

DD BV,

appellante,

hebbende als raadsman mr. LAUWERS Thierry, advocaat te 9830 SINT-MARTENS-LATEM,
Palepelstraat 29

tegen

BELGISCHE STAAT / FEDERAME OVERHEIDSDIENST FINANCIËN, ON 0308.357.159,

Minister van Financiën, met kabinet te 1000 BRUSSEL, Wetstraat 12,

Adviseur-generaal-Directeur KMO Brugge 763, met kantoren te 8000 BRUGGE, Gustave
Vincke-Dujardinstraat,

geintimeerde,

hebbende als raadsman mr. LEYNS Gerd, advocaat te 9030 MARIAKERKE (GENT),
Brugsesteenweg 591

wijst het hof het volgend arrest:

1. De procedure voor het hof

Bij verzoekschrift van 28 maart 2022 heeft de appellante hoger beroep ingesteld tegen het vonnis dat door de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge, tiende kamer, op 14 maart 2022 werd uitgesproken in de zaak met rolnummer 20/2185/A, waarvan niet blijkt dat het zou zijn betekend.

De partijen hebben hun middelen en besluiten voorgedragen in de openbare terechtzitting van 6 juni 2023, waarna het debat werd gesloten. Het hof nam vervolgens de zaak in beraad.

Het hof heeft de Nederlandse taal gebruikt in overeenstemming met de wet van 15 juni 1935 op het taalgebruik in gerechtszaken.

2. De relevante feiten en de voorafgaande procedure

De appellante werd opgericht op 29 juli 2009 en voert in hoofdzaak een activiteit inzake het verlenen van medische prestaties, meer bepaald inzake hematologie. De zaakvoerder van de appellante is de enige natuurlijke persoon die voor haar werkzaam is, en haar enige aandeelhouder.

De appellante kocht op 29 oktober 2015 de volle eigendom aan van een onroerend goed gelegen aan de Laan 8 in A., tegen betaling van 900.000,00 EUR. Ter financiering van deze aankoop ging zij een lening aan van 250.000,00 EUR en werd 18.000,00 EUR (2%) door haar

zaakvoerder betaald; voor het overige financierde de appellante de aankoop met eigen middelen.

De appellante wendt het onroerend goed deels aan voor de uitbating van een praktijk inzake hematologie — activiteit die zij voor het overige uitoefent in het AZ Delta ziekenhuis in Roeselare — en heeft er ook haar maatschappelijke zetel gevestigd. Voor het overige stelt zij het onroerend goed kosteloos ter beschikking van haar enige bestuurder die er met zijn gezin woont. Voor het aanslagjaar 2016 (balans 30/6) bestaat er geen betwisting over dat de appellante het onroerend goed voor 42,48% aanwendde voor de uitoefening van haar beroepsactiviteit en voor 57,52% ter beschikking stelde van haar bedrijfsleider voor bewoning.

Naast een vergoeding in speciën van 48.000,00 EUR en een aantal voordelen alle aard kende de appellante aan haar zaakvoerder voor het aanslagjaar 2016 voor het eerst een voordeel in natura toe, voortvloeiend uit de kosteloze terbeschikkingstelling van het onroerend goed. Het voordeel werd gewaardeerd volgens de modaliteiten bepaald in artikel 18, §3, punt 2 KB/WIB92 en door de appellante vermeld op de individuele fiche 281.20 van haar bedrijfsleider. De bedrijfsleider zelf werd op dit voordeel belast in de personenbelasting.

In haar aangifte in de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 2016 bracht de appellante alle kosten die verband hielden met dit onroerend goed in aftrek van haar belastbare winst.

Bij bericht van wijziging van 14 mei 2019 meldde de belastingadministratie aan de appellante dat zij de aftrek van de kosten die betrekking hadden op het woongedeelte van het onroerend goed zou verwerpen aangezien die kosten niet dienden om in hoofde van de vennootschap inkomsten te verkrijgen of te behouden, maar enkel om het onroerend goed gratis ter beschikking te stellen van haar bedrijfsleider en diens gezin. De appellante zou de kosten niet gemaakt hebben in haar eigen belang, maar uitsluitend in het belang van haar bedrijfsleider, ten gevolge waarvan ze niet inherent zouden zijn aan de eigenlijke en werkelijke activiteit van de vennootschap en beschouwd moeten worden als een vorm van tenlasteneming van persoonlijke kosten van de bedrijfsleider. Een bedrag van 84.169,25 EUR aan kosten zou aldus verworpen worden, samengesteld uit afschrijvingen op het woongedeelte (aankoop woning en meubilair), kosten voor de aankoop van het terrein (woongedeelte) en 57,52% van een aantal facturen die de globale woning (en dus deels het woongedeelte) betroffen. Tevens zou een belastingverhoging van 10% opgelegd worden, wegens het indienen van een onjuiste aangifte zonder het opzet de belasting te ontduiken (eerste overtreding).

