

NIEUWS INZAKE WETGEVING, RESOLUTIES EN BESLIS- SINGEN OP HET GEBIED DER BELASTINGEN

MAG DE FISCUS DE GROOTTE DER DIRECTIE-TANTIEMES
EN DER DIRECTIE-PENSIOENEN TOETSEN?

door Mr Dr E. Tekenbroek

Om aan de stringente bepalingen van de dividendrestrictie te ontkomen had een N.V., waarvan de twee directeuren samen een derde van de aandelen bezaten, haar statuten in December 1941 in dier voege gewijzigd, dat de directie en commissarissen voortaan 47½ % in plaats van tot dusverre 15 % en aandeelhouders 37½ % in plaats van tot dusverre 70 % van de overwinst zouden krijgen.

De Inspecteur nam dit voor de vennootschapsbelasting niet; hij zag in een gedeelte van de hoge tantièmes die voortaan werden uitgekeerd onttrekkingen in de zin van art. 14 Vpb i.p.v. bedrijfslasten in de zin van art. 13 Vpb.

De Raad van Beroep stelde de Inspecteur in het gelijk op grond van de voor het bedrijfsleven zeer belangrijke overweging, dat, wil het tantième dat aan de directie wordt uitbetaald als bedrijfslast te beschouwen zijn, er enig verband moet bestaan tussen de hoogte van dat tantième en de gepresteerde arbeid. De Inspecteur had als salaris plus tantième per directielid f 25.000.— als bedrijfslast geaccepteerd; dit leek de Raad van Beroep alleszins voldoende.

Een formeel toetsingsrecht van de inspecteur dus.

De consequentie van deze uitspraak is, dat de inspecteurs de weinig aantrekkelijke taak krijgen, te toetsen of de tantièmes die aan directeuren worden toegekend al of niet te hoog zijn in verband met de geleverde arbeidsprestatie. Ook voor het bedrijfsleven zou dit verre van aangenaam zijn.

Men mag zich daarom gelukkig prijzen, dat de Hoge Raad de boot van de wal heeft gehouden. De Hoge Raad casseerde de uitspraak met zijn arrest d.d. 14-11-51, daarbij overwegende:

„dat toch voor de beantwoording van de vraag of en in hoever een bedrag dat als tantième is toegekend, op grond van het bepaalde bij artikel 13 onder 1, a, van het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 onder de bedrijfskosten mag worden gerangschikt, enkel beslissend is of en in hoeverre de toekenning heeft plaats gehad terzake van in het bedrijf verrichte arbeid, dat wil zeggen bedoeld is ter beloning van de arbeidsprestatie van hem, wie dat tantième ten goede komt;”

De nadruk moet hier uiteraard gelegd worden op de woorden: „bedoeld is” m.a.w. niet het oordeel van de inspecteur of het uitgekeerde tantième geheel of ten dele als een beloning voor gepresteerde arbeid mag worden beschouwd, maar het oordeel van degene(n), die dat tantième toekende(n) is relevant.

Voor de praktijk is van belang, op wie de bewijslast rust als gesteld wordt dat de bedoeling was het tantième geheel als beloning voor gepresteerde arbeid toe te kennen, maar de Inspectie dit ontkent. Het wil mij voorkomen, dat de gang van zaken zal moeten zijn, dat de Inspecteur beginnen moet met feiten aan te dragen, waaruit zou moeten blijken,

dat de gepretenteerde bedoeling niet aanwezig geacht kan worden. Dit tegenbewijs zal voor de fiscus soms niet gemakkelijk zijn, omdat hier een interne overweging in het geding is. De fiscus moet dus met feitelijkheden (gedragingen, uitlatingen, notoire feiten e.d.) het afwezig zijn van een interne overweging (een bedoeling) bewijzen.

Hoe lastig dit bewijs kan zijn blijkt uit het onderhavige arrest. Op het eerste gezicht zou men zeggen, dat de fiscus hier een zacht eitje te verorberen had. In confesso was immers, dat de statuten waren gewijzigd i.v.m. de superdividendbelasting. M.a.w. de fiscus kon stellen: de bedoeling is niet geweest om gepresteerde arbeid te belonen, maar om de mogelijkheid te openen winstuitdelingen te doen zonder superdividendbelasting verschuldigd te zijn.

