

Fiscale aftrek van bestuursvergoedingen binnen groepsvennootschappen en het bewijs van prestaties - De antimisbruikbepalingen in fiscalibus werken niet door!

► Geschreven door Mr. Jan SANDRA, Imposto Advocaten, www.imposto.be - Mr. Steven VANCOLEN, Imposto Advocaten, www.imposto.be



Share



0



Delen



0



Tweeten



Delen

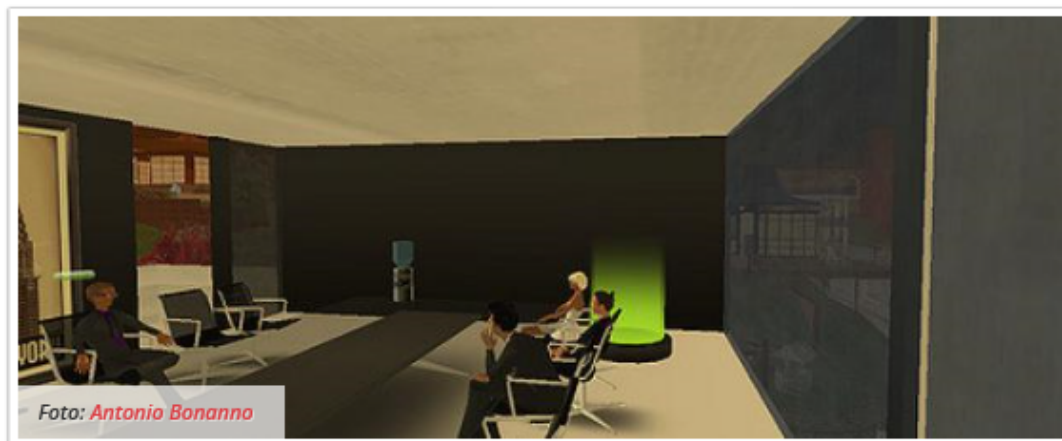


Foto: [Antonio Bonanno](#)

Geregeld doen zich betwistingen voor met de fiscale administratie rond de vraag of en in welke mate bestuurdersvergoedingen fiscaal aftrekbaar zijn als beroepskost. Vaak spitsen deze betwistingen zich toe rond de vraag of de betrokken bestuurdersbezoldigingen al dan niet voldoen aan de algemene voorwaarden voor de fiscale aftrek van kosten zoals vastgelegd in artikel 49 WIB 92. In het recente verleden meende de BBI evenwel de fiscale aftrek van bestuurdersbezoldigingen betaald door werkvennootschappen aan hun moedervenootschappen, in welbepaalde omstandigheden te kunnen bekritisieren door een beroep te doen op de anti-misbruikbepaling van artikel 344 par 1 WIB 92 (oud). Het hof van beroep van Gent heeft in een arrest van 15 november 2016 deze zienswijze van de BBI afgewezen en werd daarin voorafgegaan door het hof van beroep van Antwerpen in een arrest van 3 november 2015.

De **relevante feiten** die aan de grondslag lagen van het arrest van het hof van beroep van Gent kunnen als volgt samengevat worden :

- de werkvennootschap betaalde aan haar moedervenootschap voor de jaren 2008, respectievelijk 2009 een bestuurdersvergoeding van € 300.000,00, respectievelijk € 660.000,00.
- de moedervenootschap betaalde voor dezelfde jaren op haar beurt aan haar actieve bestuurders bestuurdersvergoedingen van € 60.000,00 respectievelijk € 130.000,00.

- de moeder vennootschap realiseerde in de betrokken jaren bijgevolg een aanzienlijke winst voor haar prestaties als bestuurder van de werkvennootschap van € 240.000,00, respectievelijk € 530.000,00; deze winst werd evenwel volledig gecompenseerd door de aftrek van interesten die de moeder vennootschap aan verbonden vennootschappen betaalde. De winsttopslag die de vennootschap op de bestuurdersvergoedingen realiseerde, werd op die manier niet belast.

