

## INHOUD

- p. 1/ Tantièmes onder de loep
- p. 4/ De opdrachtbrief: goede afspraken maken goede cliënten
- p. 7/ (R)EVOLUTIE : de boekhouder-fiscalist als ondernemerscoach

## Tantièmes onder de loep

Wanneer de algemene vergadering de jaarrekening goedkeurt, moet ze een bestemming geven aan het resultaat. Winst kan volledig gereserveerd worden, of kan geheel of gedeeltelijk worden uitgekeerd als dividend aan de aandeelhouders of vennoten, of als tantième aan de zaakvoerder of bestuurders. In deze bijdrage bespreken we de vennootschapsrechtelijke, boekhoudkundige en (para)fiscale regels die gelden voor tantièmes.

### Vennootschapsrechtelijke regels

De beslissing tot toekenning van een tantième moet worden genomen door de algemene vergadering die de jaarrekening goedkeurt en een bestemming geeft aan de winst. Een gewone meerderheid van stemmen volstaat dus.

Zoals een dividend is een tantième maar mogelijk in de mate dat er uitkeerbare winst is. Dit betekent dat er geen tantième mag worden uitgekeerd als op de datum van afsluiting van het laatste boekjaar het netto-actief is gedaald of ten gevolge van de uitkering van het tantième en een eventueel dividend zou dalen beneden het bedrag van het gestorte of, indien dit hoger is, van het opgevraagde kapitaal, vermeerderd met alle reserves die volgens de wet of de statuten niet mogen worden uitgekeerd<sup>1,2</sup>. Het netto-actief omvat niet het nog niet afgeschreven bedrag van de kosten van oprichting en uitbreiding, noch (behoudens in uitzonderingsgevallen te vermelden en te motiveren in de toelichting bij de jaarrekening) het nog niet afgeschreven bedrag van de kosten van onderzoek en ontwikkeling. Deze beperking van de uitkeerbare winst geldt niet voor vennootschappen met 'onvolkomen' rechtspersoonlijkheid (V.O.F., Comm.V en CVOA).

Waar een dividend normaal in verhouding tot het aantal aandelen moet worden verdeeld over de aandeelhouders, is over de verdeling van een tantième niets voorgeschreven. Het is dus in principe mogelijk om bv. één zaakvoerder een tantième toe te kennen en de andere niet<sup>3</sup>.

### Boekhoudkundige verwerking

De toekenning van een tantième wordt als volgt geboekt:

695	Bestuurders of zaakvoerders
472	Tantièmes over het boekjaar
453	Ingehouden bedrijfsvoorheffing

### Fiscaal – Aftrekbaarheid voor de vennootschap

#### Principe

De winstuitkering in de vorm van een tantième is in tegenstelling tot de winstuitkering in de vorm van een dividend, in principe aftrekbaar voor de vennootschap. Een kwestie waarover echter geen eensgezindheid bestaat in de rechtsleer is of de aftrekbaarheid getoetst kan worden aan de voorwaarden voor de aftrek van beroepskosten, vermeld in artikel 49 WIB 1992, meer bepaald de voorwaarde dat de kost moet gemaakt zijn om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden. In de praktijk is deze vraag vooral relevant voor tantièmes die worden toegekend aan een andere vennootschap. De fiscus stelt normaal de aftrek van een tantième aan een natuurlijk persoon niet in vraag<sup>4</sup>.

1 Art. 320 W.Venn. voor de BVBA, art. 617 W.Venn. voor de NV en de Comm. VA, en art 429 W.Venn. voor de CVBA.

2 Voor een CVBA moet het netto-actief vergeleken worden met *het vaste gedeelte* van het kapitaal vermeerderd met de onbeschikbare reserves.

