

Intranet LH-pagina maart 2018

Gebruikelijk loon

De DGA moet op grond van artikel 12a Wet LB een gebruikelijk loon genieten. In de [Handreiking gebruikelijk loon](#) vind je een toelichting op het gebruikelijk loon.

Standaard brieven

Voor 2017 is een aantal standaard brieven beschikbaar:

- [Deeltijd](#)
- [Deeltijd en aard werkzaamheden](#)
- [Innovatieve startup - niet in behandeling](#)
- [Meest vergelijkbare werknemer](#)
- [Niet in behandeling](#)
- [Structurele verliessituatie](#)

Gebruikelijk loonregeling medisch specialisten

De Belastingdienst heeft net als in 2015 en 2016 een standpunt ingenomen over het gebruikelijk loon van medisch specialisten. Het standpunt is gedeeld met de Federatie Medisch Specialisten. Het loon op basis van de Arbeidsvoorwaardenregeling Medisch Specialisten (AMS) - onderdeel van de cao Ziekenhuizen - wordt voor medisch specialisten als uitgangspunt breed geaccepteerd. Voor 2017 en 2018 is daarom, evenals voor 2015 en 2016, voor het meest vergelijkbare loon van de medisch specialist hierbij aansluiting gezocht.

Gebruikelijk loon 2017

Op basis van deze [cao](#) wordt voor het jaar 2017 het gebruikelijk loon op € 160.000 gesteld. Als de medisch specialist de verplichte bijdrage aan het beroepspensioenfonds in privé betaalt wordt het loon verhoogd met de verplichte bijdrage aan het beroepspensioenfonds (=x).

Het loon voor een medisch specialist wordt voor 2017 daarom gesteld op:

- 75% van € 160.000 = € 120.000 of
- 75% van (€ 160.000 + x) = € 120.000 + 0,75 * x.
-

Gebruikelijk loon 2018

Op basis van de [cao 2017-2019](#) wordt voor het jaar 2018 het gebruikelijk loon op € 174.600 gesteld. In dit bedrag is rekening gehouden met de verhogingen per 1-7-2017 en 1-7-2018. Als de medisch specialist de verplichte bijdrage aan het beroepspensioenfonds in privé betaalt, wordt het loon verhoogd met de verplichte bijdrage aan het beroepspensioenfonds (=x).

Het loon voor een medisch specialist wordt voor 2018 daarom gesteld op:

- 75% van € 174.600 = € 130.950 of
- 75% van (€ 174.600 + x) = € 130.950 + 0,75 * x.

Let op!

Neerwaartse aanpassingen zijn mogelijk als de specifieke situatie daar aanleiding toe geeft. Bijvoorbeeld op basis van anciënniteit of inschaling.

Voorbeeldbrief Deeltijd

Geachte mevrouw, heer,

Op [datum] heb ik uw brief ontvangen. U verzoekt [namens uw cliënte, XYZ BV (RSIN XX)] om goedkeuring voor een verlaging van het gebruikelijk loon van de directeur-groootaandeelhouder (bsn XX) over het jaar 2017. Dit is in het kader van artikel 12a Wet op de loonbelasting 1964 (de 'gebruikelijkloonregeling').

Werkzaamheden deeltijd

Verzoek

In uw verzoek vermeldt u dat de directeur-groootaandeelhouder slechts uur per week werkzaamheden voor de onderneming verricht. Gelet op de omvang van de werkzaamheden verzoekt u om het aan de directeur-groootaandeelhouder toe te rekenen gebruikelijk loon voor 2017 vast te stellen op een bedrag van €

Dit bedrag is een evenredig gedeelte van een gebruikelijk loon op voltijdsbasis.

Goedkeuring

Ik keur goed dat het gebruikelijk loon voor 2017 vooralsnog wordt vastgesteld op het door u voorgestelde bedrag van €, Ik verbind hieraan de voorwaarde dat zodra de omvang van de werkzaamheden toeneemt het wettelijk gebruikelijk loon alsnog wordt toegepast. U heeft hierbij uiteraard altijd de mogelijkheid om, als die situatie aan de orde is, opnieuw een standpuntbepaling aan te vragen. Verder ga ik er van uit dat de directeur-groootaandeelhouder niet op andere wijze gelden aan de vennootschap onttrekt.

Tot slot merk ik op dat indien blijkt dat de feitelijke situatie anders is of wanneer de situatie wijzigt, uiteraard een ander standpunt ingenomen kan worden.

Meer informatie over vooroverleg kunt u vinden op www.belastingdienst.nl, in het handboek loonheffingen 2017 en op www.ffd.pleio.nl (Forum Fiscaal Dienstverleners).

Als u met betrekking tot deze brief nog vragen of opmerkingen hebt, kunt u mij bereiken op mijn doorkiesnummer zoals vermeld in het briefhoofd.

Hoogachtend,

namens de inspecteur

Naam

Voorbeeldbrief Deeltijd en aard werkzaamheden

Geachte mevrouw, heer,

Op [datum] heb ik uw brief ontvangen. U verzoekt [namens uw cliënte, XYZ BV (RSIN XX)] om goedkeuring voor een verlaging van het gebruikelijk loon van de directeur-grotaandeelhouder (bsn XX) over het jaar 2017. Dit is in het kader van artikel 12a Wet op de loonbelasting 1964 (de 'gebruikelijkloonregeling').

Deeltijd / ondersteunende werkzaamheden

Verzoek

In uw verzoek vermeldt u dat de activiteiten van de directeur-grotaandeelhouder zich beperken tot, voor slechts uur per week. Gelet op de aard en omvang van de werkzaamheden verzoekt u om het aan de directeur-grotaandeelhouder toe te rekenen gebruikelijk loon voor 2017 vast te stellen op een bedrag van €, Dit bedrag is een evenredig gedeelte van een gebruikelijk loon op voltijdsbasis.

Goedkeuring

Ik keur goed dat het gebruikelijk loon voor 2017 vooralsnog wordt vastgesteld op het door u voorgestelde bedrag van €, Ik verbind hieraan de voorwaarde dat zodra de aard en/of omvang van de werkzaamheden verandert het wettelijk gebruikelijk loon alsnog wordt toegepast. U heeft hierbij uiteraard altijd de mogelijkheid om, als die situatie aan de orde is, opnieuw een standpuntbepaling aan te vragen. Verder ga ik er van uit dat de directeur-grotaandeelhouder niet op andere wijze gelden aan de vennootschap onttrekt.

Tot slot merk ik op dat indien blijkt dat de feitelijke situatie anders is of wanneer de situatie wijzigt, uiteraard een ander standpunt ingenomen kan worden.

Meer informatie over vooroverleg kunt u vinden op www.belastingdienst.nl, in het handboek loonheffingen 2017 en op www.ffd.pleio.nl (Forum Fiscaal Dienstverleners).

Als u met betrekking tot deze brief nog vragen of opmerkingen hebt, kunt u mij bereiken op mijn doorkiesnummer zoals vermeld in het briefhoofd.

Hoogachtend,

namens de inspecteur

Naam

Voorbeeldbrief Innovatieve startup – niet in behandeling

Geachte mevrouw, heer,

Op [datum] heb ik uw brief ontvangen. U verzoekt [namens uw cliënte, XYZ BV (RSIN XX)] om goedkeuring voor een verlaging van het gebruikelijk loon van de directeur-groootaandeelhouder (bsn XX) over het jaar 2017. Dit is in het kader van artikel 12a Wet op de loonbelasting 1964 (de 'gebruikelijkloonregeling').

Start-ups en gebruikelijk loon

Verzoek

In uw verzoek vermeldt u dat er sprake is van een (innovatieve) start-up. Daarom verzoekt u om het aan de directeur-groootaandeelhouder toe te rekenen gebruikelijk loon voor 2017 vast te stellen op het wettelijk minimum loon.

Gebruikelijkloonregeling

Met de gebruikelijkloonregeling bepaalt u hoe hoog het loon van de aanmerkelijkbelanghouder minimaal moet zijn. Voor aanmerkelijkbelanghouders die werken voor innovatieve start-ups geldt, onder voorwaarden, vanaf 1 januari 2017 een versoepeld regime (zie paragraaf 16.1 van het Handboek loonheffingen 2017). Zij mogen het wettelijk minimumloon nemen als gebruikelijk loon. Of, als dat lager is, het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking. Dit laatste moet u als werkgever aannemelijk maken.

Wanneer mag u de innovatieve start-upregeling toepassen?

Om aangemerkt te kunnen worden als een innovatieve start-up moet u voldoen aan de volgende voorwaarden:

- U hebt in een kalenderjaar een S&O-verklaring.
- U hebt in een kalenderjaar recht op het verhoogde starterspercentage (zie paragraaf 25.1.2 van het Handboek loonheffingen 2017).
- U komt niet uit boven het 'de minimis'-plafond inzake staatssteun van het Europese Verdrag.

Hebt u voor slechts een deel van het kalenderjaar een verklaring en recht op het verhoogde starterspercentage? Dan geldt deze regeling toch voor het hele kalenderjaar. U mag de start-upregeling maximaal 3 jaar toepassen. Daarna geldt weer de hoofdregel.

Verzoek

U verzoekt mijn goedkeuring dat het gebruikelijk loon voor het jaar 2017 het wettelijk minimumloon bedraagt.

U mag het wettelijk minimumloon toepassen als uw onderneming voldoet aan bovenstaande voorwaarden en kwalificeert als een innovatieve start-up. Dit hoeft u niet aan mij voor te leggen. Ik neem daarom uw verzoek niet in behandeling.

Meer informatie over vooroverleg kunt u vinden op www.belastingdienst.nl, in het handboek loonheffingen 2017 en op www.ffd.pleio.nl (Forum Fiscaal Dienstverleners).

Als u met betrekking tot deze brief nog vragen of opmerkingen hebt, kunt u mij bereiken op mijn doorkiesnummer zoals vermeld in het briefhoofd.

Hoogachtend,

namens de inspecteur

Naam

Voorbeeldbrief Meest vergelijkbare werknemer

Geachte mevrouw, heer,

Op [datum] heb ik uw brief ontvangen. U verzoekt [namens uw cliënte, XYZ BV (RSIN XX)] om goedkeuring voor een verlaging van het gebruikelijk loon van de directeur-groootaandeelhouder (bsn XX) over het jaar 2017. Dit is in het kader van artikel 12a Wet op de loonbelasting 1964 (de 'gebruikelijkloonregeling').

Loon van meest vergelijkbare werknemers

Verzoek

U stelt dat volgens de [invullen wat van toepassing is, bijv. CAO ... de functie van '...' een vergelijkbare functie is en dat hierbij een loon hoort van € De werkzaamheden van de directeur-groootaandeelhouder zijn vergelijkbaar met de werkzaamheden uit de functie waarmee u vergelijkt. De werkzaamheden van de directeur-groootaandeelhouder bevatten dus niet meer dan de werkzaamheden uit de functie waarmee u vergelijkt.

Tevens vermeldt u dat de meest verdienende werknemer(s) een loon geniet(en) van € bruto per jaar. Uw verzoek is om het aan de directeur-groootaandeelhouder toe te rekenen gebruikelijk loon voor 2017 vast te stellen op een bedrag van €

Goedkeuring

Ik keur goed dat het gebruikelijk loon voor 2017 vooralsnog wordt vastgesteld op het door u voorgestelde bedrag van € Ik verbind hieraan de voorwaarde dat zodra de werkzaamheden van de directeur-groootaandeelhouder niet meer het meest vergelijkbaar zijn met de werkzaamheden uit de functie waarmee u vergelijkt, het wettelijk gebruikelijk loon alsnog wordt toegepast. U heeft hierbij uiteraard altijd de mogelijkheid om, als die situatie aan de orde is, opnieuw een standpuntbepaling aan te vragen. Verder ga ik er van uit dat de directeur-groootaandeelhouder niet op andere wijze gelden aan de vennootschap onttrekt.

Tot slot merk ik op dat indien blijkt dat de feitelijke situatie anders is of wanneer de situatie wijzigt, uiteraard een ander standpunt ingenomen kan worden.

Meer informatie over vooroverleg kunt u vinden op www.belastingdienst.nl, in het handboek loonheffingen 2017 en op www.ffd.pleio.nl (Forum Fiscaal Dienstverleners).

Als u met betrekking tot deze brief nog vragen of opmerkingen hebt, kunt u mij bereiken op mijn doorkiesnummer zoals vermeld in het briefhoofd.

Hoogachtend,

namens de inspecteur

Naam

Voorbeeldbrief Niet in behandeling

Geachte mevrouw, heer,

Op [datum] heb ik uw brief ontvangen. U verzoekt [namens uw cliënte, XYZ BV (RSIN: XX)] om goedkeuring voor een verlaging van het gebruikelijk loon van de directeur-groootaandeelhouder (bsn: XX) over het jaar 2017. Dit is in het kader van artikel 12a Wet op de loonbelasting 1964 (de 'gebruikelijkloonregeling').

Verzoek voldoet niet aan de eisen van vooroverleg

Ik neem uw verzoek niet in behandeling. Uw verzoek voldoet namelijk niet aan de voorwaarden van vooroverleg. De voorwaarden voor een correct verzoek om vooroverleg staan beschreven in paragraaf 3 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (Besluit van 9 mei 2017, Nr. 2017-1209).

Een verzoek tot vooroverleg dient tenminste de volgende informatie te bevatten:

- de naam en het fiscaal nummer (RSIN) van de inhoudingsplichtige (belanghebbende), alsook het burgerservicenummer (bsn) van de belastingplichtige (dga);
- een duidelijke omschrijving van de situatie, inclusief alle relevante feiten én bescheiden;
- de vragen waarop u een antwoord wenst van de Belastingdienst;
- uw heldere conclusie over de fiscale gevolgen van de voorgelegde situatie.

Meer informatie over vooroverleg kunt u vinden op www.belastingdienst.nl.

Ik vertrouw erop u voldoende te hebben geïnformeerd. Met eventuele vragen of opmerkingen kunt u mij bereiken op doorkiesnummer xx xx.

Hoogachtend,

namens de inspecteur

Voorbeeldbrief Structurele verliessituatie

Geachte mevrouw, heer,

Op [datum] heb ik uw brief ontvangen. U verzoekt [namens uw cliënte, XYZ BV (RSIN: XX)] om goedkeuring voor een verlaging van het gebruikelijk loon van de directeur-grotoaandehouder (bsn: XX) over het jaar 2017. Dit is in het kader van artikel 12a Wet op de loonbelasting 1964 (de 'gebruikelijkloonregeling').

Structurele verliessituatie

Verzoek

In uw verzoek vermeldt u dat de onderneming in 2017 vermoedelijk niet in staat zal zijn om het gebruikelijk loon te betalen. Oorzaak hiervan is dat [oorzaak invullen]. De continuïteit van de onderneming (waarin de arbeid wordt verricht) komt in gevaar bij het uitbetalen van een gebruikelijk loon. In dat verband verzoekt u het gebruikelijk loon 2017 vast te stellen op een bedrag van €

Goedkeuring

Ik keur goed dat het gebruikelijk loon voor 2017 vooralsnog wordt vastgesteld op het door u voorgestelde bedrag van €

Ik verbind hieraan de voorwaarde dat zodra de financiële situatie van de onderneming het toelaat het wettelijk gebruikelijk loon alsnog wordt toegepast. U heeft hierbij uiteraard altijd de mogelijkheid om, als die situatie aan de orde is, opnieuw een standpuntbepaling aan te vragen. Verder ga ik er van uit dat de directeur-grotoaandehouder niet op andere wijze gelden aan de onderneming onttrekt.

Tot slot merk ik op dat indien blijkt dat de feitelijke situatie anders is of wanneer de situatie wijzigt, uiteraard een ander standpunt ingenomen kan worden.

Meer informatie over vooroverleg kunt u vinden op www.belastingdienst.nl, in het handboek loonheffingen 2017 en op www.ffd.pleio.nl (Forum Fiscaal Dienstverleners).

Als u met betrekking tot deze brief nog vragen of opmerkingen hebt, kunt u mij bereiken op mijn doorkiesnummer zoals vermeld in het briefhoofd.

Hoogachtend,

namens de inspecteur

Naam

Handreiking gebruikelijkloonregeling

Inhoud

1.	Inleiding	4
2.	Wetgeving	5
2.1.	Wettelijke bepalingen	5
2.2.	Begrippen	5
2.3.	Doel gebruikelijkloonregeling	8
2.4.	Zekerheid vooraf, wanneer wel en niet	9
3.	Bewijslast	11
3.1.	Drie bewijsregels	11
3.2.	Beweispositie inhoudingsplichtige	11
3.3.	Verschil oud (tot en met 2014) en nieuw (vanaf 2015)	13
3.4.	Hoe wordt het bewijs geleverd	13
3.5.	Overige regels over de bewijslastverdeling	14
3.6.	Omkering van de bewijslast	14
3.6.1.	Vereiste aangifte	14
3.6.2.	Informatiebeschikking	15
4.	Doelmatigheidsmarge	17
4.1.	Algemeen	17
4.2.	Doelmatigheidsmarge bij correctie	17
4.3.	Geen doelmatigheidsmarge	17
5.	Externe en interne maatman	19
5.1.	Bepaling van het hoogste loon	19
5.2.	Externe maatman	19
5.2.1.	Meest vergelijkbare dienstbetrekking (vanaf 2015)	19
5.2.2.	Soortgelijke dienstbetrekking (tot en met 2014)	21
5.3.	Interne maatman	22
5.4.	Afroommethode	25
5.4.1.	Algemeen	25
5.4.2.	Werking van de afroommethode	27
5.4.3.	Winstreductiemethode	30
6.	Werkzaamheden binnen en buiten een concern; doorbetaaldloonregeling	32
6.1.	Algemeen	32
6.2.	De dga van een management BV in een concernverhouding	32
6.3.	De dga van een management BV in een VOF-conforme omgeving	34
7.	Omstandigheden die het loon verlagen	36
7.1.	Deeltijdfuncties e.d.	36
7.1.1.	Ziekte en detentie	36
7.1.2.	Andere inkomsten uit hetzelfde lichaam	36
7.1.3.	Werken in deeltijd	37
7.1.4.	Berekening gebruikelijk loon bij deeltijdfuncties	38
7.2.	Een loon van niet meer dan € 5.000	39
7.3.	Dienstbetrekking van gezinsleden van de AB-werknemer	40
7.3.1.	Kinderen van de AB-werknemer	40
7.3.2.	Partner van de AB-werknemer met ingang van 2010	41
7.4.	Vermogensbeheer ten behoeve van een lichaam	41
8.	Verliessituaties	43
8.1.	Algemeen	43
8.2.	Crisismaatregel 2009 en 2010	44
8.3.	Starters	45
9.	De wijze van corrigeren	46
9.1.	Keuze: corrigeren in de IB- of de LH-sfeer	46
9.2.	Corrigeren in de LH-sfeer	46
9.2.1.	Fictief loon	46
9.2.2.	Correctieberichten	47
9.2.3.	Schatting lopende jaar met correctie achteraf	48
9.2.4.	Terugdraaien van reeds genoten loon	48

9.2.5.	Informeel kapitaal	48
9.3.	Corrigeren in de IB-sfeer	50
	50
9.5.	Samenloop gebruikelijk loon en uitdeling	51
9.6.	Verrekening met genoten dividend	52
9.7.	Gevolgen van een correctie gebruikelijk loon in de winstsfeer	52
9.8.	Beginnelen van behoorlijk bestuur	53
9.9.	Navordering	53
10.	Bijzondere gevallen	55
10.1.	Crisisheffing	55
10.2.	De gebruikelijkloonregeling onder de belastingverdragen	55
10.2.1.	Loonbelasting	55
10.2.1.	Premieheffing	55
10.3.	Dotaties levensloop	57
10.4.	Pensioen	58
10.4.1.	Geen pensioenopbouw over gebruikelijk loon	59
10.4.2.	Korting dienstjaren bij te laag loon	59
11.	Ontgaansmogelijkheden	61
11.1.	Praktijk BV	61
	61
11.3	Tussengeschoven vereniging	62
11.4	Euro BV	62
	
	
	
11.8	Afgezonderd particulier vermogen	67

1. Inleiding

In 2006 is de handreiking gebruikelijkloonregeling tot stand gekomen. Nadien is de handreiking twee maal herzien: [redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

2. Wetgeving

2.1. Wettelijke bepalingen

In artikel 12a van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB) is de zogenoemde gebruikelijkloonregeling opgenomen. In verband met de gebruikelijkloonregeling is op grond van artikel 4, onderdeel d, van de Wet LB, in samenhang met artikel 2h van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (hierna: UBLB), als fictieve dienstbetrekking aangemerkt de arbeidsverhouding van een persoon (hierna: AB-werknemer) die arbeid verricht ten behoeve van een lichaam waarin hij of zijn partner middellijk of onmiddellijk een aanmerkelijk belang heeft in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB).

Voor het partnerbegrip verwijst het vijfde lid (tekst 2015) van artikel 12a naar artikel 3.91, lid 2, onderdeel b, onder ten eerste van de Wet IB. Voor het begrip aanmerkelijk belang verwijst hetzelfde lid in algemene zin naar de Wet IB.

Met ingang van 2015 is de regeling op met name twee onderdelen gewijzigd: de doelmatigheidsmarge is verlaagd van 30% naar 25% en het begrip "soortgelijke dienstbetrekking" is vervangen door de "meest vergelijkbare dienstbetrekking." Voor lopende zaken is voorzien in een praktische regeling. De bewijslastverdeling blijft gelijk. In het nieuwe zesde lid is voorgeschreven dat de inspecteur de door hem gehanteerde criteria overlegt (zie onderdeel 5.2).

2.2. Begrippen

Gebruikelijk en fictief loon

De AB-werknemer moet volgens de wetgever een loon ontvangen dat niet te zeer afwijkt van hetgeen in het economische verkeer "gebruikelijk" is.⁷ Op het gebruikelijke loon mag een doelmatigheidsmarge worden toegepast van 25% (vanaf 2015). Is het feitelijk genoten loon lager dan het "margeloon", het minimaal te verlonen bedrag, dan wordt "fictief" (dus niet feitelijk uitbetaald) loon belast. Er wordt daarom ook wel gesproken over de fictiefloonregeling. Daarmee worden dus niet de gevallen gedekt waarin conform de regels van artikel 12a Wet LB wel feitelijk is uitbetaald.

Hierna wordt conform het spraakgebruik van de gebruikelijkloonregeling gesproken als de regeling van artikel 12a Wet LB is bedoeld. Als wordt gesproken over een loon dat "gebruikelijk" is, wordt daarmee, tenzij uit de context anders blijkt, bedoeld een loon uit de "meest vergelijkbare dienstbetrekking" (vanaf 2015), dus vóór de eventuele aftrek van de doelmatigheidsmarge.⁸

Loonbegrip

De gebruikelijkloonregeling sluit aan bij het loonbegrip dat voor de heffing van de loonbelasting wordt gehanteerd. Onder dit loonbegrip vallen bijvoorbeeld niet de gewone vrijstellingen en onbelaste pensioenaanspraken.⁹ Zie voor het pensioen verder bij onderdeel 10.

Het loonbegrip omvat ook eindheffingsbestanddelen.¹⁰ Deze hebben alleen gevolgen als zijn individualiseerbaar zijn.¹¹ Te denken is aan een bonus die de AB-werknemer geniet en die de inhoudingsplichtige vervolgens aanwijst als eindheffingsbestanddeel en in de vrije ruimte onderbrengt.¹² Het maakt hierbij niet uit of het eindheffingsbestanddeel geheel of gedeeltelijk ten laste komt van de vrije ruimte. Ook kan worden gedacht aan gericht vrijgestelde vergoedingen en

⁷ Zie de tekst van artikel 12a Wet LB tot en met 2014. In het huidige artikel 12a komt alleen in het vijfde lid het woord "gebruikelijk" voor zonder dat de strekking van het artikel is veranderd.

