

EMPLOYMENT & BENEFITS TAX & PRIVATE EQUITY

## Management- en bestuurdersvergoedingen: fiscale aandachtspunten scherp gesteld!

24/06/2021 / Reageer / IMPOSTO Tax Lawyers

Management- en bestuurdersvergoedingen kunnen een doorn in het oog zijn van de belastingadministratie. Dit is in het bijzonder het geval indien op die manier winst wordt verschoven van een winstgevende operationele vennootschap naar een managementvennootschap met belastingaftrekken of naar een niet-of laagbelaste buitenlandse onderneming. Hierna worden de fiscale aandachtspunten scherp gesteld zodat door de belastingplichtige correct kan worden geanticipeerd en desgevallend binnen de juiste contouren met de belastingadministratie kan worden gedebatteerd.

### Winstverschuivingen via management- en bestuurdersvergoedingen

Omwille van tal van redenen (bv. beperking aansprakelijkheid, samenwerking met anderen, ...) kan een natuurlijke persoon ervoor opteren zijn functies als bestuurder en/of manager in een operationele vennootschap uit te oefenen via een zogenaamde **managementvennootschap**.

De managementvennootschap wordt door de operationele vennootschap vergoed voor de geleverde prestaties in de vorm van een **bestuurdersvergoeding** (voor de uitoefening van een bestuursmandaat) en/of een **managementvergoeding** (voor het leveren van managementdiensten in het kader van een samenwerkingsovereenkomst), desgevallend aangevuld met een occasionele **tantième** (als bonus voor geleverde prestaties of als incentive voor nog te leveren prestaties). Deze vergoedingen vormen in principe een aftrekbare kost voor de operationele vennootschap, en worden toegevoegd aan de belastbare grondslag van de managementvennootschap.

De managementvennootschap kent op haar beurt, onder inhouding van een marge, een bezoldiging toe aan haar bestuurder-natuurlijke persoon. Deze **bedrijfsleidersbezoldiging** wordt in hoofde van de bestuurder-natuurlijke persoon aan de progressieve tarieven in de personenbelasting belast.

Maar het is opletten geblazen: **enkele hete fiscale hangijzers** loeren bij dit alles om de hoek. Dat is zeker het geval wanneer de operationele vennootschap winst maakt en de managementvennootschap over fiscale aftrekposten beschikt (zoals afschrijvingen ingevolge de aankoop van een vastgoed, financieringskosten ingevolge de overname van de operationele vennootschap, vorige verliezen, ...) of gelegen is in een land met een beduidend lagere belastingdruk. Het **verschuiven van winst** van de operationele vennootschap naar de managementvennootschap kan in dat geval een doorn in het oog zijn van de belastingadministratie.

### **Fiscale aftrekbaarheid management- en bestuurdersvergoedingen: bewijs werkelijkheid prestaties primordiaal!**

Een eerste belangrijk aandachtspunt is de fiscale aftrekbaarheid van de vergoedingen toegekend aan de managementvennootschap op het niveau van de operationele vennootschap. De fiscale aftrekbaarheid kan door de belastingadministratie op basis van **artikel 49 van het Wetboek van Inkomstenbelastingen** worden geweigerd indien de operationele vennootschap er niet in slaagt te bewijzen dat deze kosten werden gemaakt of gedragen om inkomsten te behouden of te verkrijgen. Dit is de zogenaamde **finaliteitsvoorwaarde**.

Voor de aftrekbaarheid van management- en bestuurdersvergoedingen zal de operationele vennootschap in het bijzonder moeten bewijzen dat tegenover deze vergoedingen **werkelijke prestaties** en bijgevolg een **economisch belang** staan. Liberaliteiten (vergoedingen zonder adequate tegenprestaties of die hun oorsprong vinden in fictieve verrichtingen) zijn immers niet aftrekbaar. De belastingadministratie kan echter niet oordelen over de opportuniteit en/of het nut van een kost. Ook doet het er niet toe wie de prestaties daadwerkelijk heeft verricht op voorwaarde dat de werkelijkheid van de geleverde prestaties vaststaat (Cassatie 22 maart 2019).

Alles staat of valt met het bewijs van de werkelijkheid van de prestaties! De **bewijslast** ter zake ligt **bij de belastingplichtige**. Advocaat-generaal bij het Hof van Cassatie THijs verduidelijkt wat van de belastingplichtige wordt verwacht: "De belastingplichtige moet aldus niet het niet-bestaan van simulatie bewijzen, maar wel dat er uitvoering werd gegeven aan wat tussen partijen zonder veinzing was overeengekomen. Dit vereist dat, naast de voorlegging van de overeenkomst en de opgestelde facturen, bijkomende elementen worden voorgelegd die wijzen op een daadwerkelijke uitvoering van de overeenkomst."

**In de praktijk** is het voor **bestuurdersvergoedingen** aangewezen het bezoldigingspakket op onderbouwde wijze te laten vaststellen door de algemene vergadering. Voor **managementvergoedingen** is het ten zeerste aangeraden een goed uitgewerkte en op het lijf geschreven samenwerkingsovereenkomst op te maken waarin de te leveren diensten duidelijk omschreven staan, alsook om stukken bij te houden waaruit blijkt dat deze diensten ook daadwerkelijk geleverd werden en wat de omvang is van de geleverde en gefactureerde diensten.