De appellante liet in een schrijven van 13 juni 2019 weten niet akkoord te gaan met deze wijzigingen en verwees daarbij naar de bezoldigingstheorie. Zij wees erop dat haar bestuurder de enige persoon was die in de praktijk de medische activiteiten uitoefende waardoor zij haar omzet realiseerde, zodat elke bezoldiging die de zaakvoerder van haar ontving, enkel haar oorzaak kon vinden in die activiteiten. De kosten gemaakt om het woongedeelte van de woning als bezoldiging toe te kennen aan haar bestuurder, zouden te haren bate zijn gemaakt en in overeenstemming zijn met de gegenereerde winst. Zij

betwistte ook de opgelegde belastingverhoging, omdat er volgens haar geen sprake was van enige onvolledigheid of onjuistheid in de aangifte en er enkel een interpretatiediscussie inzake de aftrekvoorwaarden van artikel 49 WIB92 voorlag.

Op 25 juni 2019 richtte de belastingadministratie een kennisgeving van beslissing tot taxatie aan de appellante, waarin zij meldde bij haar standpunt te blijven. Zij wees erop dat de belastingplichtige moest bewijzen dat tegenover de toegekende voordelen werkelijk verrichte prestaties stonden die de gemaakte kosten verantwoordden, alsook dat deze kosten in verhouding stonden tot de omvang van de bedrijfsleidersbezoldiging in geld en in natura. De enkele vaststelling dat de bedrijfsleider prestaties levert voor de vennootschap zou onvoldoende zijn. Ook de belastingverhoging van 10% zou worden gehandhaafd, omdat de beoordeling of de kosten al dan niet beroepskosten waren in de zin van artikel 49 WIB92 een feitelijke appreciatie impliceerde en een terechte verwerping van het beroepskarakter van bepaalde kosten betekende dat de aangifte van de belastingplichtige onjuist was.

Op 27 juni 2019 vestigde de belastingadministratie de bestreden aanslag in de vennootschapsbelasting voor aanslagjaar 2016 ten name van de appellante, in overeenstemming met de kennisgeving van de beslissing tot taxatie. De aanslag is gekend onder kohierartikel 9100253 en bedraagt 31.470,03 EUR. Blijkens het aanslagbiljet werd het op 5 juli 2019 aan de appellante toegestuurd.

Op 30 december 2019 diende de appellante een bezwaarschrift in tegen de bestreden aanslag. Bij administratieve beslissing van 23 juni 2020 wees de belastingadministratie dit bezwaarschrift af als ongegrond.

Met een verzoekschrift van 22 september 2020 stelde de appellante haar vordering in voor de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge. In het vonnis van 14 maart 2022 heeft de tiende kamer van de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge, de vordering van de appellante toelaatbaar, maar ongegrond verklaard en de appellante veroordeeld tot de gedingkosten.

Het is tegen dat vonnis dat de appellante hoger beroep heeft ingesteld.

3. De vorderingen van de partijen

3.1 De vordering van de appellante

De appellante vraagt in hoger beroep aan het hof om:

Het hoger beroep van appellante ontvankelijk en gegrond te verklaren en het bestreden vonnis van de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge dd. 14 maart 2022 (AR nr. 20/2185/A) te vernietigen;

In hoofdde de bestreden aanslag, dd. 27 juni 2019 ingekohierd lastens appellante in de vennootschapsbelasting onder het artikelnummer 9100253 (aanvankelijk artikelnummer 882800527), met betrekking tot het aanslagjaar 2016, te vernietigen, minstens te ontheffen, en geïntimeerde te veroordelen tot de terugbetaling van alle ten onrechte geïnde bedragen, meer de moratoriuminteressen;

In ondergeschikte orde de voormelde aanslag te ontheffen in de mate dat een belastingverhoging van 10% werd opgelegd.

Geïntimeerde te horen veroordelen tot de kosten van het geding met inbegrip van de rechtsplegingsvergoeding begroot langs de zijde van appellante op 2.600,00 EUR voor de eerste aanleg en op 3.000,00 EUR voor onderhavige aanleg, onder voorbehoud van indexatie, en terugbetaling van de bijdragen aan het fonds voor juridische tweedelijnsbijstand ten bedrage van 42,00 EUR.

3.2 De vordering van de geïntimeerde

De geïntimeerde vraagt in hoger beroep aan het hof om:

Het hoger beroep ontvankelijk maar ongegrond te verklaren;

Het bestreden vonnis te bevestigen in al zijn beschikkingen en de bestreden aanslag te bevestigen.

De appellante tot de kosten van beide aanleggen te veroordelen, inclusief de geïndexeerde rechtsplegingsvergoeding in hoger beroep ten belope van het basisgedrag van €2.800,00.

