COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2016/15 – Vergoedingen aan bestuurders en werkende vennoten

Advies van 7 september 2016[1]

I. Algemeen
II. Boekhoudkundige verwerking
A. 618 Bezoldigingen, premies voor buitenwettelijke verzekeringen, ouderdoms- en overlevingspensioenen van bestuurders, zaakvoerders en werkende vennoten, die niet worden toegekend uit hoofde van een arbeidsovereenkomst
B. 6201 Directiepersoneel
C. 695 Bestuurders of zaakvoerders
D. Vermeldingen in de toelichting
III. Voorbeeld
A. Boekingen bij de toekennende vennootschap
B. Boeking van de tantième bij de ontvangende bestuurder-rechtspersoon indien deze een dubbele boekhouding voert

I. Algemeen

1. In onderhavig advies wordt de boekhoudkundige verwerking behandeld van de vergoedingen ontvangen door een bestuurder, zaakvoerder of werkend vennoot.

2. Hoewel de functie van vennootschapsbestuurder niet in het kader van een arbeidsovereenkomst kan worden uitgeoefend staat het de bestuurder niettemin vrij[2] een arbeidsovereenkomst met de vennootschap aan te gaan mits twee cumulatieve voorwaarden zijn voldaan. Ten eerste is vereist dat hij naast zijn functie als bestuurder nog een andere functie in de vennootschap uitoefent die activiteiten behelst die duidelijk onderscheiden zijn van de bestuursfunctie. De arbeidsovereenkomst wordt dan voor die activiteiten aangegaan en dus niet voor de bestuursactiviteiten. Ten tweede dient hij onder gezag te staan voor de taken waarvoor de arbeidsovereenkomst is aangegaan.[3] Bijgevolg kan een bestuurder een vergoeding krijgen als bestuurder en daarnaast nog een vergoeding krijgen uit hoofde van zijn arbeidsovereenkomst.

3. In het Wetboek van vennootschappen (hierna: W.Venn.) wordt expliciet de mogelijkheid voorzien om een rechtspersoon aan te duiden als bestuurder of zaakvoerder van een vennootschap. In voorkomend geval moet deze rechtspersoon een vaste vertegenwoordiger benoemen die belast wordt met de uitvoering van de opdracht in naam en voor rekening van de rechtspersoon.[4] Dit neemt echter niet weg dat bepaalde wettelijke bepalingen kunnen verhinderen dat een bestuurdersmandaat wordt uitgeoefend door een rechtspersoon of dat bezoldigingen worden uitbetaald via zogenaamde managementvennootschappen.[5]

II. Boekhoudkundige verwerking

A. 618 Bezoldigingen, premies voor buitenwettelijke verzekeringen, ouderdoms- en overlevingspensioenen van bestuurders, zaakvoerders en werkende vennoten, die niet worden toegekend uit hoofde van een arbeidsovereenkomst

4. De post 618[6] Bezoldigingen, premies voor buitenwettelijke verzekeringen, ouderdoms- en overlevingspensioenen van bestuurders, zaakvoerders en werkende vennoten, die niet worden toegekend uit hoofde van een arbeidsovereenkomst omvat de rechtstreekse en onrechtstreekse bezoldigingen en pensioenen van bestuurders, zaakvoerders en werkende vennoten, die niet worden toegekend uit hoofde van een arbeidsovereenkomst.

5. Zoals hierboven vermeld kan een vergoeding voor een bestuurder of een zaakvoerder die wordt toegekend omwille van zijn mandaat nooit ontstaan in hoofde van een arbeidsovereenkomst. Bijgevolg wordt iedere vergoeding die wordt toegekend aan een bestuurder of zaakvoerder omwille van de uitvoering van zijn mandaat geboekt op de rekening 618 Bezoldigingen, premies voor buitenwettelijke verzekeringen, ouderdoms- en overlevingspensioenen van bestuurders, zaakvoerders en werkende vennoten, die niet worden toegekend uit hoofde van een arbeidsovereenkomst.

6. Een bestuurder kan nog andere vergoedingen ontvangen dan de bezoldiging van zijn mandaat of het mandaat van bestuurder of zaakvoerder kan onbezoldigd zijn. Indien dergelijke vergoeding wordt toegekend uit hoofde van een arbeidsovereenkomst, wordt deze vergoeding geboekt als personeelskost op een 62-rekening (zie hierna). Indien dergelijke vergoeding wordt toegekend om een andere reden dan de vergoeding voor het bestuursmandaat of de vergoeding uit hoofde van een arbeidsovereenkomst, wordt deze vergoeding,

bijvoorbeeld voor andere specifieke geleverde diensten, geboekt op een passende subrekening van de rekening 61 Diensten en diverse goederen[7].

