



© Copyright MERITIUS® Gent

In dit nummer

- Tevoren: focus op het maatschappelijk doel** 1
- Tweespalt bleef bestaan** 2
- Cassatie toont begrip voor de bezoldigingstheorie** 2
- Bezoldigingstheorie reeds toegepast door het Antwerpse Hof** 3
- De bekering van het Hof van Cassatie ?** 3
- En wat nu ?** 4

Aftrekbaarheid van beroepskosten door vennootschappen: Cassatie neemt onverwachte bocht !?

Luc STOLLE

Artikel 49 WIB1992 bepaalt de voorwaarden waaronder kosten fiscaal aftrekbaar zijn: ze moeten gedaan of gedragen zijn met het oogmerk op het verkrijgen of het behouden van een belastbaar inkomen.

Voor vennootschappen is het uitgangspunt dat alles wat zij ontvangen als beroepsinkomen wordt gekwalificeerd. Daartoe behoren ook inkomsten van verrichtingen die buiten de statutaire doelomschrijving vallen. Voor wat betreft de kosten, las het Hof van Cassatie artikel

49 WIB1992 in die zin dat, om aftrekbaar te zijn, deze kosten niet alleen gemaakt moesten zijn om een inkomen te verkrijgen of te behouden, maar tevens betrekking moesten hebben op verrichtingen die binnen de omschrijving van het statutair doel vallen.

Tijdens de afgelopen jaren kwamen in onze nieuwsbrieven vaak vonnissen en arresten aan bod die deze stelling bevestigden (bijv. januari 2011, september 2012, ...).

Tevoren: focus op het maatschappelijk doel

De discussie deed zich vooral – doch niet uitsluitend – voor in de situatie waarin professionele en managementvennootschappen onroerende goederen verwierven op plaatsen waar de zaakvoerders-vennoten in de regel slechts verblijven tijdens vrije weekends of vakantieperiodes. Kort gezegd, het ging vaak om de aftrek m.b.t. kosten van onroerende goederen die men in de volksmond “weekend- of vakantieverblijven” noemt.

De fiscus was begrijpelijkerwijs niet opgezet met de aftrek van aan dergelijke verblijven gerelateerde kosten, reden waarom ze de laatste jaren steevast de aftrek weigerde en met veel goede moed naar de rechtbanken trok om haar stelling te verdedigen. Immers, de rechtbanken en de hoven van beroep volgden haar stelling inzake de toetsing aan het maatschappelijk doel. Ook de rechtspraak van het Hof van Cassatie was koren op de molen van de fiscus. In zijn arrest van 12 december 2003 had het Hof immers geoordeeld dat uitgaven van een vennootschap slechts beroepskosten zijn wan-

neer ze “*inherent zijn aan de uitoefening van haar beroepswerkzaamheid, d.w.z. wanneer ze in een noodzakelijk verband staan met de maatschappelijke activiteit van de vennootschap*”.

Nog in 2013 leek het Hof van Cassatie niet veel begrip te hebben voor een cardioloog die via zijn artsvennootschap het vruchtgebruik van een gebouw had gekocht. De cardioloog was de enige vennoot-zaakvoerder van de vennootschap en het maatschappelijk doel van de vennootschap had, naast de algemene omschrijving van verrichtingen omtrent roerende en onroerende goederen, dan ook in eerste instantie betrekking op de uitoefening van de cardiologie. De discussie met de fiscus begon toen de betreffende vennootschap het vruchtgebruik van een gebouw verwierf en de afschrijvingen en verbouwings- en renovatiekosten met betrekking tot dit gebouw in aftrek wou brengen. Toen de fiscus de cardioloog om uitleg vroeg, wees deze op de vermeldingen in het maatschappelijk doel.



Art. 49

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.

Verder vertelde hij dat het initieel de bedoeling was geweest om het gebouw gedeeltelijk te bestemmen als privé kabinet en gedeeltelijk gratis ter beschikking te stellen aan hemzelf en zijn gezin, doch dat de eerste bestemming nooit effectief tot stand werd gebracht.

Wanneer de discussie finaal aan het Hof van Cassatie werd voorgelegd, oordeelde ook deze in zijn arrest van 20 juni 2013 dat de kosten met betrekking tot het gebouw geen beroepskosten vormen. Het Hof verduidelijkte dat de kosten geen werkelijke prestaties vergoeden van de zaakvoerder binnen het maatschappelijk doel van de vennootschap. De statutaire toelating om zakelijke rechten op een onroerend goed te verwerven ontslaat, aldus het Hof, de vennootschap

Tweespalt bleef bestaan ...

