

Balans

CBN over vergoedingen aan bestuurders en directiepersoneel

Auteur(s): Stefaan Van Crombrugge

Editie: 764 p. 5

Publicatiedatum: 15 juni 2016

CBN over vergoedingen aan bestuurders en directiepersoneel

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen heeft, ter vervanging van een ouder advies 153/1 over werkende vennoten, een ontwerpadvies uitgebracht over de boekhoudkundige verwerking van de vergoedingen ontvangen door een bestuurder, zaakvoerder of werkend vennoot (Ontwerpadvies van 4 mei 2016 - Vergoedingen aan bestuurders en werkende vennoten).

Terminologie

Terminologisch willen wij meteen opmerken dat de titel van dit ontwerpadvies ons niet meer geslaagd lijkt. De uitdrukking "werkende vennoten" verwijst naar een specifiek fiscaal begrip, dat uit de fiscale wetgeving evenwel werd geschrapt door het Volmachtenbesluit van 20 december 1996. Het lijkt ons dan ook niet aangewezen die uitdrukking nog in een boekhoudrechtelijke context te gebruiken. Dat kan alleen tot misverstanden en steriele discussies leiden.

Het zou beter zijn mocht de Commissie in haar definitieve advies de voorkeur geven aan een meer actuele en dus meer correcte titel, zoals "vergoedingen aan bestuurders, zaakvoerders en directiepersoneel". Zij zou ook best aan de regering voorstellen het begrip "werkende vennoten" uit de reglementaire teksten te schrappen.

Gemeenrechtelijke uitgangspunten

De Commissie gaat impliciet of expliciet uit van enkele gemeenrechtelijke vaststellingen, die daarna de verschillende hypothesen van de boekhoudkundige verwerking zullen onderbouwen.

* Zonder het expliciet te zeggen, gaat de Commissie ervan uit dat bestuurders en zaakvoerders van vennootschappen hun mandaat in de regel niet kosteloos uitoefenen. Meestal zijn zij met de vennootschap overeengekomen of heeft de algemene vergadering beslist dat hen een vaste vergoeding verschuldigd is. Tevens kan statutair bepaald zijn of kan door de algemene vergadering beslist worden dat zij in geval van winstuitkering recht

hebben op een deel van die winst (tantièmes).

* Een vennootschapsbestuurder kan zijn mandaat niet uitoefenen in het kader van een arbeidsovereenkomst. Maar hij kan wel tevens een arbeidsovereenkomst met de vennootschap sluiten, mits hij naast zijn functie als bestuurder nog een andere functie uitoefent, die activiteiten behelst, die duidelijk onderscheiden zijn van zijn bestuursfunctie, en mits hij daarbij onder gezag staat.

* De wet laat toe een rechtspersoon aan te wijzen als bestuurder of zaakvoerder van een vennootschap, in welk geval deze een vaste vertegenwoordiger moet benoemen, die belast wordt met de uitvoering van de opdracht in zijn naam en voor zijn rekening (art. 62, § 2 W.Venn.).

Boekhoudkundige verwerking

a. 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

Deze rekening omvat de rechtstreekse en onrechtstreekse bezoldigingen en pensioenen van bestuurders, zaakvoerders en werkende vennoten, die niet worden toegekend uit hoofde van een arbeidsovereenkomst. Het gaat om iedere vergoeding die wordt toegekend omwille van de uitvoering van het mandaat.

De Commissie houdt hierbij nog rekening met de volgende bijzonderheden.

* Indien een bestuurder of zaakvoerder naast de bezoldiging van zijn mandaat vergoedingen verkrijgt uit hoofde van een arbeidsovereenkomst, moeten deze vergoedingen worden geboekt als personeelskosten op een 62-rekening. Daar zal de Commissie op terugkomen onder hypothese b.

* Indien een vergoeding wordt toegekend om een andere reden dan de vergoeding van het mandaat of de vergoeding uit hoofde van een arbeidsovereenkomst, bijvoorbeeld voor andere specifieke geleverde diensten, moet deze vergoeding worden geboekt op een passende subrekening van de rekening 61 *Diensten en diverse goederen*, of, naargelang de situatie, op een 60-rekening of een 64- of 66-rekening.

* De beschreven boekhoudkundige verwerking is van toepassing, ongeacht of het mandaat van bestuurder of zaakvoerder wordt uitgeoefend door een natuurlijk persoon of een rechtspersoon.

* De beschreven boekhoudkundige verwerking is op overeenkomstige wijze van toepassing op verenigingen en stichtingen. Het KB van 19 december 2003 voorziet immers niet in een afwijkende regeling.

b. Rekening 6201 Directiepersoneel

De vergoedingen die een bestuurder, zaakvoerder of werkend vennoot ontvangt ingevolge de met de vennootschap gesloten arbeidsovereenkomst, worden in principe geboekt op de rekening 6201 *Directiepersoneel*.

