



Datum van inontvangstneming : 19/09/2016

Zaak C-445/16

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

8 augustus 2016

Verwijzende rechter:

Cour d'appel de Mons (België)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

3 augustus 2016

Appelante (verzoekster in eerste aanleg):

Docteur De Bruyne SPRL

Verweerder (verweerder in eerste aanleg):

Belgische Staat

[OMISSIS]

Arrest

[OMISSIS] [Or. 2]

[OMISSIS]

[OMISSIS] [Or. 3]

[OMISSIS]

I. Voorwerp en ontvankelijkheid van het hoger beroep

[OMISSIS]

II. Feiten en procedurele antecedenten

Bij overeenkomst van 12 december 2006 heeft de SPRL DOCTEUR DE BRUYNE voor haar zaakvoester, mevrouw [REDACTED] een

aandelenoptieplan onder bezwarende titel voor 540 aandelen [OMISSIS] uitgewerkt in het kader van de wet van 26 maart 1999 betreffende het Belgische actieplan voor de werkgelegenheid 1998 [OMISSIS]. [Or. 4]

De prijs van de optie bedroeg 12 550,68 EUR en kwam overeen met het bedrag van het voordeel van alle aard zoals bepaald in de wet van 26 maart 1999, te weten 20 % van de waarde van de effecten, die 62 753,40 EUR bedroeg.

De optiehouder heeft daarmee vermeden, belasting te moeten betalen over een voordeel in natura.

De prijs van de optie is op een overlopende rekening op de passiefzijde van de balans van de SPRL DOCTEUR DE BRUYNE (rekening 493 100), en dus niet als inkomsten op actiefzijde van de balans, geboekt [OMISSIS].

Op 16 november 2008 heeft de [belasting]administratie de SPRL DOCTEUR DE BRUYNE een bericht van wijziging gezonden waarin zij deze vennootschap met betrekking tot het aanslagjaar 2008 ervan op de hoogte bracht dat de optieprijs van 12 550,68 EUR definitief verworven inkomsten van de vennootschap vormde en dus op de actiefzijde van de balans voor het boekjaar 2007 moest worden opgevoerd [OMISSIS].

[OMISSIS]

De [belasting]administratie heeft dan ook de door de SPRL DOCTEUR DE BRUYNE [OMISSIS] voor het aanslagjaar 2008 [OMISSIS] verschuldigde [belasting verhoogd].

[OMISSIS]

Bij verzoekschrift [OMISSIS] van 18 juli 2012 heeft de SPRL DOCTEUR DE BRUYNE bij de tribunal de première instance de Mons (rechtbank van eerste aanleg Bergen) beroep ingesteld tegen de litigieuze belastingheffing.

Bij vonnis van 8 mei 2014 heeft de belastingkamer van die rechterlijke instantie [OMISSIS] de vordering [OMISSIS] ongegrond verklaard [OMISSIS].

De SPRL DOCTEUR DE BRUYNE heeft hoger beroep ingesteld tegen dat vonnis. [Or. 5]

III. Grondslag van het hoger beroep – Bespreking

De vordering van de SPRL DOCTEUR DE BRUYNE strekt tot nietigverklaring van de litigieuze belastingheffing op grond dat geen enkele wetsbepaling voorschrijft, hoe opties moeten worden geboekt, of voorziet in een bijzondere belastingregeling voor opties.

De SPRL DOCTEUR DE BRUYNE heeft de verrichting geboekt volgens advies 167/1 van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen door ervan uit te gaan dat de door de optieschrijver ontvangen prijs de vergoeding is voor het risico dat de optieschrijver tijdens de looptijd van de optie loopt, en dat de ontvangen premie [prijs] dus pas bij het verstrijken van de looptijd van de optie economisch is verdiend en op de actiefzijde van de balans moet worden geboekt.

In verschillende arresten heeft de cour d'appel de Mons (hof van beroep Bergen) geoordeeld dat de belastingadministratie de optiepremie om de volgende redenen niet als stille reserve kon belasten:

„Het in de onderhavige zaak aan de orde zijnde aandelenoptieplan wordt geregeld door de wet van 26 maart 1999 betreffende het Belgisch actieplan voor de werkgelegenheid 1998 en houdende diverse bepalingen.

