

# De aftrek van bestuurders- en managementvergoedingen : de fiscus geeft de strijd niet op!

Al jaar en dag voert de fiscus een strijd tegen de aftrek van hoge managementvergoedingen bij de exploitatievennootschap. Waar ze zich voorheen focuste op de aftrek bij de exploitatievennootschap, blijkt de fiscus nu ook de managementvennootschap te viseren met het oog op het mogelijks belasten van een abnormaal en goedgunstig voordeel. Tevergeefs, want ook via deze aanvalsroute trekt de fiscus opnieuw aan het kortste eind.

## SITUATIESCHETS

Conform artikel 195, §1 WIB 92 mag een vennootschap een bezoldiging die aan haar bedrijfsleider-natuurlijke persoon wordt toegekend als beroepskost in aftrek nemen. In de praktijk komt het evenwel vaak voor dat een bedrijfsleider-natuurlijke persoon zijn mandaat bekleedt via een managementvennootschap. Dergelijke structuren hebben tot gevolg dat de bestuurs- of managementvergoeding, verschuldigd door de exploitatievennootschap, betaald wordt aan de tussenliggende managementvennootschap. Een situatie dewelke door de belastingadministratie met argusogen wordt bekeken.

Het is al lang geen geheim meer dat de fiscus de aftrekbaarheid van (te) hoge managementvergoedingen op verschillende manieren tracht aan te vallen. Dit is ook niet geheel onlogisch, aangezien steeds meer managementvennootschappen prestaties leveren aan (verbonden) exploitatievennootschappen en daarvoor opvallend hogere vergoedingen opstrijken dan deze die uiteindelijk zullen worden doorbetaald aan de 'uiteindelijke bestuurder' (zijnde de natuurlijke persoon achter deze managementvennootschap). Op deze manier is het immers mogelijk dat de managementvennootschap nauwelijks belastingen betaald, omwille van allerhande aftrekken die zij kan doorvoeren, terwijl de exploitatievennootschap de betaalde vergoeding wel integraal als beroepskost in mindering brengt. Hierdoor kunnen (verbonden) vennootschappen fiscale optimalisaties doorvoeren dewelke een doorn in het oog van de fiscus vormen.

Hierna worden kort de basisregels met betrekking tot de aftrek van beroepskosten opgesteld. Vervolgens lichten wij het verschil toe tussen enerzijds bestuurders- en anderzijds managementvergoedingen. Verder wordt dieper ingegaan op de rechtspraak van de laatste jaren waarbij duidelijk wordt dat de fiscus zich heeft vastgebeten in deze problematiek en op allerhande wijzen tracht deze fiscale aftrekbaarheid te betwisten.

## AFTREK ALS BEROEPSKOST VAN BESTUURS- EN MANAGEMENTVERGOEDINGEN: VOORWAARDEN?

Opdat de vergoedingen in aftrek kunnen worden genomen, heeft het Hof van Cassatie reeds in 1960 geoordeeld dat er voldaan moet worden aan de normale aftrekbaarheidsvoorwaarden (Cass. 18 oktober 1960). Op basis van artikel 49 WIB 92 dienen bijgevolg volgende voorwaarden voldaan te zijn:

- Er moet een verband zijn met de uitoefening van de beroepswerkzaamheid;
- Ze moeten tijdens het belastbaar tijdperk gedaan of gedragen zijn;
- Ze zijn gedaan met het oogmerk om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden;
- De echtheid van het bedrag moet kunnen worden aangetoond.

Conform de huidige wetgeving en de rechtspraak van de voorbije jaren kunnen volgende basisregels voorop gesteld worden:

- De vergoeding moet verantwoord worden door werkelijk geleverde prestaties (Cass. 17 november 1960). Dit kan bewezen worden door een onderbouwde dienstverleningsovereenkomst, waarin de concrete prestaties en de berekening van de vergoeding wordt vastgesteld, eventueel aangevuld met timesheets, e-mails, rapporten van vergaderingen enz. dewelke de effectief uitgevoerde prestaties aantonen.
- De waardering van de prestaties moet op basis van objectieve maatstaven verantwoord zijn; het 'at arm's length'-principe dient gerespecteerd te worden, d.w.z. dat de vergoeding marktconform is (zoals tussen twee onafhankelijke partijen) en op regelmatige basis wordt toegekend.
- De managementvennootschap dient eigen werkmiddelen (bedrijfsruimte, computer, ...) en eigen personeel (eventueel ook enkel een bedrijfsleider) te hebben.
- De fiscus heeft niet het recht te oordelen over de opportuniteit en/of het nut van de uitgave (Cass. 18 oktober 1960).