Het boekhoudrecht geeft zelf niet rechtstreeks een definitie van het begrip directiepersoneel. Uit het Verslag aan de Koning vóór het oorspronkelijke KB van 7 maart 1978 tot bepaling van de inhoud en van de indeling van een als minimum geldend

genormaliseerd rekeningenstelsel kan worden afgeleid dat het de bedoeling was een wettelijke of reglementaire definitie van het begrip directiepersoneel af te wachten (*BS* 13 mei 1978, p. 5565).

De Commissie verwijst nu dan ook naar artikel 4, 4° van de wet van 4 december 2007 betreffende de sociale verkiezingen, waarin leidinggevend worden gedefinieerd 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. De Commissie benadrukt dat deze verwijzing naar de wet van 4 december 2007 alleen de definitie betreft : het gebruik van de rekening 6201 *Directiepersoneel* geldt ongeacht of de vennootschap al dan niet sociale verkiezingen organiseert of moet organiseren.

De Commissie vestigt weer de aandacht op enkele bijzonderheden.

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

* De beschreven boekhoudkundige verwerking is op overeenkomstige wijze van toepassing op verenigingen en stichtingen. Het KB van 19 december 2003 voorziet weer niet in een afwijkende regeling.

c. Rekening 695 Bestuurders of zaakvoerders

Vennootschapsrechtelijk kan aan de bestuurders en zaakvoerders bij de winstverdeling een deel van de uitkeerbare winst (art. 320, 429, 617 en 657 W.Venn.) worden toegekend op grond van een statutaire bepaling of een beslissing van de algemene vergadering. Men spreekt gewoonlijk van tantièmes.

Ook al worden zij fiscaalrechtelijk als bezoldigingen aanzien, zijn tantièmes 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 de artikelen 320, 429, 617 en 657 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 of zaakvoerders te bepalen; het staat de algemene vergadering in principe vrij deze uitkering enkel toe te kennen aan de bestuurders of zaakvoerders die door hun prestaties hebben bijgedragen tot het resultaat van het desbetreffende boekjaar, ook al zijn zij op het ogenblik van de beslissing van de algemene vergadering geen bestuurders of zaakvoerders meer van de vennootschap (Cass. 24 oktober 2013, *FJF* 2014, nr. 2014/182).

Voor deze vergoedingen toegekend aan bestuurders of zaakvoerders bij wijze van verdeling van de winst wordt de rekening 695 *Bestuurders of zaakvoerders* gebruikt. De Commissie benadrukt ten overvloede dat gewone bestuurdersbezoldigingen onder de vorm van een vast (maandelijks) bedrag geen uitkeringen zijn in de zin van de artikelen 320, 429, 617 en 657 W.Venn. Voor de boeking van die gewone vaste bezoldigingen moet worden teruggewezen naar hypothese a.

De Commissie vestigt opnieuw de aandacht op enkele bijzonderheden.

* In sommige gevallen kan het onderscheid tussen gewone vaste

bestuurdersbezoldigingen en loutere winstuitkeringen eerder formeel zijn, in het bijzonder in kleine vennootschappen waarin aandeelhouders en bestuurders dezelfde personen zijn. In die gevallen zouden de bestuurders gemakkelijk de beperkingen inzake winstuitkering kunnen omzeilen.

In navolging van de rechtsleer is de Commissie van mening dat de beweerde "bezoldigingen" zouden kunnen worden geherkwalificeerd als verkapte winstuitkeringen en kunnen worden nietig verklaard wegens schending van de artikelen 320, 429, 617 en 657 W.Venn., wanneer zou blijken dat zij niet in redelijk verband staan tot de geleverde prestaties. Dan zouden ze moeten worden terugbetaald (R. TAS, *Winstuitkering, kapitaalvermindering en -verlies in NV en BVBA*, Kalmthout, Biblo, 2003, nr. 218; B. TILLEMANN, *Bestuur van vennootschappen*, Brugge, die Keure, 2005, nr. 738).

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

* Voor verenigingen en stichtingen voorziet het KB van 19 december 2003 niet in een rekening 695 *Bestuurders of zaakvoerders*. Dat is normaal : in deze lichamen kan er geen sprake zijn van winstuitkering.

De Commissie sluit haar ontwerpadvies af met een uitgebreid cijfervoorbeeld, waarin men al de te gebruiken journaalposten terugvindt, met hun BTW-implicaties.

Eventuele opmerkingen bij dit ontwerpadvies kunnen tot uiterlijk 16 augustus 2016 (17.00 u) bij de Commissie worden ingediend, ofwel per brief (Commissie voor Boekhoudkundige Normen, City Atrium, Vooruitgangstraat 50, 1210 Brussel) ofwel per e-mail (cnc.cbn@cnc-cbn.be).