4. De betwisting en de beoordeling ervan

De betwisting betreft in hoofdzaak de vraag of de kosten die de appellante heeft gemaakt met betrekking tot dat deel van haar onroerend goed dat zij gratis ter beschikking heeft gesteld van haar bedrijfsleider tijdens het belastbaar tijdperk 2015-2016 (balans 30/6), al dan niet fiscaal aftrekbare beroepskosten uitmaken in de zin van artikel 49 WIB92.

Met name wordt betwist of de voornoemde kosten door de appellante werden gedaan of gedragen om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden.

4.1. Standpunten van de partijen

4.1.1. De appellante stelt dat de door haar gemaakte kosten met betrekking tot het onroerend goed aftrekbaar zijn, indien aangetoond kan worden dat deze kosten gediend hebben om de bedrijfsleider te bezoldigen voor werkelijk door hem geleverde prestaties en indien deze kosten dus gemaakt werden om aan de bedrijfsleider een voordeel van alle aard te kunnen verschaffen. In dat geval werden die kosten immers gedaan om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden. Andere aspecten zijn volgens haar niet aan de bezoldigingstheorie verbonden. De appellante wijst er ook op dat het de wetgever zelf is die de toekenning van een bezoldiging in natura gefaciliteerd heeft in artikel 36 WIB92 en artikel 18 KB/WIB92. Dat de kosten die zij maakte en aftrekbaar zijn in de vennootschapsbelasting niet in overeenstemming zijn met de belastbaarheid van het voordeel van alle aard in de personenbelasting, heeft volgens haar geen uitstaans met artikel 49 WIB92 dat immers geen enkele overeenstemming vereist tussen de omvang van de gedane kosten en de belastbaarheid in de personenbelasting van het voordeel van alle aard.

De appellante benadrukt dat zij slechts belastbare inkomsten kan verkrijgen of behouden door toedoen van haar zaakvoerder die werkelijke prestaties te haren bate levert. Zij stelt

dat zij, middels de toekenning van een voordeel in natura, haar zaakvoerder heeft willen bezoldigen. Zij wijst op het beperkte karakter van de toegekende bezoldiging in speciën in het licht van haar omzet en belastbare inkomsten, zodat het volgens haar logisch is dat zij deze aanvult met een substantieel voordeel. Dat er een duidelijke loonpolitiek gevoerd werd en bezoldigingsinzicht bestond, blijkt voor de appellante uit het feit dat degene aan wie het voordeel werd toegekend, dit voordeel (1) als zaakvoerder van de appellante in haar naam en voor haar rekening vermeldt op de individuele fiche, (2) als aandeelhouder van de appellante goedkeurt bij de algemene jaarvergadering en (3) in eigen naam en voor eigen rekening laat belasten in de personenbelasting. De appellante wijst er in dat kader ook op dat het ter betwisting staande aanslagjaar het eerste is waarvoor het voordeel van alle aard werd toegekend en ook het aanslagjaar waarin het onroerend goed werd verworven.

Dat tussen haarzelf en haar bedrijfsleider geen geschreven overeenkomst zou bestaan, acht zij irrelevant, omdat dergelijke documenten volgens haar louter formalistisch en zonder toegevoegde waarde zijn ten aanzien van de feiten en vaststaande gegevens van het dossier. De appellante wijst er ook op dat een geschreven document geen bewijsvereiste is voor de toepassing van artikel 49 WIB92 dat immers een bewijsvoering aan de hand van vermoedens toelaat.

De redenering van de geintimeerde dat zij zou moeten aantonen dat een bijkomende vergoeding de aanwezigheid van bijkomende prestaties veronderstelt, verwerpt de appellante, omdat die redenering geen wettelijke grondslag zou hebben en zou voortkomen uit een 'misplaatst activistische benadering' van artikel 49 WIB92. Door te stellen dat een loonsverhoging bijkomende prestaties vereist, zou de belastingadministratie een verboden opportuniteitsoordeel maken. Indien zij de vergoeding voor de werkelijk geleverde prestaties te hoog achtte, had de belastingadministratie volgens de appellante artikel 53, 100 WIB92 moeten toepassen, wat zij niet deed. De appellante wijst er ook op dat het maken van een opsplitsing tussen de bijkomende en de initieel toegekende verloning onwerkbaar is.

De appellante roept nog in dat zij over de volle eigendom van het onroerend goed beschikt en uiterlijk bij haar vereffening vennootschapsbelasting verschuldigd zal zijn op de gerealiseerde meerwaarde, vastgesteld in toepassing van artikel 43 WIB92. Bovendien zouden de opbrengsten gegenereerd door de activiteiten van de zaakvoerder de kosten in verband met het privaat gebruikte gedeelte van het onroerend goed ruimschoots overtreffen. Ook een louter economische benadering leidt volgens de appellante dus tot een positieve uitkomst. Zij stelt ook een eigen economisch belang te hebben bij de verrichting, gericht op inkomenscreatie en inkomensbehoud.