► Volg op 23 maart 2017 van 12 uur tot 14 uur het online seminar **Aftrek voor innovatie-inkomsten** met Nico DEMEYERE en Andy NEUTELEERS

De BBI was de mening toegedaan dat ze op deze feitenconstellatie de **anti misbruikbepaling van artikel 344 par 1 WIB 92 (oud)** kon loslaten. Deze anti misbruikbepaling gaf aan de administratie onder welbepaalde voorwaarden de mogelijkheid de kwalificaties die belastingplichtigen aan hun rechtshandelingen gaven, opzij te schuiven. Meer bepaald werkte deze anti misbruikbepaling in 3 stappen :

- in een eerste stap diende de administratie het bewijs te leveren dat de **kwalificatie van de betrokken handelingen** belastingontwijking tot doel had;
- slaagde de administratie in deze bewijslevering, dan had de belastingplichtige in een tweede stap de mogelijkheid het tegenbewijs te leveren dat de kwalificatie van de rechtshandeling weldegelijk was ingegeven door rechtmatige financiële en economische motieven;
- slaagde de belastingplichtige niet in dit tegenbewijs, dan had de administratie in een derde stap de mogelijkheid de betrokken rechtshandelingen te herkwalificeren in meer belaste rechtshandelingen; evenwel maakte het Hof van Cassatie in meerdere arresten duidelijk dat de administratie enkel kan herkwalificeren in meer belaste rechtshandelingen voor zover deze rechtshandelingen soortgelijke rechtsgevolgen hebben als de geïssueerde rechtshandelingen. Dit moet in het licht gezien worden van ons grondwettelijk verankerd legaliteitsbeginsel dat maakt dat alle essentiële elementen van een belastingheffing moeten teruggaan op een wet en niets anders de wet; een bevoegdheidsdelegatie aan de administratie is in deze omstandigheden uit den boze! In de praktijk is gebleken dat door deze vereiste de anti misbruikbepaling oude stijl zo goed als niet werkzaam bleek te zijn

De BBI was de mening toegedaan dat de moeder vennootschap **geen eigen werkingsmiddelen** (immateriële of materiele vaste activa) had en ook **geen eigen werkingskosten** (zoals telefoon, vervoer of documentatie) gedragen had. In deze omstandigheden was de BBI de mening toegedaan dat de winsttopslag die de moeder vennootschap uit de opeenvolgende bestuurdersmandaten realiseerde, niet kon teruggaan op **eigen prestaties van de moeder vennootschap** ten aanzien van de werkvennootschap, maar enkel op de prestaties van haar actieve bestuurders ten aanzien van de werkvennootschap. Daarenboven was deze **winsttopslag** binnen de moeder vennootschap niet **belastbaar door de aftrek van financiële kosten** aan verbonden vennootschappen. In deze omstandigheden meende de BBI dat **belastingontwijking** voorhanden was.

Met verwijzing naar artikel 344 par 1 WIB (oud) **herkwalificeerde** de BBI de betalingen van de werkvennootschap aan de moedervennootschap als **enerzijds een rechtstreekse vergoeding van de werkvennootschap aan de actieve bestuurders** van de moedervennootschap ten belope van het voormeld bedrag van € 60.000,00, respectievelijk € 130.000,00 en **anderzijds als een gift van de werkvennootschap aan de moedervennootschap ten belope van de winstopslag** van € 240.000,00, respectievelijk € 530.000,00.

In een vrij summier arrest heeft **het hof** te kennen zich niet te kunnen vinden in het standpunt van de BBI, inzonderheid doordat de door de BBI voorgewende herkwalificaties **geen gelijksoortige rechtsgevolgen als de oorspronkelijke kwalificatie** met zich meebrachten.

Vooreerst is het hof de mening toegedaan dat een **herkwalificatie** van de betalingen van de werkvennootschap aan de moedervennootschap **in een rechtstreeks vergoeding van de werkvennootschap aan de actieve bestuurders** van de moedervennootschap slechts kan indien de nieuwe kwalificatie gelijksoortige niet – fiscale rechtsgevolgen heeft als de oorspronkelijke kwalificatie. Het hof merkt in dit verband op dat als essentieel moet aanzien worden dat het niet de actieve bestuurders van de moedervennootschap zijn die aansprakelijk zijn ten aanzien van de werkvennootschap voor de uitoefening van de bestuursfuncties in de werkvennootschap maar wel de moedervennootschap. Het hof merkt hierbij fijntjes op dat de vaste vertegenwoordiger van de moedervennootschap bij het uitoefenen van haar bestuurdersmandaat in de werkvennootschap niet één van actieve bestuurders van de moedervennootschap was Een herkwalificatie in een rechtstreekse managementovereenkomst tussen de werkvennootschap en de actieve bestuurders van de moedervennootschap kan volgens het hof **enkel indien laatstgenoemden tegenover de werkvennootschap ook rechtstreeks aansprakelijk zijn voor hun managementprestaties**.