Wanneer bovenstaande vuistregels in acht genomen worden, heeft het dossier alvast meer 'body' en is een discussie met de fiscus alvast minder waarschijnlijk. Doch zal de administratie zich niet zomaar gewonnen geven (zie infra).

## BESTUURS- EN MANAGEMENTVERGOEDINGEN: WAT IS NU JUIST HET VERSCHIL?

Een bestuurdersvergoeding wordt toegekend in het kader van een officieel mandaat (bijvoorbeeld bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar). Of de functie wordt bekleed door een natuurlijke personen, dan wel door een rechtspersonen met behulp van een natuurlijke persoon die optreedt als vaste vertegenwoordiger is irrelevant.

Bestuurders worden per definitie geacht bepaalde prestaties te leveren voor de vennootschap op basis van het vennootschapsrecht (bijvoorbeeld vertegenwoordiging van de vennootschap, opstellen van de jaarrekening e.d.m.). Doch blijft het van cruciaal belang dat aangetoond kan worden dat er effectief en/of voldoende prestaties verricht werden ten behoeve van de vennootschap. Een onredelijke of niet-marktconforme vergoeding kan immers steeds (gedeeltelijk) verworpen worden. Het louter uitoefenen van een mandaat verantwoordt bijgevolg niet eender welke vergoeding.

Managementcontracten vormen daarentegen een puur contractuele verbintenis, zonder een voormeld vennootschapsrechtelijk mandaat. De in dit kader bedongen vergoedingen vormen een tegenprestatie voor een dienstverlening, beheer en/of management die niet onder officiële mandaten vallen, alsook voor alle andere specifieke opdrachten die worden doorgerekend.

De fiscus is wantrouwig tegenover de in dergelijke contracten bedongen fees en verwacht dan ook een stevige onderbouwing van de geleverde prestaties. De hiervoor vermelde basisregels dienen hier zeker nageleefd te worden om eventuele problemen/discussies te vermijden.

Voor een vlotte lezing wordt het begrip "managementvergoeding" hierna gebruikt voor zowel te verwijzen naar een pure managementvergoeding als naar een bestuurdersvergoeding.

## DE FISCUS GOOIT DE HANDDOEK NIET IN DE RING

Hoewel er doorheen de jaren heel wat rechtspraak is geweest waaruit bovenstaande basisregels werden gedestilleerd, liggen toegekende managementvergoedingen nog steeds onder vuur. Eén van de laatste aanvalsroutes van de fiscus was de antimisbruikbepaling van (oud) artikel 344 §1 WIB 92 in samenlezing met artikel 49 WIB 92. Indien de administratie van oordeel is dat de managementvergoedingen niet (voldoende) economisch onderbouwd zijn, poogt ze de tussengeplaatste managementvennootschap te negeren en de managementvergoeding te herkwalficeren in enerzijds een vergoeding voor een rechtstreekse managementovereenkomst tussen de exploitatievennootschap en de bestuurders van de managementvennootschap, en anderzijds een gift vanwege de exploitatievennootschap aan de managementvennootschap. Aan deze laatste kunnen volgens de fiscus immers geen prestaties worden gekoppeld die de aftrek kunnen verantwoorden. De fiscus heeft deze argumentatie aangewend in twee zaken met een gelijkaardige feitensituatie (Rb. Hasselt 24 april 2014; Rb. Brugge 3 december 2014).

Casus: een exploitatievennootschap keert een managementvergoeding uit aan de managementvennootschap ten bedrage van 500.000,00 euro. De managementvennootschap keert op haar beurt slechts 50.000,00 euro uit aan haar bestuurder. De verrichtingen worden als volgt geherkwalficeerd:

- 50.000,00 euro is een vergoeding voor een rechtstreekse managementovereenkomst tussen de exploitatievennootschap en de bestuurder;
- 450.000,00 euro is een gift van de exploitatievennootschap aan de managementvennootschap.

De fiscus zal in een dergelijk geval enkel een aftrek toestaan voor de eerste vergoeding, maar zal het overige gedeelte als een 'gift' aanzien en verwerpen, omdat hier zogenaamd geen prestaties tegenover staan.

De toepassing van art. 49 WIB 92 is hier duidelijk. Daarnaast, wat (oud) artikel 344, §1 WIB 92 betreft, achtte de fiscus het motief van belastingontduiking in deze zaken bewezen omdat hoge managementvergoeding een fiscale optimalisatie op groepsniveau zou zijn, zonder enige economische verantwoording voor dergelijke hoge bedragen. Wat de soortgelijke rechtsgevolgen van de herkwalficatie betreft, meent de fiscus dat de rechtshandeling na herkwalficatie geen andere rechtsgevolgen heeft dan de door de belastingplichtige naar voor geschoven juridische kwalficatie.