4.1.2. De geintimeerde verwerpt de kostenaf trek voor het privégedeelte van de woning dat ter beschikking gesteld wordt van de zaakvoerder, omdat die volgens haar niet beantwoordt aan de bepalingen van artikel 49 WIB92. Volgens hem is er sinds 2015 een fundamenteel keerpunt ontstaan bij de rechterlijke macht ten opzichte van onroerende goederen die in de vennootschap als verloningsinstrument worden aangehouden. De vereiste bewijslast onder de bezoldigingstheorie zou fors opgedreven zijn en het zou zijn plicht zijn om na te gaan of de belastingplichtige eraan voldoet. Dergelijke controle impliceert volgens hem geen

opportuïteitsbeoordeling van de gemaakte kosten. Er zou geen sprake mogen zijn van het afwentelen van privékosten van een woning op de vennootschap.

Waar bedrijfsleidersbezoldigingen kosten zouden vormen in de zin van de boekhoudwetgeving en artikel 49 WIB92, volstaat dit voor de geïntimeerde niet voor de aftrekbaarheid ervan. Hij wijst op de afwezigheid van een wettelijk verband tussen de aftrekbaarheid van kosten bij de vennootschap en de belastbaarheid van een voordeel van alle aard bij de bedrijfsleider.

De geïntimeerde wijst ook op het belang van een duidelijke loonpolitiek en stelt dat niet zomaar aangenomen of vermoed kan worden dat een vennootschap relatief omvangrijke kosten maakt om haar bedrijfsleider te vergoeden voor diens prestaties. Dergelijke verloningspolitiek zou in voorliggende zaak niet voorhanden zijn, zodat onmogelijk met zekerheid vastgesteld zou kunnen worden dat de gemaakte kosten een bezoldiging uitmaakte voor de bedrijfsleider. Enige documentatie met betrekking tot de verloningspolitiek zou ontbreken. Vooraleer de kost gemaakt werd, ter zake de aankoopkost van de woning, zou reeds duidelijk moeten geweest zijn dat de vennootschap de intentie had om daarmee de prestaties van haar bedrijfsleider te bezoldigen, hetgeen niet het geval zou zijn. Het verslag van de algemene vergadering zou in te vage bewoordingen gesteld zijn en niet verwijzen naar het kwestieuze onroerend goed, zodat ook daaruit niet onweerlegbaar zou blijken dat het voordeel aan de zaakvoerder werd toegekend ten titel van bezoldiging. Een loutere stijging van de omzet zou, zeker bij het ontbreken van een duidelijke loonpolitiek, ook onvoldoende zijn om de noodzaak van een bezoldiging in natura te rechtvaardigen. Bovendien is de link tussen de terbeschikkingstelling van de woning en de werkelijke prestaties in de voorliggende zaak ook niet duidelijk, aangezien de omzetcijfers na 2017 weer gedaald zouden zijn. Er zou dus geen gestage groei van de omzet doorheen de jaren zijn.

De geïntimeerde put ook een argument uit het feit dat de zaakvoerder van de appellante 2% van de aankoopprijs van het onroerend goed zelf financierde. Ook dit gegeven zou het bestaan van een duidelijke verloningspolitiek tegenspreken. De geïntimeerde wijst er nog op dat het onroerend goed in kwestie ook ter beschikking gesteld wordt aan de echtgenote van de zaakvoerder die evenwel geen enkele prestatie voor de appellante verricht. Alleen al daardoor zou de helft van de gemaakte kosten fiscaal gezien sowieso niet beantwoorden aan de voorwaarde dat ze werkelijke prestaties vergoeden.

De geïntimeerde acht het niet onwaarschijnlijk dat de zaakvoerder en enige aandeelhouder van de appellante zijn persoonlijke belangen laat primeren in het beleid van de vennootschap, door haar een gezinswoning uit het hogere prijssegment te laten aankopen en de bijhorende private kosten te laten dragen. Die tegenstrijdigheid van belangen tussen de bedrijfsleider en de vennootschap zou het belang om de aankoop van het onroerend goed duidelijk te kaderen in de verloningspolitiek in de notulen van de algemene vergadering, nog benadrukken.

De geintimeerde besluit dat de appellante niet bewijst dat het onroerend goed werd aangekocht ter bezoldiging van de zaakvoerder, noch dat het ten laste nemen van de kosten met betrekking tot ditzelfde onroerend goed strekt tot bezoldiging van de zaakvoerder.

Waar het onroerend goed in volle eigendom aan de appellante toebehoort, wijst de geintimeerde erop dat de loutere kans op een toekomstige meerwaarde bij de tegeldemaking van het goed enerzijds speculatie is en anderzijds nog niet wil zeggen dat men daadwerkelijk de intentie had om met de woning een latere meerwaarde te realiseren. Hij benadrukt ook dat een eventuele meerwaarde minder waarschijnlijk is, nu de woning dienstdoet als gezinswoning, nu het weinig waarschijnlijk is dat men deze woning überhaupt te gelde zal maken en al zeker niet op het economisch meest gunstige moment en nu de perspectieven voor een woning in het hogere prijssegment minder gunstig zijn dan voor meer bescheiden huizen.