7. Deze boekhoudkundige verwerking is van toepassing ongeacht het mandaat van bestuurder of zaakvoerder wordt uitgeoefend door een natuurlijke persoon of een rechtspersoon.

8. Voormelde regels zijn op overeenkomstige wijze van toepassing op grote verenigingen en stichtingen. Het KB van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen voorziet voor het gebruik van de rekening 618 Bezoldigingen, premies voor buitenwettelijke verzekeringen, ouderdoms- en overlevingspensioenen van bestuurders, zaakvoerders en werkende vennoten, die niet worden toegekend uit hoofde van een arbeidsovereenkomst immers niet in een afwijkende regeling.

B. 6201 Directiepersoneel

9. De vergoedingen die een bestuurder, zaakvoerder of werkend vennoot ontvangt ingevolge de arbeidsovereenkomst die werd afgesloten met de vennootschap, worden in principe geboekt op de rekening 6201[8] Directiepersoneel.

10. Op de rekening 6201 Directiepersoneel worden de bezoldigingen geboekt van de werknemers met een arbeidsovereenkomst die voldoen aan de beschrijving van leidinggevende zoals bedoeld in artikel 4, 4° van de wet van 4 december 2007 betreffende de sociale verkiezingen. Deze wet definieert leidinggevenden als “de personen belast met het dagelijks bestuur van de onderneming, die gemachtigd zijn om de werkgever te vertegenwoordigen en te verbinden, alsmede de personeelsleden, onmiddellijk ondergeschikt aan die personen, wanneer zij eveneens opdrachten van dagelijks bestuur vervullen”. Deze verwijzing naar de wet van 4 december 2007 betreffende de sociale verkiezingen strekt er uitsluitend toe te verduidelijken welke kosten op de rekening 6201 Directiepersoneel worden geboekt. De Commissie merkt op dat het gebruik van de rekening 6201 Directiepersoneel geldt ongeacht de vennootschap sociale verkiezingen organiseert of moet organiseren ingevolge deze wet.

11. Een rechtspersoon kan nooit verbonden zijn aan een andere rechtspersoon door een arbeidsovereenkomst. Bijgevolg komt de rekening 6201 Directiepersoneel nooit in aanmerking voor de boeking van eender welke vergoeding betaald aan een rechtspersoon.

12. Voormelde regels zijn op overeenkomstige wijze van toepassing op grote verenigingen en stichtingen. Het KB van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen voorziet voor het gebruik van de rekening 6201 Directiepersoneel immers niet in een afwijkende regeling.

C. 695 Bestuurders of zaakvoerders

13. De rekening 695 Bestuurders of zaakvoerders wordt gebruikt voor vergoedingen toegekend aan bestuurders of zaakvoerders bij wijze van verdeling van de winst. Dergelijke toekenningen worden door het W.Venn. in het kader van het behoud van het kapitaal begrensd tot de uitkeerbare winsten.[9] Vergoedingen die aan de leden van het bestuursorgaan worden uitgekeerd in functie van de nettowinst worden ook tantièmes genoemd.[10,11]

14. In de rechtsleer wordt aangehaald dat gewone bestuurdersbezoldigingen onder de vorm van een vast (maandelijks) bedrag, geen uitkeringen zijn in de zin van artikel 617[12] W.Venn. In sommige gevallen kan weliswaar het onderscheid met loutere winstuitkeringen louter formeel zijn, bijvoorbeeld in kleine vennootschappen waarbij aandeelhouders en bestuurders dezelfde personen zijn. De bestuurders zouden in dat geval gemakkelijk de beperkingen inzake winstuitkering kunnen omzeilen. Wanneer zou blijken dat de toegekende “bezoldigingen” niet in redelijk verband staan tot de geleverde prestaties, zouden deze “bezoldigingen” dan ook kunnen worden geherkwalificeerd als verkapte winstuitkeringen en op die grond nietig worden verklaard wegens overtreding van artikel 617 W.Venn. zodat de bestuurders deze “bezoldigingen” eventueel dienen terug te betalen.[13]

15. De rekening 695 Bestuurders of zaakvoerders wordt gebruikt ongeacht of de vergoeding wordt toegekend aan een natuurlijke persoon of aan een rechtspersoon.

16. In het KB van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen is de rekening 695 Bestuurders of zaakvoerders niet opgenomen. Het toekennen van een aandeel in de winst aan een bestuurder van een vereniging zonder winstoogmerk of een stichting strookt immers niet met de eigenheid van een dergelijke entiteit.

