen, ...) en zulks op een vaste plaats van tewerkstelling uitoefent, i.e. de maatschappelijke zetel van de vennootschap, sluit niet uit dat naast deze plaats nog andere plaatsen als een vaste plaats van tewerkstelling kunnen worden aangemerkt;

Er kan aangenomen worden dat per opdracht of geheel van opdracht van een klant een nieuwe aannemingsovereenkomst door de eiseres wordt afgesloten, waarbij per klant gedurende meerdere dagen de welbepaalde opdracht door de eiseres (in feite Yves Lippens) wordt uitgevoerd. Dit brengt met zich mee dat telkenmale een nieuwe plaats van tewerkstelling voorhanden is. Deze omstandigheid sluit niet uit dat deze plaats voor de duur van de opdracht geen vaste plaats van tewerkstelling zou zijn. De uitvoering van aannemingsopdrachten op een werf, en vervolgens de uitvoering van een nieuwe opdracht op een eventueel andere werf, kan geenszins met een “rondreizende functie” worden gelijkgesteld. De openvolging van werven zijn te kwalificeren als vaste, evenwel wisselende, plaatsen van tewerkstelling.

De verplaatsing naar een vaste plaats van tewerkstelling is als woon-werkverkeer te kwalificeren, zodat de kosten die ermee gepaard gaan eigen zijn aan de werknemer.

4.5.

De eiseres werpt op dat de beoordeling van de “vaste plaats van tewerkstelling” moet beoordeeld worden op basis van de 40-dagen regel, waarvan sprake in de Circulaire nr. Ci.RH.241/573.243 van 6 december 2007, welke het volgende stelt:

“.... Aldus zal als een vaste plaats van tewerkstelling aangemerkt worden, de plaats waar de aanwezigheid van de werknemer gedurende het belastbare tijdperk 40 dagen of meer bedraagt. Deze 40 dagen moeten niet noodzakelijk op elkaar volgen.

Bijgevolg zal, wanneer een werknemer zich verplaatst van zijn woonplaats naar een plaats van tewerkstelling die niet de belangrijkste plaats van zijn beroepsactiviteit is maar waar hij 40 dagen of meer aanwezig is, deze plaats van tewerkstelling als vast worden beschouwd en zal een voordeel van alle aard rekeninghoudend met deze vaste plaats van tewerkstelling moeten berekend worden.”

Zoals hoger gesteld moet een vaste plaats van tewerkstelling worden beoordeeld aan de hand van het geheel van feitelijke en juridische omstandigheden die eigen zijn aan elk geval afzonderlijk.

De voormelde circulaire bevestigt dit beoordelingscriterium. Het criterium verhindert dat de administratieve tolerantie in de circulaire zonder meer lineaire op alle gevallen moet toegepast worden vermits het uitgangspunt steeds de specifieke situatie moet zijn. Er anders over oordelen zou een impliceren dat de circulaire een bijkomend criterium aan de wet heeft toegevoegd.

Als een 'vaste' plaats van tewerkstelling wordt ook aangemerkt., de "plaats waar de aanwezigheid van de werknemer gedurende het belastbare tijdperk 40 dagen of meer bedraagt". En deze 40 dagen "moeten niet noodzakelijk op elkaar volgen" (circ. 6 december 2007; zie o.m., Fisc., nr. 1206 , p. 6).

Deze '40 dagen-regel' sluit aldus niet uit dat een plaats waar minder dan 40 dagen niet als een vaste plaats van tewerkstelling kan worden aanzien. Er anders over oordelen, zou immers in strijd zijn met de fiscale wet, die geen 40-regel heeft voorzien als criterium om de vaste plaats van tewerkstelling te bepalen. Zo preciseerde de minister van Financiën, onder meer, dat de aanwezigheid op een bepaalde plaats "een wezenlijke vorm van tewerkstelling" moet betreffen. De "aanwezigheid gedurende slechts een korte tijd per dag" telt volgens de minister niet mee (Integraal Verslag Kamercommissie voor Financiën en Begroting, nr. 52 COM 100, 13 februari 2008, 25; Fisc., nr. 1104, p. 14).