4.2 Beoordeling

4.2.1. Krachtens artikel 49, eerste lid WIB92, dat op grond van artikel 183 WIB92 ook van toepassing is in de vennootschapsbelasting, zijn als beroepskosten 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.

Uit de omstandigheid dat de appellante een rechtspersoon is die opgericht is met het oog op een winstgevende activiteit, kan niet worden afgeleid dat al haar uitgaven zomaar mogen worden afgetrokken als beroepskost (vgl. onder meer Cass. 31 maart 2023, F.22.0108.N, via <https://juportal.be>). Daartoe moet een vennootschap, net als elke andere belastingplichtige, bewijzen dat deze kosten voldoen aan de voorwaarden van artikel 49 WIB92 en meer bepaald dat zij zijn gedaan of gedragen om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden. Uit het voorgaande volgt dat er een verband moet bestaan tussen de kost en het verkrijgen of het behouden van belastbare inkomsten. Daarbij is de intentie om met behulp van de kost belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden doorslaggevend. In welke mate de kost effectief tot de verkrijging of het behoud van belastbare inkomsten heeft geleid, is niet relevant (vgl. Cass. 31 maart 2023, F.22.0108.N, via <https://juportal.be>).

De belastingplichtige draagt de bewijslast dat aan de voorwaarden van artikel 49 WIB92 is voldaan. De belastingadministratie moet enkel het gebrek aan verantwoording door de belastingplichtige aantonen (vgl. Cass. 6 oktober 1964, Pas. 1965, 122-124).

4.2.2. Artikel 52, 3° WIB92 bepaalt dat de bezoldigingen van de personeelsleden voor hun werkgever beroepskosten vormen en artikel 195, §1 WIB92 betreffende de beroepskosten in de vennootschapsbelasting bepaalt dat bedrijfsleiders voor de toepassing van de bepalingen inzake beroepskosten met werknemers worden gelijkgesteld en hun bezoldigingen worden aangemerkt als beroepskosten van de vennootschappen waarvan ze de leiding hebben.

De bezoldigingen van de bedrijfsleiders zijn, overeenkomstig artikel 32, eerste lid, van het voormelde wetboek, alle beloningen die hun worden verleend of toegekend. Daartoe behoren inzonderheid de voordelen die zijn vermeld in artikel 31, tweede lid, 2°, dit zijn de voordelen van alle aard verkregen uit hoofde of naar aanleiding van het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid.

Uit die bepalingen volgt dat de kosten die een vennootschap maakt om een voordeel van alle aard te verlenen of toe te kennen aan haar bedrijfsleider als bezoldiging voor de uitoefening van diens beroepswerkzaamheid binnen de vennootschap, kwalificeren als aftrekbare beroepskosten in de zin van artikel 49 WIB92, op voorwaarde dat de toegekende voordelen beantwoorden aan werkelijke prestaties verricht ten behoeve van de vennootschap en dat de belastingplichtige daarvan het bewijs levert (zie ook Cass. 13 november 2014, F.13.0118.F; Cass., 14 oktober 2016, F.14.0203.N en F.15.0103.N; zie ook GwH 23 mei 2019, arrest nummer 78/2019). Dit bewijs kan geleverd worden aan de hand van alle wettelijke bewijsmiddelen met uitzondering van de eed, dus ook aan de hand van vermoedens.

In dat verband past het erop te wijzen dat de rechter op onaantastbare wijze het bestaan vaststelt van de feiten waarop hij steunt in het kader van een bewijsvoering op grond van vermoedens, zoals die ook ter zake gevoerd wordt. De feiten die hij als uitgangspunt van zijn redenering neemt, moeten vaststaan, wat wil zeggen dat ze bewezen moeten zijn. Geen enkele wetsbepaling belet evenwel dat de aanname van dit feit zelf het resultaat kan zijn van een bewijsvoering door vermoedens (zie ook Cass. 22 mei 2014, F.13.0086.N, consulteerbaar via <https://juportal.be>). Het is niet noodzakelijk dat de vermoedens die uit de vastgestelde feiten worden afgeleid hieruit noodzakelijkerwijze volgen. Het volstaat dat ze hieruit met zekerheid kunnen volgen. Gevolgtrekkingen die geen enkel verband houden met de vastgestelde feiten of die op de grondslag daarvan niet kunnen worden verantwoord, zijn niet toegestaan (zie ook Cass. 20 juni 2014, F.12.0196.F, consulteerbaar via <https://juportal.be>).

4.2.3. Er bestaat geen betwisting over tussen de partijen dat de bestuurder van de appellante de enige natuurlijke persoon is die sinds haar oprichting te haren behoeve prestaties (inzake hematologie) verricht en dat deze daadwerkelijke prestaties — en deze prestaties alleen — de gehele, constante en substantiële inkomstenstroom van dé appellante verantwoorden. Van 2013 (balans 30/6) tot 2017 behaalde de appellante jaarlijks en met een licht opwaartse trend een omzet van meer dan 365.000,00 EUR, waarbij in 2017 604.855,35 EUR omzet werd behaald. Voor het aanslagjaar in het geding bedroeg de omzet van de appellante 388.216,45 EUR.