Tot slot is het bij de toekenning van **tantièmes** door de jaarvergadering van bijzonder belang de reden van de winstdeelname door de bestuurder vast te klikken. Een tantième is geen rechtstreekse vergoeding voor prestaties, maar een vergoeding onder de vorm van een winstdeelname als bonus voor reeds geleverde inspanningen en/of als incentive voor nog te leveren prestaties waarbij de prestaties van de bestuurder en zijn bijdrage in de resultaten van de operationele vennootschap een belangrijke rol kan spelen.

Heeft de belastingplichtige de werkelijkheid van de prestaties aangetoond dan ligt de bal in het kamp van de belastingadministratie voor wat betreft de **begroting van de vergoeding**. De administratie moet dit doen op basis de artikelen 26, 79, 207 of 53, 10° WIB92, en kan dit niet op basis van artikel 49 WIB92.



### ***Genoten abnormale of goedgunstige voordelen: fiscale aftrekposten buiten spel***

Kan de operationele vennootschap niet bewijzen dat tegenover de betaalde vergoedingen werkelijke prestaties staan, dan kan de vergoeding worden aangemerkt als een **goedgunstig voordeel**. Een ontvangen goedgunstig voordeel vormt een **minimum belastbare basis** in hoofde van de Belgische managementvennootschap. De managementvennootschap zal sowieso op dit voordeel worden belast ongeacht haar fiscale aftrekposten (artikel 79 en 207 WIB92).

Een **dubbele streep door de rekening** dus wanneer de werkelijkheid van de prestaties niet kan worden aangetoond: de vergoedingen zijn niet aftrekbaar bij de operationele vennootschap en worden sowieso belast bij de managementvennootschap. Deze dubbele economische belasting werd door het Grondwettelijk Hof overigens niet strijdig bevonden met het gelijkheidsbeginsel in haar arrest van 6 november 2008.

Werd de werkelijkheid van de prestaties bewezen dan kan alsnog het **marktconform karakter van de vergoedingen** in vraag worden gesteld. Ditmaal ligt de **bewijslast bij de belastingadministratie**: slechts indien ze kan bewijzen dat een vergoeding niet marktconform is, kan sprake zijn van een **abnormaal voordeel**. Een abnormaal voordeel vormt net zoals een goedgunstig voordeel een minimum belastbare basis voor de managementvennootschap.

Belangrijk in dit verband is aan te stippen dat het louter verschil tussen de door een managementvennootschap ontvangen vergoeding en de kostprijs van de prestaties (i.e. de bedrijfsleidersbezoldiging) niet bewijst dat het geleverde werk niet evenwaardig is aan de vergoeding die ervoor door de managementvennootschap wordt ontvangen (Gent 20 juni 2017). Het is aan de administratie het **abnormaal karakter van de meerprijs** te bewijzen.

### ***Toegekende abnormale of goedgunstige voordelen aan buitenlandse (verbonden) ondernemingen: bij de winst gevoegd***

Abnormale en goedgunstige voordelen worden bovendien toegevoegd aan de belastbare basis van de operationele vennootschap indien **toegekend aan een buitenlandse verbonden ondernemingen of in belastingparadijzen gevestigde belastingplichtigen** (artikel 26 WIB92). Het is aan de belastingadministratie desgevallend de keuze te maken ofwel artikel 49 WIB92 ofwel artikel 26 WIB92 toe te passen.

### ***Algemene fiscale antimisbruikbepaling: de ultieme bazooka voor de fiscus?***

Tot slot rijst de vraag of de algemene antimisbruikbepaling voorzien in artikel 344, §1 WIB92 door de belastingadministratie kan worden ingezet tegen het verschuiven van winst via management- en bestuurdersvergoedingen. Dit lijkt moeilijk, zo niet onmogelijk te zijn.

Vooreerst kan de algemene antimisbruikbepaling maar door de belastingadministratie worden ingeroepen na de toepassing van specifiek-technische wetsbepalingen zoals artikel 49 WIB92. Dit werd zo bevestigd in de parlementaire voorbereidingen inzake artikel 344, §1 WIB92: "het gebruik van artikel 344, §1 WIB92 door de administratie betreft een **ultiem wapen** en kan enkel toegepast worden als de gewone interpretatiemethode, de technische bepalingen van het Wetboek, de speciale anti-ontwijkingsbepalingen en de simulatieleer geen hulp bieden".

Bovendien valt niet in te zien hoe **de doelstelling van artikel 49 WIB92 kan worden gefrustreerd** indien is voldaan aan alle toepassingsvoorwaarden van deze bepaling. Het lijkt onmogelijk om de algemene antimisbruikbepaling toe te passen op constructies die erop gericht zijn dankzij de op grond van artikel 49 WIB92 in principe aanvaardbare kostenafrek de belastinglast te verminderen. Een frustratie van de doelstelling van artikel 49 WIB92 lijkt in dat geval immers niet aan de orde.

De toekomst zal uitwijzen of constructies met management- en bestuurdersvergoedingen inderdaad buiten schot van de algemene antimisbruikbepaling blijven.

Bij verdere vragen kunt u terecht bij de auteurs.

Anouck Sandra : [anouck.sandra@imposto.be](mailto:anouck.sandra@imposto.be)

Jan Sandra : [jan.sandra@imposto.be](mailto:jan.sandra@imposto.be)