3 Houd er wel rekening mee dat, indien, zoals de fiscus voorhoudt, de fiscale aftrekbaarheid van een tantième (aan een vennootschap) moet worden getoetst aan artikel 49 WIB 1992 (zie verder), de vennootschap in zo'n geval moet kunnen verantwoorden waarom de ene zaakvoerder of bestuurder een tantième krijgt en de andere niet, zeker indien bv. de zaakvoerder of bestuurder die het tantième krijgt een vennootschap is, en de zaakvoerder of bestuurder die geen tantième krijgt een natuurlijk persoon.

4 Volgens sommigen is een tantième aan een natuurlijk persoon altijd aftrekbaar aangezien artikel 195, § 1 WIB 1992 bepaalt dat de bezoldigingen en de ermede verband houdende sociale lasten van bedrijfs-

Sommigen verdedigen de stelling dat een tantième, ook wanneer het aan een vennootschap wordt betaald, onbeperkt aftrekbaar is. Zij argumenteren dat een tantième een winstuitkering is, en als zodanig geen directe vergoeding vormt van de prestaties geleverd door de zaakvoerder of bestuurder. Immers, indien ondanks die prestaties de vennootschap geen winst behaalt, kan er geen tantième worden toegekend, en omgekeerd kan een groter tantième worden toegekend wanneer de winst van de vennootschap groter is geworden, ook zonder dat het werk geleverd door de zaakvoerders of bestuurders (in een gelijkwaardige verhouding) is toegenomen<sup>5</sup>.

De omgekeerde stelling verwijst naar het Verslag aan de Koning bij het KB van 20 december 1996, waarin werd aangekondigd dat de aftrek van bestuurdersvergoedingen betaald aan vennootschappen strenger zou worden getoetst aan de voorwaarden van artikel 49 WIB 1992.

De rechtspraak over deze kwestie is uiterst beperkt. Enkele jaren geleden heeft de rechtbank van eerste aanleg te Namen zich er over uitgesproken<sup>6</sup> en onlangs was er ook een uitspraak van het Luikse hof van beroep<sup>7</sup>. In beide zaken oordeelde de rechter dat de voorwaarden van artikel 49 WIB 1992 wel degelijk van toepassing zijn voor een tantième dat aan een vennootschap wordt toegekend, maar de uitkomst van beide zaken is verschillend, omdat die voorwaarden door de rechters niet op dezelfde wijze worden geïnterpreteerd. In de eerste zaak had de fiscus de aftrek van een tantième geweigerd omdat de vennootschap die het tantième had ontvangen daarvoor geen gedetailleerde facturen had opgesteld, en kreeg hij gelijk van de rechtbank. De vennootschap die het tantième had toegekend had niet bewezen welke prestaties de vennootschap-bestuurder daarvoor in ruil had geleverd. In de tweede zaak besliste de rechter dat de toetsing aan de voorwaarden van artikel 49 WIB 1992 niet betekent dat er extra prestaties moeten worden bewezen die in ruil voor het tantième werden geleverd. Het tantième kan maar toegekend worden als de bestuurde vennootschap winst maakt en die winst is dan weer mee te danken aan het goede bestuur door haar vennootschap-bestuurder. Dat volstaat volgens het hof van beroep als bewijs dat het tantième een kost is die gemaakt werd om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden.

## Wanneer aftrekbaar?

Een tantième wordt per definitie pas toegekend na de balansdatum van het boekjaar uit de winst waarvan het tantième komt, bv. voor een tantième over boekjaar 2013 is dat op de jaarvergadering die in de eerste helft van 2014 plaatsvindt. Het tantième wordt echter boekhoudkundig, net zoals de toevoeging van winst aan de reserves of de uitkering van een dividend, nog verwerkt in de jaarrekening van het voorbije jaar en is dus ook nog aftrekbaar voor het voorbije jaar<sup>8</sup>.

Het fiscale voordeel hiervan is dat het belastbaar resultaat van de vennootschap nog bijgestuurd kan worden na balansdatum, meer bepaald wanneer dat resultaat hoger blijkt uit te vallen dan voorzien.