D. Vermeldingen in de toelichting

17. In de toelichting van het volledig schema van de jaarrekening moet het bedrag van de rechtstreekse en de onrechtstreekse bezoldigingen aan de bestuurders en zaakvoerders worden opgenomen voor zover deze vermelding niet uitsluitend of hoofdzakelijk betrekking heeft op de toestand van een enkel identificeerbaar persoon.[14]

18. Voormelde regels zijn op overeenkomstige wijze van toepassing voor wat betreft de bestuurders van een grote vereniging of stichting.[15]

III. Voorbeeld

19. Een naamloze vennootschap wordt bestuurd door twee natuurlijke personen en een rechtspersoon.

Aan een bestuurdersmandaat is een jaarlijkse vergoeding verbonden van 2.000 euro exclusief btw.[16] Natuurlijke persoon A heeft naast zijn bestuurdersmandaat ook een arbeidsovereenkomst afgesloten met de vennootschap en ontvangt hieruit een jaarbezoldiging van 60.000 euro. De natuurlijke persoon B en de bestuurder-rechtspersoon ontvangen uitsluitend de bestuurdersvergoeding van 2.000 euro.

Bij de resultaatsbestemming wordt aan ieder van de bestuurders nog een tantième toegekend van 2.500 euro exclusief btw.

A. Boekingen bij de toekennende vennootschap

Boekingen tijdens het boekjaar

618	Bezoldigingen, premies voor buitenwettelijke verzekeringen, ouderdoms- en overlevingspensioenen van bestuurders, zaakvoerders en werkende vennoten			6.000	
411[17]	Terug te vorderen BTW			420[18]	
	aan	453	Ingehouden voorheffingen		1.032[19]
		455	Bezoldigingen		5.388
6201	Directiepersoneel			60.000	
621	Werkgeversbijdragen voor sociale verzekeringen			19.458	
	aan	453	Ingehouden voorheffingen		19.791
		454	Rijksdienst voor Sociale Zekerheid		27.300
		455	Bezoldigingen		32.367

Boekingen bij de resultaatverwerking

695	Bestuurders of zaakvoerders			7.500	
	aan	472	Tantièmes over het boekjaar		7.500

Boekingen bij de algemene vergadering – ontvangst factuur - Uitbetaling tantième (volgend boekjaar)

472	Tantièmes over het boekjaar			7.500	
411	Terug te vorderen BTW[20]			525[21]	
	aan	453	Ingehouden voorheffingen		1.308[22]
		5500	Bank: rekening-courant		6.717

B. Boeking van de tantième bij de ontvangende bestuurder-rechtspersoon indien deze een dubbele boekhouding voert

Boekingen bij de toekenning (in principe tijdens algemene vergadering) (uitreiken factuur)

416	Diverse vorderingen			3.025	
	aan	451[23]	Te betalen BTW		525
		743[24]	Diverse bedrijfsopbrengsten		2.500

Onderhavig advies vervangt het advies 153/1 Werkende vennoten.

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerp van het advies op 31 mei 2016 ter consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 Deze vrijheid kan uiteraard beperkt zijn door statutaire en/of wettelijke bepalingen. Zo zal het bijvoorbeeld onmogelijk zijn dat de zaakvoerder van een bvba die tevens de enige vennoot is, een arbeidsovereenkomst afsluit met deze bvba.

3 K. Geens en M. Wyckaert, Beginselen van Belgisch Privaatrecht IV, Verenigingen en vennootschappen, Deel II, Mechelen, Wolters Kluwer, 2011, nr. 232 Sociaal statuut van bestuurders en zaakvoerders.

4 Artikel 61, § 2 W.Venn.

5 Zie in die zin bijvoorbeeld de Wet van 19 december 2012 betreffende de bezoldiging van de personeelsleden en van de mandatarissen van de instellingen van openbaar nut, van de autonome overheidsbedrijven en de rechtspersonen waarop de Staat rechtstreeks of onrechtstreeks een overheersende invloed uitoefent, als natuurlijke persoon.

6 Deze rekening werd ingevoerd door het KB van 4 augustus 1996 betreffende de sociale balans. In het CBN-advies 153/1 - Werkende vennoten

wordt de regeling vermeld die van toepassing was vóór deze invoering.

7 Of, naargelang de situatie, op een 60-rekening of een 64- of 66-rekening.

8 De boekhoudkundige rekening 6201 van het MAR vindt haar oorsprong in het KB van 7 maart 1978 tot bepaling van de inhoud en van de indeling van een als minimum geldend genormaliseerd rekeningstelsel. Bij het ontstaan van deze rekening werd de inhoud ervan evenwel nog niet ingevuld. In het Verslag aan de Koning bij dit KB argumenteert de wetgever dat de rubriek 6201 werd opengelaten om de mogelijkheid te bieden later een rekening in te lassen met betrekking tot de vergoedingen toegekend aan het directiepersoneel, zodra een wettelijke of reglementaire definitie van het begrip directiepersoneel (personnel de direction) zal zijn vastgesteld. (BS 13 mei 1978, 5565). In artikel 26 van het KB van 18 oktober 1978 betreffende de ondernemingsraden en de comités voor veiligheid, gezondheid en verfraaiing van de werkplaatsen werd het begrip personnel de direction (leidinggevend personeel) gedefinieerd. Deze definitie is momenteel opgenomen in de wet van 4 december 2007 betreffende de sociale verkiezingen.

