

De aftrek van onroerend goed in de vennootschapsbelasting: hoe zit dat nu?

In een arrest dat veel weerklank gevonden heeft in de dagbladers, bevestigt het Gentse hof van beroep wat het al eerder geoordeeld heeft: als expliciet de intentie uitgedrukt wordt om de bedrijfsleider te vergoeden door de terbeschikkingstelling van een onroerend goed, is de 'bezoldigingstheorie' van toepassing. Op basis van die redenering zijn alle kosten voor de woning aftrekbaar. Dat de kosten veel hoger uitvallen dan het belastbare voordeel van alle aard, is daarbij geen criterium.

Een managementvennootschap is volle eigenaar van een villa met zwembad en poolhouse. De woning wordt voor 20% gebruikt voor de activiteiten van de vennootschap. De resterende 80% wordt gratis ter beschikking gesteld van de bedrijfsleider. De vennootschap brengt alle kosten m.b.t. de woning in aftrek. Ze beroept zich daarvoor op de welbekende bezoldigingstheorie: de terbeschikkingstelling van de woning is een vorm van bezoldiging, en omdat een bedrijfsleidersbezoldiging in principe gewoon aftrekbaar is, moeten ook de kosten voor de woning gewoon aftrekbaar zijn.

Toch verwerpt de fiscus de aftrek. Het Hof van Cassatie heeft toepassing van de bezoldigingstheorie namelijk onderworpen aan een voorwaarde: de belastingplichtige moet aantonen dat de terbeschikkingstelling van het onroerend goed specifiek bedoeld is als vergoeding voor werkelijke prestaties van de belastingplichtige. Dat bewijs is in dit geval niet geleverd, vond de fiscus. In het contract met de bedrijfsleider bijvoorbeeld wordt daarover met geen woord gerept. En de bedrijfsleider ontving ook al een gewone bezoldiging in geld. Dan kan niet zomaar aangenomen worden dat de terbeschikkingstelling van de woning bedoeld is als bezoldiging, argumenteerde de fiscus.

Loonpolitiek vermeld in notulen

Maar in dit geval is er een duidelijk bewijs van de loonpolitiek. De notulen van de algemene vergadering vermelden namelijk met zoveel woorden dat de bezoldiging van de zaakvoerder voor de uitoefening van zijn mandaat zowel het periodieke loon in speciën omvat als de voordelen in natura m.b.t. het privégebruik van de woning. Daarbij komt nog dat de managementvennootschap maar één zaakvoerder en aandeelhouder heeft (en geen personeel). Ze verkrijgt dus slechts belastbare inkomsten door de prestaties van haar zaakvoerder, aldus het hof. Die inkomsten waren trouwens "aanzienlijk".

Disproportionaliteit is geen argument

De fiscus wierp nog tegen dat er een “disproportionaliteit” was tussen het belaste voordeel in natura en het bedrag van de kosten. Maar dat is geen argument, vindt het hof. “Het is een algemeen bekend gegeven dat ... de voordelen in natura (veelal) niet in verhouding staan met de realiteit van de kosten die de werkgever draagt”. Als dat als een probleem aangevoeld wordt, moet de wetgever maar ingrijpen en de forfaits aanpassen, aldus nog het hof. Dat de kosten m.b.t. een voordeel van alle aard aftrekbaar zijn, staat als principe trouwens niet ter discussie. “In de concrete situatie dat de zaakvoerder de enige is die prestaties levert, de administratie deze prestaties niet betwist en de [vennootschap] uitdrukkelijk de bedoeling heeft geuit om het voordeel in natura als bezoldiging toe te kennen, lijkt de appreciatie over de omvang van de kosten van dit voordeel op een opportuniteitsoordeel”.

En het hof voegt er nog aan toe: “De omvang van de bezoldiging behoort in beginsel tot de vrije keuze van de belastingplichtige. Het wordt niet betwist dat de omzet ... ingevolge de prestaties van de bedrijfsleider doorheen de jaren is blijven toenemen. Niets belet de vennootschap aan haar bedrijfsleider een relatief omvangrijke loonsverhoging toe te kennen” (zijn loonpakket verdrievoudigde door de terbeschikkingstelling van de villa).

Anders gezegd: “louter de grote omvang van de kosten in hoofde van de vennootschap in vergelijking met de relatief kleine omvang van het belastbaar voordeel bij de bedrijfsleider, kan op zich geen reden zijn om de kosten te verwerpen”.

Niet veralgemenen

Dit arrest is natuurlijk een opsteker na de vaak negatieve rechtspraak van de laatste jaren. Maar het brengt op de keper beschouwd niets nieuws bij. Toepassing van de bezoldigingstheorie- en dus aftrek van de kosten m.b.t. de privé gebruikte woning – is al eerder aanvaard in relatief eenvoudige gevallen waarin de loonpolitiek tot uitdrukking gebracht wordt in de notulen van de algemene vergadering.

De voorwaarde dat de kosten in verhouding moeten staan tot het belastbare voordeel, of tot de klassieke bezoldiging in geld, werd daarbij nooit gesteld door een rechter. Ook het afwijzen van de proportionaliteitsvoorwaarde die de fiscus stelde, is dus niet nieuw. Hetzelfde hof van beroep heeft dat in een vrij vergelijkbare zaak van twee jaar geleden trouwens ook al eens duidelijk gezegd: “de hoogte van de bezoldiging van de zaakvoerder is een loutere opportuniteitsbeoordeling van de vennootschap. De fiscus kan dan ook niet bepalen in welke mate een voordeel van alle aard geacht wordt een vergoeding voor beroepsprestaties van de zaakvoerder uit te maken”. Bovendien maakt één zwaluw de lente nog niet. Zo wijst het hof er nadrukkelijk op dat de fiscus artikel 53, 10° niet inroept (verbod op aftrek van onredelijke kosten). Het is niet duidelijk of het hof daarmee wil

aangeven dat de mogelijkheid bestaat dat de aftrek van een bezoldiging (in natura of niet) alsnog verworpen wordt omdat ze “onredelijk” hoog is.

Daarnaast mag men het afwijzen van een proportionaliteitseis zeker niet veralgemenen. In andere gevallen eist de rechtspraak namelijk wel degelijk proportionaliteit. We spreken dan van gevallen waarin de bezoldigingstheorie niet van toepassing is en de belastingplichtige moet terugvallen op het basiscriterium dat een kost maar aftrekbaar is als hij belastbare inkomsten oplevert. In dat verband heeft de rechtspraak wél vaak geoordeeld dat die belastbare inkomsten in verhouding moeten staan met de kosten.

Een louter symbolisch inkomen lijkt niet voldoende om de aftrek veilig te stellen, ook al stelt artikel 49 WIB 92 strikt genomen geen eisen aan de hoogte van het inkomen. Heel recent heeft zelfs het Grondwettelijk Hof dat laten verstaan: een “bescheiden vergoeding ...”, dat wil zeggen niet in verhouding tot de werkelijke waarde van het toegekende voordeel, kan een aanwijzing zijn dat de vennootschap niet heeft getracht belastbare inkomsten te verwerven of te behouden” en dus niet voldoet aan de centrale aftrekvoorwaarde van artikel 49 WIB 92.

Filip Verbeke

3 december 2021