Merk op dat het tantième niet moet worden vermeld op een fiche 281.20 voor het jaar van aftrek door de vennootschap, maar pas voor het jaar waarin het tantième bij de zaakvoerder of bestuurder belastbaar is, dus normaal pas een jaar later<sup>9</sup>.

## Impact op de aftrekbaarheid van premies voor een pensioenverzekering

Premies voor een groepsverzekering of een individuele levensverzekering (IPT) die door de vennootschap worden gestort om de bedrijfsleider een aanvullend pensioen te bezorgen, zijn maar aftrekbaar voor zover de zgn. 80%-grens niet wordt overschreden. Deze 80%-grens wordt berekend op de normale brutojaarbezoldiging<sup>10</sup> die bovendien regelmatig en ten minste om de maand moeten worden betaald of toegekend vóór het einde van het belastbare tijdperk waarin de ertoe aanleiding gevende bezoldigde werkzaamheden zijn verricht en mits zij door de vennootschap op de resultaten van dat tijdperk worden aangerekend<sup>11</sup>. Een tantième wordt niet ten minste om de maand betaald of toegekend, en telt dus niet mee voor de berekening van de 80%-grens. Indien een bedrijfsleider enkel tantièmes ontvangt als bezoldiging, zijn er dus voor de vennootschap geen premies van een pensioenverzekering aftrekbaar.

## Een tantième gebruiken om het verlaagd tarief in de vennootschapsbelasting te behouden

Een tantième telt mee als bezoldiging voor het verlaagd tarief van de vennootschapsbelasting. Via de toekenning

leiders als beroepskosten worden aangemerkt. Enkel natuurlijke personen zijn 'bedrijfsleiders' (zie artikel 32 WIB 1992). O.i. betekent dit echter nog niet dat de aftrek dan niet meer zou moeten worden getoetst aan de voorwaarden van artikel 49 WIB 1992.

5 Luc HERVE, 'Emolumenten en tantièmes. Enkele beschouwingen bij de toepasbaarheid van artikel 49 van het W.I.B./92 op de emolumenten en tantièmes verleend aan een bestuurder/vennootschap' in *Pacioli*, 2001, nr. 104.

6 Rb. Namen, 28 januari 2009.

7 Luik, 30 oktober 2013.

8 Vr. en Antw., Kamer, 1999-2000, nr. 34, blz. 3940-3941 (Vraag nr. 163, Van de Castele, 17 december 1999).

9 Zie 'Bericht aan de werkgevers en aan de andere schuldenaars van aan de bedrijfsvoorheffing onderworpen inkomsten'.

10 Art. 52, 3° b en 59 WIB 1992.

11 Art. 195 WIB 1992.

van een tantième kan dus eventueel het verlaagd tarief in de vennootschapsbelasting behouden blijven wanneer er in de loop van het boekjaar niet genoeg 'gewone' bezoldigingen zijn toegekend om aan de minimumbezoldigingsregel te voldoen.

#### *Voorbeeld*

Een BVBA heeft in 2013 een belastbare winst behaald van 30 000 euro en de zaakvoerder heeft een brutojaarloon opgenomen van 24 000 euro. De vennootschap is dus uitgesloten van het verlaagd tarief, aangezien er niet aan ten minste één bedrijfsleider een bezoldiging werd toegekend die ten minste gelijk is aan de belastbare winst van de vennootschap. Kent de algemene vergadering in bv. mei 2014 een tantième van 6 000 euro toe aan de zaakvoerder, dan is de minimumbezoldigingsvoorwaarde wel vervuld, en is de vennootschap niet uitgesloten van het verlaagd tarief (uiteraard slechts voor zover ook aan de andere voorwaarden daarvoor voldaan is).

De besparing aan vennootschapsbelasting die zo kan gerealiseerd worden, moet echter wel worden afgewogen tegen de extra personenbelasting en sociale bijdragen op het tantième. Wanneer de zaakvoerder of bestuurder privé meer belastingen en sociale bijdragen verschuldigd is op het tantième dan wat de vennootschap aan vennootschapsbelasting bespaart, is het uiteraard geen goed idee om dat tantième op te nemen.