9 Artikel 320 voor de bvba, artikel 429 voor de cvba, artikel 617 voor de nv (en artikel 657 voor de cva).

10 R. TAS, Winstuitkering, kapitaalvermindering en –verlies in NV en BVBA, Kalmthout, Biblo, 2003, nr. 211 met verwijzing naar J. VAN RYN, Principes de droit commercial, nr. 777 en J. RONSE, Algemeen deel van het vennootschapsrecht, 1975, 310.

11 Zie ook Cassatiearrest van 24 oktober 2013 dat het volgende stelt: Tantièmes, ook al worden zij fiscaalrechtelijk als bezoldigingen aangezien, zijn vennootschapsrechtelijk als een variabele vergoeding in functie van de winst te beschouwen en niet als een bezoldiging. Het is aan de algemene vergadering om bij de winstverdeling desgevallend tantièmes toe te kennen met inachtneming van artikel 320, §1, W.Venn. Hierbij komt het de algemene vergadering toe om, behoudens beperking van dit recht in de statuten, de modaliteiten van deze uitkering aan de bestuurders te bepalen. Het staat de algemene vergadering in principe vrij deze uitkering enkel toe te kennen aan de bestuurders die door hun prestaties hebben bijgedragen tot het resultaat van het desbetreffende boekjaar, ook al zijn deze op het ogenblik van de beslissing van de algemene vergadering geen bestuurders meer van de vennootschap.

12 Zie ook, naar analogie, de artikelen 320, 429 (en 657) W.Venn.

13 B. TILLEMAN, Bestuur van vennootschappen, Brugge, die Keure, 2005, nr.738 met verwijzing naar R. TAS, Winstuitkering, kapitaalvermindering en –verlies in NV en BVBA, Kalmthout, Biblo, 2003, nr. 218.

14 Artikel 91, XIX, A, tweede gedachtestreepje KB W.Venn. In het verkorte schema en in het microschema gelden geen vergelijkbare verplichtingen.

15 Artikel 15, 12° van het KB van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen.

16 Wat betreft de btw-aspecten is het onderstaande voorbeeld uitgewerkt op basis van de standpunten van de fiscus vermeld in de beslissingen nr. E.T.125.180 van 20.11.2014 en E.T.127.850 van 30.03.2016.

17 In het voorbeeld wordt ervan uitgegaan dat de vennootschap een volledig recht op aftrek van de btw heeft en dat de bestuurder niet geniet van het vrijstellingsregime vermeld in artikel 56bis van het btw-wetboek (kleine ondernemingen).

18 D.i. 21% x 2.000 (vergoeding bestuurder-rechtspersoon).

19 Ingehouden bedrijfsvoorheffing berekend overeenkomstig bijlage III bij het koninklijk besluit ter uitvoering van het wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

20 De administratie gaat ervan uit dat inzake btw het tijdstip van opeisbaarheid van tantièmes die een vennootschap uitgekeerd krijgt van een andere vennootschap waarin zij een mandaat als bestuurder of zaakvoerder uitoefent, de datum is waarop de jaarlijkse algemene vergadering van de uitkerende vennootschap de beslissing tot uitkering neemt, ongeacht de datum waarop het boekjaar wordt afgesloten, en ongeacht de datum waarop de factuur wordt uitgereikt of waarop de tantièmes worden betaald.

21 D.i. 21% x 2.500 (tantième bestuurder-rechtspersoon).

22 Hoewel de toegekende tantième fiscaal reeds drukt op het boekjaar waarvoor de tantième werd toegekend, is deze tantième slechts belastbaar in het jaar waarin de tantième is toegekend of betaalbaar gesteld. De bedrijfsvoorheffing met betrekking tot een tantième is opeisbaar uit hoofde van het betalen of toekennen van belastbare bezoldigingen en moet worden betaald binnen de vijftien dagen na het verstrijken van de maand waarin de inkomsten werden betaald of toegekend (artikelen 273 en 412 van het wetboek van de inkomstenbelastingen 1992).

23 In de veronderstelling dat de bestuurder-rechtspersoon geen gebruik maakt van het vrijstellingsregime vermeld in artikel 56bis van het btw-wetboek (kleine onderneming).

24 Of de rekening 70 Omzet indien de bestuursactiviteit de voornaamste activiteit uitmaakt.