Gesterkt door deze rechtspraak, maakte de Administratie er een sport van de aftrek te verwerpen van de afschrijvingen en kosten die niet strikt verband hielden met het maatschappelijk doel van de vennootschap. De Administratie bleef m.a.w. vasthouden aan de stelling dat alleen kosten die gemaakt zijn met het oog op de realisatie van het maatschappelijk doel aftrekbare beroepskosten uitmaken. Zij bleef onverschillig ook voor het argument dat in vele gevallen een voordeel van alle aard werd weerhouden in hoofde van de bedrijfsleiders.

Belastingplichtigen bleven daarentegen met de

er niet van aan te tonen dat die onroerende verrijking verband houdt met haar maatschappelijk doel. Meer nog, de aanwending tot privédoel-einden van het nagenoeg volledige onroerend goed d.m.v. een gratis terbeschikkingstelling aan de zaakvoerder, zou uitsluiten dat de door de verrichtingen veroorzaakte kosten noodzakelijk met het maatschappelijk doel verband houden.

De omstandigheid dat een voordeel van alle aard werd toegekend aan de zaakvoerder, volstond als evenmin om de aftrek als beroepskost op basis van artikel 49 WIB1992 toe te laten.

Het Hof van Cassatie verwierp dan ook het cassatieberoep tegen het arrest van het Hof van Beroep van Bergen (Bergen 29 juni 2011).

hamer op dezelfde nagel slaan: zij meenden dat men de zaken toch iets genuanceerder moest beoordelen. Zij baseerden zich daartoe op de zgn. "bezoldigingstheorie". Deze stelt dat de kosten die een vennootschap maakt om aan haar bedrijfsleiders een voordeel van alle aard toe te kennen bij wijze van vergoeding voor hun prestaties, aftrekbare beroepskosten vormen in de zin van artikel 49 WIB1992 (artikelen 31, lid 2, 2°, 33, lid 1, 49, lid 1, 52, 3°, 195, § 1, en 183 WIB 1992). Het voordeel dient, aldus deze theorie, niet strikt te kaderen binnen de maatschappelijke activiteit van de vennootschap.

Cassatie toont begrip voor de bezoldigingstheorie

Het Hof van Cassatie volgde de bezoldigingstheorie in haar arrest van 13 november 2014. De zaak betrof opnieuw een situatie waarbij de enige vennoot en zaakvoerder van een artsenvennootschap tevens de arts is die het maatschappelijk doel van de vennootschap waarmaakt.

De vennootschap had een woning aangekocht in de nabijheid van het hospitaal waar de arts zijn beroepsactiviteit uitoefende. De vennootschap stelde deze woning vervolgens op kosteloze wijze ter beschikking van haar zaakvoerder, die ze effectief betrok. Trouw aan haar principes weigerde de Administratie de aftrek van de aan de woning gerelateerde kosten, dit ondanks het feit dat ook in voorliggend geval een voordeel van alle aard werd aangegeven op een fiche 281.20.

Het Hof van Cassatie toont hier wel begrip en aanvaardde de aftrek wel. Het Hof is van oordeel dat de kosten voortkomen uit de toekenning van een voordeel van alle aard dat een tegenprestatie uitmaakt voor de activiteit van de zaakvoerder binnen de vennootschap. Het Hof overwoog daarbij dat uitvoering van de geneeskunde de belangrijkste activiteit, ja zelfs de enige inkomstenbron van de vennootschap is.

Uit dit cassatiearrest blijken alvast twee zaken:

(1) Om haar bedrijfsleiders te bezoldigen via een gratis ter beschikking gestelde woning is het niet absoluut noodzakelijk dat de handelingen die de toekenning van een dergelijk voordeel van alle aard uitmaken (in casu de aankoop van een woning) verband houden met de activiteit van de vennootschap;



(2) het Hof van Cassatie onderschrijft ontegensprekelijk de toepassing van de bezoldigingstheorie, doch met de nodige nuances in haar overwegingen. Daaruit kan worden afgeleid dat het Hof het noodzakelijk acht dat de bezoldiging in natura werkzaamheden vergoedt die verband houden met die van de vennootschap. In casu bestond er een vrij directe link tussen het voor-

deel van alle aard en de vergoede werkzaamheden: immers de betreffende woning bevond zich in de nabijheid van het hospitaal waar de zaakvoerder werkzaam is. Bovendien achtte het Hof van Cassatie het bewezen dat de bezoldiging in natura werkelijke prestaties van de zaakvoerder vergoedde.