Op de vraag of een belastingvrije 'maaltijdvergoeding' voor dienstverplaatsingen kan worden toegekend (als vergoeding van kosten eigen aan de werkgever), "wanneer de betreffende verplaatsing bij toepassing van de 40-dagenregel moet worden aangemerkt als een verplaatsing naar een vaste plaats van tewerkstelling", antwoordt de minister ontkennend. In een dergelijk geval is geen sprake meer van een dienstverplaatsing en kunnen de door de "werkgever betaalde maaltijdvergoedingen bijgevolg niet als een terugbetaling van een eigen kost van deze laatste worden aangemerkt". (Vr. &Antw. Kamer 2008-2009, nr. 52-62, 136)

In deze kan moeilijk worden betwist dat de belangrijkste plaats van tewerkstelling ("de wezenlijke vorm van tewerkstelling"), de werf is waar de eiseres haar bedrijfsactiviteit als aannemer, haar kerntaken ten uitvoer brengt.

De forfaitaire dagvergoedingen kunnen aldus niet als een kost eigen aan de vennootschap worden aangemerkt.

4.6. Omtrent de belastingverhoging.

De administratie heeft een belastingverhoging van 10% opgelegd.

In geval van een onvolledige of onjuiste aangifte, worden de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen vermeerderd met een belastingverhoging die wordt bepaald naar gelang van de aard en de ernst van de overtreding (art.444 WIB92). Bij een eerste overtreding wordt overeenkomstig artikel 226 KB/WIB92 een percentage van 10% toegepast,.

De administratie kan afzien van dit minimum bij ontstentenis van kwade trouw. De beslissing om een belastingverhoging op te leggen wegens onjuiste aangifte wordt door de taxatieambtenaar genomen bij het vestigen van de aanslag.

De rechtbank kan de argumentatie volgen dat voorliggend kwestie van principiële aard is, meer bepaald of een betrokken plaats van tewerkstelling als een vaste plaats van tewerkstelling kan beschouwd worden of niet. De wetgeving laat ruimte voor interpretatie en feitelijke beoordeling toe.

In deze omstandigheid kan geen kwade trouw in hoofde van de eiseres worden vastgesteld. Er zijn onvoldoende aanwijzingen waaruit zou kunnen afgeleid worden dat de eiseres doelbewust kosten heeft ten laste genomen om zonder meer het fiscaal resultaat te drukken.

Gezien het principiële karakter van de betwisting, is de rechtbank van oordeel dat geen belastingverhoging moet worden opgelegd.

5. DE KOSTEN VAN HET GEDING

In toepassing van de artikelen 279 en 162,4° van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten is geen rolrecht verschuldigd. De kosten van het geding beperken zich aldus tot de rechtsplegingsvergoeding, zoals bepaald in artikel 1022 van het Gerechtelijk Wetboek (art. 1018, 6° Gerechtelijk Wetboek).

Gezien de eiseres overwegend in het ongelijk gesteld wordt, moet zij overeenkomstig artikel 1017, 1e lid van het Gerechtelijk Wetboek, de kosten van het geding dragen.

Aangezien de verweerder niet wordt vertegenwoordigd door een advocaat, kan hem geen rechtsplegingsvergoeding worden toegekend. In deze omstandigheid is het overbodig om de rechtsplegingsvergoeding te begroten.

OM DEZE REDENEN DE RECHTBANK,

Recht doende op tegenspraak;

Met inachtneming van artikel 2 en volgende van de wet van 15 juni 1935 op het taalgebruik in gerechtszaken;

Verklaart de vordering ontvankelijk en deels gegrond.

Bevestigt de bestreden aanslag met uitzondering van de opgelegde belastingverhoging van 10%.

Vernietigt de belastingverhoging en verleent een passende ontheffing.

Veroordeelt de verweerder tot de terugbetaling van alle eventueel ten onrechte geïnde sommen, te vermeerderen met de moratoriumintresten.

Stelt vast dat tot dusver geen kosten van het geding te begroten zijn.

Aldus gewezen en uitgesproken in openbare terechtzitting door de zesde burgerlijke kamer van de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, op woensdag acht juni tweeduizendenzestien.