In eerste aanleg kreeg de fiscus over de ganse lijn gelijk van de rechtbank. Evenwel in hoger beroep haalde de fiscus haar slag niet thuis via (oud) art. 344 §1 WIB 92 (Antwerpen 3 november 2015; Gent 15 november 2016).

Het Antwerpse hof stelde dat een gift een schenking is met een begiftigingsoogmerk, maar dat er in casu in de verste verte geen sprake kon zijn van een schenking of vrijgevigheid, aangezien er wel degelijk prestaties werden verricht en deze ook marktconform werden vergoed. Het Gentse hof meende dat de herkwalficatie van de eerste vergoeding, nl. in een rechtstreekse vergoeding aan de bestuurders van de managementvennootschap, ook gelijksoortige niet-fiscale rechtsgevolgen moet hebben als de oorspronkelijke kwalficatie.

Deze voorwaarde was in casu niet voldaan aangezien geen van de bestuurders van de managementvennootschap de vaste vertegenwoordiger is en niet juridisch aansprakelijk gesteld kunnen worden door de exploitatievennootschap. Door de herkwalficatie zouden de bestuurders ineens wel aansprakelijk gesteld kunnen worden, wat uiteraard niet toegelaten is. Daarnaast was het Gentse hof van oordeel dat de fiscus geen bewijs levert dat er geen tegenprestatie is voor de betaling. In beide zaken werd de administratie bijgevolg teruggefloten.

In een recent arrest van het hof van beroep te Antwerpen (Antwerpen 21 maart 2017) kreeg de fiscus dan weer wel gelijk. Hier was de feitenconstellatie zodanig dat duidelijk bleek dat de vooropgestelde basisregels niet werden gerespecteerd. De exploitatievennootschap had drie bestuurders-natuurlijke persoon en één bestuurder-managementvennootschap, waarbij de drie voornoemde bestuurders tevens in de raad van bestuur van de managementvennootschap zetelden. De natuurlijke personen oefenden hun mandaat in de exploitatievennootschap onbezoldigd uit en de managementvennootschap ontving daarentegen wel vergoedingen. Formeel hadden de natuurlijke personen steeds in eigen naam prestaties geleverd voor de exploitatievennootschap, waardoor er in hoofde van de managementvennootschap geen prestaties konden aangetoond worden. Daarnaast was er ook geen managementovereenkomst die als bewijs kon worden voorgelegd. Bijgevolg werd de fiscus door het Antwerpse hof in het gelijk gesteld en werd de aftrek van de betaalde managementvergoedingen in hoofde van de exploitatievennootschap verworpen.

### KWALIFICATIE ALS ABNORMAAL GOEDGUNSTIG VOORDEEL?

In een van de recentste arresten over deze problematiek, gaat de fiscus zelfs nog een stap verder (Gent 20 juni 2017). De feiten waren opnieuw gelijkaardig aan de voorgaande zaken, zijnde een exploitatievennootschap, een managementvennootschap en een bestuurder natuurlijk persoon.

De fiscus meent dat er een "kunstmatige constructie met als doel belastingontwijking" werd opgesteld. De kostenafrek van de managementvergoeding in hoofde van de exploitatievennootschap werd hier niet in vraag gesteld. Er was zelfs sprake van een "normale" vergoeding. Wel werd de winst die de managementvennootschap boekte, met name het verschil tussen de door de managementvennootschap ontvangen vergoeding en de aan haar bestuurders uitbetaalde bezoldigingen, bestempeld als een ontvangen abnormaal of goedgunstig voordeel in hoofde van de managementvennootschap (art. 79 WIB 92). Als gevolg daarvan meende de fiscus dat die fiscaal niet verrekenbaar was met het verlies van het jaar, de vorige verliezen, de dbi-aftrek enz. Op grond van art. 207, tweede lid WIB 92 zou dit dan een minimale belastbare grondslag vormen voor de managementvennootschap.

Ook deze argumentatie werd niet gevolgd door het hof van beroep. Het hof oordeelt dat er geen enkel bewijs wordt voorgelegd dat de vergoedingen een overdreven karakter hebben en meent dat een vennootschap winst mag maken, ongeacht het grote verschil er tussen in- en uitgaande vergoedingen bestaat.

### WAT HOUDEN WE IN HET ACHTERHOOFD?

Uit de bovenstaande rechtspraak valt alvast te concluderen dat de al dan niet aftrekbaarheid van managementvergoedingen een feitenkwestie is en blijft. Doch indien de exploitatievennootschap erin slaagt aan te tonen dat de prestaties effectief geleverd werden en dat de betaalde vergoeding marktconform is, wordt het voor de fiscus uiterst moeilijk deze kost te betwisten. Een degelijke onderbouwing van uw dossier is bijgevolg een absolute must!

**Karliën Van Melkebeek**  
**Sofie Wauman**