Bezoldigingstheorie reeds toegepast door het Antwerpse Hof

In een casus die werd voorgelegd aan het Hof van Beroep te Antwerpen had een vennootschap het vruchtgebruik van een woning verworven. Evenwel werd slechts 20 % van de woning aangewend voor de professionele activiteit van de vennootschap. Het overige gedeelte werd gratis ter beschikking gesteld van de zaakvoerders, waarvoor een belastbaar voordeel van alle aard werd aangerekend. De vennootschap nam niet alleen allerlei kosten (verwarming, elektriciteit, onroerende voorheffing) ten laste, maar bekostigde tevens uitgebreide verbouwwerken die, bij de afloop van het vruchtgebruik, zonder vergoeding toekwamen aan de bloot-eigenaars.

Op basis van deze vaststellingen verwierp het Antwerpse Hof van Beroep in zijn arrest van 13 januari 2015 de uitgaven van de vruchtgebruiker ten belope van 80 %. Het Hof is van oordeel dat

de vennootschap niet aantoonde dat het gedeelte van de kosten die betrekking hebben op het privaat gebruik van het onroerend goed (80 % van de kosten van het vruchtgebruik) kosten zijn die noodzakelijk verband houden met de beroepswerkzaamheid van de vennootschap.

Het feit dat de zaakvoerders in de personenbelasting effectief op een voordeel van alle aard werden belast, verhinderde, aldus het Hof, niet dat de vennootschap moet aantonen dat deze kosten werden gemaakt met het oog op het vergoeden van prestaties van de zaakvoerders die werkelijk geleverd werden voor de vennootschap in het kader van haar maatschappelijke activiteit. Om deze redenen besliste het Hof dat 80 % van de uitgaven m.b.t. het onroerend goed die de vennootschap ten laste heeft genomen, louter de privékosten zijn van de bloot-eigenaars.

Het Hof van Cassatie besluit:
“De omstandigheden dat tussen een verrichting van een vennootschap en haar maatschappelijke activiteit of statutair doel geen verband bestaat en dat een verrichting uitsluitend werd gesteld met het oog op een belastingvoordeel, sluiten als dusdanig niet uit dat de kosten die met zulke verrichtingen verband houden als aftrekbare beroepskosten kunnen worden aangemerkt.”

De bekering van het Hof van Cassatie ?

Vastgoedverkopers juichten wanneer zij via de pers vernamen dat het Hof van Cassatie van oordeel is dat vennootschappen appartementen aan zee voortaan probleemloos fiscaal kunnen aftrekken en dat niet in één enkel arrest, maar in meerdere arresten van 4 en 12 juni 2015 !

De euforie ruimde al snel plaats voor een nuchtere opgetogenheid wanneer fiscalisten de cassatiearresten nalazen. Zij waren opgetogen omdat de arresten wel degelijk een wending inhouden in de stelling van het Hof, maar nuchter omdat nog steeds rekening moet worden gehouden met een aantal nuances (zie volgende pag.).

Het Hof herhaalt in zijn arresten dat alle inkomsten en opbrengsten van roerende goederen en kapitalen die door een handelsvennootschap worden gebruikt voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid beroepsinkomsten zijn. De omstandigheden dat tussen een verrichting van een vennootschap en haar statutair doel geen verband bestaat en dat een verrichting uitsluitend werd gesteld met het oog op een belastingvoordeel, sluiten bijgevolg niet uit dat de inkomsten en opbrengsten die het resultaat zijn van deze verrichting als bedrijfsinkomsten worden aangemerkt. Het wijst er tevens op dat de lasten die de belastingplichtige krachtens art. 44, eerste lid, WIB64 (thans art. 49 WIB1992) in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden, als aftrekbare bedrijfslasten aftrekbaar zijn. Deze bepaling is ook van toepassing op vennootschappen.

Volgens het Hof volgt uit deze bepaling niet dat de aftrek van bedrijfsuitgaven of -lasten afhankelijk is van de voorwaarde dat zij inherent zijn aan de maatschappelijke activiteit van de handelsvennootschap zoals die blijkt uit haar maatschappelijk doel. Het Hof geeft ridderlijk toe dat hij hiermee terugkomt op haar vroegere rechtspraak (besluit van het Hof in de marge geciteerd).



**Art. 53**

Als beroepskosten worden niet aangemerkt:

(...)