Deze wet bepaalt niets over de wijze waarop de optieprijs (de premie betaald voor het verkrijgen [OMISSIS] van een optie) moet worden geboekt.

Tenzij in de belastingregels uitdrukkelijk anders wordt bepaald, worden de belastbare winsten vastgesteld volgens de boekhoudregels (Cass. 20 februari 1997, Pas., 1997, 1, nr. 100).

Partijen verwijzen naar twee adviezen van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN 2012/18 en 2012/3), aan de hand waarvan volgens hen kan worden bepaald, hoe de door de optieschrijver ontvangen premie dient te worden geboekt.

In advies 2012/18 van 7 november 2012, betreffende de boekhoudkundige verwerking van aandelenopties [OMISSIS], wordt gezegd dat ‚[d]e Commissie [voor Boekhoudkundige Normen] meent [dat] in dit kader [...] de ontvangen premie als een vergoeding dient te worden aanzien voor het risico dat de schrijver loopt gedurende de hele looptijd van de optie. De ontvangen premie is economisch gezien pas verdiend op het ogenblik dat de optie vervalt en wordt pas dan in resultaat genomen. De inresultaatneming van de premie wordt uitgesteld tot de vervaldag, door boeking op een overlopende rekening van het passief, bijvoorbeeld de daartoe gecreëerde rekening 498 Resultaten uit lopende geschreven opties. [...] Een dergelijke verwerkingswijze voor de ontvangen premie is gebaseerd op het voorzichtigheidsbeginsel; het zou volgens de Commissie [voor Boekhoudkundige Normen] immers verkeerd zijn om de ontvangen premie als definitief en vaststaand resultaat te aanzien op het ogenblik van ontvangst.‘ [Or. 6]

In dit advies wordt echter gepreciseerd dat het niet van toepassing is op de boekhoudkundige verwerking van de aandelenoptieplannen in het kader van de wet van 26 maart 1999, zoals die waar het in casu om gaat, en dat in dat geval te rade moet worden gegaan met advies CBN 2012/3 van 11 januari

2012 betreffende de boekhoudkundige verwerking van aandelenoptieplannen [OMISSIS].

In laatstgenoemd advies wordt erop gewezen dat de in het kader van de optiewet toegekende aandelenopties doorgaans gratis worden verleend aan de begunstigen, en, zoals de Belgische Staat opmerkt, ziet dit advies niet op de regels voor de boeking van de eventuele verwerving van opties door personeelsleden of bestuurders van een onderneming.

Bijgevolg dient, enerzijds, naar analogie met bovengenoemd advies 2[0]12/18 van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen te worden geredeneerd, en anderzijds, te rade worden gegaan met advies 167/1 van deze commissie, dat van kracht was [OMISSIS] (...) op het tijdstip van de boeking van de optiepremie door de SPRL (...).

In laatstgenoemd advies wordt het optiecontract omschreven als volgt:

„Een optiecontract is een overeenkomst waarbij een partij (de optieschrijver) zich ertoe verbindt, in voorkomend geval tegen onmiddellijke betaling van een prijs (de optiepremie) door de optiehouder, een goed (onderliggend actief) te kopen (aankoopverbintenis) van of te verkopen (verkoopverbintenis) aan de optiehouder, als deze laatste hiertoe beslist, tegen een vooraf bepaalde of bepaalbare prijs (de uitoefenprijs), op een welbepaalde datum of tijdens een welbepaalde periode.’

Met betrekking tot de als tegenprestatie voor het schrijven van de optie ontvangen premie en de verwerking van het risico dat is verbonden aan de geschreven optie, worden in dat advies [OMISSIS] twee benaderingswijzen voorgesteld:

„– Eerste benaderingswijze: [Enerzijds] De ontvangen premie wordt onmiddellijk in het resultaat opgenomen. [Anderzijds] Voor het gelopen risico wordt op [de] balansdatum van het boekjaar of op elke tussentijdse balansdatum een voorziening gevormd ten laste van de financiële resultaten. Dit risico wordt geraamd op grond van de beurskoers van de optie. Vervolgens wordt deze voorziening periodiek aangepast via dezelfde rekeningen financiële resultaten zodat het bedrag van de voorziening gelijke tred houdt met de beurskoers van de geschreven optie.