Het wordt evenmin betwist dat de appellante op 29 oktober 2015 het kwestieuze onroerend goed in volle eigendom aankocht en financierde zoals hogerop omschreven, en dat de woning voor het aanslagjaar 2016 ten belope van 57,52% ter beschikking stond van de bedrijfsleider van de appellante en diens gezin.

Het is vaststaand dat de appellante voor het betrokken aanslagjaar aan haar bestuurder, naast een geldelijke vergoeding van 48.000,00 EUR een aantal voordelen in natura

toekende, waarbij in het aanslagjaar 2016 voor het eerst (gelet op de aankoop van het onroerend goed op 29 oktober 2015) een voordeel van alle aard bestaande uit de kosteloze terbeschikkingstelling van een woning gewaardeerd volgens de modaliteiten bepaald in artikel 18, §3 punt 2 KB/WIB92 werd toegekend. De toekenning van dit voordeel voor 2016 werd door de appellante vermeld op een individuele fiche nr. 281.20 opgemaakt op naam van haar bestuurder en komt ook tot uiting in de (als bijlage bij de aangifte in de vennootschapsbelasting gevoegde) jaarrekening per 30 juni 2016, waar zij vermeld werd in de resultatenrekening, rubriek Vergoeding, post '618400 VAA bedrijfsleiders'. In diezelfde jaarrekening werd inzake de aanschaffingsprijs van het onroerend goed ook een opsplitsing gemaakt tussen het praktijk- en het woongedeelte van het kwestieuze onroerend goed.

Blijkens de notulen van de algemene vergadering van de appellante met betrekking tot de boekjaren die afsluiten per 30 juni 2016, 30 juni 2017 en 30 juni 2018 keurde de aandeelhouder "alle vergoedingen en toekenningen aan de zaakvoerder met eenparigheid van stemmen goed".

Het is tot slot zo dat de bestuurder van de appellante op het door hem ontvangen voordeel alle aard belast werd in de personenbelasting na de spontane en correcte vermelding ervan in diens belastingaangifte.

4.2.4. Aan de hand van het geheel van die concrete, nauwkeurige en overeenstemmende feiten bewijst de appellante middels vermoedens dat zij haar bestuurder, ter bezoldiging van de door hem ten behoeve van haar verrichte prestaties, naast zijn overige loonpakket een vergoeding in natura toekende, door hem kosteloos een deel van de door haar aangekochte woning aan de Laan 8 in A. ter beschikking te stellen, en dat zij met behulp van die bezoldiging belastbare inkomsten verkreeg, minstens behield.

Immers blijkt uit voormelde feiten dat de appellante al haar recurrente en substantiële belastbare inkomsten kon verkrijgen en behouden, uitsluitend dankzij daadwerkelijke prestaties van haar bestuurder, dat zij een onroerend goed in volle eigendom verwierf dat zij voor 57,52% voor bewoning ter beschikking stelde van haar bestuurder die het betrok met zijn gezin, dat zij in haar resultatenrekening een toegekend voordeel alle aard als vergoeding vermeldde en waardeerde, dat zij van ditzelfde voordeel ten titel van bezoldiging melding maakte in de individuele fiche nr. 281.20 op naam van haar bestuurder en dat de aandeelhouder van de appellante de toegekende vergoedingen en toekenningen finaal goedkeurde tijdens de jaarlijkse algemene vergadering. In haar resultatenrekening en de individuele fiche nr. 281.20 veruitwendigde de appellante onmiskenbaar en consequent haar beslissing om het voordeel alle aard ten titel van bezoldiging aan haar bestuurder toe te kennen. Voorts veruitwendigde ook de bestuurder van de appellante in zijn aangifte in de personenbelasting consequent de bezoldigingsoorsprong van het door hem vanwege de appellante ontvangen voordeel van kosteloze bewoning.

Daarenboven moet de appellante bewijzen dat deze bezoldiging voldoet aan de voorwaarden van artikel 49 WIB92 en meer bepaald dat zij is gedaan of gedragen om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden. Er moet een verband bestaan tussen de bezoldiging en het verkrijgen of het behouden van belastbare inkomsten. De intentie om

met behulp van de bezoldiging belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden is doorslaggevend. Gelet op het feit dat de appellante al haar recurrente en substantiële belastbare inkomsten kon verkrijgen en behouden uitsluitend dankzij de prestaties van haar enige bestuurder, en dat aangenomen kan worden dat de bestuurder deze prestaties niet zou leveren zonder hiervoor een passende bezoldiging te ontvangen [en dat de appellante haar bestuurder op passende wijze wil vergoeden voor de door hem daadwerkelijk geleverde prestaties], toont de appellante afdoende aan dat zij met behulp van de aan haar bestuurder betaalde bezoldiging (d.i. het voordeel in natura) de intentie had om in haar hoofde belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden. Een beoordeling van de mate waarin de bezoldiging effectief tot de verkrijging of het behoud van belastbare inkomsten heeft geleid, is niet dienend.