⁸ Artikel 12a, lid 5, letter c, onderdeel 4 Wet LB.

⁹ Zie [Besluit van 22 mei 2001, nr. CPP2000/3172M](#), vanwege het voorlichtende karakter ingetrokken bij Besluit van 9 februari 2007, nr. CPP2007/284M, Stcrt. nr. 37. De staatssecretaris herhaalde dit standpunt bij de intrekking van 9 augustus 2011 nr. DGB 2011-4365 van de lopende procedure bij de Hoge Raad (nr. 2011/03022) n.a.v. uitspraak Hof Den Bosch van 27 mei 2011, [ECLI:NL:GHSHE:2011:BR6098](#). Zie ook de mededeling van de staatssecretaris van 4 juli 2014, nr. [DGB 2014-3035](#) n.a.v. Hof Den Haag 28 maart 2014, [ECLI:NL:GHDHA:2014:1317](#).

¹⁰ Onder de werkkostenregeling (hierna: WKR). Zie artikel 31a, tweede lid, Wet LB.

¹¹ Zie onderdeel 2.4 van het besluit van 29 december 2014, [BLKB2014/1894M](#).

¹² Artikel 31, lid 1, letter f Wet LB.

verstrekkingen.¹³

Een gericht vrijgestelde reiskostenvergoeding behoort tot het loon terwijl een vrije reiskostenvergoeding bij toepassing van het "oude" regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen niet tot loon behoorde.

Voorbeeld

Een AB-werknemer heeft een loon van € 44.000 en krijgt uit de BV voor € 5.000 aan onbelaste kosten vergoed, bijvoorbeeld voor zakelijke reis-, verblijfs- of studiekosten waarvoor een gerichte vrijstelling geldt. Deze onbelaste vergoeding telt mee voor het loon. Er dient aangifte te worden gedaan voor een belastbaar loon van € 39.000.

Let op!

Als een AB-werknemer voor de uitoefening van zijn dienstbetrekking vergoedingen, verstrekkingen en ter beschikkingstellingen ontvangt, zullen dezelfde emolumenten gelden voor de werknemer met de meest vergelijkbare dienstbetrekking of de meestverdienende werknemer.¹⁴ Uitgaande van het genoemde voorbeeld en een werknemersloon van de meest vergelijkbare werknemer van € 58.667 (75% daarvan is € 44.000) zou het loon als volgt kunnen worden berekend:

<i>Meest vergelijkbare werknemer</i>			
Werknemersloon	58.667		
Gericht vrijgestelde vergoedingen	5.000		
Gebruikelijk loon		63.667	
<i>dga</i>			
Doelmatigheidsmarge 75% van 63.667		47.751	
-/- eindheffingsbestanddelen		5.000	
Belastbaar werknemersloon			42.751
-/- Daadwerkelijk genoten loon, stel € 20.000			20.000
Als nog te belasten fictief loon			22.751

Partnerbegrip

Vanaf 2011 is het basispartnerbegrip opgenomen in artikel 5a van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen (hierna: AWR). Dat begrip geldt voor alle belastingwetten. Als partner worden aangemerkt:

[a] gehuwden (behoudens scheiding van tafel en bed)

[b] geregistreeerde partners

[c] samenwonenden met een notarieel samenlevingscontract die in de GBA op het zelfde adres staan ingeschreven.


In aanvulling op het basispartnerbegrip van artikel 5a AWR bevat artikel 1.2. van de Wet IB voor de toepassing van die wet criteria op grond waarvan ongehuwden die op hetzelfde woonadres staan ingeschreven worden aangemerkt als partner. Hierdoor kwalificeren ongehuwden ook zonder een notarieel samenlevingscontract als partner voor de inkomstenbelasting als zij:

- samen een kind hebben;
- het kind van de ander hebben erkend;
- zijn aangemeld voor elkaars pensioenregeling of
- samen een eigen woning hebben

De keuzeregeling die gold voor ongehuwden is op 1 januari 2011 vervallen.

Het begrip aanmerkelijk belang

Een aandeelhouder heeft een aanmerkelijk belang als hij al dan niet samen met zijn partner direct of indirect¹⁵ ten minste 5% of meer van het geplaatste kapitaal van een vennootschap bezit.¹⁶

¹³ Zie artikel 31a, tweede lid, Wet LB. 

¹⁵ Zie HR 23 november 2012, ECLI:NL:HR:2012:BW4102. De HR volgt Hof Den Haag dat de leden van een vereniging als onmiddellijk AB-houders aanmerkte.

¹⁶ Zie artikel 4:6 Wet IB 2001.

Het aanmerkelijk belang dient per aandelensoort te worden beoordeeld.¹⁷ Voor het antwoord op de vraag wie als houder van een aanmerkelijk belang moet worden aangemerkt heeft de Hoge Raad beslissend geoordeeld wie het economische belang van de aandelen heeft.¹⁸

De Wet vereenvoudiging en flexibilisering van het BV-recht¹⁹ maakt het onder meer mogelijk aandelen zonder winstrecht en aandelen zonder stemrecht uit te geven. Daarmee is het aantal soorten aandelen uitgebreid en kan er dus in meer situaties sprake zijn van toepassing van de gebruikelijkloonregeling.²⁰ Aan de uitbreiding van de definitie door de meetrekregeling²¹ wordt aandacht besteed in onderdeel 4.3.1.

Tot en met 2009 gold de regeling alleen voor de persoon die arbeid verrichtte en zelf een aanmerkelijk belang had. Dat laatste was anders bij hen die onder algehele gemeenschap van goederen waren gehuwd. Dan werd de partner die werkte meegetrokken.

Het begrip lichaam

Onder artikel 12a Wet LB valt ook arbeid verricht ten behoeve van een lichaam. Belastingplichtigen die een aanmerkelijk belang hebben in een coöperatie vallen voor zover zij arbeid verrichten ook onder de gebruikelijkloonregeling.²²

Concernverhoudingen, verbonden lichamen

Vanaf 2015 wordt zowel voor het vaststellen van de kring van “meestverdienende” werknemers²³ (zie onderdeel 5.3) als voor de concernvrijstelling van € 5.000 (zie onderdeel 7.2)²⁴ hetzelfde begrip “met het lichaam verbonden lichamen” gehanteerd.²⁵

Er is op grond van de concernvrijstelling geen sprake van loon in de zin van de Wet LB en de Wet IB als het conform artikel 12a Wet LB vastgestelde loon van de AB-werknemer binnen het concern (tekst tot en met 2014) of bij de met het lichaam verbonden lichamen (tekst vanaf 2015), minder bedraagt dan € 5.000. Het begrip concern was tot en met 2014 niet gedefinieerd en moest blijkens de toelichting materieel worden opgevat.²⁶

Het begrip “met het lichaam verbonden lichamen”, dat alleen gold om het bereik vast te stellen van de meestverdienende werknemer, was tot en met 2014 niet gedefinieerd.²⁷

Arbeid

Zowel in artikel 4, onderdeel d, van de Wet LB, in samenhang met artikel 2h UBLB, als in artikel 12a van de Wet LB wordt gesproken van “arbeid” van de AB-werknemer. Niet vereist is dat deze arbeid “persoonlijk” wordt verricht.²⁸ Dat betekent dat niet van belang is of de AB-werknemer verplicht is de arbeid persoonlijk te verrichten maar dat het voldoende is dat hij deze arbeid feitelijk verricht.²⁹ In de rechtspraak wordt het verrichten van arbeid afgeleid uit de economische activiteiten van een BV.³⁰

Zie hierna bij de afroonmethode voor de vraag hoe de opbrengsten binnen een BV kunnen worden toegerekend aan de bedrijfseconomische begrippen arbeid en kapitaal.³¹

Doorbetaaldloonregeling

Een aanmerkelijk belanghouder die binnen het kader van zijn dienstbetrekking werkzaamheden verricht voor een ander lichaam waar ook de gebruikelijkloonregeling van toepassing is kan de

¹⁷ Zie artikel 4:7 Wet IB 2001.

¹⁸ HR 30 juni 1999, [ECLI:NL:HR:1999:AA2787](#).

¹⁹ [Wet van 5 juli 2012, Stb nr 299](#).

²⁰ Op 16 december 2011 heeft de Hoge Raad, [ECLI:NL:HR:2011:BN7252](#) een tweetal arresten gewezen over de soortbenadering in de aanmerkelijkbelangregeling. De staatssecretaris neemt deze arresten tot richtsnoer ([Kamerstukken II, 2011/12, 31058 en 32426](#), nr C, pag 3).

²¹ Zie artikel 4:10 Wet IB 2001.

²² HR 9 juli 2010, [ECLI:NL:HR:2010:BN0628](#), BNB 2010, 293. De toepassing van artikel 12a is niet beperkt tot gevallen waarin een oneigenlijk gebruik aan de orde is, zie r.o. 3.2.2.

²³ Artikel 12a, lid 1, letter b Wet LB.

²⁴ Zie artikel 12a, lid 4 Wet LB.

²⁵ Artikel 12a, lid 5, letter d Wet LB dat voor een definitie verwijst naar artikel 10a, zevende lid Wet LB.

²⁶ Artikel 12a, lid 3 (oud) Wet LB. [Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3](#) (memorie van toelichting), blz 54.

²⁷ HR 28 november 2014, [ECLI:NL:HR:2014:3440](#). Zie ook de conclusie van de AG Niessen.

²⁸ [Kamerstukken II, 1996-1997, 24 761, nr. 8](#) (nota van wijziging), blz 8.

²⁹ Vgl. HR 5 november 1980, nr. 19 348, [ECLI:NL:HR:1980:AW9868](#), BNB 1981/127.

³⁰ Gerechtshof Amsterdam 18 december 2002, [ECLI:NL:GHAMS:2002:AI1318](#), r.o. 5.2.3.

doorbetaaldloonregeling toepassen.³² Als dat gebeurt, wordt bij het vaststellen van het loon op grond van artikel 12a Wet LB bij het lichaam dat het loon feitelijk betaalt rekening gehouden met de werkzaamheden bij het lichaam dat het loon afstaat aan het betalende lichaam. Dit onderwerp wordt behandeld in onderdeel 6.

Genietingsmoment

Loon is genoten op het tijdstip waarop het betaald of verrekend wordt, ter beschikking van de werknemer wordt gesteld of rentedragend wordt, dan wel vorderbaar en tevens inbaar wordt.³³ Het verschil tussen het loon dat op grond van artikel 12a van de Wet LB in aanmerking wordt genomen (het gebruikelijk loon) en dat werkelijk is genoten wordt als fictief loon op grond van artikel 13a, lid 3 van de Wet LB, geacht te zijn genoten bij het einde van het kalenderjaar of - indien eerder - bij het einde van de dienstbetrekking.

Werknemersverzekeringen en Zorgverzekeringswet

De werknemersverzekeringen en de Zorgverzekeringswet (hierna: Zvw) wijken in een aantal opzichten af van de Wet LB.

De werknemersverzekeringen kennen een eigen werknemersbegrip. De fictieve dienstbetrekking zoals deze is neergelegd in artikel 4, onderdeel d van de Wet LB geldt niet voor de werknemersverzekeringen. Vooral van belang is dat de arbeidsverhouding van directeur-grotaandeelhouders niet als een dienstbetrekking wordt beschouwd.³⁴ Als de regeling DGA niet van toepassing is zal eerst moeten worden getoetst of sprake is van een civielrechtelijke dienstbetrekking.³⁵

Met betrekking tot de vaststelling van de hoogte van het loon volgen de werknemersverzekeringen en de Zvw de loonbelasting.³⁶

Een bijtelling voor privégebruik auto behoorde tot en met 2012 niet tot het loon voor de premieheffing werknemersverzekeringen.³⁷ Dit "discoördinatiepunt" is met ingang van 1 januari 2013 opgeheven door de inwerkingtreding van de Wet uniformering loonbegrip.³⁸

De Zvw sluit aan bij het werknemersbegrip van de werknemersverzekeringen. Voor de directeur-grotaandeelhouder die niet verzekerd is voor de werknemersverzekeringen op grond van de Regeling DGA, geldt vanaf 2008 het lage tarief voor de Zvw-bijdrage.³⁹

Overgangsregeling 2015

Voor inhoudingsplichtigen met afspraken over het gebruikelijk loon geldt het volgende. Afspraken over een in aanmerking te nemen loon gelijk aan of lager dan het standaardbedrag van € 44.000 worden in stand gelaten. Alle andere afspraken zijn collectief opgezegd.

Inhoudingsplichtigen met opgezegde afspraken mogen deze afspraken blijven toepassen mits de feiten en omstandigheden ongewijzigd blijven en als het loon wordt verhoogd tot 75/70e van het afgesproken loon. Gewoonlijk zal dit afgesproken loon gelijk zijn aan het loon in 2014, maar in uitzonderingsituaties kan dit afwijken.

Deze toezegging geldt totdat door inspecteur of inhoudingsplichtige contact wordt opgenomen voor een nieuwe afspraak dan wel de geldigheidsduur van de oude afspraak verloopt.

In alle andere gevallen (er is geen afspraak met de fiscus, de feiten en omstandigheden zijn gewijzigd, of de inhoudingsplichtige wenst de 75/70-fictie niet toe te passen) geldt met ingang van 1 januari 2015 onverkort het nieuwe regime.⁴⁰

2.3. Doel gebruikelijkloonregeling

De hoofddoelstelling van de gebruikelijkloonregeling was oorspronkelijk te voorkomen dat AB-werknemers door middel van het geheel of gedeeltelijk afzien van een gebruikelijk loon de heffing van inkomsten- en vermogensbelasting zouden ontgaan of onbedoelde voordelen zouden behalen

³² Artikel 32d Wet LB.

³³ Zie artikel 13a, lid 1 Wet LB.

³⁴ Regeling aanwijzing directeur-grotaandeelhouder, Stcrt 1997/248. Hierna: regeling DGA. En de nieuwe regeling DGA per 1 januari 2016

³⁵ HR 14 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:283, BNB 2014/125 (noot Mertens).

³⁶ Zie artikel 16 Wfsv en artikel 43 Zvw.

³⁷ Artikel 16, eerste lid, onderdeel c, Wfsv en onderdeel 2.4 van het Besluit van 29 december 2014, BLKB2014/1894M.

³⁸ Stb. 2011. 288: Kamerstukken 32 131.

³⁹ Artikel 5.4., onderdeel a, ten derde jo. artikel 5.2, tweede lid, onderdeel b Regeling Zvw.

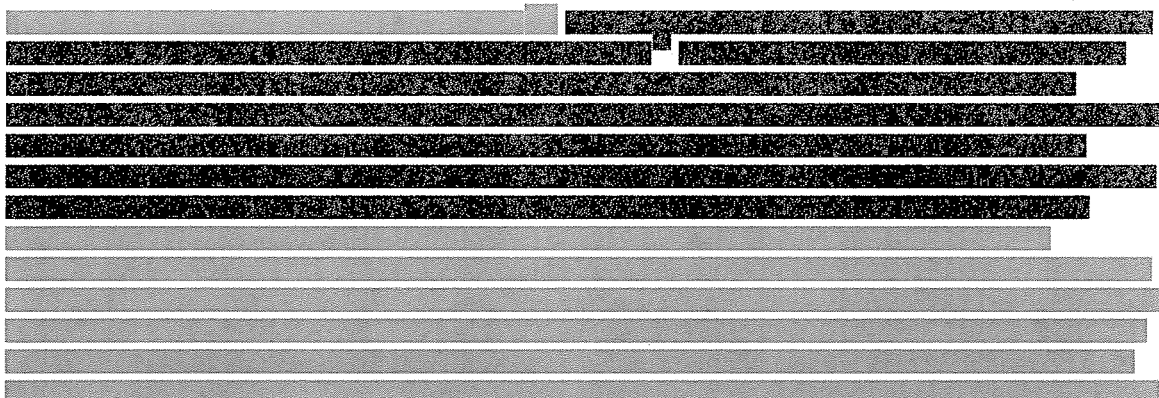
⁴⁰ Kamerstukken II, 2014-2015, 34 002, nr. 14 (Schriftelijke antwoorden WGO 27 oktober 2014).

in de sfeer van de sociale zekerheid en (andere) inkomensafhankelijke voorzieningen.⁴¹

Enkele voorbeelden van inkomensafhankelijke regelingen waarbij ook boven een bedrag van € 44.000 verschillen in het in aanmerking te nemen loon van belang kunnen zijn, zijn de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw, de kinderopvangtoeslag, het kindgebonden budget en afbetalingsregelingen bij schulden. Bovendien kan het fiscale inkomen van de AB-werknemer ook bij een loon van € 44.000 of hoger door aftrekposten, zoals de hypotheekrenteaf trek, onder de inkomensgrens van andere inkomensafhankelijke regelingen komen. Hierbij kan gedacht worden aan de zorg- en de huurtoeslag. Daarnaast zijn er tal van andere regelingen die aansluiten bij de hoogte van het inkomen, zoals gemeentelijke, regionale en arbeidsrechtelijke regelingen.⁴² De gebruikelijkloonregeling moet ook worden toegepast indien zich een dergelijke voordelige situatie niet voordoet.⁴³

De verlaging van de doelmatigheidsmarge is mede ingegeven door de behoefte het verschil tussen AB-werknemers en gewone werknemers te verkleinen. Het grote verschil tussen werknemers met aandelen in de vennootschap en werknemers zonder aandelen in de vennootschap vindt het kabinet onwenselijk. Voor een werknemer met een aanmerkelijk belang in de BV waarin hij werkt kan het, afhankelijk van de feiten en omstandigheden, mogelijk zijn om een deel van het inkomen in box 2 te laten vallen. De gebruikelijkloonregeling zorgt ervoor dat de AB-werknemer zo veel mogelijk gelijk wordt behandeld met een werknemer.⁴⁴

Met een gebruikelijk loon wordt bedoeld een loon dat gelet op de opleiding van de werknemer, de aard en omvang van de werkzaamheden en andere voor de arbeidsmarkt relevante feiten en omstandigheden in het economische verkeer tussen onafhankelijke partijen overeen pleegt te worden gekomen. Gezocht wordt naar een "externe maatman" (de meest vergelijkbare dienstbetrekking), dan wel naar een "interne maatman" (de meestverdienende werknemer).⁴⁵ In specifieke gevallen kan het gebruikelijk loon een afgeleide zijn van de winst van een lichaam (de afroommethode).⁴⁶



2.4. Zekerheid vooraf, wanneer wel en niet

Tijdens de parlementaire behandeling voorafgaand aan de invoering van de gebruikelijkloonregeling is toegezegd dat aan AB-werknemers de mogelijkheid zal worden geboden tijdig zekerheid te verkrijgen over de toepassing van de gebruikelijkloonregeling.⁴⁹ Bij de

⁴¹ Zie de Brief van de staatssecretaris van Financiën van 21 januari 1998, nr. DB97/2769 (V-N 1998/7.17).

⁴² Zie Kamerstukken II, 2014-2015, 34 002, nr 3 (memorie van Toelichting), onderdeel 4.3, blz 12 en nr 10 (nota naar aanleiding van het verslag), onderdeel 3.3, blz 16.

⁴³ Rechtbank Den Haag 8 december 2009, ECLI:NL:RBSGR:2009:BK6859, r.o. 2.7 en Hof Amsterdam 26 april 2000, ECLI:NL:GHAMS:2000:AA7662, r.o. 5.2.2

⁴⁴ Kamerstukken II, 2014-2015, 34 002, nr 10 (nota naar aanleiding van het verslag), onderdeel 3.3, blz 17 en nr. 14 (Schriftelijke antwoorden WGO 27 oktober 2014), blz 11. Zie ook de notitie Fiscale positie directeur-grotaandeelhouder, Kamerstukken II, 31.705, nr. 19, blz 9.

⁴⁵ Zie voor een toelichting op deze begrippen onderdeel 5.1.

⁴⁶ HR 17 september 2004, ECLI:NL:HR:2004:AN8666, en rechtbank Den Haag 5 november 2009, ECLI:NL:RBSGR:2009:BK3693.

⁴⁷ Beeldkrant 20 februari 2015.

⁴⁸ Beeldkrant 20 februari 2015.

⁴⁹ Besluit van 14 april 1997, nr. DB97/747M, BNB 1997/170, ingetrokken bij Besluit van 22 mei 2001, nr. CPP2000/ 3172M.

behandeling van Belastingplan 2015 is daar door de staatssecretaris met name voor "starters" nogmaals op gewezen. "De Belastingdienst gaat altijd welwillend met starters om en houdt daarbij rekening met alle feiten en omstandigheden, waaronder de financiële situatie."⁵⁰ Zie voor starters onderdeel 8.3.

Let op!

Een standpunt van de inspecteur over de hoogte van een gebruikelijk loon is niet een voor bezwaar vatbare beschikking. Bij een blijvend verschil van mening over de hoogte van het in aanmerking te nemen loon kan belanghebbende uiteraard gebruik maken van het hem toegekende rechtsmiddel van bezwaar tegen de terzake ingehouden loonheffingen.⁵¹

Een verzoek heeft met name toegevoegde waarde als er over de duiding van de feiten onduidelijkheid kan bestaan.

Aangezien een aantal voor de gebruikelijkloonregeling relevante feiten en omstandigheden, zoals het loonbedrag in artikel 12a, eerste lid van de Wet LB (hierna: bewijsgrensbetrag), het loon van de overige werknemers, de hoogte en samenstelling van meest vergelijkbare beloningen, in de tijd aan veranderingen onderhevig zijn, zal in beginsel per jaar zekerheid kunnen worden geboden. Niettemin kan het in een aantal gevallen mogelijk zijn om, eventueel onder voorwaarden, afspraken te maken voor meerdere jaren. Voorwaarde daarbij is dat de inspecteur een duidelijk inzicht heeft in de huidige feiten en omstandigheden en in de toekomstige ontwikkelingen die op de vaststelling van een gebruikelijk loon van invloed kunnen zijn.

Een standpunt kan, als belanghebbende dat wenst, worden vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst zoals bedoeld in artikel 7:900, eerste lid, BW. Zie voor een model bijlage 3.

Zoals blijkt uit artikel 4 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht geeft de Belastingdienst geen standpunt vooraf als aannemelijk is dat sprake is van fiscale grensverkenning.⁵² Voorts blijft het geven van een standpunt achterwege als onvoldoende gegevens worden verstrekt om de gevraagde duidelijkheid te kunnen verschaffen.⁵³

Let op!

Op slecht onderbouwde verzoeken kan geen standpunt worden ingenomen. Te denken is aan de volgende verzoeken waarin, zonder nadere onderbouwing, alleen een reden wordt vermeld:

- De AB-werknemer heeft een (voltijds) baan naast de arbeid die hij verricht voor zijn vennootschap
- De AB-werknemer werkt in deeltijd maar 10 uur (of 2 uur, 1 uur) per week voor zijn vennootschap
- De AB-werknemer is arbeidsongeschikt, met pensioen e.d.
- De continuïteit van de onderneming is in gevaar
- Er is sprake van een structurele verliessituatie
- Het behaalde resultaat is niet toereikend om het gebruikelijk loon uit te betalen
- De omzet is drastisch gedaald vanwege de crisis
- Toepassen van de afroommethode leidt tot een loon van lager dan € 44.000
- Ik ben een starter / ik ben drie jaar geleden gestart
- Er is uitsluitend sprake van vermogensbeheer
- De meestverdienende werknemer verdient meer dan hij werkelijk waard is.

In deze gevallen kan de inspecteur volstaan met de mededeling dat een standpunt achterwege blijft zolang een feitelijke onderbouwing van de argumentatie ontbreekt. Zie hiervoor de standaardbrief in bijlage 2.

⁵⁰ Kamerstukken II, 2014-2015, 34 002, nr 10 (nota naar aanleiding van het verslag), onderdeel 3.3.