De Hoge Raad overwoog echter in zijn arrest:

„dat hierbij op zichzelf het door de Raad vastgestelde verband tussen de statutenwijziging, waarbij aan de directeuren een hoger percentage van de winst als tantième was toegekend, en de invoering van de superdividendbelasting niet beslissend behoeft te zijn, daar de invoering van deze belasting mogelijk de aanleiding kan zijn geweest tot een nadere waardering van hetgeen de directeuren op grond van hun arbeidsprestatie toekwam, zonder dat dit behoeft te leiden tot de conclusie, dat belanghebbende de bedoeling gehad heeft aan haar directeuren in de toekomst in de vorm van een tantième toe te kennen hetgeen hun in wezen als aandeelhouders toekwam;”

Het is m.i. deze overweging, waaraan het onderhavige arrest zijn grote praktische betekenis ontleent. Er blijkt uit dat de Hoge Raad het tegenbewijs voor de fiscus niet te gemakkelijk wil maken en zulks zeer terecht. Zolang de steen der wijzen niet gevonden is, mag men geen enkele inspecteur in de positie brengen dat hij min of meer vrijelijk het gemotiveerd zijn van een tantième moet beoordelen.

Men vergete intussen bij het lezen van het onderhavige arrest niet, dat elk arrest tenslotte is een oordeelvelling over een geschil in een bepaald geval. In aanhef dezes vermeldde ik, dat in het onderhavige geval de feiten zo lagen, dat de beide directeuren niet over de meerderheid der aandelen beschikten. Het is niet uitgesloten te achten dat, als de beide directeuren tezamen eigenaren van alle aandelen der N.V. waren geweest, de uitspraak anders had geluid. Immers dan had de Inspecteur kunnen stellen, dat de verhoging van het tantième in feite een vermomde winstuitdeling aan aandeelhouders was. Indien de Raad van Beroep zich met deze waardering der feiten door de Inspecteur dan had kunnen verenigen, zou de Hoge Raad de uitspraak niet gecasseerd hebben.

De Hoge Raad heeft slechts bezwaar tegen een directe waardering van arbeidsprestatie door de fiscus. M.i. zeer terecht; zolang onze samenleving nog niet zodanig is ingericht, dat een ieder slechts dat salaris mag verdienen, dat hoort bij het vakje waarin men is ingedeeld.

Een soortgelijke kwestie doet zich voor bij de pensioenregeling van directieleden. Moet de Inspecteur voor de toepassing van art. 27 no. 3 Inkomstenbelasting (en art. 6 letter c Loonbelasting) elk pensioen, ongeacht de hoogte ervan accepteren? Ook hier zal het feit of de directeuren in de algemene vergadering, dank zij hun aandelenbezit, over een machtspositie beschikken van belang zijn. De privé vermogenspositie van de directeuren moet m.i. hier buiten aanmerking gelaten worden. Het feit dat voor een directeur, dank zij zijn privé vermogen of dank zij commis-

sariaten e.d. die hij heeft, zijn oude dag voldoende verzorgd mag heten, kan niet als argument gebezigd worden om de hoogte van het hem toegekende pensioen anders te beoordelen.

Wel is hier in het geding de vraag of de hoogte van het toegekende pensioen niet dermate is, dat van een pensioen in de zin van de wet niet meer gesproken kan worden. Een pensioen in de zin van de wet is slechts aanwezig als de getroffen regeling een oude-dagsvoorziening door middel van pensioen mag heten, d.w.z. het pensioen mag niet zo groot zijn, dat het op zichzelf beschouwd, tot kapitaalvorming in staat stelt, waarvan verre nakomelingen nog profijt zouden kunnen hebben. Zie: M. v. A. op wetsvoorstel tot wijziging van art. 9 letter f van de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 (Wet van 10 Dec. '36 S. 405). Bij dit wetsvoorstel werd in art. 9 letter f een regeling getroffen, die praktisch overeenstemt met die welke getroffen is in art. 27 no. 3 van het Besluit Inkomstenbelasting 1941.

Het feit, dat hier gesproken wordt van verre nakomelingen (dus verder dan bijv. het eerste geslacht), duidt erop, dat naar het inzicht van de wetgever in dit opzicht een pensioen niet spoedig te hoog bevonden wordt.

Overigens brengt het feit, dat een pensioen in dit opzicht te hoog bevonden wordt, niet zonder meer met zich mede, dat de premie (resp. het bedrag dat als premie gestort zou moeten worden) een vermomde winstuitdeling zou zijn, maar slechts dat art. 27 nos 3 en 4 I.B. (resp. art. 6 letters c en d L.B.) niet toepasselijk is, m.a.w. de premie wordt tot het belastbare loon gerekend.