10° alle kosten in zover deze op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen;

(...)

En wat nu ?

Het Hof heeft aldus op negatieve wijze gesteld dat de loutere vaststelling dat een kost niet in lijn ligt met het maatschappelijk doel van een vennootschap onvoldoende is om deze te verwerpen. De focus is m.a.w. afgewend van het maatschappelijk doel.

De nieuwe vereiste lijkt erin te bestaan dat er steeds een verband moet zijn tussen het verwerpen van belastbare inkomsten enerzijds en de aftrek van kosten anderzijds. Wanneer m.a.w. een appartement wordt aangekocht en vervolgens marktconform wordt verhuurd, leidt het geen twijfel dat dit (huur)opbrengsten genereert voor de vennootschap. Bijgevolg zijn de kosten dan ook aftrekbaar.

Wordt het onroerend goed niet verhuurd, maar bijvoorbeeld persoonlijk aangewend door de bedrijfsleider, dan ontstaat er een voordeel van alle aard in hoofde van de bedrijfsleider. Dit voordeel van alle aard wordt fiscaal gekwalificeerd als een bezoldiging. Volgens de hierboven vermelde "bezoldigingstheorie" zijn ook in een dergelijk geval de kosten van het onroerend goed aftrekbaar: het goed wordt immers als bezoldiging ter beschikking gesteld aan de bedrijfsleider en bezoldigingen zijn nu eenmaal een aftrekbare kost.

Punt zal dus zijn om de fiscus (en bij uitbreiding de rechters) te overtuigen van het feit dat het

toegekende voordeel in natura een redelijke bezoldiging uitmaakt voor de prestaties die de bestuurder of de zaakvoerder stelt in het kader van de activiteiten van de vennootschap. Dit betreft een feitenkwestie. Men zal o.m. rekening houden met de structuur van de vennootschap, de omvang van de prestaties van de bestuurder/zaakvoerder, de aard en omvang van het voordeel, de verhouding tussen het voordeel in natura en de geleverde prestaties, de reeds bestaande bezoldiging, etc.

Denk er ook aan dat de fiscus de overdreven kosten altijd kan verwerpen op basis van art. 53, 10° WIB1992. De bestuurder van een verlieslatende vennootschap die reeds een bezoldiging ontvangt en die kosteloos een villa ter beschikking krijgt waarvan de aankoop de financiële mogelijkheid van de vennootschap te boven gaat, maat wellicht ook een overdreven kost uit.

Hetzelfde geldt voor het vruchtgebruik dat door de vennootschap is aangekocht voor eigen gebruik, voor verhuring of voor ter beschikkingstelling aan haar zaakvoerder/bestuurder. Het vruchtgebruik zal waarschijnlijk uit het vizier van de fiscus verdwijnen wanneer de duur ervan normaal is en de prijs marktconform. Is de prijs voor het vruchtgebruik te hoog, dan kan de fiscus nog steeds een voordeel van alle aard belasten in hoofde van de bedrijfsleider.

Onze kantoren

MERITIUS® GENT

Martelaarslaan 402 - 9000 Gent
Tel. +32 (0)9 269 70 70 - Fax +32 (0)9 269 70 71
info.gent@meritius.be

MERITIUS® BRUXELLES

Georges Henrilaan 431 - 1200 Bruxelles
Tel. +32 (0)2 735 91 56 - Fax +32 (0)2 734 35 00
info.brussels@meritius.be

MERITIUS® MONS

Rue Ste Gertrude 1 - 7070 Le Roeulx
Tel. +32 (0)64 66 50 12 - Fax +32 (0)64 67 60 93
info.mons@meritius.be

MERITIUS® NAMUR

Rue des Aubépines 44 - 5101 Namur (Erpent)
Tel. +32 (0)81 32 22 70 - Fax +32 (0)81 32 22 79
info.namur@meritius.be

MERITIUS® ANTWERPEN

Jules Moretuslei 374-376 - 2610 Antwerpen
Tel. +32 (0)3 825 55 00 - Fax +32 (0)3 825 56 00
info.antwerpen@meritius.be

Bezoek ook onze website: <http://www.meritius.be>



MERITIUS is a member of **CYRUS ROSS INTERNATIONAL EEIG**

With member offices in Austria, Belgium, Bulgaria, Denmark, Finland, France, Germany, Great Britain, Hungary, Ireland, Italy, Luxembourg, Netherlands, Norway, Poland, Portugal, Spain, Sweden, Switzerland

www.cyrusross.com