⁵¹ Verwarrend is in dit verband de passage in de nota van toelichting dat de inhoudingsplichtige bij verschil van inzicht tegen de uiteindelijke beslissing van de inspecteur in bezwaar en beroep kan gaan (Kamerstukken II, 2014-2015, 34 002, nr 10, blz 18).

⁵² Besluit Fiscaal Bestuursrecht van 7 januari 2015, nr. [BLKB2015/62M](#), Stcrt. 2015, 959.

⁵³ Besluit Fiscaal Bestuursrecht van 7 januari 2015, nr. [BLKB2015/62M](#), Stcrt. 2015, 959, onderdeel 3. Specifiek voor de gebruikelijkloonregeling onderdeel 1 van het Besluit van 22 mei 2001, nr. [CPP2000/3172M](#), bij Besluit van 9 februari 2007, nr. [CPP2007/284M](#), Stcrt. nr. 37 ingetrokken vanwege het voorlichtende karakter.

3. Bewijslast

3.1. Drie bewijsregels

Het loon van de AB-werknemer bedraagt vanaf 2015 ten minste het hoogste van de volgende bedragen:

- a. 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking;
- b. het hoogste loon van de werknemers die in dienst zijn van de vennootschap of een daarmee verbonden lichaam;
- c. € 44.000 (het bewijsgrensbedrag⁵⁴,⁵⁵).

Om correct aangifte te kunnen doen zal een inhoudingsplichtige inzicht moeten hebben in alle drie de elementen. Het hoogste loon van een "eigen" werknemer en het bewijsgrensbedrag zijn een gegeven en zullen doorgaans, afgezien van de vraag of er verbondenheid is, weinig discussie opleveren.

Als de inspecteur van mening is dat 75% van de meest vergelijkbare dienstbetrekking op een hoger bedrag uitkomt, heeft hij daarvoor de bewijslast. Op de bewijspositie van de inhoudingsplichtige die stelt dat het gebruikelijk loon lager is dan dat van de meestverdienende werknemer of het bewijsgrensbedrag van € 44.000 wordt hierna ingegaan.

3.2. Bewijspositie inhoudingsplichtige

De inhoudingsplichtige kan aannemelijk maken dat het gebruikelijk loon lager is dan dat van de meestverdienende werknemer of het bewijsgrensbedrag van € 44.000. Dan geldt voor hem de volgende bewijslast.⁵⁶

a. Gebruikelijk loon is lager dan € 44.000:

Hij maakt aannemelijk dat (100% van) het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking lager is dan € 44.000. Het loon wordt dan gesteld op 100% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking.

Let op!

In de tweede uitgave van de Nieuwsbrief Loonheffingen 2015 werd vermeld dat de AB-werknemer aannemelijk dient te maken dat het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking lager is dan het loon van de meestverdienende werknemer. Deze toets op basis van de tweede bewijsregel (interne maatman) is echter gelet op de tekst van artikel 12a, tweede lid van de Wet LB overbodig. De toepassing van de eerste bewijsregel (externe maatman) volstaat.⁵⁷

Voorbeeld 1

Het loon van de meestverdienende werknemer is € 50.000. De inhoudingsplichtige maakt aannemelijk dat een andere dienstbetrekking meer vergelijkbaar is met de dienstbetrekking van de AB-werknemer. Het loon van de meest vergelijkbare dienstbetrekking is € 40.000. Dat is lager dan € 44.000. Het gebruikelijk loon is daarom € 40.000.

Voorbeeld 2

Het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking is € 32.000 en dat van de meest verdienende werknemer is € 25.000. Het loon wordt vastgesteld op € 32.000.

Voorbeeld 3

⁵⁴ Voor 2014 € 44.000, 2013 € 43.000 en 2012 € 42.000. Voor 2011 en 2010 € 41.000. Dit i.v.m. de indexatie van artikel 12a, lid 7 Wet LB jo. artikel 10.2 Wet IB 2001.

⁵⁵ Artikel 12a, lid 1 Wet LB.

⁵⁶ Artikel 12a, lid 2 Wet LB.

⁵⁷ Nieuwsbrief Loonheffingen 2015, Uitgave 2, 17 december 2014. Zie de toelichting op de wijziging in Nieuwsbrief Loonheffingen 2015, Uitgave 3 van 24 februari 2015: "En in de 2e alinea hebben we bij het 1e gedachtestreepje het laatste deel van de 1e zin verwijderd ('en lager is dan het loon van de meestverdienende werknemer van u of van een verbonden lichaam'). Tot slot hebben we ook het voorbeeld aangepast."

Het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking is € 25.000 en dat van de meest verdienende werknemer is € 32.000. Het loon wordt vastgesteld op € 25.000. Immers, volgens het eerste lid moet weliswaar het hoogste bedrag worden genomen (€ 32.000), maar het tweede lid neemt dit terug als het loon uit de meestvergelijkbare dienstbetrekking lager is.

b. Gebruikelijk loon is lager dan dat van de meestverdienende werknemer:

De BV maakt aannemelijk dat 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking lager is dan het loon van de meestverdienende werknemer van hem of van een verbonden lichaam. Het loon wordt dan gesteld op 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking met een minimum van € 44.000.

Voorbeeld 4

Het loon van de meestverdienende werknemer is € 50.000. Het loon van de meest vergelijkbare dienstbetrekking is € 60.000. 75% hiervan is € 45.000. Het loon wordt vastgesteld op € 45.000.

Indien 100% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking lager is dan € 44.000 geldt het eerstgenoemde bedrag.

Tot en met 2014

De bewijslastverdeling is onder de wetgeving die gold tot en met 2014 niet anders. De bewijsregels verschilden. Een soortgelijke dienstbetrekking kan moeilijker worden gevonden dan een meest vergelijkbare dienstbetrekking.⁵⁸ Voor de inhoudingsplichtige geldt de volgende bewijslast.⁵⁹

Let op!

Tot en met 2014 werd de doelmatigheidsmarge niet toegepast als het te verlonen bedrag daarmee onder het loon van de meest verdienende werknemer zou komen. Indien het gebruikelijke loon onder het loon van de meest verdienende werknemer lag, was de doelmatigheidsmarge wél van toepassing tot op het bewijsminimum.

a. Gebruikelijk loon lager dan € 44.000:

De inhoudingsplichtige maakt aannemelijk dat een gebruikelijk loon uit een soortgelijke dienstbetrekking waarbij een aanmerkelijk belang geen rol speelt lager is.

Voorbeeld 5

Het loon uit een soortgelijke dienstbetrekking is € 32.000 en dat van de meest verdienende werknemer is € 25.000. Het loon wordt vastgesteld op € 32.000.

Voorbeeld 6

Het loon uit een soortgelijke dienstbetrekking is € 25.000 en dat van de meest verdienende werknemer is € 32.000. Het loon wordt vastgesteld op € 25.000.

b. Gebruikelijk loon hoger dan € 44.000

De inhoudingsplichtige stelt het loon op het hoogste van de volgende bedragen:

- 70% van het hogere gebruikelijke loon, maar ten minste € 44.000
- het loon van de meestverdienende werknemer of van de meestverdienende werknemer van een aan een verbonden vennootschap

Als aannemelijk wordt gemaakt dat het loon lager moet zijn dan de uitkomst van bovenstaande berekening, mag het loon op dit lagere loon worden gesteld.

Voorbeeld 7

Het loon van de meestverdienende werknemer is € 50.000. Het loon uit een soortgelijke dienstbetrekking is € 60.000. 70% hiervan is € 42.000. Het loon wordt vastgesteld op € 50.000.

⁵⁸ In het Besluit van 14 april 1997, nr. [DB97/747M](#), BNB 1997/170, ingetrokken bij Besluit van 22 mei 2001, nr. [CPP2000/ 3172M](#), is de regeling samengevat.

⁵⁹ Handboek Loonheffingen 2014, onderdeel 16.1 Aandeelhouders met een aanmerkelijk belang.

3.3. Verschil oud (tot en met 2014) en nieuw (vanaf 2015)

Onder de regeling die vóór 2015 gold kon de inspecteur een soortgelijke dienstbetrekking aanvoeren, waarna de inhoudingsplichtige slechts aannemelijk hoefde te maken dat die dienstbetrekking niet soortgelijk is. Dit kon tot gevolg hebben dat in die gevallen een gebruikelijk loon niet wordt benaderd. Omdat dit in strijd is met het doel van de gebruikelijkloonregeling achtte het kabinet dat onwenselijk. Vanaf 2015 moet de inhoudingsplichtige niet alleen aangeven dat de vergelijkbare werknemer die de inspecteur aandraagt niet de meest vergelijkbare werknemer is, maar hij moet ook aangeven welke andere vergelijkbare werknemer meer vergelijkbaar is.⁶⁰

Dit betekent echter niet dat de gehele bewijslast bij de inhoudingsplichtige komt te liggen. Als de inspecteur van mening is dat de inhoudingsplichtige een te laag loon in aanmerking heeft genomen, is de inspecteur aan zet om aannemelijk te maken dat het loon op grond van de gebruikelijkloonregeling op een hoger bedrag moet worden gesteld. Uiteindelijk gaat het om de meest vergelijkbare dienstbetrekking die gevonden is door de Belastingdienst of de inhoudingsplichtige en waarvan het loon bekend is of redelijkerwijs geschat kan worden.⁶¹

3.4. Hoe wordt het bewijs geleverd

Met betrekking tot het te leveren bewijs geldt dat kan worden volstaan met een aannemelijk maken. De wijzigingen per 2015 in de gebruikelijkloonregeling hebben volgens de staatssecretaris geen invloed op de bewijslastverdeling tussen de inspecteur en de inhoudingsplichtige. Degene die stelt heeft de bewijslast.⁶² Als de inspecteur stelt dat het loon hoger moet zijn dan het bewijsgrensbedrag of het loon van de meestverdienende werknemer, rust de bewijslast op de inspecteur.⁶³ Indien de inhoudingsplichtige stelt dat het loon lager moet zijn dan deze twee bewijsregels, rust de bewijslast op de inhoudingsplichtige.⁶⁴

Toch is er voor beide partijen wel wat veranderd in de bewijsvoering, dus de wijze waarop het bewijs moet worden geleverd.

Op grond van het nieuwe vijfde lid van artikel 12a van de Wet LB geldt dat aan beide partijen nadere eisen worden gesteld. Om een dienstbetrekking in de vergelijking mee te kunnen nemen, moet deze eerst aan de ander bekend worden gemaakt. Hiermee wordt voorkomen dat een partij zich kan beroepen op een dienstbetrekking die de andere partij niet kent. Het is overigens, net als onder de huidige regeling, niet de bedoeling personen met vergelijkbare dienstbetrekkingen met naam en toenaam te kennen of te noemen.⁶⁵

Voor de inspecteur is de bewijsvoering meer concreet omschreven. Op grond van het zesde lid van artikel 12a van de Wet LB dient de inspecteur die aannemelijk maakt dat 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking hoger is dan het bedrag waarop het loon door de inhoudingsplichtige gesteld is, de criteria te vermelden op basis waarvan hij heeft vastgesteld dat de door de door hem aangedragen dienstbetrekking de meest vergelijkbare dienstbetrekking is. Hierbij kan onder andere gedacht worden aan het vermelden van de branche, de grootte van het bedrijf uitgedrukt in bijvoorbeeld werknemers of omzet, het werkpakket en de verantwoordelijkheden. Zie verder bij onderdeel 5.2.

Dat deze expliciete eisen niet aan de inhoudingsplichtige worden gesteld doet recht aan enerzijds de motiveringsplicht die van een behoorlijk handelende Belastingdienst mag worden verwacht (vergelijk voor besluiten artikel 3.47 AWB) en anderzijds het verschil in toegang tot relevante informatie.⁶⁶

Als er geen meerverdienende werknemer is en inspecteur noch AB-werknemer bewijs aanvoeren geldt het wettelijke bewijsgrensbedrag. Zie voor de eventuele toepassing van de afroommethode

⁶⁰ Kamerstukken II, 2014–2015, 34 002, nr. 10 (nota naar aanleiding van het verslag), blz 17 (onderdeel Meest vergelijkbare dienstbetrekking).

⁶¹ Kamerstukken II, 2014–2015, 34 002, nr.76 (verslag van een wetgevingsoverleg), blz 75.

⁶² Kamerstukken II, 2014–2015, 34 002, nr. 14 (Schriftelijke antwoorden WGO 27 oktober 2014), blz 11. Mondelinge behandeling TK 12 november 2014, blz 8.

⁶³ Hof Amsterdam 6 juni 2001, [ECLI:NL:GHAMS:2001:AB2464](#), r.o. 5.1.

⁶⁴ HR 10 juni 2005, [ECLI:NL:HR:2005:AT7206](#); Hof Amsterdam 5 april 2000, [ECLI:NL:GHAMS:2000:AA7705](#), r.o. 5.2.

⁶⁵ Artikel 12a, lid 1, letter a jo. lid 5, onderdeel c Wet LB.

⁶⁶ Mr. B. Emmerig en mr. P.R. van der Waal, De gewijzigde fictiefloonregeling, WFR 2015/470, zijn van mening dat de bewijslast voor de inspecteur is verslechterd en daarmee voor de belastingplichtige verbeterd.

onderdeel 5.4.1 ev.

3.5. Overige regels over de bewijslastverdeling

In het uitzonderlijke geval dat het loon van de werknemer hoger is dan het loon van de AB-werknemer wordt dit loon niet als maatstaf genomen als deze werknemer beschikt over een uiterst schaarse, hoogwaardige deskundigheid.⁶⁷

Ook in de nieuwe regeling vanaf 2015 kan de AB-werknemer een werknemer die beschikt over zeer specifieke of schaarse deskundigheid buiten beschouwing laten. Hij zal dan wel met toepassing van de tegenbewijsregeling uit het tweede lid van artikel 12a Wet LB aannemelijk moeten maken dat een van de andere werknemers binnen de onderneming of een externe werknemer de meest vergelijkbare dienstbetrekking heeft.⁶⁸

Een voorbeeld van het bovenstaande is het geval dat bij een laboratorium een bedrijfskundig ingenieur met een loon van € 100.000 leiding geeft aan enkele potentiële Nobelprijswinnaars met een loon van € 300.000. In dat geval zal de AB-werknemer eenvoudig aan zijn bewijsopdracht kunnen voldoen.

De bewijslast van (de mate van) deeltijd rust op de inhoudingsplichtige.⁶⁹ Zie hiervoor onderdeel 7.1.

De bewijslast ter zake van een structurele verliessituatie rust op de inhoudingsplichtige.⁷⁰ Zie hiervoor onderdeel 8.

3.6. Omkering van de bewijslast

Door toepassing van de omkering van de bewijslast op grond van de artikelen 25 en artikel 27e AWR wordt een naheffingsaanslag of een beschikking, met betrekking tot welke de vereiste aangifte niet is gedaan of sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a AWR gehandhaafd, tenzij is gebleken dat en in hoeverre die belastingaanslag of beschikking onjuist is.

Hierdoor komt de bewijslast in deze gevallen volledig op de belanghebbende te rusten en deze wordt bovendien verzwaaard. Aangezien dit afwijkt van de normaal geldende regels omtrent de verdeling van de bewijslast, pleegt men de aan de belanghebbende opgelegde bewijsopdracht te benoemen met "omkering van de bewijslast".

Voor zover de vereiste aangifte niet is gedaan geldt de omkering van de bewijslast voor de gehele aanslag.⁷¹ Voor zover het gaat om een onherroepelijk geworden informatiebeschikking geldt de omkering voor het element waarvoor de belastingplichtige in verzuim is. Wel zal de inspecteur altijd moeten voldoen aan zijn stelplicht, zijn motiveringsplicht en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

Hierna wordt kort ingegaan op de bewijslast bij het niet doen van de vereiste aangifte en de onherroepelijk geworden informatiebeschikking.

3.6.1. Vereiste aangifte

Als de aangifte niet (of te laat) is gedaan, of als deze aangifte (materiële of formele) gebreken vertoont, rust de bewijslast van de onjuistheid van de aanslag op de belastingplichtige.

Met een te late aangifte wordt in dit verband bedoeld de aangifte die wordt ingediend nadat de inspecteur al een naheffingsaanslag heeft opgelegd. Met materiële gebreken wordt bedoeld dat het correctiebedrag zowel relatief als absoluut onjuist is. De bewijslast hiervoor ligt bij de

⁶⁷ Zie de Brief van de staatssecretaris van Financiën van 21 januari 1998, nr. [DB97/2769](#) (V-N 1998/7.17).

⁶⁸ [Kamerstukken II, 2014-2015, 34 002, nr. 3](#) (memorie van Toelichting), blz 53.

⁶⁹ Hof Amsterdam 5 april 2000, [ECLI:NL:GHAMS:2000:AA7705](#), r.o. 5.3.4.

⁷⁰ Hof Amsterdam 28 juli 2000, [ECLI:NL:GHAMS:2000:AA7558](#), r.o. 5.4.2. en Hof Arnhem 22 oktober 2002, [ECLI:NL:GHARN:2002:AF1257](#), r.o. 4.7.

⁷¹ HR 20 mei 1992, [ECLI:NL:HR:1992:ZC4993](#), BNB 1993/221.

inspecteur. Formele gebreken zijn gebreken als bedoeld in artikel 8 van de AWR.

Het ligt op de weg van de inspecteur om de aanslag in redelijkheid vast te stellen. Hij kan niet naar willekeur een naheffingsaanslag opleggen. Op de voet van artikel 3:47 AWB moet hij de reden aangeven op grond waarvan hij van mening is dat het door hem vastgestelde bedrag juist is. Zie hiervoor Hof Amsterdam⁷²:

4.3.5. Het Hof volgt het subsidiaire standpunt van de inspecteur niet in zoverre hij daarmee miskent dat artikel 12a van de Wet LB 1964 de inspecteur niet de bevoegdheid geeft het loon vast te stellen op het gebruikelijke loon, ook niet indien het gebruikelijke loon wordt bepaald met inachtneming van een zekere bandbreedte en het oordeel is gewettigd dat het gebruikelijke loon niet te hoog is bepaald. Het ingevolge artikel 12a van de Wet LB 1964 extra te belasten loon mag niet worden gesteld op een hoger bedrag dan nodig is om van het gecorrigeerde loon te kunnen zeggen dat het niet meer in belangrijke mate afwijkt van het gebruikelijke, hogere loon (vgl. HR 17 september 2004, nr. 38.378, BNB 2005/50, r.o. 3.5). Dit oordeel geldt evenzeer indien het gebruikelijke loon is vastgesteld met toepassing van omkering van de bewijslast; voor zover het gecorrigeerde loon op een hoger bedrag is gesteld dan nodig is om dit niet meer in belangrijke mate af te laten wijken van het gebruikelijke loon, berust de correctie niet op een redelijke schatting.

Van de inspecteur wordt een redelijke schatting verwacht.⁷³ Hij zal ook rekening moeten houden met de doelmatigheidsmarge.⁷⁴ Hof Arnhem⁷⁵ legt in een geval van omkering van de bewijslast de bewijslast voor het niet verrichten van arbeid bij belanghebbende.

3.6.2. Informatiebeschikking

Indien sprake is van een weigering om te voldoen aan de verplichtingen van de artikelen 41 (vergezelplicht), 47 en 47a (informatieplicht), 49 (formele eisen die aan de informatieplicht worden gesteld) en 52 (administratieplicht), kan de inspecteur op de voet van artikel 52a AWR een informatiebeschikking afgeven. Hierna wordt kort ingegaan op de informatieplicht en de administratieplicht.

Informatieplicht

De AWR kent een aantal bevoegdheden aan de inspecteur toe, waarmee deze de belastingplichtige kan verplichten mee te werken aan een feitenonderzoek voor zijn belastingheffing. In artikel 47 AWR is de verplichting opgenomen om op verzoek van de inspecteur informatie aan hem te verstrekken. Deze informatieplicht kan worden onderverdeeld in een inlichtingenplicht en een inzageplicht. De inlichtingenplicht heeft betrekking op het geven van antwoorden op vragen. De inzageplicht ziet op het beschikbaar stellen van boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan. De belastingplichtige moet de gevraagde informatie duidelijk, stellig en zonder voorbehoud verstrekken. De verstrekte informatie moet bovendien juist zijn.

Indien een informatiebeschikking betrekking heeft op vragen betreffende elementen waarvoor de bewijslast reeds op de belastingplichtige rust, zal de omkering van de bewijslast slechts van toepassing zijn op vragen die betrekking hebben op elementen die zonder de omkering van de bewijslast door de inspecteur moeten worden bewezen.⁷⁶

Administratieplicht

De administratie wordt in eerste instantie bijgehouden voor de informatiebehoefte van de betrokken organisatie en moet voor de Belastingdienst toereikend, toegankelijk en controleerbaar zijn. Daarnaast moeten uit de administratie duidelijk alle fiscaal relevante gegevens blijken. Ten slotte moet de administratie ook materieel betrouwbaar zijn en actueel worden bijgehouden. Als een administratieplichtige de administratie niet bijhoudt of als hij onvoldoende meewerkt bij de fiscale controle, dan voldoet hij niet aan de administratieplicht van artikel 52 AWR. Dan kan een

⁷² Hof Amsterdam 10 november 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BV0064, r.o. 4.2. en 4.3.5. en ECLI:NL:GHAMS:2011:BV0066.

⁷³ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 25 februari 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:1504, r.o. 4.3. Rechtbank Haarlem 12 januari 2010, ECLI:NL:RBHAA:2010:BK9271, ro. 4.2.6.

⁷⁴ Hof Amsterdam 18 februari 2010, ECLI:NL:GHAMS:2010:BL7045, r.o. 4.3.4; HR 14 januari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP0686 (artikel 81 RO).

⁷⁵ Hof Arnhem 4 januari 2011, ECLI:NL:GHARN:2011:BP0826, r.o. 4.5, HR (Wet RO 81) 24 juni 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ8761.

⁷⁶ HR 3 februari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV0821, BNB 2006/204.

informatiebeschikking worden afgegeven.

De vraag of de omkering van de bewijslast ook geldt voor die gevallen waarin de bewijslast reeds op de belastingplichtige rust zal nog door de rechtspraak moeten worden beantwoord. In voorkomend geval zal de inspecteur deze stelling aan de rechter voorleggen.

4. Doelmatigheidsmarge

4.1. Algemeen

De wetgever heeft zich gerealiseerd dat bij de toepassing van de gebruikelijkloonregeling, uit een oogpunt van doelmatigheid, niet in alle gevallen eenzelfde mate van exactheid behoeft te worden verwacht. Daarom voorzag de gebruikelijkloonregeling tot en met 2014 in een doelmatigheidsmarge, die inhield dat de Belastingdienst het loon pas corrigeert indien het loon in een soortgelijke dienstbetrekking "in belangrijke mate" (= 30%) afwijkt van het loon dat in het economische verkeer gebruikelijk is.⁷⁷ Vanaf 2015 wordt op het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking een doelmatigheidsmarge van 25% toegepast.

Let op!

Als bij vaststellingsovereenkomst is overeengekomen hoe het gebruikelijk loon moet worden vastgesteld, mag de AB-werknemer de doelmatigheidsmarge van 30% resp. 25% in aftrek brengen, tenzij is afgesproken dat de doelmatigheidsmarge in het afgesproken bedrag is verdisconteerd.

4.2. Doelmatigheidsmarge bij correctie

Bij de invoering van de gebruikelijkloonregeling in 1997 was de staatssecretaris van mening dat als het loon meer dan 30% (25%) lager was dan het gebruikelijk loon, het loon tot op 100% van het gebruikelijk loon moest worden gecorrigeerd. De Hoge Raad heeft dat standpunt verworpen: een te laag loon kan slechts tot op 70% (75%) van het gebruikelijk loon worden gecorrigeerd.⁷⁸

4.3. Geen doelmatigheidsmarge

De doelmatigheidsmarge geldt niet altijd. Tot op het bewijsgrensbedrag geldt de marge wel, althans slechts tot het bewijsminimum, en daaronder geldt de marge niet. De wetgeving die vanaf 2015 geldt wijkt op dit punt niet af van de "oude" wetgeving.

a. Doelmatigheidsmarge en het bewijsgrensbedrag

Als 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking lager is dan het bewijsgrensbedrag geldt het bedrag van € 44.000 (cijfer 2015). Als 100% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking lager is dan het bewijsgrensbedrag geldt het gebruikelijke loon.