– Tweede benaderingswijze: De ontvangen premie wordt beschouwd als een uitgestelde opbrengst – tot de vervaldag van de optie – en wordt bijgevolg geboekt als „over te dragen opbrengst”. Vervolgens is het aangewezen om, in een zelfde rekening de netto bedragen (na aftrek van de terugnemingen) te boeken die aan de resultatenrekening worden onttrokken om de risico’s van grotere verliezen dan de ontvangen premie op te vangen.’ [Or. 7]

In het advies wordt daaraan toegevoegd:

,Op de vervaldag, ongeacht of de optie wordt uitgeoefend of niet:

- worden de gevormde voorzieningen teruggenomen;*
- wordt, in de tweede benaderingswijze, de ontvangen premie in resultaat genomen;*
- wordt de boeking in de rekeningen [van] niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen tegengeboekt.'*

In het onderhavige geval heeft de SPRL (...) geopteerd voor de tweede benaderingswijze, die wegens het voorzichtigheidsbeginsel ook de voorkeur heeft van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen, op grond van de overweging dat de ontvangen premie de vergoeding vormt voor het risico dat de schrijver gedurende de hele looptijd van de optie loopt, en dat de ontvangen premie economisch gezien pas is verdiend op het ogenblik dat de optie vervalt, en pas dan in resultaat moet worden genomen [OMISSIS].

Dat de SPRL (...) de optiepremie heeft vastgesteld op een bedrag dat overeenkomt met het forfaitaire voordeel van alle aard waarover haar zaakvoerder belasting verschuldigd is, en deze laatste daardoor de mogelijkheid biedt om het heffen van belasting over dit voordeel krachtens artikel 43, § 1, van de wet van 26 maart 1999 betreffende het Belgisch actieplan voor de werkgelegenheid 1998 en houdende diverse bepalingen te ontwijken, levert geen grond op om te oordelen dat (verweerster in hoger beroep) ten onrechte voor de tweede benaderingswijze heeft gekozen, aangezien de voor de berekening van de optiepremie gekozen methode [OMISSIS] het aan de optie verbonden verliesrisico en de latere evolutie van dat risico niet wegneemt [OMISSIS].

De rechter in eerste aanleg heeft dan ook terecht geoordeeld dat het feit dat de optieprijs aldus is berekend dat hij overeenkomt met het door de belastingwet vastgestelde voordeel in natura, geen invloed heeft op de verrichting en deze verrichting niet vertekent, aangezien de SPRL (...) noch haar zaakvoerder, de heer (...), ten tijde van het sluiten van de overeenkomst de toekomstige evolutie van de koers van de effecten kende.

Met betrekking tot de eerste door de CBN voorgestelde benaderingswijze dient te worden opgemerkt dat de SPRL (...) geen voorziening ten laste van haar financiële resultaten heeft geboekt.

De Belgische Staat, die opkomt tegen de door verweerster in hoger beroep gekozen methode voor de boeking van de optiepremie, verstrekt echter geen enkele aanwijzing over de reële economische waarde van de optie.

De SPRL (...) heeft de inresultaatneming van de van haar zaakvoerder ontvangen optiepremie dus terecht door middel van een overlopende rekening op het passief uitgesteld op tot de vervaldag van de optie. [Or. 8]

Bijgevolg heeft de [belasting]administratie de optiepremie van (...) EUR ten onrechte als stille reserve belast.”

[dit is een citaat uit vaste rechtspraak van de cour d’appel de Mons]

[OMISSIS]

Tegen de achtergrond van de motivering van deze arresten verklaart de Belgische Staat dat hij zich terdege bewust is van de voor zijn stelling ongunstige rechtspraak en aan het Hof van Justitie van de Europese Unie een vraag wil laten stellen over de verenigbaarheid van de door de onderhavige rechterlijke instantie gegeven uitlegging met de in de Vierde richtlijn van de Raad, van 25 juli 1978, besloten liggende regels voor de opstelling van de balans, en met name van het feit dat een vennootschap de voor de optie ontvangen prijs op de actiefzijde van de balans boekt in het boekjaar waarin die optie is gelicht, of bij het verstrijken van de geldigheidsduur van de optie, om rekening te houden met het risico dat de optieschrijver door zijn toezegging loopt, en niet tijdens het boekjaar waarin de optie is geschreven en de prijs daarvoor definitief is verkregen, waarbij het door de optieschrijver gelopen risico afzonderlijk wordt gewaardeerd door boeking van een provisie.