## **Fiscaal – Belastbaarheid bij de zaakvoerder of bestuurder**

### **De zaakvoerder of bestuurder is een natuurlijk persoon**

Een tantième is voor de zaakvoerder of bestuurder die een natuurlijk persoon is een bedrijfsleidersbezoldiging. Het tantième wordt dus bij zijn gewone bezoldigingen opgeteld, en na aftrek van de sociale bijdragen en de forfaitaire of eventueel werkelijke beroepskosten op het geheel, onderworpen aan de gewone progressieve tarieven van de personenbelasting.

Het tantième is zoals alle bedrijfsleidersbezoldigingen belastbaar in het belastbare tijdperk waarin het wordt betaald of toegekend, ongeacht het jaar waarin die bezoldigingen of tantièmes door de uitkerende vennootschap als beroepskosten zijn afgetrokken<sup>12</sup>.

Voorbeeld: een BVBA heeft een gewoon boekjaar (gelijk aan het kalenderjaar) en houdt haar jaarvergadering over het boekjaar 2013 in mei 2014. Wanneer de algemene vergadering beslist om aan de zaakvoerders een tantième toe te kennen, is dat voor de BVBA nog aftrekbaar voor het boekjaar 2013, maar het is voor de zaakvoerder maar een belastbaar inkomen voor het inkomstenjaar 2014.

De vennootschap die het tantième toekent moet bedrijfsvoorheffing inhouden op het tantième. De bedrijfsvoorheffing moet berekend worden volgens de regels voor anders dan per maand betaalde bezoldigingen. Het tantième moet, zoals eerder gezegd, ook worden vermeld op een fiche 281.20, zoals eerder gezegd en dat voor het jaar waarin het tantième belastbaar is, niet voor het jaar van aftrek door de vennootschap.

### **De zaakvoerder of bestuurder is een vennootschap**

Voor de zaakvoerder of bestuurder die een vennootschap is, is een tantième een gewone belastbare winst. Deze winst is belastbaar van zodra de vennootschap-zaakvoerder of -bestuurder een zekere en vaststaande schuldvordering heeft op de vennootschap die het tantième toekent, wat in principe is op de datum van de toekenning van de tantième aan de vennootschap-bestuurder door de algemene vergadering<sup>13</sup>.

## **Sociale bijdragen**

De zaakvoerder of bestuurder moet op het tantième sociale bijdragen betalen zoals op zijn gewone bezoldigingen. Vermeldenswaard dat dit als gevolg van de hervorming van het stelsel van sociale bijdragen vanaf 2015, niet het geval is voor een tantième dat in 2014 wordt toegekend. De reden hiervoor is dat vanaf 2015 de definitieve sociale bijdragen berekend worden op de belastbare inkomsten van het jaar zelf, i.p.v. zoals nu op de inkomsten van drie jaar eerder. De bezoldigingen van inkomstenjaar 2014 zullen wel nog dienen als referentie-inkomen voor de berekening van voorlopige bijdragen van 2017, maar niet meer voor de berekening van de definitieve bijdragen van dat jaar. Voor zover (nog) mogelijk, is het dus aan te raden om dit jaar een groot tantième op te nemen. Hou er echter wel rekening mee dat het tantième wel gewoon belastbaar zal zijn in de personenbelasting voor het inkomstenjaar 2014 (aanslagjaar 2015).

Felix VANDEN HEEDE  
Fiscaal jurist

<sup>12</sup> Art. 204, 3°, b) KB/WIB 1992 en Vr. en Antw., Kamer, 1999-2000, nr. 34, blz. 3940-3941 (Vraag nr. 163, Van de Castele, 17 december 1999).

<sup>13</sup> Gent, 8 mei 2012.