Voorbeeld 1

Vaststaat dat het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking € 55.000 bedraagt. 75% van het gebruikelijk loon van € 55.000 is € 41.250 hetgeen minder is dan het bewijsgrensbedrag. De doelmatigheidsmarge mag er niet toe leiden dat het te verlonen bedrag onder de bewijsgrensbedrag komt te liggen. Er moet minimaal € 44.000 worden verloond.

Voorbeeld 2

Vaststaat dat het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking € 40.000 bedraagt, dus lager dan het bewijsgrensbedrag. Er mag geen doelmatigheidsmarge worden toegepast. Er moet minimaal € 40.000 worden verloond.

b. Doelmatigheidsmarge en de meestverdienende werknemer

Als 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking lager is dan het loon van de meestverdienende werknemer geldt het eerstgenoemde bedrag. Er moet wel rekening worden gehouden met het bewijsgrensbedrag.

⁷⁷ Zie ook de Brief van de staatssecretaris van Financiën van 21 januari 1998, nr. [DB97/2769](#) (V-N 1998/7.17).

⁷⁸ HR 17 september 2004, [ECLI:NL:HR:2004:AN8666](#), onderdeel 3.5.

Voorbeeld 3

Het gebruikelijke loon van de AB-werknemer op basis van een externe maatman bedraagt € 60.000. De meestverdienende overige werknemer geniet een loon van € 50.000. Toepassing van een doelmatigheidsmarge van 25% leidt tot een bedrag € 45.000 dat ligt onder het loon van de meestverdienende werknemer van € 50.000. Er moet minimaal € 45.000 worden verloond.

Voorbeeld 4

Het gebruikelijke loon van de AB-werknemer op basis van een externe maatman bedraagt € 55.000. De meestverdienende overige werknemer geniet een loon van € 50.000. Toepassing van een doelmatigheidsmarge van 25% leidt tot een bedrag € 41.250 dat ligt onder het loon van de meestverdienende werknemer van € 50.000. Er moet minimaal € 44.000 worden verloond.

Let op!

In de vorige versie van deze Handreiking was de conclusie bij voorbeeld 4 "Er moet minimaal € 50.000 worden verloond."⁷⁹ Uitgangspunt was toen dat op het loon van de meestverdienende werknemer geen doelmatigheidsmarge kon worden toegepast. In de Nieuwsbrief Loonheffingen 2015 is echter het standpunt ingenomen dat boven het bewijsgrensbedrag van € 44.000 de ondergrens 75% is van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking, en niet 100% van het loon van de meestverdienende werknemer.

Het ligt voor de hand om ten aanzien van de jaren vóór 2015 hetzelfde standpunt in te nemen, met dien verstande dat 70% van het loon uit een soortgelijke dienstbetrekking de ondergrens is. Het belang van de bewijsregel van de meestverdienende werknemer is dat voor hem niet hoeft te worden bewezen dat hij de meest vergelijkbare werknemer is.

Voorbeeld 5

Het gebruikelijke loon van de AB-werknemer op basis van een externe maatman bedraagt € 55.000. Het loon van de meestverdienende werknemer (de interne maatman) bedraagt € 60.000.

Als er geen meest vergelijkbare dienstbetrekking (externe maatman) zou zijn aangevoerd diende een bedrag van € 60.000 te worden verloond. Er geldt dan geen doelmatigheidsmarge.

Nu er wel een meest vergelijkbare dienstbetrekking (externe maatman) is gevonden met een loon van € 55.000, kan de doelmatigheidsmarge van 25% wel worden toegepast. Het bedrag van € 41.250 ligt echter onder het bewijsgrensbedrag, zodat minimaal € 44.000 moet worden verloond.

⁷⁹ Beloning & Belasting mei 2010 (blz. 17,18) past ten onrechte de doelmatigheidsmarge toe op het loon van de meestverdienende werknemer.

5. Externe en interne maatman

5.1. Bepaling van het hoogste loon

De AB-werknemer moet een loon in aanmerking nemen dat het hoogste is van de volgende drie:

- a. 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking;
- b. het hoogste loon van de werknemers die in dienst zijn van het lichaam, bedoeld in de aanhef, of met het lichaam verbonden lichamen;
- c. € 44 000.

Ten opzichte van de wetgeving die tot en met 2014 gold is het eerste element gewijzigd: de doelmatigheidsmarge en het begrip "meestvergelijkbare dienstbetrekking".

Voor de verdeling van de bewijslast wordt verwezen naar onderdeel 3.

De A-G Wattel maakt in zijn conclusie van 13 april 2012, [ECLI:NL:PHR:2012:BW4167](#) een onderscheid tussen de "interne maatman" (de meestverdienende werknemer) en de "externe maatman" (de soortgelijke dienstbetrekking dan wel de meest vergelijkbare dienstbetrekking). Omdat het loon naar zakelijke maatstaven moet worden bepaald zal er eerst naar een externe maatman worden gezocht. Daarom wordt in onderdeel 5.2. de externe en in onderdeel 5.3. de interne maatman besproken

In de jurisprudentie is een methode ontwikkeld die het loon benadert op basis van de opbrengsten van de BV, verminderd met de aan de winst toe te rekenen kosten (de afroommethode). De Hoge Raad (17 september 2004) noemt deze methode als alternatief voor het vinden van een externe maatman (r.o. 3.4). Op deze methode wordt ingegaan in onderdeel 5.4.

Let op!

Verwezen wordt naar onderdeel 4.3. van deze Handreiking. In de Nieuwsbrief Loonheffingen 2015 is het standpunt ingenomen dat boven het bewijsgrensbedrag van € 44.000 de ondergrens 75% is van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking, en niet 100% van het loon van de meestverdienende werknemer.

art 10-2-d

5.2. Externe maatman

Zowel de inhoudingsplichtige als de inspecteur kunnen belang hebben bij het zoeken van een externe maatman. Zie voor de bewijslastverdeling onderdeel 3.1. Het gaat om het vinden van een soortgelijke dienstbetrekking (tot en met 2014) dan wel de meest vergelijkbare dienstbetrekking (vanaf 2015). Vanaf 2015 zijn in de wet eisen gesteld aan de onderbouwing van het standpunt van de inspecteur.

5.2.1. Meest vergelijkbare dienstbetrekking (vanaf 2015)

Met ingang van 2015 moet worden gezocht naar een werknemer met een "meest vergelijkbare" dienstbetrekking.⁸¹ Een soortgelijke dienstbetrekking kan ontbreken, maar een meest vergelijkbare dienstbetrekking bestaat altijd. In het geval van de orthodontist zou het loon dan bijvoorbeeld gesteld kunnen worden op het loon van een tandarts in loondienst.⁸²

Het begrip is in artikel 12a, lid 5 van de Wet LB gedefinieerd als de dienstbetrekking die van alle dienstbetrekkingen

1°. waarbij een aanmerkelijk belang geen rol speelt;

⁸¹ Artikel 12a, lid 1, letter a jo. lid 5, onderdeel c Wet LB.

⁸² Kamerstukken II, 2014-2015, 34 002, nr 3 (memorie van Toelichting), onderdeel 4.3, blz 13 en nr 10 (nota naar aanleiding van het verslag), onderdeel 3.3, blz 19.

- 2°. die bekend zijn bij de inhoudingsplichtige en de inspecteur;
 - 3°. waarvan het loon bekend is of in redelijkheid geschat kan worden; en
 - 4°. waarvan het loon niet op een ander bedrag is vastgesteld dan in het economische verkeer gebruikelijk is;
- het meest vergelijkbaar is met de dienstbetrekking van de AB-werknemer.

De eerste drie criteria behoeven weinig toelichting. Er wordt een dienstbetrekking gezocht waarin het aandelenbezit geen rol speelt en die voor zowel inhoudingsplichtige als inspecteur concreet genoeg is, zowel voor wat de identiteit betreft als de hoogte van het loon. Het is daarbij, net als onder de oude regeling, niet nodig personen met vergelijkbare dienstbetrekkingen met naam en toenaam te kennen of te noemen.⁸³

Een dienstbetrekking waarbij het loon op een ander bedrag is vastgesteld dan in het economische verkeer gebruikelijk is, kan niet als de meest vergelijkbare dienstbetrekking worden aangemerkt. Met deze bepaling wordt beoogd om niet-zakelijke dienstbetrekkingen, waarbij bijvoorbeeld sprake is van familiebanden, uit te sluiten. Bij dienstbetrekkingen tussen derden wordt in beginsel echter aangenomen dat sprake is van een loon dat in het economische verkeer gebruikelijk is.⁸⁴

Vaststelling naar redelijkheid

Zowel de Belastingdienst als de inhoudingsplichtige kan hierbij steeds proberen om aannemelijk maken dat er een meer vergelijkbare dienstbetrekking bestaat dan de dienstbetrekking die door de andere partij wordt aangevoerd.

In de praktijk kan het overigens voorkomen dat meerdere dienstbetrekkingen binnen een bepaalde beroepsgroep gezamenlijk aan te merken zijn als de meest vergelijkbare dienstbetrekking, maar dat de lonen voor deze dienstbetrekkingen verschillen. In die gevallen moet het loon in redelijkheid worden vastgesteld. Als de omvang van het personeelsbestand in een bepaalde branche een gewichtige factor is, kan aansluiting worden gezocht bij een vergelijkbaar personeelsbestand. Ook kan de inspecteur nagaan welk loon het vaakst voorkomt of door uit te gaan van het gemiddelde loon.⁸⁵

De inspecteur legt objectieve criteria over

In het zesde lid van artikel 12a van de Wet LB is voorgeschreven dat de inspecteur die een externe maatman aandraagt aan de inhoudingsplichtige ten minste de criteria overlegt op basis waarvan hij heeft vastgesteld dat deze dienstbetrekking de meest vergelijkbare dienstbetrekking is.

Blijkens de toelichting op het amendement kan hierbij onder andere gedacht worden aan het vermelden van

- de branche,
- de grootte van het bedrijf uitgedrukt in bijvoorbeeld werknemers of omzet,
- het werkpakket en
- de verantwoordelijkheden.

De indiener beoogde met dit amendement de bewijslastverdeling en reikwijdte van de voorgestelde ondersteunende maatregelen bij de gebruikelijkloonregeling tussen de Belastingdienst en de ondernemer beter in balans te brengen.⁸⁶

Aan de inhoudingsplichtige wordt de eis om criteria over te leggen niet gesteld. Het ligt echter voor de hand dat ook deze gemotiveerd aangeeft waarom deze dienstbetrekking het meest vergelijkbaar is.

Werkwijze Belastingdienst

De Belastingdienst beschikt niet over een database waarin alle salarissen per branche zijn weergegeven. Steeds zal op basis van de individuele casus een beslissing moeten worden genomen op basis van feiten en omstandigheden.⁸⁷

Het ligt voor de hand dat als een interne maatman ontbreekt, eerst wordt gezocht naar een meest

⁸³ [Kamerstukken II, 2014–2015, 34 002, nr. 10](#) (nota naar aanleiding van het verslag), blz 18 (onderdeel Meest vergelijkbare dienstbetrekking).

⁸⁴ [Kamerstukken II, 2014–2015, 34 002, nr. 3](#) (memorie van Toelichting, artikelsgewijze toelichting), blz 53.

⁸⁵ [Kamerstukken II, 2014–2015, 34 002, nr. 10](#) (nota naar aanleiding van het verslag), blz 18 (onderdeel Meest vergelijkbare dienstbetrekking).

⁸⁶ [Belastingplan 2015, 34 002, Nr. 46, Amendement van het lid Neppéus.](#)

⁸⁷

vergelijkbare werknemer in de directe omgeving van de AB-werknemer. De AG Wattel concludeerde dat de relevante *comparable* in beginsel de (meest) senior werknemer van de beroepsmaatschap/de beroeps-NV is, die dezelfde opleiding en beroepskwalificaties heeft (advocaat, architect, medisch specialist, belastingadviseur/director, accountant, management consultant) en een team, althans enige professionals in loondienst, aan de gang kan houden, maar geen mede-ondernemer (*equity partner/maat/aandeelhouder/lid*) is. Als de maatschap *salaried partners* kent (niet-equity partners), komen ook die mogelijk als *comparable* in aanmerking, maar wellicht is de beloningsopbouw van de groep professionals die aldus aangeduid wordt, in de markt niet erg homogeen of eenduidig.⁸⁸

Voor informatie over salarissen kan worden verwezen naar diverse sites. Een daarvan is Loonindex (<http://www.loonindex.nl/>, gratis salarisadvies van de beloningsprofessionals van Eprom). Een andere is <http://www.gemiddeld-inkomen.nl/gemiddeld-salaris-per-beroep/>.

Indien mogelijk zal per branche een afspraak worden gemaakt.⁸⁹ Het initiatief hiervoor ligt – bijzondere situaties als bij de medisch specialisten uitgezonderd - in principe bij de branche zelf. Voor de afspraak met de medisch specialisten wordt verwezen naar bijlage 4.

Let op!

Het kan praktisch zijn om het loon van een (interne of externe) maatman te verhogen met een opslag voor extra werkzaamheden zoals management, reclame, boekhouding en gemaakte uren. Als inhoudingsplichtige daar niet mee instemt, zal van de inspecteur een deugdelijke onderbouwing worden gevraagd.

Voorbeeld 7

Een dga geeft aan meer dan fulltime voor de vennootschap werkzaamheden te hebben verricht. De inspecteur is van mening dat het loon van eiser ten minste dient te worden gesteld op 70/40 van € 38.118, aangezien een dga met verantwoordelijkheden en beslissingsbevoegdheden als die van eiser in het algemeen met een lager loon geen genoegen zal nemen. Rechtbank Haarlem achtte een dergelijke onderbouwing onvoldoende.⁹⁰

Er is geen externe maatman

Het kan voorkomen dat de meest vergelijkbare dienstbetrekking significant verschilt van de dienstbetrekking van de werknemer met een aanmerkelijk belang. Binnen de wettelijke regeling heeft de inhoudingsplichtige de vrijheid om dergelijke verschillen aan te voeren en te kwantificeren. In deze gevallen ligt het voor de hand dat de inspecteur en de inhoudingsplichtige samen tot een oplossing komen waarbij wel een gebruikelijk loon, met inachtneming van de doelmatigheidsmarge, in aanmerking wordt genomen.⁹¹ In een dergelijk geval kan een toepassing - in overleg - van de afroommethode mogelijk uitkomst bieden.

5.2.2. Soortgelijke dienstbetrekking (tot en met 2014)

Hof Amsterdam⁹² gaf aan dat een orthodontist niet soortgelijk is aan een tandarts in loondienst, omdat de werkzaamheden van een werknemer in een tandartsen- en een orthodontistenpraktijk wezenlijk van elkaar verschillen. De staatssecretaris zag af van cassatie omdat de gegevens van de inspecteur niet zagen op de beloning van werknemers in orthodontistenpraktijken. Hoewel hij met de inspecteur van mening was dat de gegevens met betrekking tot een tandartsenpraktijk wel relevant kunnen zijn in dezen, achtte hij 's Hofs oordeel niet volstrekt onbegrijpelijk, zodat van cassatieberoep op dit punt geen succes viel te verwachten.⁹³

⁸⁸ Conclusie van A-G Wattel 13 april 2012, [ECLI:NL:PHR:2012:BW4167](#), onderdeel 9.5. Mr. B. Emmerig en mr. P.R. van der Waal, De gewijzigde fictiefloonregeling, [WFR 2015/470](#), zijn eveneens van mening dat de comparable uncontrolled price-methode uitgangspunt dient te zijn.

⁹⁰ Rechtbank Haarlem 12 januari 2010, [ECLI:NL:RBHAA:2010:BK9271](#), r.o. 4.2.6.

⁹¹ Kamerstukken II, 2014-2015, 34 002, nr 10 (nota naar aanleiding van het verslag), blz 18.

⁹² Hof Amsterdam 13 maart 2014, [ECLI:NL:GHAMS:2014:783](#), r.o. 6.8.

⁹³ Toelichting staatssecretaris 15 mei 2014, nr. [DGB 2014-2316](#), V-N 2014/31.17.

Zie voor een geval waarin zowel de door de inspecteur ingebrachte gegevens met betrekking tot dienstbetrekkingen van anderen (waar een aanmerkelijk belang al dan niet aanwezig is) en de door belanghebbende overgelegde CAO optiekbedrijven terzijde werden gelegd omdat ze onvoldoende recht deden aan de positie van de AB-werknemer: Hof Amsterdam.⁹⁴ In dat geval werd aangesloten bij interne toezeggingen en later uitbetaalde salarissen.

Voor de vraag of sprake is van soortgelijke functies spelen onder meer de volgende aspecten een rol:

- aard van de werkzaamheden
- branche
- omvang bedrijf
- complexiteit
- samenloop hoogwaardige techniek met commerciële/management capaciteiten
- schaarste
- eindbeslissingsbevoegdheid
- arbeidsduur.

Voor de praktijk zijn met name elementen als complexiteit, samenloop hoogwaardige techniek met commerciële en/of management capaciteiten alsmede de eindbeslissingsbevoegdheid cruciaal. Vaak zijn functies op dit vlak onvoldoende vergelijkbaar.

Indien functies wel vergelijkbaar zijn moet voor de hoogte van het salaris niet alleen gekeken te worden naar het vaste salaris maar ook naar aanvullende regelingen (tantième, winstdeling, opties etc).

De ervaring leert dat vergelijken op basis van CAO-schalen maar beperkt mogelijk is. Dit omdat het salaris van goed functionerende werknemers vaak hoger is dan het van toepassing zijnde CAO-loon (dan benadrukken dat ondanks CAO vaak individuele afspraken gelden). Bovendien valt in bijna alle branches personeel met een eindbeslissingsbevoegdheid die vergelijkbaar is met de AB-werknemer niet onder de CAO.

Gecorrigeerde marktvergelijking

Indien het in de markt niet mogelijk is om binnen de branche functies te vinden die qua inhoud goed vergelijkbaar zijn is het wellicht mogelijk om het salarisoniveau van niet geheel vergelijkbare functies te corrigeren (doorgaans ophogen) voor de ontbrekende aspecten.

In de praktijk komt het vaak voor dat technici en commerciële krachten geen eindbeslissingsbevoegdheid op ondernemingsniveau hebben. Kent de functie wel eindbeslissingsbevoegdheid dan leidt dit tot forse opwaartse correcties van het loon.

Voorbeeld 8

De orthodontist (winst € 700.000) kan niet zomaar worden vergeleken met een orthodontist die bij een ziekenhuis in loondienst is (loon € 100.000). De werknemer heeft gekozen voor een werkgever die vaste ambtelijke schalen hanteert. De werknemer buit zijn schaarstevoordeel niet uit. Hij hoeft weinig tot geen commerciële dan wel managementcapaciteiten te bezitten en hij is niet eindbeslissingsbevoegd. Daar staat tegenover dat hij een grotere vrijheid bezit ten aanzien van zijn tijdsindeling en in principe 36 uur per week werkt.

De vraag is dan of deze werknemer vergeleken mag worden met een winstoptimaliserende ondernemer (die toevallig orthodontist is met meerdere behandelstoelen). Een beetje wel, het betreft immers dezelfde discipline, maar er zijn belangrijke verschillen in de aard en de inrichting van het werk. Dat kan een forse opwaartse bijstelling van het loon rechtvaardigen op basis van de aspecten schaarste, commercie, management, eindbeslissingsbevoegdheid, tijdsbeslag en dergelijke.

5.3. Interne maatman

De gedachte achter de aansluiting bij de meestverdienende andere werknemer (de interne maatman) is dat het ongebruikelijk is dat een aanmerkelijkbelanghouder minder verdient dan een

⁹⁴ Hof Amsterdam 22 april 2010, [ECLI:NL:GHAMS:2010:BM4131](#) en HR 14 oktober 2011, [ECLI:NL:HR:2011:BT7517](#) die het cassatieberoep verwierp met een beroep op artikel 81 Wet RO.

werknemer zonder aanmerkelijk belang. Deze bewijsregel ontslaat de Belastingdienst natuurlijk niet van de opdracht een meest vergelijkbare dienstbetrekking te zoeken, het gaat immers om de vaststelling van een loon dat in het economische verkeer gebruikelijk is, maar de bewijsregel biedt wel een extra houvast.

Voor bepaalde werknemers ligt het voor de hand dat zij, ook in een situatie zonder aanmerkelijk belang, een hoger salaris hebben dan een leidinggevende/eigenaar van de onderneming. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan situaties waarbij de meestverdienende werknemer beschikt over zeer specifieke of schaarse deskundigheid.

Deze situatie doet zich ook bij starters voor. Het kabinet heeft afgezien van een afzonderlijke gebruikelijkloonregeling voor (innovatieve) starters omdat de regeling verschillende mogelijkheden biedt om het salaris van een starter op een lager bedrag vast te stellen. Indien bijvoorbeeld sprake is van specialistische, hoogopgeleide kenniswerkers zal het eerder aannemelijk zijn dat het salaris van de meestverdienende overige werknemer te hoog is.⁹⁵

Tot en met 2014 kon een AB-werknemer tegenover de inspecteur volstaan met aannemelijk te maken dat de meestverdienende werknemer zeer specialistisch werk verrichtte of specifieke arbeidsvoorwaarden had, waarna de inspecteur de bewijslast had van een hoger loon in een soortgelijke dienstbetrekking.

Vanaf 2015 moet de AB-werknemer tegenbewijs leveren door een lager betaalde meest vergelijkbare werknemer aan te wijzen (zie bij onderdeel 5.2).

Met toepassing van de tegenbewijsregeling uit het tweede lid van artikel 12a van de Wet LB, kan de inhoudingsplichtige ook uitgaan van het loon van een van de andere werknemers van zijn onderneming indien aannemelijk is dat die werknemer de meest vergelijkbare dienstbetrekking heeft.⁹⁶ In dat geval wordt dus de bewijsregel van de meest vergelijkbare werknemer (de externe maatman) toegepast, inclusief de daarbij behorende doelmatigheidsmarge.

Voorbeeld 1

Een dga heeft een werknemer in dienst die € 25.000 verdient. Het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking bedraagt € 32.000. De dga moet zijn gebruikelijke loon stellen op € 32.000.

Voorbeeld 2

Een dga heeft een werknemer in dienst die € 32.000 verdient. Het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking bedraagt € 25.000. De dga kan zijn gebruikelijke loon stellen op € 25.000.

Voorbeeld 3

Een dga heeft een werknemer in dienst die €150.000 verdient. Het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking bedraagt € 50.000. De dga kan zijn gebruikelijke loon stellen op 75% van € 50.000, maar op minstens € 44.000.

Voorbeeld 4

Een dga heeft een werknemer in dienst die € 150.000 verdient. Het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking bedraagt € 100.000. De dga kan zijn gebruikelijke loon stellen op € 75.000. Het maakt hierbij niet uit of de meestvergelijkbare werknemer extern wordt gevonden of binnen de eigen onderneming.

Omvang van het loon

Het gebruikelijk loon is het "loon voor de loonbelasting/volksverzekeringen" (kolom 14 van de loonstaat). Dit loon is dus inclusief de bijtelling van het voordeel van een ter beschikking gestelde auto en ná toepassing van de wettelijke vrijstellingen, zoals de vrijstelling van pensioenpremie en inleg in de levensloopregeling.