De Belgische Staat beroept zich dienaangaande op een arrest van het Hof van Cassatie van 1 juni 2012, [waarbij] [OMISSIS] aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de prejudiciële vraag [is gesteld], of artikel 2, onder 3) tot en met 5), van de Vierde richtlijn (78/660/EEG) van de Raad van 25 juli 1978 eraan in de weg staat dat wordt afgeweken van het beginsel dat actiefbestanddelen tegen de aanschaffingsprijs worden geboekt [zie arrest van 3 oktober 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632].

De SPRL DOCTEUR DE BRUYNE is van mening dat de door de Belgische Staat voorgestelde vraag niet hoeft te worden gesteld daar de toepasselijke teksten duidelijk zijn en [OMISSIS] de adviezen van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen [OMISSIS] slechts de vertaling zijn van het voorzichtigheidsbeginsel dat in de Vierde Europese richtlijn, van 25 juli 1978, in herinnering wordt gebracht [OMISSIS].

Aangezien de onderhavige rechterlijke instantie uitspraak dient te doen over de verenigbaarheid van de boeking van de door de schrijver van de aandelenoptie ontvangen premie, zoals deze door de SPRL DOCTEUR DE BRUYNE is verricht, met het voorzichtigheidsbeginsel dat besloten ligt in de Vierde richtlijn (78/660/EEG) van de Raad van 25 juli 1978 betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen, dient aan het Hof van Justitie van de Europese

Unie de in het dictum van dit arrest geformuleerde prejudiciële vraag te worden gesteld.

OM DEZE REDENEN

houdt de cour d'appel de Mons,

[OMISSIS] [Or. 9]

[OMISSIS]

de uitspraak over het hoger beroep aan tot het Hof van Justitie van de Europese Unie zal hebben geantwoord op de volgende prejudiciële vraag:

„Is het met de in de Vierde richtlijn (78/660/EEG) van de Raad van 25 juli 1978 betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen (PB 1978, L 222, blz. 11) besloten liggende regels voor het opstellen van de balans, volgens welke

- de jaarrekening een getrouw beeld moet geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap (artikel 2, lid 3, van de richtlijn),
- de voorzieningen voor risico's en verplichtingen een dekking beogen te vormen voor naar de aard ervan duidelijk omschreven verliezen of verplichtingen die op de balansdatum als waarschijnlijk of als vaststaand worden beschouwd, doch waarvan niet bekend is in welke omvang of wanneer zij zullen ontstaan (artikel 20, lid 1, van de richtlijn),
- het voorzichtigheidsbeginsel steeds in acht moet worden genomen en in het bijzonder geldt dat
 - winsten slechts mogen worden opgenomen voor zover zij op de balansdatum gerealiseerd zijn,
 - alle voorzienbare risico's en mogelijke verliezen die hun oorsprong hebben in het boekjaar of in een vorig boekjaar, in aanmerking moeten worden genomen, ook als deze risico's en verliezen pas bekend worden tussen de balansdatum en de datum waarop de balans wordt opgesteld [(artikel 31, lid 1, onder c), aa) en bb), van de richtlijn],
- lasten en baten betreffende het boekjaar waarop de jaarrekening betrekking heeft, in aanmerking moeten worden genomen, ongeacht het tijdstip van betaling van deze lasten of ontvangst van deze baten [(artikel 31, lid 1, onder d), van de richtlijn)],
- de activa en passiva elk afzonderlijk worden gewaardeerd [(artikel 31, lid 1, onder e), van de richtlijn)]; **[Or. 10]**

verenigbaar dat een vennootschap die een aandelenoptie schrijft, de voor de optie ontvangen prijs op de actiefzijde van de balans boekt in het boekjaar waarin die optie is gelicht, of bij het verstrijken van de geldigheidsduur daarvan, om rekening te houden met het risico dat de optieschrijver door zijn toezegging loopt, [en niet] tijdens het boekjaar waarin de optie is geschreven en de prijs daarvoor definitief is verkregen, waarbij het door de optieschrijver gelopen risico afzonderlijk wordt gewaardeerd door boeking van een provisie?”

[OMISSIS]