Gelet op de bewezen bezoldigingsbeslissing alsook de intentie om met behulp van deze bezoldiging belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden, kwalificeren de uitgaven die de appellante deed om deze bedrijfsleidersbezoldiging te bekostigen en die verband houden met de inkomstenstroom bewerkstelligd door werkelijke prestaties van haar bestuurder, als aftrekbare beroepskosten in de zin van artikel 49 WIB92.

Het hof kan daarbij slechts vaststellen dat de discrepantie tussen de werkelijke kost voor de appellante van het door haar toegekende voordeel (en a fortiori de werkelijke waarde voor de genietter ervan, voor de periode van 1 juli 2015 tot 30 juni 2016 becijferd op 84.169,25 EUR) enerzijds en de bescheiden forfaitaire waardering van dit voordeel voor de belastbaarheid in de personenbelasting bij de genietter ervan (voor de periode van 15 april 2016 tot 30 juni 2016 becijferd op 1.342,25 EUR) anderzijds, een bewuste keuze van de wetgever is die voortvloeit uit de toepassing van artikel 18 KB/WIB92. Het gebruik dat de appellante maakt van deze vorm van fiscaal gunstige bezoldiging kan niet doen besluiten dat de appellante deze kosten niet zou hebben gemaakt om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden.

De geïntimeerde neemt aanstoot aan het feit dat de bezoldigingsintentie niet reeds voor of tijdens de aankoop van het onroerend goed werd genotuleerd, aan de wijze waarop het onroerend goed werd gefinancierd (met name door de bedrijfsleider voor 2% van de aankoopssom), aan het feit dat de bezoldigingsintentie niet door een duidelijk gedocumenteerde verloningspolitiek wordt aangetoond, aan het feit dat in de notulen van de algemene vergadering van de appellante louter op algemene wijze wordt verwezen naar de vergoeding van geleverde prestaties zonder de minste referentie naar het onroerend goed, alsook aan het bestaan van tegenstrijdige belangen tussen de appellante en haar bestuurder/aandeelhouder waardoor de belangen van die laatste zouden primeren op de belangen van die eerste. Geen van deze elementen, alleen of samengenomen, belet evenwel dat de appellante aan de hand van de hierboven omschreven feiten naar eis van recht aantoot dat zij de kosten gedaan om het kwestieuze voordeel alle aard te kunnen toekennen, heeft gemaakt of gedragen om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden. Daarbij kan er nogmaals op gewezen worden dat het niet noodzakelijk is dat de vermoedens die uit de vastgestelde feiten worden afgeleid hieruit noodzakelijkerwijze volgen, maar dat het volstaat dat ze hieruit met zekerheid kunnen volgen. Waar de

geintimeerde een 'onweerlegbaar bewijs' van de appellante eist, faalt zijn redenering in rechte. Waar het door appellante aangebrachte feitelijk vermoeden weliswaar rechtens weerlegbaar is, stelt het hof vast dat dit door de geintimeerde in concreto niet weerlegd of ontkracht wordt: geen van de door de geintimeerde aangebrachte (hoofdzakelijk negatieve) stellingen bevat enig concreet feitelijk element dat afbreuk doet aan de bewijsvoering van de appellante die gedragen wordt door gewichtige, bepaalde en met elkaar overeenstemmende gegevens.

De belastingadministratie stelt dat de helft van de gemaakte kosten sowieso niet aftrekbaar is omdat ook de echtgenote van de bestuurder van de appellante de woning bewoont, terwijl zij geen enkele prestatie voor de appellante verrichtte. Deze stelling miskent evenwel de vaststelling dat, blijkens de jaarrekening afgesloten per 30 juni 2016, de individuele fiche nr. 281.20 op naam van de bestuurder en de aangifte in de personenbelasting van die bestuurder, het voordeel werd toegekend aan de bestuurder van de appellante alleen. De wijze waarop die bestuurder zich vervolgens bedient van dit voordeel — door de woning al dan niet verder ter beschikking te stellen van zijn gezin en/of eventuele derden — is niet relevant voor de beoordeling van de vraag of de appellante de kosten al dan niet heeft gedaan of gedragen om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden.