Een bijzondere situatie betrof de vergelijking van loon van een AB-werknemer met een aan waarnemende tandartsen toegekende bruto vergoeding. Volgens de staatssecretaris lag het in de rede rekening te houden met tussen belanghebbende en de waarnemers bestaande verschillen in overige emolumenten en arbeidsvoorwaarden, voor zover daaraan in het economische verkeer

⁹⁵ Kamerstukken II 2014-2015, 34 002, nr. 3 (memorie van toelichting), blz 14.

⁹⁶ Kamerstukken II 2014-2015, 34 002, nr. 3 (memorie van toelichting), blz 53, 54.

waarde wordt toegekend. Het Team Vaktechniek merkte op dat de rechtbank de vergelijkingsmethode toepaste om het gebruikelijk loon van de tandarts vast te stellen. Van belang is dat de rechtbank geen vergelijking heeft gemaakt met het belastbare loon van vergelijkbare werknemers zonder aanmerkelijk belang, maar met de (bruto) vergoedingen die aan waarnemende tandartsen is verstrekt. Daarom kan in dit geval wel een vermindering plaatsvinden van de (bruto) vergoeding met de dotatie aan de pensioenregeling en de inleg in de levensloopregeling. Bij een vergelijking met het belastbaar loon van een vergelijkbare werknemer is dat niet mogelijk, omdat bij het bepalen van het belastbare loon deze verminderingen immers al zijn verwerkt.⁹⁷

Bij het loon van de meestverdienende werknemer dienen ook de provisies die deze werknemer kreeg in het loon te worden begrepen.⁹⁸

Een met de vennootschap van de AB-werknemer verbonden vennootschap

Bij het zoeken naar een interne maatman telt ook het loon van de werknemers die in dienst zijn van met het lichaam verbonden lichamen mee. Wat een met de AB-werknemer verbonden vennootschap is, is gedefinieerd in artikel 10a, lid 7, van de Wet LB:

- een vennootschap waarin de AB-werknemer voor ten minste 1/3 gedeelte belang heeft;
- een vennootschap die voor ten minste 1/3 gedeelte belang heeft in de vennootschap van AB-werknemer;
- een vennootschap waarin een derde partij voor ten minste 1/3 gedeelte belang heeft, terwijl deze derde partij ook voor minimaal 1/3 gedeelte belang heeft in de vennootschap van de AB-werknemer.

Volgens Hof Amsterdam⁹⁹ gaat het bij het verbondenheids criterium in artikel 10a, lid 7 ("ten minste een derde gedeelte belang"), om een materieel criterium, waarvan de invulling afhankelijk is van de feiten en omstandigheden van het geval.

De Hoge Raad heeft de suggestie van de inspecteur om werknemers die in dienst zijn van een maatschap, naar analogie van het civiele recht, tevens aan te merken als werknemers van één of meer maten van die maatschap afgewezen.¹⁰⁰

Amendement Neppérus

Aanvankelijk was in Belastingplan 2015 voorzien in een verdere uitbreiding van de definitie van het begrip "verbonden vennootschap". Het wetsvoorstel paste het begrip ook toe op lichamen waaruit de praktijkvennootschap van de AB-werknemer direct of indirect voordelen kon genieten die onder de deelnemingsvrijstelling zouden vallen. Beoogd werd bij het bepalen van het loon van "partners" binnen een samenwerkingsverband, die hun functie vervullen via een persoonlijke BV, ook de lonen van werknemers die werkzaam zijn voor de werkmaatschappij van het samenwerkingsverband mee te nemen bij het vaststellen van het hoogste loon van de overige werknemers. Het kabinet wilde de praktijk tegengaan dat het loon van een partner op een veel lager bedrag wordt gesteld dan het loon van sommige werknemers in de werkmaatschappij. Bij amendement is deze uitbreiding vervallen.¹⁰¹ De gedachte hierbij zal zijn geweest dat het nieuwe begrip "meest vergelijkbare dienstbetrekking" de praktijk voldoende houvast zou bieden.¹⁰² Nu het amendement niet is aangenomen kan de inspecteur niet simpelweg op zoek gaan naar de meestverdienende medewerker binnen de werkmaatschappij van het samenwerkingsverband en diens loon te gebruiken als uitgangspunt. Er zal vaker moeten worden uitgegaan van de meest vergelijkbare dienstbetrekking. Via die weg kunnen werknemers van de werkmaatschappij uiteraard alsnog in de vergelijking worden meegenomen.¹⁰³

Onevenwichtige uitwerking?

P. Kavelaars heeft er in zijn noot in [BNB 2015/31](#), onderdeel 6 op gewezen dat het verbondenheids criterium onevenwichtig uitwerkt.¹⁰⁴ Kavelaars sluit zich aan bij het oordeel van de

⁹⁷ Hof Den Haag 28 maart 2014, ECLI:NL:GHDHA:2014:1317; geen cassatie, Beeldkrant 10 juli 2014, mededeling staatssecretaris 4 juli 2014, nr. DGB 2014-3035. Zie met name Bijschrift Team Vaktechniek Beeldkrant 1 juli 2014.

⁹⁸ Hof Den Haag 24 juli 2013, ECLI:NL:GHDHA:2013:3179, met name bij het oordeel van de rechtbank.

⁹⁹ Hof Amsterdam 26 september 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:3683 In cassatie was dat punt niet meer in geschil (HR 28 november 2014, ECLI:NL:HR:2014:3440).

¹⁰⁰ HR 28 november 2014, ECLI:NL:HR:2014:3440, r.o. 3.4.2.

¹⁰¹ *Amendement van het lid Neppérus*, 34.002, nr. 46, ontvangen 12 november 2014.

¹⁰² Het amendement geeft op dit punt geen toelichting. Zie echter de opmerking van de redactie bij de memorie van toelichting in V-N 2014/48.3.

¹⁰³ *Kamerstukken I 2014-2015, 34 002, D* (memorie van antwoord EK), onderdeel 2.3.

¹⁰⁴ Noot BNB 2015/31, onderdeel 6.

Hoge Raad, maar pleit voor een wetgeving waarin het in essentie niet meer uitmaakt of een direct 5%-belang wordt gehouden, dan wel een indirect 5%-belang. Kavelaars gaat er bij deze opmerking van uit dat de dga die vanuit de holding werkt niet in een (fictieve) dienstbetrekking tot de werkmaatschappij staat waarin hij een AB heeft. Hij beargumenteert dit echter niet.¹⁰⁵ Het oorspronkelijke wetsvoorstel beoogde echter het verbondenheids criterium uit te breiden tot samenwerkingsverbanden waarin geen sprake was van een (in)direct aandelenbelang. Als sprake is van een indirect AB in een werkmaatschappij zal voor het gebruikelijke loon aansluiting kunnen worden gezocht bij de meestverdienende werknemer bij de werkmaatschappij.

Voorbeeld 5

Dga A neemt met zijn Holding BV voor 50% deel in een BV X, welke BV voor 1/3 deelneemt in drie andere vennootschappen.

Dga B neemt met zijn Holding BV voor 45% deel in dezelfde BV X.

Dga C neemt met zijn Holding BV voor 5% deel in dezelfde BV X.

A en B hebben een (middellijk) AB in alle vennootschappen. Voor hen kan, ervan uitgaande dat arbeid wordt verricht, als bewijsminimum aansluiting worden gezocht bij de meestverdienende werknemer van alle vennootschappen.

C heeft een middellijk AB in BV X, maar geen AB in de 3 kleindochters. Voor C geldt ook de meestverdienende werknemer als bewijsminimum. Dit niet vanwege een middellijk AB, maar vanwege de 1/3 verbondenheid.

Voorbeeld 6

Als in hetzelfde voorbeeld BV X niet voor 1/3 maar voor 1/4 deelneemt in de drie andere vennootschappen tellen de meestverdienende werknemers van deze drie vennootschappen wel mee voor A en B, die immers een middellijk AB hebben, maar niet voor C, nu niet wordt voldaan aan de eis van verbondenheid.

Let op!

Naast een (in)direct AB zal er voor toepassing van de gebruikelijkloonregeling ook sprake moeten zijn van arbeid. Er gelden hiervoor geen hoge eisen. Het verrichten van formele handelingen, zoals het als statutair directeur zetten van handtekeningen, volstaat.¹⁰⁶

Doorgaans zal een werkmaatschappij een fee in rekening brengen aan een Holding BV. Als sprake is van dividend kan de fee niet op de winst in aftrek worden gebracht. Als de fee in de werk-BV wordt afgetrokken van de winst is dat een aanwijzing dat er sprake is van een beloning voor arbeid of van een vergoeding van bepaalde kosten, al dan niet aan de AB-werknemer.

5.4. Afroommethode

5.4.1. Algemeen

De Hoge Raad (17 september 2004, [ECLI:NL:HR:2004:AN8666](#)) heeft voor de toepassing van de gebruikelijkloonregeling een methode erkend die het loon benadert op basis van de opbrengsten van de BV, verminderd met de aan de winst toe te rekenen kosten (de afroommethode). De Hoge Raad noemt deze methode als alternatief voor het vinden van een externe maatman (r.o. 3.4).

Niet bij samenwerkingsverbanden en andere werknemers

De Hoge Raad heeft het bereik van de afroommethode ingeperkt op 9 november 2012, [ECLI:NL:HR:2012:BW4167](#) (advocatenmaatschap) en [ECLI:NL:HR:2012:BW4756](#) (orthodontistenpraktijk). De afroommethode geldt alleen als de opbrengsten van een BV (nagenoeg) geheel voortvloeien uit de door de directeur daarvan - in zijn hoedanigheid van werknemer van die BV - verrichte arbeid.

Als het aandeel van de BV in het resultaat van het samenwerkingsverband bestaat uit een percentage van het resultaat van dat samenwerkingsverband, ontbreekt de relatie met de door

¹⁰⁵ A.L. Mertens doet een voorzet in BNB 2014/215: "In een situatie zoals hier waarin de notarissen hun werkzaamheden verrichten voor rekening en risico van hun praktijkvennootschappen zou naar mijn mening even goed kunnen worden geargumenteed dat niet 'ten behoeve van' de NV wordt gewerkt maar ten behoeve van de eigen praktijkvennootschap, zodat om die reden een fictieve dienstbetrekking met de NV niet aan de orde komt."

¹⁰⁶ Hof Amsterdam 9 mei 2001, [ECLI:NL:GHAMS:2001:AB1741](#), r.o. 5.2.3.

hem verrichte arbeid (advocatenmaatschap, [ECLI:NL:HR:2012:BW4167](#), r.o. 5.2). Die relatie ontbreekt ook als naast de directeur-enigaandeelhouder nog enige werknemers in dienst van de vennootschap werkzaam zijn (mondhygiënisten werkzaam in een orthodontistenpraktijk, [ECLI:NL:HR:2012:BW4756](#), r.o. 3.4.3). In cassatie berustte de staatssecretaris in het oordeel van het hof dat de afroom- of winstreductiemethode niet kan worden toegepast als het aandeel van de werknemer/AB-houder in het resultaat van een samenwerkingsverband (i.c. een maatschap) voor 10% of meer afhankelijk is van arbeid van (kortweg) andere maten en/of werknemers.¹⁰⁷

Daarmee wordt impliciet de stelling van de A-G Wattel aanvaard die de afroommethode alleen dan de juiste maatstaf acht als sprake is van "éénpitters" zonder professionals in dienst, die in wezen een werknemer vervangen bij een inhurende organisatie, zoals bijvoorbeeld de interimmanager.

Naar aanleiding van de arresten van 9 november 2012 verspreidde het Landelijk Kantoor Belastingregio's Team Vaktechniek een handvat met daarin een beschrijving van een aantal voorbeeldsituaties.¹⁰⁸ Dit handvat is, nu de staatssecretaris van cassatie heeft afgezien, achterhaald.¹⁰⁹

Winstreductiemethode

De inspecteur heeft geprobeerd de winstreductiemethode te presenteren als alternatief voor de afroommethode. Hij gaf aan een wezenlijke onderscheid te zien tussen de winstreductiemethode die een splitsing maakt tussen de productiefactoren arbeid en kapitaal teneinde de waarde van de arbeid te bepalen en de afroommethode die uitsluitend ziet op de opbrengst van de BV. Het verwijzingshof Amsterdam heeft echter in beide zaken (resp. 26 september 2013, [ECLI:NL:GHAMS:2013:3683](#), advocatenmaatschap en 13 maart 2014, [ECLI:NL:GHAMS:2014:783](#), orthodontistenpraktijk) de winstreductiemethode als alternatief voor de afroommethode verworpen wegens de grote gelijkenis van de methoden.

Op de winstreductiemethode wordt ingegaan bij onderdeel 5.4.3.

Nevenschikking of onderschikking

Over de vraag of de inspecteur de keuze heeft om de afroommethode toe te passen ook als er een externe maatman is lijkt de rechtspraak (met toepassing van de wetgeving die gold tot en met 2014) te kiezen voor onderschikking van de afroommethode. De staatssecretaris heeft voor de nieuwe wetgeving vanaf 2015 een vergelijkbare positie ingenomen.

Als er een meest vergelijkbare dienstbetrekking ("een nagenoeg identieke dienstbetrekking") kan worden gevonden heeft de afroommethode geen toegevoegde waarde. Het praktisch nut van de afroommethode neemt toe naarmate de dienstbetrekkingen minder op elkaar lijken. Zowel de inhoudingsplichtige als de inspecteur kunnen in dat geval de afroommethode aandragen. De methode houdt ook betekenis als middel om tot een afspraak over de hoogte van het loon te komen of als controlemiddel voor beide partijen.¹¹⁰

De rechtspraak is niet eenduidig. Twee rechtbanken kozen voor onderschikking van de afroommethode,¹¹¹ terwijl in hoger beroep een hof in twee zaken het standpunt verwierp dat als er een werknemer in een soortgelijke dienstbetrekking in de markt te vinden is, de inspecteur zou moeten afzien van toepassing van de afroommethode.¹¹² Omgekeerd kan een AB-werknemer niet de toepassing van de afroommethode eisen als deze tot een gunstiger uitkomst leidt dan de vergelijkingsmethode.¹¹³

Let op!

Aanbevolen wordt de afroommethode **zowel vóór als na 2015** alleen toe te passen als controlemiddel en, in het geval van de éénpitter, als een meestvergelijkbare dienstbetrekking

¹⁰⁷ Toelichting staatssecretaris 15 mei 2014, nr. [DGB 2014-2316](#), V-N 2014/31.17.

¹⁰⁸ Handvat van 5 december 2012, kenmerk TV LH IH/S&E 120014 (WOB-versie).

¹⁰⁹ Op de Beeldkrant van 29 januari 2014 gaf Team Vaktechniek in een bijchrift aan dat de eerder verspreide handreiking zou worden aangepast, nadat de uitkomst van de tweede verwijzingszaak bekend zou zijn.

¹¹⁰ [Kamerstukken II, 2014-2015, 34 002, nr. 10](#), blz 24 en [Kamerstukken I, 2014-2015, 34002, G, blz 5](#).

¹¹¹ Rechtbank Den Haag 9 januari 2014, [ECLI:NL:RBDHA:2014:241](#) en Rechtbank Holland Noord 11 november 2014, [ECLI:NL:RBNHO:2014:10956](#).

¹¹² Hof Den Haag 11 maart 2015, [ECLI:NL:GHDHA:2015:962](#), hoger beroep van Rechtbank Den Haag 9 januari 2014, [ECLI:NL:RBDHA:2014:241](#) en Hof Den Haag 20 mei 2015, [ECLI:NL:GHDHA:2015:1230](#), r.o. 7.4.

¹¹³ Rechtbank Haarlem 31 augustus 2011, [ECLI:NL:RBHAA:2011:BV2533](#).

weinig overeenkomsten vertoont met die van de éénpitter.

Let op!

Het staat de inspecteur niet vrij in jaren van substantiële winst van de BV de afroommethode toe te passen en in jaren van verlies of bescheiden winst het door de BV uitbetaalde loon als belastbaar loon aan te merken. Dit zou leiden tot een onredelijke en willekeurige belastingheffing die de wetgever noch heeft beoogd noch voorzien.¹¹⁴

5.4.2. Werking van de afroommethode

Als de afroommethode mag worden toegepast, is het vervolgens de vraag hoe deze methode werkt. Uitgangspunt is het arrest van de Hoge Raad van 17 september 2004, [ECLI:NL:HR:2004:AN8666](#) en de conclusie in deze zaak van de A-G Van Ballegooijen.¹¹⁵ De Hoge Raad overwoog (3.4):

"In een geval als het onderhavige, waarin de opbrengsten van de BV (nagenoeg) geheel voortvloeien uit de door de directeur - in zijn hoedanigheid van werknemer van de B.V. - verrichte arbeid, is het echter ook mogelijk het gebruikelijk loon te berekenen op basis van de opbrengsten van de B.V., verminderd met de aan die opbrengsten toe te rekenen kosten (exclusief het loon van die werknemer), lasten en afschrijvingen."

Het loon van een directeur-grootaandeelhouder wordt vervolgens gesteld op een zodanig bedrag dat het niet meer dan 30% (vanaf 2015: 25%) afwijkt van wat gebruikelijk is.

Let op!

Dit is dus een andere benadering dan de in de praktijk wel gehanteerde "70x70=49%" regel. Deze vuistregel, 30% kosten en 30% doelmatigheidsmarge) is niet op rechtspraak of beleid gebaseerd en kan daarom niet worden toegepast.

Na de arresten van 9 november 2012 is veel rechtspraak niet meer van belang als het gaat om een toets aan het "nagenoeg" criterium. Voor andere aspecten van de afroommethode geldt dat echter niet. Zie voor een recente rechterlijke uitspraak waarbij de afroommethode werd toegepast Rechtbank Noord-Holland 20 maart 2013.¹¹⁶

Opbrengsten BV minus kosten

De A-G onderscheidt in zijn conclusie in drie stappen bij het beoordelen van de zakelijkheid van de arbeidsbeloning.¹¹⁷

Stap 1: in hoeverre is de winst van de BV toe te schrijven aan de arbeid van de AB-werknemer (welke opbrengsten tellen niet mee)?

Stap 2: welke kosten kunnen op de arbeidsgerelateerde winst in mindering gebracht, zodat een netto "winst uit arbeid" resteert?

Stap 3: welk deel van de netto winst moet er worden afgeroomd (na aftrek van de doelmatigheidsmarge)?

Stap 1

Nagenoeg geheel voortvloeiend uit arbeid

Volgens Hof Amsterdam kan de afroommethode worden toegepast als "het gedeelte van de opbrengsten van belanghebbende dat is toe te rekenen aan de werkzaamheden van [X] bij [Y] Bouw BV, op eenvoudige en tussen partijen ook niet in geschil zijnde wijze is vast te stellen en geheel los staat van de overige opbrengsten (de deelnemingsresultaten en de vergoeding voor de werkzaamheden van de echtgenote bij [Y] Bouw BV)."¹¹⁸

¹¹⁴ Hof Den Haag 20 mei 2015, [ECLI:NL:GHDHA:2015:1230](#), r.o. 7.9.

¹¹⁵ 16 oktober 2003, [ECLI:NL:PHR:2004:AN8666](#).

¹¹⁶ Rechtbank Noord-Holland 20 maart 2013, [ECLI:NL:RBNHO:2013:BZ5480](#), r.o. 4.9.3.

¹¹⁷ Onderdeel 13 van de conclusie luidt: "In de wetsgeschiedenis van artikel 12a wordt nu eens over gebruikelijk loon dan weer over zakelijk loon geschreven. De twee adjectieven worden dooreen gebruikt. Door de term "zakelijk loon" wordt de aandacht gericht op de vraag of de BV niet te veel verdient op de arbeid van de aanmerkelijkbelanghouder. Anders gezegd: is de winst behaald met de arbeid van de aanmerkelijkbelanghouder zakelijk verdeeld tussen haar en hem. Bij de term "gebruikelijk loon" gaat de aandacht uit naar wat elders, buiten het verband van een aanmerkelijkbelang, in soortgelijke dienstbetrekkingen wordt verlood."

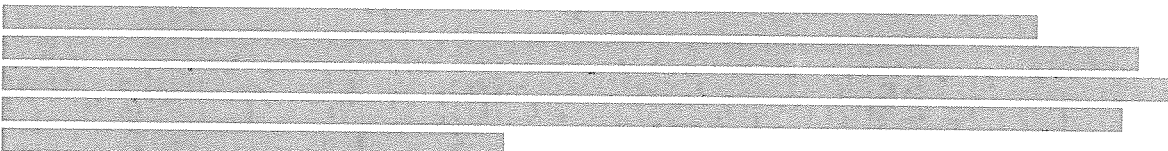
¹¹⁸ Hof Amsterdam 17 februari 2011, [ECLI:NL:GHAMS:2011:BP5120](#), r.o. 4.6. Nota bene: omdat er 12 werknemers bij de werkmaatschappij in dienst waren kan de afroommethode bij de huidige stand van de rechtspraak niet meer worden toegepast.

Let op!

In de praktijk komt het regelmatig voor dat men een onderscheid maakt tussen de managementfee en dividend dat de realiteit niet voldoende weergeeft. Zie verder bij de ontgaansmogelijkheden die worden besproken in onderdeel 7.8.1.

Rendement op het geïnvesteerde vermogen

De omvang van het rendement op het geïnvesteerde vermogen kan doorgaans eenvoudig worden vastgesteld. In de praktijk wordt – ten onrechte – ook wel van een winstonslag gesproken, als men op deze vergoeding doelt. Bij het rendement op het geïnvesteerde vermogen kan worden gedacht aan koerswinst die is behaald op effecten en rente die is bijgeboekt op de rekening-courant.



Geen winstonslag

De Hoge Raad biedt in het arrest van 17 september 2004 geen ruimte om op de winst ook een vergoeding voor ondernemerschap in mindering te brengen. In zijn conclusie verwees de A-G naar E. Aardema die in zijn noot onder BNB 1998/123 een dergelijke aftrek wel bepleitte. De achterliggende gedachte bij deze aftrek is dat in zakelijke verhoudingen niet alleen aan de werknemer, maar ook aan de ondernemer (de BV) een deel van de opbrengsten toekomt. De Hoge Raad volgt deze gedachte dus niet.¹¹⁹

Stap 2

Kosten, lasten en afschrijvingen

De begrippen “kosten, lasten en afschrijvingen” zijn ontleend aan artikel 15, onderdeel a van de Wet LB (tekst vanaf 2001 tot en met 2010)¹²⁰. Gedacht kan worden aan het salaris van het overige personeel, pensioenlasten, afschrijvingskosten, autokosten, accountantskosten etc. Kantoor- en administratiekosten komen voor aftrek in aanmerking voor zover ze zijn gemaakt voor het verkrijgen van de arbeid die onder de afroommethode valt.

Kosten die te maken hebben met pensioen en levensloop kunnen volgens de geldende – specifieke – regels in aanmerking worden genomen.

Let op!

Alle autokosten die betrekking hebben op de auto kunnen in mindering worden gebracht op de opbrengsten.

Afschrijving goodwill

Als er daadwerkelijk voor zakelijke goodwill is betaald kunnen de afschrijvingskosten op zichzelf genomen van de opbrengsten worden afgetrokken. Immers door de overwinstcapaciteit als gevolg van de overname van de organisatie van kapitaal en arbeid is de zakelijke goodwill doorgaans toe te rekenen aan de arbeid. In de praktijk zal afschrijving van zakelijke goodwill echter slechts in beperkte mate voorkomen.

Naast afschrijving op de daadwerkelijk betaalde goodwill dient ook rekening te worden gehouden met inverdiende goodwill. De achtergrond hiervan is dat bij de afroommethode niet de fiscale maar de commerciële jaarrekening uitgangspunt is.

Bij een normaal tot goed draaiende onderneming zal de inverdiende goodwill de af te schrijven goodwill meer dan compenseren. Alleen ingeval de onderneming slecht draait zal daarom van (enige) afschrijving van goodwill sprake kunnen zijn.¹²¹ De Hoge Raad is in 2012 aan een

¹¹⁹ Zie in dit verband ook de noot bij HR 9 november 2012, [ECLI:NL:HR:2012:BW4167](#), onder het kopje “De gecorrigeerde afroommethode?” (V-N 2012/44.18).