Voor het gedeelte van de vergoeding van de werkvennootschap aan de moedervennootschap die door de BBI wordt geherkwalificeerd **als een gift**, meent het hof dat deze **herkwalificatie enkel** kan ingeval komt vast te staan dat het gaat om een betaling waartegenover **geen tegenprestaties** staan. Het komt het hof voor dat dit door de fiscus niet bewezen wordt. Uit de bewering door de fiscus dat de moedervennootschap niet over werkingsmiddelen zou beschikken en geen werkingskosten zou hebben gemaakt, kon volgens het hof niet afgeleid worden dat er geen tegenprestaties zijn geweest. Het hof wijst er in dit verband op dat **de prestaties** die de moedervennootschap door middel van haar bestuurders leverde, **in hoofdzaak van intellectuele aard zijn en dat de werkvennootschap hiervoor zelf de nodige accommodatie kon verschaft hebben**. De bewering van de fiscus dat tegenover de betalingen door de werkvennootschappen geen prestaties stonden, wordt door het hof niet bewezen geacht.

Ook **het hof van Antwerpen** oordeelde in een vergelijkbare feitenconstellatie in haar **arrest van 3 november 2015** dat een herkwalificatie van een betaling door de werkvennootschap aan haar managementvennootschap ten belope van de winststopslag in een gift niet door de beugel kon doordat niet voldaan is aan de vereiste van soortgelijke rechtsgevolgen. Interessant in dit arrest is de vaststelling van het hof dat de betrokken **vergoeding marktconform** was en de vaststelling dat het feit dat de managementvennootschap aan haar **zaakvoerder** op haar beurt een minimale vergoeding betaalde, niet relevant was omdat deze bezoldiging **andere prestaties** betrof (inzonderheid prestaties als zaakvoerder van de managementvennootschap).

Ondertussen leven we in fiscalibus onder het gesternte van een **vernieuwde anti misbruikbepaling**. Deze vernieuwde anti misbruikbepaling werkt eveneens in 3 stappen :

- in een eerste stap dient de administratie het bewijs te leveren dat bij het verrichten van rechtshandelingen **fiscaal misbruik** voorhanden is;
- slaagt de administratie in dit bewijs, dan kan de belastingplichtige in een tweede stap het tegenbewijs leveren dat de geviseerde rechtshandelingen ingegeven zijn door niet – fiscale motieven;
- slaagt de belastingplichtige niet in dit tegenbewijs, dan heeft de administratie in de derde stap de mogelijkheid de belastbare grondslag en belastingberekening te herstellen alsof het fiscaal misbruik niet voorhanden is.

Gelet op het legaliteitsbeginsel wordt het begrip fiscaal misbruik nader omschreven in de tekst zelf van de wet; inzonderheid wordt fiscaal misbruik weerhouden als de belastingplichtige handelingen verricht waarbij hij zich buiten de toepassing van een fiscale bepaling plaatst in strijd met de doelstelling van deze bepaling. **Toetsteen** om uit te maken of er al dan niet fiscaal misbruik voorhanden is, wordt dus **de specifieke doelstelling van de fiscale bepaling die door de belastingplichtige wordt gefrustreerd**. Gelet op deze vereiste komt het evenmin evident voor deze vernieuwde anti misbruikbepaling los te laten op de hogeromschreven feitenconstellatie ...

In het debat rond de fiscale aftrek van bestuurdersbezoldigingen en het bewijs van prestaties lijkt de algemene anti misbruikbepaling van artikel 344 par 1 WIB 92 zowel in zijn oude versie als in zijn huidige versie niet door te werken, althans niet wanneer volgens de regels van de kunst is gehandeld.

Wel is voorkomen beter dan genezen. Het documenteren van de bezoldigingspolitiek binnen een groep van vennootschappen in notulen van raden van bestuur en algemene vergaderingen is dan ook zeer aan te bevelen. Ook biedt het een bijzonder belang het marktconform zijn van intragroepvergoedingen te onderbouwen in een transfer pricing studie zoals blijkt uit laatstgenoemd arrest van het Anwerpse hof.

Dit artikel werd op 22 februari 2017 verstuurd via de juridische nieuwslijn Lexalert.