De geintimeerde laakt ook dat de bijkomende bezoldiging bestaande uit het specifiek toegekende voordeel ter zake niet verantwoord wordt door een ruime omzetstijging bij de appellante doorheen de jaren, ten gevolge waarvan vragen gesteld zouden kunnen worden bij het verband tussen het toegekende voordeel en werkelijk verleende prestaties. Terecht wijst de appellante er evenwel op dat uit de (al dan niet aanwezige) evolutie in de omzet niet afgeleid kan worden dat de bijkomende bezoldiging niet zou beantwoorden aan werkelijke prestaties van de bedrijfsleider. Voor zover de geintimeerde stelt dat een aanvullende verloning een aanvullende prestatie vereist, ontkent hij niet de werkelijkheid van geleverde prestaties, maar mengt hij zich in wezen in de verloningspolitiek van de appellante en maakt hij zich schuldig aan een verboden opportuniteitsbeoordeling over de wijze hoe de appellante haar bestuurder vergoedt. Voor zover de verloning niet overdreven is (in welk geval de belastingadministratie zich mogelijks kan beroepen op artikel 53, 100 WIB92 — hetgeen zij ter zake niet doet), bepaalt de belastingplichtige vennootschap immers vrij hoe en in welke mate zij haar bedrijfsleider vergoedt voor de door hem verrichte prestaties. Bovendien is een beoordeling van de mate waarin de kost effectief tot de verkrijging of het behoud van belastbare inkomsten heeft geleid, niet dienend. Doorslaggevend is de intentie om met behulp van de kost belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden, hetgeen de appellante afdoende bewijst.

Gelet op hetgeen voorafgaat en ongeacht de overige overwegingen en argumenten van de partijen, moet de appellante, anders dan de eerste rechter oordeelde, worden bijgetreden in haar stelling dat de uitgaven die zij deed om haar bestuurder een voordeel alle aard van gratis bewoning te verschaffen voor de werkelijk door hem verrichte prestaties, aftrekbare beroepskosten zijn in de zin van artikel 49, eerste lid WIB92. Haar vordering is gegrond. De bestreden aanslag moet in zijn geheel ontheven worden.

5. De gerechtskosten

5.1 De gerechtskosten voor de eerste aanleg

De geïntimeerde wordt in het ongelijk gesteld en moet daarom de gerechtskosten in eerste aanleg dragen.

Het rolrecht is vrijgesteld (belastingen (art. 162, 4° + 279/1 Wb.Reg.)).

Wat betreft de rechtsplegingsvergoeding stelt het hof vast dat de vordering in eerste aanleg in geld waardeerbaar is. De rechtsplegingsvergoeding wordt geïndexeerd op datum van de uitspraak (14 maart 2022). De waarde van de vordering bevindt zich in de schijf van 20.000,01 tot 40.000,00 EUR.

Na indexatie is het basisbedrag van de rechtsplegingsvergoeding gelijk aan 2.600,00 EUR. Er is geen reden om af te wijken van het basisbedrag. De geïntimeerde is voor de procedure in eerste aanleg aan de appellante een rechtsplegingsvergoeding verschuldigd van 2.600,00 EUR.

5.2 De gerechtskosten voor het hoger beroep

De geïntimeerde wordt in het ongelijk gesteld en moet daarom de gerechtskosten in hoger beroep dragen.

Het rolrecht is vrijgesteld (belastingen (art. 162, 4° + 279/1 Wb.Reg.)).

Wat de rechtsplegingsvergoeding betreft, stelt het hof vast dat de vordering in hoger beroep in geld waardeerbaar is. De rechtsplegingsvergoeding wordt geïndexeerd op datum van de uitspraak (vandaag). De waarde van de vordering bevindt zich in de schijf van 20.000,01 tot 40.000,00 EUR.

Na indexatie is het basisbedrag van de rechtsplegingsvergoeding gelijk aan 3.000,00 EUR. Er is geen reden om af te wijken van het basisbedrag. De geïntimeerde is aan de appellante voor de procedure in hoger beroep een rechtsplegingsvergoeding verschuldigd van 3.000,00 EUR.

BESLISSING VAN HET HOF

Het hof doet recht op tegenspraak;

Het hof beslist als volgt:

- het hoger beroep is ontvankelijk en gegrond;
 - Het bestreden vonnis wordt vernietigd, behoudens waar het de vordering van de appellante ontvankelijk verklaart;
 - het hof doet opnieuw recht ten gronde en verklaart de vordering van de appellante als volgt gegrond;
- de bestreden aanslag wordt geheel ontheven;

-de geintimeerde wordt bevolen om terugbetaling uit te voeren van wat eventueel al teveel betaald werd, te vermeerderen met de wettelijke moratoriuminterest voorzien in artikel 418 WIB92;

•het hof veroordeelt de geintimeerde tot het betalen van de gerechtskosten van beide instanties, vastgesteld als volgt:

-aan de kant van de appellante

-bijdrage begrotingsfonds eerste aanleg: 20,00 EUR

-rechtsplegingsvergoeding eerste aanleg: 2.600,00 EUR

- bijdrage begrotingsfonds hoger beroep: 22,00 EUR

-rechtsplegingsvergoeding hoger beroep: 3.000,00 EUR

Aldus gewezen door de VIJFDE KAMER van het hof van beroep te Gent, recht doende in fiscale zaken.