¹²⁰ “De in deze definitie voorkomende elementen kwamen alle reeds voor in het oude artikel 14 van die wet en de — onder meer — daarop gebaseerde rechtspraak, en hebben dan ook dezelfde betekenis.” [Kamerstukken II, 1999-2000, 26 728, nr. 3](#) (memorie van toelichting), blz 27. Zie ook het voormalige artikel 35 Wet IB'64.

¹²¹ Hof Leeuwarden 28 juni 2011, [ECLI:NL:GHLF:2011:BQ9835](#). Ter bepaling van de afroommethode heeft het Hof Leeuwarden de afschrijving van de commerciële goodwill in aftrek toegelaten. Tijdens de zitting heeft de inspecteur zich hier tegen verzet met de volgende argumenten:

- er is bij de geruisloze inbreng ten onrechte rekening gehouden met goodwill. Deze is nl. persoonlijk (advocaat);
- met de zakelijke goodwill heeft de inspecteur voldoende rekening gehouden. Hij gaat immers uit van het (lagere) winstaandeel door de inverdienregeling.

beoordeling niet toegekomen omdat toepassing van de afroommethode werd afgewezen.¹²²

Pensioenkosten

Er zijn grote verschillen tussen de commerciële waarderingsmethodiek en de fiscale waarderingsmethodiek. Zo mag een onderneming bijvoorbeeld fiscaal geen rekening houden met toekomstige loon- en prijsstijgingen tenzij deze daadwerkelijk zijn betaald. Bij een commerciële waardering wordt rekening gehouden met toekomstige salarisstijgingen en de rekenrente die de onderneming hanteert voor het contant maken van toekomstige betalingsverplichtingen. Voor de toepassing van de afroommethode mogen pensioenkosten die betrekking hebben op de aan arbeid toe te kennen beloning op commerciële basis worden berekend. De commerciële waarde van de opgebouwde aanspraak en eventuele backservice zijn voor de toepassing van de afroommethode het meest realistisch. Uiteindelijk moet te zijner tijd het pensioen betaald kunnen worden.

Welke kosten, lasten en afschrijvingen komen niet in mindering?

De bewijslast van het feit dat er kosten, lasten en afschrijvingen zijn die aan de opbrengsten uit de door de belanghebbende verrichte arbeid zijn toe te rekenen ligt bij belanghebbende. Zie bijvoorbeeld een beroep op een beroepsaansprakelijkheidsrisico dat niet slaagde omdat te weinig feiten werden gesteld.¹²³ In een ander geval claimde men een aftrek omdat de risico's van ziekte en arbeidsongeschiktheid van de AB-werknemer en zijn echtgenote niet zouden zijn verzekerd. De rechtbank achtte deze stelling niet aannemelijk gemaakt.¹²⁴ In weer een ander geval liet belanghebbende zijn stelling dat rekening moest worden gehouden met het risico dat hij loopt ten aanzien van een eventuele arbeidsongeschiktheid varen.¹²⁵

Stap 3

Berekening van het af te romen bedrag

De vaststelling van een gebruikelijk loon is van feitelijke aard. Dat was ook de reden waarom de staatssecretaris niet in cassatie ging toen twee hoven in eenzelfde casus tot verschillende uitkomsten kwamen.¹²⁶ In de noot zet de redactie van V-N de overeenkomsten en verschillen in beide uitspraken op een rijtje.¹²⁷

Voorbeeld 1

Een BV maakt een omzet van € 300.000 die (nagenoeg) volledig door de AB-werknemer wordt gegenereerd. De kosten van huisvesting, secretariële ondersteuning, vakliteratuur, reizen, communicatie en afschrijvingen bedragen € 100.000. De BV heeft voor € 50.000 geïnvesteerd in een laptop, een i-Pad en kantoorinrichting.

Het gebruikelijk loon kan als volgt worden berekend:

Omzet	€ 300.000
Rendement op het geïnvesteerde vermogen (10/110)	€ 27.272 -/-
Aan omzet verbonden kosten	€ 100.000 -/-
Netto resultaat (voor loon dga = gebruikelijk loon)	€ 172.728
Minimaal te verlonen (70% van € 172.728)	€ 120.909

Voorbeeld 2

Berekening gebruikelijk loon en correctie aan de hand van de ingediende aangiften Vpb

	Jaarrekening 2015	Relevant voor berekening gebruikelijk loon

Zie ook de Conclusie van A-G Wattel 13 april 2012, [ECLI:NL:PHR:2012:BW4167](#), onderdeel 4.3.

¹²² HR 9 november 2012, [ECLI:NL:HR:2012:BW4167](#), r.o. 6.

¹²³ Hof Leeuwarden, 28 juni 2011, [ECLI:NL:GHLEE:2011:BQ9835](#).

¹²⁴ Rechtbank Haarlem, 15 juli 2009, [ECLI:NL:RBHAA:2009:BJ2945](#).

¹²⁵ Hof Amsterdam 17 februari 2011, [ECLI:NL:GHAMS:2011:BP5120](#).

¹²⁶ Toelichting staatssecretaris van 28 maart 2011 nr. [DGB 2011-1481](#) n.a.v. uitspraak Hof Amsterdam van 17 februari 2011, [ECLI:NL:GHAMS:2011:BP5120](#).

¹²⁷ Aantekening V-N 2011/24.12. Betrof Hof Den Haag 2 februari 2011, [ECLI:NL:GHSGR:2011:BP3260](#); en Hof Amsterdam 17 februari 2011, [ECLI:NL:GHAMS:2011:BP5120](#).

Omzet	€ 200.000	€ 200.000
Rente rekening-courant dga	€ 2.000	€ 2.000
Onderhanden werk	€ 15.000	€ 15.000
Totaal opbrengsten	€ 217.000	€ 217.000
Verkoopkosten	-/- € 20.000	-/- € 20.000
Personeelskosten	-/- € 46.000	-/- € 2.000 (*)
Afschrijvingen inventaris en auto	-/- € 4.000	-/- € 4.000
Autokosten	-/- € 12.000	-/- € 12.000
Kantoorkosten	-/- € 5.000	-/- € 5.000
Winst	€ 130.000	
Gebruikelijk loon		€ 174.000
Doelmatigheidsmarge 25%		€ 43.500
Verloond had moeten worden		€ 130.500
Brutoloon in loonadministratie		€ 44.000
Correctie op brutoloon		€ 86.500

(*) hier alleen personeelskosten invoeren niet zijnde loonkosten van de dga.

5.4.3. Winstreductiemethode

Als er discussie bestaat over de vraag of er een meestvergelijkbare dienstbetrekking kan worden gevonden of als deze in het geval van de door Wattel genoemde éénpitter moeilijk kan worden gevonden kan behalve de afroommethode ook de winstreductiemethode als controlemiddel worden ingezet. De afroommethode is historisch gezien afkomstig uit de LB-sfeer om de management-BV's te bestrijden. In de praktijk werd een doorstootafpraak gemaakt, waarbij in de regel werd uitgegaan van een doorstoot van 70% (rekening houdend met de doelmatigheidsmarge werd er $70 \times 70 = 49\%$ belast). De winstreductiemethode is historisch gezien afkomstig uit de IB-sfeer en is gebaseerd op de omgekeerde toepassing van de geruisloze inbrengjurisprudentie.¹²⁸

Een onderneming is bedrijfseconomisch gezien een organisatie van kapitaal en arbeid. Beide productiefactoren krijgen een passende beloning toe. Alvorens toe te komen aan de vraag welke arbeidsbeloning aan de in de onderneming werkzame personen toekomt moet worden bepaald welke vergoeding aan de desbetreffende kapitaalverschaffer(s) toekomt. De hoogte van deze vergoeding is mede afhankelijk van de hoogte van het geïnvesteerde vermogen, de marktrente en een risico-opslag. Na afsplitsing van de vergoeding welke ziet op het verstrekken van kapitaal resteert de aan de factor arbeid toe te rekenen vergoeding.

Hof Amsterdam oordeelde dat de door de inspecteur aangedragen "winstreductiemethode" grote gelijkenis vertoont met de afroommethode als bedoeld in het arrest van de Hoge Raad van 17 september 2004.¹²⁹

De staatssecretaris was het daarmee eens en zag af van het instellen van beroep in cassatie met de volgende motivering:

*"Het Hof heeft voorts de door de inspecteur als alternatief voor de afroommethode aangedragen winstreductiemethode (nettowinst minus een vergoeding voor het verstrekken van kapitaal) verworpen, aangezien ook die methode uitgaat van de opbrengsten van belanghebbende. Naar mijn mening volgt uit het verwijzingsarrest dat in een geval als het onderhavige de hoogte van het gebruikelijk loon moet worden onderbouwd met andere gegevens dan de opbrengsten van belanghebbende, zodat 's Hofs oordeel geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting."*¹³⁰

De winstreductiemethode is ondanks overeenkomsten niet gelijk aan de afroommethode. Daarom is deze methode alleen geschikt om te worden gebruikt als controlemiddel.

¹²⁸ Met name HR 8 oktober 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA3265, BNB 1998/123.

¹²⁹ Hof Amsterdam 26 september 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:3683, r.o. 5.6.

¹³⁰ Toelichting staatssecretaris 15 mei 2014, nr. DGB 2014-2316, V-N 2014/31.17.

Berekening

Hof Amsterdam vermeldde de berekening door de inspecteur van een gebruikelijk loon op basis van de winstreductiemethode in r.o. 5.4. en 5.5. Rechtbank Leeuwarden gaf de berekening van de inspecteur in dezelfde casus op basis van de afroommethode weer in r.o. 2.4.¹³¹

¹³¹ Rechtbank Leeuwarden 25 maart 2010, [ECLI:NL:RBLEE:2010:BL9903](#).

6. Werkzaamheden binnen en buiten een concern; doorbetaaldloonregeling

6.1. Algemeen

De Hoge Raad heeft bepaald dat het gebruikelijk loon per lichaam dient te worden toegepast.¹³² Wel zal, als het salaris van de AB-werknemer ook is bedoeld als beloning van werkzaamheden die hij heeft verricht voor een andere concernvennootschap, daarmee rekening moeten worden gehouden bij het vaststellen van de hoogte van het gebruikelijk loon van die andere concernvennootschap.¹³³

Naar de letter van de gebruikelijkloonregeling zou per lichaam waarvoor een AB-werknemer werkzaamheden verricht een gebruikelijk loon moeten worden vastgesteld en daarom een LB-nummer moeten worden afgegeven en een loonadministratie moeten worden opgezet. Uit een oogpunt van administratieve lastenverlichting achtte men het onwenselijk dat een aanmerkelijkbelanghouder met concernvennootschappen bij iedere concernvennootschap een gebruikelijk loon, na toepassing van de doelmatigheidsmarge, zou opnemen.¹³⁴ In dergelijke situaties kan de zogenoemde doorbetaaldloonregeling toepassing vinden, die is opgenomen in artikel 32d van de Wet LB.¹³⁵ Deze regeling geldt ook voor situaties buiten concern, als sprake is van "gedeeld ondernemerschap".

In de parlementaire geschiedenis is bij het tweede lid van artikel 12a van de Wet LB (tekst 2015: lid 3) opgemerkt dat het hiervoor genoemde arrest van de Hoge Raad thans niet meer van belang is. In dat lid, dat geldt vanaf 1 januari 2010, wordt er bij wijze van fictie van uitgegaan dat bij toepassing van de doorbetaaldloonregeling de inhoudingsplichtige het loon verstrekt voor de werkzaamheden van alle concernonderdelen.¹³⁶ De mogelijkheid het concernloon op één inhoudingsplichtige te verlonen, doet echter niet af aan de verplichting het gebruikelijk loon per lichaam vast te stellen.¹³⁷

6.2. De dga van een management BV in een concernverhouding

Volgens de memorie van toelichting¹³⁸ is bij toepassing van de doorbetaaldloonregeling de gebruikelijkloonregeling alleen van toepassing op de "hoofdbetrekking", waarbij het aan de werknemer betaalde loon wordt afgezet tegen diens totale arbeidsprestatie voor de concernonderdelen. Er hoeft dus niet per vennootschap een gebruikelijk loon te worden verantwoord. De regeling wordt met inbegrip van de marge van 25% op het totaal van de werkzaamheden van de dga toegepast.¹³⁹

Voorbeeld 1

Een dga heeft via zijn holding een 100% belang in drie dochtermaatschappijen, A, B en C. Hij verricht voor alle vier de vennootschappen arbeid. Bij toepassing van de doorbetaaldloonregeling mag voor alle werkzaamheden één gebruikelijk loon worden vastgesteld en bij de holding worden verloned. De doelmatigheidsmarge van 25% mag op het gehele bedrag worden toegepast.

Let op!

De doorbetaaldloonregeling is voor de premieheffing werknemersverzekeringen alleen van toepassing als het loon wordt doorbetaald aan degene die in de zin van de Wet financiering

¹³² HR 17 september 2004, ECLI:NL:HR:2004:AR3152 (artikel 81 Wet RO).

¹³³ HR 11 november 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU6018, BNB 2006/147.

¹³⁴ Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3 (memorie van toelichting).

¹³⁵ Wet van 20 december 2007, Stb. 2007, 563 jo Stb. 2008, 566 (Kamerstukken 31 705). Artikel 32d is in verband met de invoering van de werkkostenregeling aangepast bij de Fiscale verzamelwet 2011, Stb 2011, nr. 562 (kamerstukken 32 810).

¹³⁶ Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3 (memorie van toelichting), blz 54.

¹³⁷ Zie de noot van Th.J.M. van Schendel in NTFR2010-350 bij Rechtbank Haarlem 12 januari 2010, ECLI:NL:RBHAA:2010:BK9271.

¹³⁸ Kamerstukken II, 2007-2008, 31 206, nr. 3 (memorie van toelichting), blz 26.

¹³⁹ Kamerstukken II 2009-2010, 31 705, nr. 23 (verslag van een schriftelijk overleg), blz 23.

sociale verzekeringen (Wfsv) werkgever van de desbetreffende werknemer is.¹⁴⁰

Voorbeeld 2

Een dga werkt via zijn holdingvennootschap voor twee werkmaatschappijen, te weten A en B. De holding heeft 20% van de aandelen in werkmaatschappij A, waardoor de Regeling DGA niet van toepassing is. In de werkmaatschappij wordt de dga als verzekerde aangemerkt. Volgens de overeenkomst met de werkmaatschappij wordt voor de werkzaamheden van de dga voor de werkmaatschappij € 50.000 betaald.

De dga heeft 100% van de aandelen in werkmaatschappij B, die eveneens € 50.000 betaalt. Hij verricht voor de holding geen werkzaamheden waar een beloning tegenover staat. De dga past op zijn loon de doorbetaald-loonregeling toe. Het loon bij de werkmaatschappijen van € 100.000 wordt doorbetaald aan de holding. In de holding wordt bedrag € 60.000 verloond, dat lager is dan het totale loon in de werkmaatschappijen.

Vraag 1

Over welk bedrag dient de holding LB/PV af te dragen?

Antwoord

De AB-werknemer kan uit de holding nooit minder dan het doorgestorte loon genieten, dus in het voorbeeld € 100.000. Op grond van artikel 32d van de Wet LB wordt de holding geacht het doorbetaalde loon te verstrekken. Er dient dus nog een bedrag van € 100.000 - € 60.000 = € 40.000 te worden verloond.¹⁴¹

In dit antwoord wordt er van uitgegaan dat volgens de managementovereenkomst de hele vergoeding kan worden aangemerkt als beloning voor de door de directeur verrichte werkzaamheden. Als er ook kosten worden vergoed die zijn gemaakt bij de uitoefening van de werkzaamheden dienen deze kosten nog in mindering te worden gebracht.

Vraag 2

Maakt het uit of de dga in de werkmaatschappij verzekerd is voor de werknemersverzekeringen?

Antwoord

Het maakt niet uit of de dga in de werkmaatschappij is verzekerd voor de werknemersverzekeringen.

Vraag 3

Stel dat in het gekozen voorbeeld het gebruikelijke loon voor de arbeid in de holding € 10.000 zou bedragen, en dat voor de beide werkmaatschappijen elk € 40.000. Welk bedrag dient te worden verloond?

Antwoord

Bij de toepassing van de gebruikelijkloonregeling bij de holding dient het aan de werknemer uitbetaalde loon afgezet te worden tegen diens totale arbeidsprestatie voor de holding en de werkmaatschappijen.

Het gebruikelijke loon mag voor het gehele concern worden vastgesteld. Gegeven is dat het gebruikelijk loon € 90.000 bedraagt. De dga mag rekening houden met een doelmatigheidsmarge van 25%. Het gebruikelijke loon is dus € 67.500.

Echter, het feitelijk genoten en doorbetaalde loon ad €80.000 dient geheel te worden verloond.¹⁴²

Niet alleen in concernverhoudingen, maar ook bij "gedeeld ondernemerschap" samen met andere directeuren-grootaandeelhouders via een praktijk-BV kan de doorbetaaldloonregeling worden toegepast. Hierna wordt op het tweede type nader ingegaan, met name met het oog op de toepassing van de doelmatigheidsmarge.

¹⁴⁰ Artikel 59, lid 1 Wfsv.

¹⁴² Deze uitkomst is anders dan Mr. A.A.W. Langevoord, De gebruikelijkloonregeling binnen het dga-concern, Fiscaal Tijdschrift Vermogen 2014/09 bepleit.

6.3. De dga van een management BV in een VOF-conforme omgeving

Uit de memorie van toelichting bij de Overige fiscale maatregelen 2008 blijkt dat de zuivere management-BV buiten de toepassing van artikel 32d van de Wet LB blijft.¹⁴³ De werknemer van een management-BV is immers niet uit hoofde van zijn dienstbetrekking werkzaam voor een derde.

Het lichaam dat de manager in dienst neemt, zou dat ook doen wanneer de manager zijn diensten rechtstreeks aanbiedt en niet via zijn BV.

Er wordt echter een uitzondering gemaakt voor de situatie waarin sprake is van "gedeeld ondernemerschap".

De situatie laat zich als volgt beschrijven:

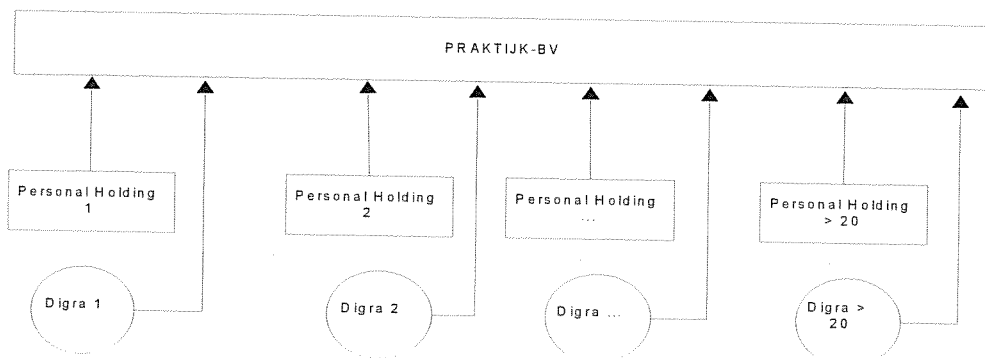
- de praktijk-BV¹⁴⁴ treedt op naar 'buiten';
- elke dga participeert in de praktijk-BV via zijn 'eigen' BV;
- de dga houdt geen middellijk (soort-)AB in de praktijk-BV;
- de dga is formeel in dienstbetrekking bij de praktijk-BV;
- het bij de praktijk-BV verdiende loon is voor rekening van de 'eigen' BV en
- qua samenwerking en financiële verhoudingen is de praktijk-BV materieel vergelijkbaar met een vennootschap onder firma.

Als het belang in de praktijk-BV een (middellijk) AB vormt dan is de casus gelijk aan die van een dga die werkzaam is binnen een concern.

Heeft de dga geen AB in de praktijk BV/NV dan speelt in de relatie dga/praktijk-BV artikel 12a Wet LB vanzelfsprekend geen rol.¹⁴⁵ Artikel 12a van de Wet LB speelt dan alleen een rol in de relatie van de dga tot de "eigen" BV.

Als de dga een dienstbetrekking in de zin van artikel 2 van de Wet LB heeft bij de praktijk-BV/NV mag het loon worden doorbetaald. Het doorbetaalde loon is echter niet afkomstig van een concernonderdeel waarin de dga zelf een AB houdt. Daarom zal de doelmatigheidsmarge niet van toepassing zijn. De "eigen" BV dient als inhoudingsplichtige het loon van de praktijk-BV integraal door te betalen dat de dga zonder de doorbetaaldloonregeling van de praktijk-BV zou hebben genoten.

Structuur



¹⁴³ "Een zuivere management-BV valt daar uiteraard niet onder; het lichaam dat de manager in dienst neemt, zou dat ook doen wanneer de manager zijn diensten rechtstreeks aanbiedt en niet via zijn BV." *Overige fiscale maatregelen 2008, Kamerstukken II, 31 206, nr. 3, biz 26.*

¹⁴⁴ In de wetshistorie wordt gesproken van een praktijk-BV; in de praktijk gaat het meestal om een NV.

¹⁴⁵ Als er meer dan 20 personal holdings (hierna: ph's) zijn met elk minder dan 5% in de praktijk-BV betekent nog niet dat de dga's van de ph's geen AB in de praktijk-BV houden. Indien er sprake is van de vorming van exclusieve winstreserves of van voorbehouden inzake de winstverdeling dan zijn die aandelen niet dooreen leverbaar en is er sprake van een soort-AB.

Is de doelmatigheidsmarge op het doorbetaalde loon van toepassing?

Aanvankelijk was men van mening dat de gebruikelijkloonregeling, en met name de doelmatigheidsmarge, niet op het doorbetaalde loon van toepassing was. De AB-werknemer houdt immers een AB in "zijn" personal holding en niet in de praktijk-BV en hij verricht zijn arbeid in de praktijk-BV niet ten behoeve van een BV waarin hij een AB bezit. Op dat loon is dus niet de gebruikelijkloonregeling van toepassing. Het feit dat het loon in "zijn" personal holding vloeit, is slechts het gevolg van een fiscale faciliteit in artikel 32d LB. Op grond hiervan zou de conclusie kunnen worden getrokken dat de doelmatigheidsmarge niet van toepassing is vanwege de verplichting tot integrale doorbetaling van het loon.

Dit bleek echter niet de bedoeling van de wetgever. Met ingang van 2010 is dat neergelegd in het nieuwe tweede lid van artikel 12a Wet LB. Uit de artikelsgewijze toelichting blijkt nu duidelijk dat bij "gedeeld ondernemerschap" op het niveau van de persoonlijke houdster de gebruikelijkloonregeling inclusief de doelmatigheidsmarge wordt toegepast.¹⁴⁶

Voorbeeld 3

X, advocaat, is met 24 andere advocaten, via een personal holding lid van een maatschap. Deze maatschap is omgezet in een praktijk-NV waarin elke advocaat via een personal holding voor 4% deelneemt. De wijze van samenwerken en de financiële verhoudingen zijn de zelfde gebleven als bij de maatschap. Vanuit de praktijk-NV wordt het loon van X ad € 500.000, met een beroep op de doorbetaaldloonregeling via de personal holding van X uitbetaald. Welk loon moet terzake van deze werkzaamheden aan X worden doorbetaald?

Uitwerking

De personal holding van X fungeert in beginsel als management-BV. Voor de zuivere management-BV is de doorbetaaldloonregeling niet van toepassing. Echter, de wijze van samenwerken en de financiële verhoudingen zijn nog net zoals toen de maatschap nog bestond. Dat kwalificeert als gedeeld ondernemerschap waardoor toch een beroep gedaan kan worden op de doorbetaaldloonregeling. In de personal holding houdt X een AB zodat de gebruikelijkloonregeling van toepassing is. Vanaf 2010 is in de wet verduidelijkt dat ook in deze situatie de doelmatigheidsmarge kan worden toegepast. Daarom dient op grond van artikel 12a, tweede lid Wet LB ten minste € 375.000 te worden verloond.

Let op!

Vanaf 2010 mag bij gedeeld ondernemerschap op het doorbetaalde loon de doelmatigheidsmarge worden toegepast. Tot 2010 is in niet concern-gevallen de doelmatigheidsmarge op het doorbetaalde loon nog niet van toepassing.¹⁴⁷

¹⁴⁶ Overige fiscale maatregelen 2010, Kamerstukken II, 32 129, nr. 3, blz 53, 54.

¹⁴⁷ Voor concerngevallen waarin de dga zelf een AB houdt ligt de zaak anders, zie onderdeel 6.2. Er is een reeds vóór 2010 bestaande praktijk wettelijk vastgelegd. Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3 (memorie van toelichting), blz 54. Zie ook de Notitie Fiscale positie directeur-groootaandeelhouder, 31 705, nr. 19, blz 10 en Verslag van een schriftelijk overleg, 31 705, nr. 23, blz 23.

7. Omstandigheden die het loon verlagen

In het tweede lid van artikel 12a van de Wet LB is een tegenbewijsregeling opgenomen die er op neer komt dat als een inhoudingsplichtige aannemelijk kan maken dat het loon van de meest vergelijkbare dienstbetrekking lager is dan het bewijsgrensbedrag uitgegaan kan worden van dat lagere bedrag. Dat zal zich voor kunnen doen bij een deeltijdfunctie, al is dat niet altijd het geval. Ook boven het niveau van het bewijsgrensbedrag kan sprake zijn van een correctie in verband met deeltijd.

In dit onderdeel worden ook andere situaties behandeld waarin een afwijkend gebruikelijk loon kan worden vastgesteld.

Als sprake is van dienstbetrekkingen bij meerdere vennootschappen binnen concernverband, zal de gebruikelijkloonregeling in beginsel per vennootschap moeten worden toegepast.¹⁴⁸ De toepassing van de "doorbetaaldloonregeling" biedt een praktische werkwijze. Zie verder bij onderdeel 6.

7.1. Deeltijdfuncties e.d.

Of nu aansluiting wordt gezocht bij het bewijsgrensbedrag dan wel bij het loon van een meestverdienende werknemer, in alle gevallen kan het van belang zijn dat er in deeltijd wordt gewerkt of dat een functie niet het gehele jaar heeft geduurd.

Indien aannemelijk is dat een AB-werknemer niet op voltijdsbasis werkt kan in het algemeen, rekening houdend met de aard en omvang van de verrichte werkzaamheden worden aangesloten bij een evenredig gedeelte van een gebruikelijk loon op voltijdsbasis. De bewijslast hiervoor ligt bij de inhoudingsplichtige.¹⁴⁹

7.1.1. Ziekte en detentie

Bij het werken in deeltijd als gevolg van arbeidsongeschiktheid, in casu de ziekte van Crohn, ligt de situatie niet anders. Ook in dat geval zal het lagere loon aannemelijk moeten worden gemaakt.¹⁵⁰ Het feit dat een WAO uitkering wordt genoten is daarentegen niet van invloed op de hoogte van het gebruikelijk loon.¹⁵¹ De arbeid van een zieke werknemer die bij re-integratie voor een beperkte tijd met behoud van een ziekte-uitkering kan worden verricht zonder ter zake drukkende loonkosten heeft "loonwaarde", een waarde voor het bedrijf die, gelet op de arbeidsverhouding, in een loon kunnen worden uitgedrukt.¹⁵² Detentie leidt niet vanzelfsprekend tot een tijdsevenredige vermindering van het gebruikelijk loon.¹⁵³

7.1.2. Andere inkomsten uit hetzelfde lichaam

De gebruikelijkloonregeling heeft betrekking op de arbeid die een AB-werknemer ten behoeve van een lichaam verricht. De vaststelling van een gebruikelijk loon staat in beginsel los van hetgeen de AB-werknemer om andere redenen uit eenzelfde lichaam geniet, bijvoorbeeld als rechthebbende op lijfrente-uitkeringen, levensloopuitkeringen of andere uitkeringen die verband houden met in het verleden verrichte arbeid, zoals pensioen-, WAO-, WIA of WAZ-uitkeringen of een uitbetaling van een in het verleden gereserveerde arbeidsbeloning.

Dergelijke uitkeringen kunnen wel een rol spelen bij de beoordeling of de vaststelling van een beloning die lager is dan gebruikelijk direct voortvloeit uit het waarborgen van de continuïteit van

¹⁴⁸ HR 11 november 2005, [ECLI:NL:HR:2005:AU6018](#), BNB 2006/147.

¹⁴⁹ Zie het inmiddels ingetrokken Besluit van 22 mei 2001, nr. [CPP2000/3172M](#) (BNB 2001/370), sub 3.1. Zie ook de brief van de staatssecretaris van 21 januari 1998, nr. [DB97/2769U](#), V-N 1998/7.17. Vergelijk rechtbank Haarlem 29 september 2009, [ECLI:NL:RBHAA:2009:BK1923](#), r.o. 4.31, en rechtbank Noord-Holland 20 maart 2013, [ECLI:NL:RBNHO:2013:BZ5480](#), r.o. 4.8.3 en hof Den Haag 21 februari 2013, [ECLI:NL:GHDHA:2013:CA1653](#), r.o. 4 (weergave standpunt rechtbank).

¹⁵⁰ Hof Amsterdam 10 november 2011, [ECLI:NL:GHAMS:2011:BV0064](#) en [ECLI:NL:GHAMS:2011:BV0066](#). Met toepassing van artikel 81 RO afgedaan door resp HR 11 mei 2012, [ECLI:NL:HR:2012:BW5375](#) en HR 11 mei 2012, [ECLI:NL:HR:2012:BW5376](#).

¹⁵¹ Hof Amsterdam 25 maart 2010, [ECLI:NL:GHAMS:2010:BM1893](#).

¹⁵² Hof Den Bosch 15 oktober 2010, [ECLI:NL:GHSHE:2010:BP3536](#).

¹⁵³ Hof Amsterdam 13 oktober 2011, [ECLI:NL:GHAMS:2011:BV1616](#).

het bedrijf (zie in dit verband ook hiervoor hoofdstuk 7.1 en 8).

Voorbeeld 1

Een AB-werknemer is arbeidsongeschikt en verricht nog slechts voor 50% arbeid. Vaststaat dat het gebruikelijk loon voor de resterende 50% arbeid € 36.000 bedraagt. De AB-werknemer krijgt van "zijn" lichaam een arbeidsongeschiktheidsuitkering van € 28.000. Naast die arbeidsongeschiktheidsuitkering geniet de AB-werknemer een loon van € 13.000.

Uitwerking

De arbeidsongeschiktheidsuitkering staat los van de werkzaamheden die de AB-werknemer verricht ten behoeve van 'zijn' lichaam. Voor zover hij nog wel arbeid verricht, staat vast dat daarvoor een loon van €36.000 gebruikelijk is. Dat is minder dan het bewijsgrensbedrag en dus is de doelmatigheidsmarge niet van toepassing. Er is € 13.000 feitelijk aan loon genoten zodat er een correctie fictief loon van € 23.000 moet volgen.

Let op!

In beginsel heeft de uitkering geen effect op het gebruikelijk loon. Echter indien het verlies van 50% aan werkzaamheden en de uitkeringsverplichting een te zware last voor het lichaam gaan vormen, kan een structurele verliessituatie ontstaan op grond waarvan het loon op een lager bedrag kan worden gesteld.

7.1.3. Werken in deeltijd

Het bewijsgrensbedrag wordt niet vanzelfsprekend evenredig verminderd naar het aantal uren dat daadwerkelijk voor de onderneming wordt gewerkt. De Hoge Raad¹⁵⁴ gaf aan dat het voor de bewijslastverdeling niet uitmaakt of een dienstbetrekking op voltijdsbasis wordt uitgeoefend of niet. Het betrof een deeltijdaanstelling voor vier dagen in de week, waarnaast de AB-werknemer lezingen gaf, boeken en artikelen schreef, een internetsite onderhield en een televisieprogramma presenteerde.

Voorbeeld 2

De casus was als volgt. X is werknemer voor 4 dagen in de week bij A (tijdsbeslag 200 dagen) en verricht daarnaast nog werkzaamheden voor 'zijn eigen' BV Voor die werkzaamheden (tijdsbeslag 150 dagen) geniet X een loon van € 11.107. De belastbare winst van de BV ligt in die jaren rond de € 61.500. De inspecteur corrigeert het loon naar € 38.118. Voor het Hof stelt X dat gelet op het deeltijdkarakter het gebruikelijk loon € 20.000 bedraagt.

Het Hof begrijpt de stelling van de inspecteur zo dat het bedrag van €38.118 het gebruikelijk loon is voor een volledige dienstbetrekking en oordeelt dat in verband met het deeltijdwerken een loon van € 20.000 niet te laag is.

De Hoge Raad maakt korte metten met deze uitspraak en oordeelt dat X naast het feit dat hij in deeltijd werkt, ook nog aannemelijk moet maken dat zijn deeltijdloon onder het bewijsgrensbedrag van (destijds) € 38.118 ligt.

Een arts met een full time functie die tevens een bedrijfsorganisatie- en adviesbureau in de medische sector runde maakte niet aannemelijk dat zijn loon op een lager bedrag dan het bewijsgrensbedrag moest worden vastgesteld.¹⁵⁵

De enkele omstandigheid dat iemand naast zijn werkzaamheden voor enkele BV's een fulltime dienstbetrekking had als kok bij een hotel was onvoldoende om een lager gebruikelijk loon aannemelijk te maken.¹⁵⁶

In andere gevallen was er wel reden tot vermindering van het gebruikelijk loon. Het feit dat belanghebbende onmogelijk voor drie vennootschappen een voltijdsdienstbetrekking kan hebben vervuld, achtte het Hof in samenhang met andere feiten reden tot matiging op basis van een "redelijke wetstoepassing."¹⁵⁷ De staatssecretaris achtte in een andere casus relevant dat de AB-

¹⁵⁴ HR 10 juni 2005, [ECLI:NL:HR:2005:AT7206](#), BNB 2005/269.

¹⁵⁵ Rechtbank Den Haag 9 juli 2010, [ECLI:NL:RBSGR:2010:BN3570](#).

¹⁵⁶ Hof Arnhem 16 april 2013, [ECLI:NL:GHARL:2013:BZ7824](#).

¹⁵⁷ Hof Arnhem-Leeuwarden 22 oktober 2013, [ECLI:NL:GHARL:2013:8030](#), r.o. 4.10.

werknemer 3 maanden vakantie had, en de meestverdienende werknemer niet meer dan maximaal 1 à 2 maanden.¹⁵⁸

Het wegen van de feiten is geen exacte wetenschap. Hof Den Haag¹⁵⁹ en Hof Amsterdam¹⁶⁰ stelden in een vergelijkbare casus de vergoeding voor de werkzaamheden van beperkte omvang "in goede justitie" vast, maar op verschillende bedragen. Volgens de staatssecretaris is een dergelijke vaststelling in cassatie niet met vrucht te bestrijden, ook al waarden de hoven de feiten enigszins verschillend. De uitspraken zijn beide niet onbegrijpelijk.¹⁶¹

7.1.4. Berekening gebruikelijk loon bij deeltijdfuncties

Overeenkomstig de normale bewijsregels moet eerst het gebruikelijk loon worden bepaald. Daarna dient de AB-werknemer te bewijzen dat hij en als dat zo is in hoeverre hij in deeltijd werkt. Pas als hij daar in slaagt, komt de vraag aan de orde of en in hoeverre hij de doelmatigheidsmarge kan toepassen. Hierna volgen drie voorbeelden waaruit blijkt hoe het gebruikelijk loon wordt bepaald.¹⁶²

Voorbeeld 3

Vaststaat dat een AB-werknemer slechts in 50% deeltijd werkzaamheden verricht voor "zijn" B.V. Het gebruikelijk loon voor de voltijdsfunctie bedraagt € 50.000. Hoe wordt het loon van de AB-werknemer bepaald?

Uitwerking

Het gebruikelijk loon bedraagt € 50.000; 50% daarvan is € 25.000. Daarmee komt de AB-werknemer onder het bewijsgrensbedrag van € 44.000 (tekst 2015) zodat de doelmatigheidsmarge van 25% niet van toepassing is. Het minimaal te verlonen bedrag bedraagt € 25.000.

Voorbeeld 4

Vaststaat dat een AB-werknemer slechts in 50% deeltijd werkzaamheden verricht voor "zijn" B.V. Het gebruikelijk loon voor de voltijdsfunctie bedraagt € 100.000. Hoe wordt het loon van de AB-werknemer bepaald?

Uitwerking

Het gebruikelijk loon bedraagt € 100.000; 50% daarvan is € 50.000. Bij toepassing van de volledige doelmatigheidsmarge komt de AB-werknemer onder het bewijsgrensbedrag van € 44.000 (bedrag 2015). Daarom is de doelmatigheidsmarge niet volledig van toepassing. In dit geval is de doelmatigheidsmarge van toepassing tot op het bedrag van het bewijsgrensbedrag van € 44.000 (bedrag 2015). Het minimaal te verlonen bedrag bedraagt € 44.000.

Voorbeeld 5

Vaststaat dat een AB-werknemer slechts in 50% deeltijd werkzaamheden verricht voor "zijn" B.V. Het gebruikelijk loon voor de voltijdsfunctie bedraagt € 200.000. Hoe wordt het loon van de AB-werknemer bepaald?

Uitwerking

Het gebruikelijk loon bedraagt € 200.000; 50% daarvan is € 100.000. Bij toepassing van de volledige doelmatigheidsmarge blijft het loon boven het bewijsgrensbedrag van € 44.000 (bedrag 2015). De AB-werknemer kan dus de volledige doelmatigheidsmarge benutten. Het minimaal te verlonen bedrag bedraagt € 75.000.

Let op 1!

¹⁵⁸ Intrekking van 9 augustus 2011 nr. DGB 2011-4365 van lopende procedure Hoge Raad nr. 2011/03022 n.a.v. uitspraak Hof Den Bosch van 27 mei 2011, [ECLI:NL:GHSHE:2011:BR6098](#).

¹⁵⁹ Hof Den Haag 2 februari 2011, [ECLI:NL:GHSGR:2011:BP3260](#), r.o. 7.2.5.

¹⁶⁰ Hof Amsterdam van 17 februari 2011, [ECLI:NL:GHAMS:2011:BP5120](#), r.o. 4.9.

¹⁶¹ Toelichting staatssecretaris van 28 maart 2011, nr. [DGB 2011-1481](#) n.a.v. uitspraak Hof Amsterdam van 17 februari 2011 nrs. 2009/00582 en 2009/00607

¹⁶² Zie ook het commentaar in NTFR2010-2119 van Th.J.M. van Schendel op Rechtbank Den Haag 9 juli 2010, [ECLI:NL:RBSGR:2010:BN3570](#).

Bij het bovenstaande wordt ervan uitgegaan dat het redelijk is dat werken in deeltijd tot een halvering van het gebruikelijk loon leidt.

Let op 2!

In de praktijk wordt door adviseurs vaak het gebruikelijk loon eerst verminderd met de doelmatigheidsmarge en pas dan wordt de deeltijdfactor toegepast. De uitkomst van deze benadering is te zien met behulp van voorbeeld 2. Dat is echter een onjuiste benadering. Eerst moet immers het gebruikelijk loon (exclusief de doelmatigheidsmarge) voor de deeltijdfunctie worden bepaald en pas daarna komt de vraag aan de orde of en in hoeverre de doelmatigheidsmarge nog kan worden toegepast.

7.2. Een loon van niet meer dan € 5.000

De gebruikelijkloonregeling hoeft niet te worden toegepast als het op grond van artikel 12a Wet LB vast te stellen loon in verband met de verrichte werkzaamheden niet hoger is dan € 5.000.¹⁶³ Echter, als feitelijk een hoger loon wordt uitbetaald zal het hele bedrag in de heffing moeten worden betrokken.

Voor de vaststelling van het bedrag wordt rekening gehouden met de werkzaamheden verricht voor het gehele concern (tekst tot en met 2014) dan wel voor alle verbonden lichamen (tekst vanaf 2015).

Concerncriterium tot en met 2014

Voor de jaren vóór 2014 is het begrip concern van artikel 12a niet gedefinieerd. Het dient materieel te worden opgevat, hetgeen inhoudt dat tot een concern behoren lichamen die economisch een wezenlijke betekenis voor elkaar hebben. Dat criterium gaat vóór op het criterium dat de AB-werknemer middellijk of onmiddellijk een AB heeft.

Bij een kerstboom (holding met onderliggende (klein)dochters), strekt het concern zich net zover uit als dat de AB-werknemer nog een AB heeft. Wanneer sprake is van een zodanig minderheidsbelang dat de werknemer geen AB heeft, dan behoort dat lichaam nog tot het concern wanneer dat lichaam economisch een wezenlijke rol speelt in de wel tot het concern behorende lichamen. Omdat de werknemer hier vergelijkbaar is met werknemers die geen relatie hebben met de lichamen zal niet snel worden afgezien van een salaris.

In de structuur dat de lichamen naast elkaar staan (de AB-werknemer heeft dus in elk van de lichamen een direct belang en er is geen sprake van dochters en kleindochters) dan behoren de diverse lichamen tot een concern wanneer zij ondersteunend zijn aan elkaar.

Bijvoorbeeld elk filiaal in een aparte vennootschap en daaraan gekoppeld gezamenlijke inkoop/reclame/huisstijl. Ook kan gedacht worden aan één lichaam waarin het personeel wordt verloned, een ander met het onroerend goed, de derde met de transportmiddelen etc.

Een losse beleggingsvennootschap kan tot het concern behoren wanneer deze

beleggingsvennootschap (deels) zorg draagt voor de financiering van het concern.

Opereert de beleggingsmaatschappij volledig los van het concern (dus zonder financiële banden) dan behoort ze niet tot het concern.

Voorbeeld 6

X is AB-werknemer van X BV en verricht alleen wat formele beheerswerkzaamheden. Die werkzaamheden rechtvaardigen geen hoger loon dan € 5.000.

Uitwerking

X hoeft zich in deze situatie geen gebruikelijk loon toe te kennen; het mag wel.

Voorbeeld 7

Als voorbeeld 1 maar dan bezit X BV nog 2 100%-deelnemingen in A BV en B BV. Ook voor A BV en B BV verricht X arbeid die per BV geen hoger loon rechtvaardigt dan € 5.000.

Uitwerking

Eerst wordt per BV het gebruikelijk loon vastgesteld; in dit geval 3 x € 5.000. Vervolgens

¹⁶³ Artikel 12a, lid 4 lid Wet LB.

wordt beoordeeld of het gebruikelijk loon voor de werkzaamheden voor het gehele concern de € 5.000 niet te boven gaan. Dat is hier wel het geval. Het te verlonen bedrag is € 15.000.

NB: zou X in het hiervoor beschreven voorbeeld de aandelen A BV en B BV zelf direct in bezit hebben gehad – dus niet via X BV – dan zou X mogelijk per BV niets hoeven te verlonen, omdat geen sprake is van een concern.

Voorbeeld 8

Als voorbeeld 1 maar nu heeft X in verband met zijn werkzaamheden een auto met een bijtelling van € 5.000 van X BV ter beschikking gekregen.

Uitwerking

Het ter beschikking stellen van een auto door de werkgever vormt loon in natura. Dat loon heeft X dus daadwerkelijk genoten en dat moet dus worden belast.

Als bij toetsing naar voren komt dat sprake is van een gebruikelijk loon dat lager is dan €5.000 en dat het gebruikelijk loon niet wordt betaald, dan wordt het lichaam voor de loonheffingen niet meer als inhoudingsplichtige aangemerkt.

Verbondenheids criterium vanaf 2015

Vanaf 2015 geldt de vrijstelling op de regeling als het gebruikelijk loon voor de arbeid in het lichaam en met het lichaam verbonden lichamen in het kalenderjaar niet hoger is dan € 5.000. Zie voor dit criterium onder 7.2.

7.3. Dienstbetrekking van gezinsleden van de AB-werknemer

7.3.1. Kinderen van de AB-werknemer

Het is mogelijk dat een schoolgaand of studerend kind van een AB-houder zelfstandig of op grond van de zogenoemde meetregel van artikel 4.10, van de Wet IB een aanmerkelijk belang heeft.¹⁶⁴ Als zo'n kind werkzaamheden, bijvoorbeeld vakantiewerk of weekendwerk, voor een lichaam verricht is, zo al geen sprake is van een "echte" dienstbetrekking, op grond van artikel 2h, van het UBLB, sprake van een fictieve dienstbetrekking. In dergelijke situaties is het in het algemeen aannemelijk dat sprake is van een gebruikelijk loon als het kind een beloning geniet van ten minste een bedrag dat krachtens de Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag geldt voor een werknemer van dezelfde leeftijd. In de praktijk komt het echter vaker voor dat de kinderen juist een (te?) hoog salaris krijgen.

Meetregel

Toegesplitst op deze situatie houdt de meetregel in dat als een van de ouders van een kind aanmerkelijk belanghouder is, elk belang van dat kind¹⁶⁵, hoe klein ook, in een lichaam waarin een van zijn ouders een aanmerkelijk belang houdt, als aanmerkelijk belang wordt gezien.

Voorbeeld 9

Vader, moeder en dochter verrichten alle drie werkzaamheden voor het lichaam waarin vader een belang van 99% en dochter een belang van 1% bezit. Voor wie geldt de gebruikelijkloonregeling?

Uitwerking

Vader verricht werkzaamheden ten behoeve van het lichaam waarin hij een echt aanmerkelijk belang bezit. Op hem is de gebruikelijkloonregeling van toepassing. Moeder is partner van vader die een aanmerkelijk belang bezit en daarom is vanaf 2010 op

¹⁶⁴ De tot het vermogen van de belastingplichtige behorende aandelen in of winstbewijzen van een vennootschap waarin hij geen, maar zijn partner of een van de bloed- of aanverwanten in de rechte lijn van de belastingplichtige of zijn partner wel een aanmerkelijk belang heeft, behoren voor de belastingplichtige tot een aanmerkelijk belang. NB: echtgenoten zijn geen verwanten, zie artikel 1:3, tweede lid BW; daarom wordt de partner in artikel 4.10 Wet IB 2001 afzonderlijk genoemd.

¹⁶⁵ Of elke andere bloed- of aanverwant in de rechte lijn.

grond van artikel 12a, 1e lid van de Wet LB de gebruikelijkloonregeling ook op haar van toepassing nu zij werkzaamheden verricht voor een lichaam waarin haar partner een aanmerkelijk belang bezit.

Dochter heeft onvoldoende aandelen voor een zelfstandig aanmerkelijk belang. Maar door de meetrekregeling van artikel 4.10 Wet IB vormt haar belang toch een aanmerkelijk belang. Omdat zij tevens werkzaamheden voor dat lichaam verricht, is de gebruikelijkloonregeling ook op haar van toepassing. Indien dochter nog naar school gaat of studeert, zal in het algemeen het wettelijk minimumloon een gebruikelijk loon voor haar vormen.

Voorbeeld 10

Vader, moeder en dochter verrichten alle drie werkzaamheden voor het lichaam waarin vader een belang van 1% en dochter een belang van 99% bezit. Voor wie geldt de gebruikelijkloonregeling?

Uitwerking

Dochter bezit een aanmerkelijk belang in het lichaam. Hoewel vader slechts 1% bezit vormt dat belang door de meetrekregeling toch een aanmerkelijk belang. Voor dochter en vader, die beiden werken voor het lichaam, geldt daarom de gebruikelijkloonregeling. Ook voor moeder geldt de gebruikelijkloonregeling omdat zij werkt voor het lichaam waarin haar partner een aanmerkelijk belang bezit.

Zou dochter alle aandelen bezitten en vader niets dan geldt de gebruikelijkloonregeling alleen voor dochter en niet voor vader en moeder.

7.3.2. Partner van de AB-werknemer met ingang van 2010

Indien de partner van een AB-werknemer werkzaamheden verricht ten behoeve van het lichaam waarin die AB-werknemer een aanmerkelijk belang houdt, is ook op die partner vanaf 2010 de gebruikelijkloonregeling van toepassing. Die partner hoeft dus niet zelf enig belang in het lichaam te bezitten.¹⁶⁶ Het is niet mogelijk de verschuldigde loonbelasting van de AB-werknemer te compenseren met de afgedragen loonbelasting ter zake van het te hoog vastgestelde loon van de partner van de AB-werknemer.¹⁶⁷

Voorbeeld 11

X is AB-werknemer bij A, het lichaam waarin hij een aanmerkelijk belang houdt, en is gehuwd met Y. X heeft steeds gesteld dat hij in 50% deeltijd werkte omdat zijn echtgenote zonder enige vergoeding zijn overige werk voor haar rekening nam.

Uitwerking

Vanaf 2010 gaat die opzet niet meer op nu ook voor Y de gebruikelijkloonregeling geldt. Het gebruikelijk loon (dus vóór de doelmatigheidsmarge) wordt dan 50/50 verdeeld tussen de echtgenoten. Pas daarna wordt beoordeeld of en in hoeverre de doelmatigheidsmarge nog een rol kan spelen.

7.4. Vermogensbeheer ten behoeve van een lichaam¹⁶⁸

Indien de werkzaamheden van de AB-werknemer zich beperken tot louter vermogensbeheer, bijvoorbeeld ten behoeve van een zogenoemde pensioen- of stamrecht-BV, zal een gebruikelijk loon in het algemeen onder het bewijsgrensbedrag kunnen blijven. Voor de hoogte kan worden aangesloten bij de zakelijke tarieven van vermogensbeheerders.

Als het vermogensbeheer in handen is gegeven van een professionele vermogensbeheerder, zoals een bank of een makelaar, en de werkzaamheden van de AB-werknemer zich beperken tot

¹⁶⁶ Artikel 12a is van toepassing op de werknemer die arbeid verricht ten behoeve van een lichaam waarin hij of zijn partner een aanmerkelijk belang heeft.

¹⁶⁷ HR 18 april 2014, [ECLI:NL:GHDHA:2013:CA3998](#).

¹⁶⁸ Zie ook het inmiddels ingetrokken Besluit van 22 mei 2001, nr. [CPP2000/3172M](#) (BNB 2001/370), sub 3.3.

het namens een lichaam incidenteel contact opnemen met die vermogensbeheerder, zal het loon niet boven de € 5.000-grens van artikel 12a, lid 4 van de Wet LB uitkomen.¹⁶⁹ Aard en omvang van de werkzaamheden kunnen echter ook leiden tot een hoger loon. Dit kan zich voordoen bij een zeer actief beheerde portefeuille of een portefeuille van zeer grote omvang.¹⁷⁰

Als is vastgesteld dat sprake is van een gebruikelijk loon dat lager is dan € 5.000 dat niet feitelijk is genoten en tevens staat vast dat hier sprake is van een structurele situatie, dan kan het lichaam als inhoudingsplichtige worden afgevoerd.

¹⁶⁹ Hof Arnhem 15 december 2000, [ECLI:NL:GHARN:2000:AA9516](#): bij een beheerd vermogen van € 590.000 was een loon van € 1.136 niet te hoog.

¹⁷⁰ Hof Amsterdam 9 mei 2001, [ECLI:NL:GHAMS:2001:AB1741](#), r.o. 5.5: bij een beheerd vermogen van € 2.700.000 was een loon van € 9.000 gebruikelijk.

8. Verliessituaties

8.1. Algemeen

Kern van de gebruikelijkloonregeling is dat de AB-werknemer op zakelijke basis met zijn BV moet handelen. Het enkele feit dat er verlies is, is geen reden om van salaris af te zien. Werknemers doen dat immers ook niet. Bij een eenmalig verliesjaar of een aanloopverlies is er in het algemeen geen reden om het gebruikelijk loon aan te passen.

Van een loonsverlaging op zakelijke gronden kan wel sprake zijn indien belanghebbende aantoont dat de verlaging van het loon direct voortvloeit uit het waarborgen van de continuïteit van het bedrijf.¹⁷¹ Bij de beoordeling van een dergelijke situatie dient in beginsel geen acht te worden geslagen op een min of meer incidentele verliessituatie en moet onder meer worden gezien of op andere wijzen gelden aan een lichaam worden onttrokken, bijvoorbeeld in de vorm van een oplopende rekening-courantschuld aan een lichaam. Overigens dient met betrekking tot een verlaging van het loon te worden bedacht dat dit in het algemeen gevolgen heeft voor onder meer de pensioenopbouw en de winstvaststelling van een lichaam.

De staatssecretaris heeft in 2009 opgemerkt:

“Ik merk op dat er vanwege de huidige economische crisis door dga’s vaker dan in voorgaande jaren verzoeken worden gedaan om verlaging van het gebruikelijk loon. De Belastingdienst reageert daar met gezond verstand op en is zeker niet star. Als de BV van een makelaar in onroerende zaken bijvoorbeeld veel minder omzet en winst maakt dan in voorgaande jaren, ligt het voor de hand dat het salaris van de makelaar lager kan worden vastgesteld dan voorheen. De markt is ingestort en daardoor is het werk gedeeltelijk weg. Argumenten die een rol kunnen spelen bij de beoordeling van een verzoek om een lager loon zijn: het invoeren van werktijdverkorting, het afstoten van kantoorruimte en liquiditeitsproblemen. Het verlaagde salaris moet wel op een aannemelijk niveau liggen en dus niet naar een minimaal niveau zakken. Met bijkomende factoren moet wel rekening worden gehouden. Als de BV nog steeds goed solvabel is, is er geen reden gelijk minder salaris te nemen. Een salarisverlaging zal ook niet worden geaccepteerd als de dga in plaats daarvan geld leent van de BV of zich dividend laat uitkeren.”¹⁷²

In 2014 gaf de staatssecretaris aan:

“Het is naar mijn mening niet in alle verliessituaties redelijk om uit te gaan van een lager loon maar bepaalde (langdurige) verliessituaties kunnen een matigend effect hebben op een naar objectieve maatstaven bepaald gebruikelijk loon. Bedrijven die zich in een (langdurige) verliessituatie bevinden, zullen (nieuwe) medewerkers immers in veel gevallen ook een lager loon aanbieden dan het geval zou zijn geweest in een bloeiende periode. Ook in deze situaties kan een inhoudingsplichtige desgewenst contact opnemen met de Belastingdienst. Ik vertrouw erop dat de Belastingdienst verliessituaties met de nodige zorgvuldigheid benadert.”¹⁷³

Er wordt geen verlaging toegepast als de slechte financiële positie van een BV mede is veroorzaakt door een hoge rekening-courantschuld van de directeur-groootaandeelhouder aan de vennootschap.¹⁷⁴ Het geldt evenmin als het verlies is ontstaan door onzakelijke uitgaven.¹⁷⁵ Als er voldoende vlottende middelen waren het normloon te betalen, is het feit dat het resultaat van eiseres over die jaren daardoor mogelijk negatief zou worden niet van belang.¹⁷⁶ Bij een startende onderneming vormen de opbrengsten van een bedrijf nog geen goede maatstaf voor de bepaling van de hoogte van het gebruikelijk loon.¹⁷⁷ Een negatief eigen vermogen is op zichzelf genomen

¹⁷¹ Zie onderdeel 2, letter f van het Besluit van 22 mei 2001, nr. CPP2000/3172M.

¹⁷² Kamerstukken II, 2008-2009, 31 705 nr. 23 (verslag van een schriftelijk overleg van 5 oktober 2009), blz 28. Zie ook de Notitie Fiscale positie directeur-groootaandeelhouder, Kamerstukken II, 2008-2009, 31 705, nr. 19, blz 9.

¹⁷³ Kamerstukken II, 2014-2015, 34 003, nr. 10 (nota naar aanleiding van het verslag), blz 23.

¹⁷⁴ HR 6 september 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE7072; HR 8 juli 2005, nr. 41 047, V-N 2005/43.16.

¹⁷⁵ HR 19 december 2008, ECLI:NL:HR:2008:BG7435, V N 2009/3.5, artikel 81 Wet RO. Hof Amsterdam 22 november 2006, ECLI:NL:GHAMS:2006:AZ4013, r.o. 5.6.4.

¹⁷⁶ Rechtbank Den Haag 23 december 2011, ECLI:NL:RBSGR:2011:BV2925.

¹⁷⁷ HR 14 oktober 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU4308.

ook niet voldoende voor een "structurele verliessituatie".¹⁷⁸ Jaarstukken zijn niet richtinggevend als voldoende aannemelijk is dat de vennootschap niet alle omzet heeft geadmistreerd.¹⁷⁹

Een voor de praktijk belangrijke nuancering brengt Hof Arnhem-Leeuwarden aan. Er wordt geen verlaging toegestaan bij een oplopende rekening-courantschuld van de AB-werknemer aan de vennootschap. Dat ligt anders als de AB-werknemer reeds een rekening-courantvordering heeft en de vennootschap deze (deels) aflost.¹⁸⁰

8.2. Crisismaatregel 2009 en 2010

In verband met de financiële crisis heeft de staatssecretaris een *tijdelijk* Besluit¹⁸¹ genomen voor aanpassing van het gebruikelijk loon. Het Besluit bevat een tijdelijke goedkeuring voor het gebruikelijk loon in de jaren 2009 en 2010 en is niet verlengd. Gezien de vervaldatum mag het besluit niet meer worden toegepast.¹⁸²

Het gebruikelijk loon mag worden aangepast aan de hand van de daling van de omzet in 2009 en 2010. In het Besluit is de navolgende berekening opgenomen:

- Gebruikelijk loon 2009 = A x B/C
- Gebruikelijk loon 2010 = A x D/C

A = het gebruikelijk loon over 2008

B = de omzet over het eerste kalenderhalfjaar van 2009

C = de omzet over het eerste kalenderhalfjaar van 2008

D = de omzet over het eerste kalenderhalfjaar van 2010.

Het is niet de bedoeling dat de rekening-courantschuld of het uitgekeerde dividend evenredig aan die daling, stijgen. Evenmin kan reeds genoten loon worden teruggedraaid.

Met de omzetevenredige verlaging mag wel een loon worden vastgesteld onder het wettelijk bewijfsminimum.

Voorbeeld 1

Er is een gebruikelijkloonafspraken met een AB-werknemer op basis van 50% van het in zijn personal holding vloeiende winstaandeel van het voorgaande jaar. Het winstaandeel 2008 was € 500.000. De omzet over het eerste halfjaar van 2009 is t.o.v. 2008 met 20% gedaald. De geprognoseerde winst 2009 is t.o.v. 2008 door kostenbesparingen met 30% gestegen.

Uitwerking

Ondanks de gestegen winst mag het gebruikelijk loon in 2009 en de eerste helft van 2010 dalen naar 80% van 50% van het winstaandeel 2008 (€ 500.000) ofwel € 200.000.

Voorbeeld 2

Voor een AB-werknemer is het bewijfsgrensbedrag van € 42.000 het gebruikelijk loon. In 2009 blijkt de omzet volledig te zijn ingestort met 88%!

Uitwerking

De AB-werknemer mag voor 2009 zijn loon met € 36.080 (= 88%) verlagen tot € 4.920. In dit geval treedt de bovengenoemde wetwijziging van artikel 12, lid 3 van de Wet LB in werking. Er hoeft niets te worden verloned omdat de € 5.000 grens niet wordt overschreden. De AB-werknemer zal dan voornamelijk op zijn eigen vermogen moeten interen omdat de rekening-courantschuld niet mag oplopen en er geen dividend mag worden uitgekeerd.

In de gevallen waarop het Besluit niet ziet kan overleg worden gevoerd met de inspecteur voor een oplossing op maat.

Let op!

Een verlaging van het gebruikelijk loon heeft wel gevolgen voor de pensioenopbouw. Deze dient

¹⁷⁸ Rechtbank Breda 15 juli 2008, [ECLI:NL:RBBRE:2008:BM5879](#); vervolgd door Hof Den Bosch 4 december 2009, [ECLI:NL:GHSHE:2009:BL7440](#); door HR 14 januari 2011, [ECLI:NL:HR:2011:BP0678](#) op basis van artikel 81 Wet RO afgedaan.

¹⁷⁹ Hof Den Bosch 2 maart 2012, [ECLI:NL:GHSHE:2012:BW1101](#); vervolg op rechtbank Breda 4 april 2011, [ECLI:NL:RBBRE:2011:BQ7216](#).

¹⁸⁰ Hof Arnhem-Leeuwarden 22 oktober 2013, [ECLI:NL:GHARL:2013:8030](#).

¹⁸¹ Besluit staatssecretaris 15 september 2009, [CPP2009/1799M](#), gepubliceerd in Staatscourant 2009 nr 13953.

voor dat jaar alleen te worden gebaseerd op het (lagere) daadwerkelijk betaalde gebruikelijk loon. Zie onderdeel 7.6.1.

8.3. Starters

Het kabinet heeft afgezien van de invoering van een aparte gebruikelijkloonregeling voor (innovatieve) starters ("startups"). Het bewijsgrensbedrag is doorgaans hoger dan wat de startup aan salaris kan uitkeren. Daarnaast is het voor de huidige generatie ondernemers niet ongebruikelijk om in de startfase van het bedrijf minder te verdienen dan sommige werknemers (bijvoorbeeld in het geval van specialistische, hoogopgeleide kenniswerkers).

Naar het oordeel van het kabinet biedt de huidige gebruikelijkloonregeling voldoende mogelijkheden aan starters om in redelijkheid een zakelijk loon vast te stellen.

Het loon kan op een lager bedrag worden gesteld indien de starter aannemelijk maakt dat een zakelijke beloning lager is. Dit kan er dus, net als bij andere dga's, toe leiden dat het loon van de starter op een lager bedrag wordt gesteld dan € 44.000 (bedrag 2015) of het loon van de bestverdienende overige werknemer. Indien bijvoorbeeld sprake is van specialistische, hoogopgeleide kenniswerkers zal het eerder aannemelijk zijn dat het salaris van de bestverdienende overige werknemer te hoog is.

Naast de mogelijkheden die de wettelijke regeling al biedt, kunnen starters vooraf in gesprek gaan met de Belastingdienst om zekerheid te krijgen over de hoogte van het in aanmerking te nemen loon. Daarbij heeft de Belastingdienst de mogelijkheid om rekening te houden met de financiële situatie van een starter. Bij een hoge investeringsbehoefte of een lage *cashflow* in de startfase, kan het al gauw aannemelijk worden gemaakt dat een relatief laag loon zakelijk is.

Ook als de starter niet van tevoren in gesprek is gegaan met de Belastingdienst, kan de Belastingdienst rekening houden met de financiële situatie van een starter. Hiermee zou de vaststelling van het gebruikelijk loon bij starters niet tot problemen hoeven te leiden.

Een starter kan vanzelfsprekend niet volstaan met een enkele stelling die niet door objectief controleerbaar bewijsmateriaal wordt gestaafd. Hij zal aannemelijk moeten maken dat hij een lager dan gebruikelijk loon dient uit te betalen om de continuïteit van het bedrijf te waarborgen.¹⁸³

Het kabinet zal extra aandacht besteden aan de voorlichting over de gebruikelijkloonregeling, bijvoorbeeld op bijeenkomsten met starters en op www.ondernemersplein.nl.

De Belastingdienst gaat "welwillend" met starters om en houdt daarbij rekening met alle feiten en omstandigheden, waaronder de financiële situatie. Hoewel het bestaand beleid is om ook bij starters rekening te houden met alle feiten en omstandigheden, is dit niet eerder zo specifiek gemeld als in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel. Hierin zal geen wijziging optreden.¹⁸⁴

¹⁸³ Rechtbank Breda 3 augustus 2012, [ECLI:NL:RBBRE:2012:BX9152](https://ecli.nl/RBBRE:2012:BX9152).

¹⁸⁴ [Kamerstukken II, 2014-2015, 34 003](#), nr. 10 (nota naar aanleiding van het verslag), blz 23.

9. De wijze van corrigeren

[REDACTED]

art 10-2-d

9.1. Keuze: corrigeren in de IB- of de LH-sfeer

Bij het maken van een keuze om te corrigeren in de IB- of in de LH-sfeer is het invorderingsbelang van doorslaggevend betekenissen. In dit verband kan ook worden gedacht aan het belang van de Belastingdienst in het kader van aansprakelijkheid op basis van de WKA en de WBA.¹⁸⁷ Als gecorrigeerd wordt in de IB-sfeer kan er bijvoorbeeld geen beroep worden gedaan op de inlenersaansprakelijkheid, terwijl dit bij een correctie in de LH-sfeer in beginsel wel tot de mogelijkheden behoort.

Het gegevensbelang is voor het maken van een keuze niet van belang. Als oude jaren via de inkomstenbelasting worden gecorrigeerd komen de gegevens ook in de BRI (Basisregistratie Inkomens) terecht, zodat het voor het gegevensbelang niet nodig is te corrigeren in de LH-sfeer. Het bovenstaande ligt anders als er wordt gecorrigeerd door het opleggen van een naheffingsaanslag voor de LH. Dan komt het gegevensbelang niet tot zijn recht.

Er kan wel een heffingsbelang zijn waardoor er de voorkeur bestaat om te corrigeren in de LH-sfeer en niet in de IB-sfeer. Dat doet zich voor als het premiemaximum van de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw nog niet is bereikt. Deze bijdrage wordt niet geheven als het gebruikelijk loon wordt gecorrigeerd in de IB. In dat geval zal er, naast de correctie in de IB, een naheffingsaanslag Zvw aan de BV moeten worden opgelegd.

Er is wel een mogelijkheid om de premie voor de Zvw alleen via de aangifte IB te heffen als het gecorrigeerde loon als ROW wordt aangegeven in box 1. Aangezien het loon van de dga geen ROW is, kan deze correctie alleen worden opgelegd als er overeenstemming met de dga is. Er kan ook een heffingsbelang zijn voor de werknemersverzekeringen. Een AB-werknemer is namelijk niet altijd door toepassing van de regeling DGA uitgezonderd van het werknemersbegrip. Als er een heffingsbelang bestaat voor de werknemersverzekeringen dient er gecorrigeerd te worden in de LH-sfeer.

9.2. Corrigeren in de LH-sfeer

9.2.1. Fictief loon

Het verschil tussen het loon dat op grond van artikel 12a van de Wet LB in aanmerking wordt genomen en het werkelijk genoten loon is het fictieve loon. De omvang van dit fictieve loon is afhankelijk van de bewijsregel die geldt en het reeds aan de AB-werknemer uitbetaalde loon.¹⁸⁸ Als het bewijsgrensbedrag geldt, dient de inhoudingsplichtige het verschil met het uitbetaalde loon als fictief loon in de administratie te verwerken en daarover loonheffing(en) te berekenen. Zie voorbeeld 1 hierna. Als er geen loon is uitbetaald is het fictieve loon gelijk aan het

¹⁸⁶ Hof Amsterdam 6 juni 2001, [ECLI:NL:GHAMS:2001:AB2464](#).

¹⁸⁷ Resp. artikel 35 en artikel 36 van de Invorderingswet 1990.

¹⁸⁸ Zie voor de vraag of sprake was van opnamen in rekening-courant of loon Hof Den Bosch 25 juli 2014, [ECLI:NL:GHSHE:2014:2552](#), r.o. 4.1.

bewijsgrensbedrag.

Als het gebruikelijke loon hoger is dan het bewijsgrensbedrag, dient de inhoudingsplichtige het loon eerst met de doelmatigheidsmarge te verminderen doch niet tot een lager bedrag dan het bewijsgrensbedrag. Het verschil met het uitbetaalde loon dient hij als fictief loon in de administratie te verwerken en daarover loonheffing(en) te berekenen. Zie voorbeeld 2 hierna. Als er geen loon is uitbetaald wordt het gebruikelijke loon na aftrek van de doelmatigheidsmarge als fictief loon aangemerkt, maar niet op een lager bedrag gesteld dan het bewijsgrensbedrag.¹⁸⁹

Voorbeeld 1

Bewijsgrensbedrag	€ 44.000
Loon in de loonadministratie	-/- € 20.000
Fictief loon	€ 24.000

Voorbeeld 2

Gebruikelijk loon	€ 100.000
Doelmatigheidsmarge 25%	-/- € 25.000
Minimaal te verlonen	€ 75.000
Loon in de loonadministratie	-/- € 20.000
Fictief loon	€ 55.000

9.2.2. Correctieberichten

Als te weinig loonheffing(en) is/ zijn ingehouden en afgedragen is het inzenden van correctieberichten de aangewezen weg.¹⁹⁰ Een naheffingsaanslag kan alleen worden opgelegd in een aantal specifiek omschreven situaties, die er met name op neer komen dat een gegevensbelang voor de polisadministratie ontbreekt.¹⁹¹ Het is nauwelijks denkbaar dat de correctie dusdanig moeilijk te individualiseren is dat een naheffingsaanslag zou moeten worden opgelegd.

Let op!

Een correctieverplichting dient gelet op artikel 13a, derde lid, van de Wet LB uiterlijk te worden opgelegd over het laatste tijdvak van het kalenderjaar of - indien eerder - bij het einde van de dienstbetrekking. Bij de administratieve verwerking in de salarisadministratie dient men er echter rekening mee te houden dat het fictieve loon wordt genoten over een loontijdvak van een jaar, dan wel naar rato het aantal loondagen als de dienstbetrekking eerder eindigde. Als er een loontijdvak van een maand wordt gehanteerd, wordt door de maximalisering per maand in totaal te weinig aan premie Zvw en/of premies werknemersverzekeringen geheven.

Als de inhoudingsplichtige de verschuldigde en af te dragen loonheffing(en) niet verhaalt op de werknemers vormt dit in het algemeen opnieuw een voordeel uit dienstbetrekking en loon voor de loonheffingen dat moet worden verwerkt in de aangifte loonheffingen over het tijdvak waarin de werkgever besluit om niet te verhalen.¹⁹²

Als er in plaats van een correctiebericht een aanslag wordt opgelegd wordt het gebruteerde tarief toegepast, tenzij wordt verzocht om een verhaalbare aanslag. In een procedure nam de inspecteur de stelling in dat het inherent is aan gebruikelijk loon dat de inhoudingsplichtige, ingeval van naheffing, de verschuldigde belasting niet voor zijn rekening neemt. Hij ging daarom uit van een impliciet verzoek van de inhoudingsplichtige om een verhaalbare aanslag. Deze stelling vindt volgens het hof geen steun in het recht.¹⁹³ Belanghebbende dient aannemelijk te maken dat hij de belasting en premie feitelijk en juridisch op de betreffende werknemer kon verhalen op het

¹⁸⁹ Handboek Loonheffingen 2015, hoofdstuk 16.1. Aandeelhouders met een aanmerkelijk belang.

¹⁹¹ Besluit van 8 maart 2010, nr. DGB2010/566M.

¹⁹² Handboek Loonheffingen 2015, hoofdstuk 24.1 Eindheffing naheffingsaanslagen.

¹⁹³ Hof Den Bosch 6 september 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:4159, r.o. 4.8.

moment waarop hij het loon genoot.¹⁹⁴

9.2.3. Schatting lopende jaar met correctie achteraf

Het verschil tussen het loon dat op grond van artikel 12a van de Wet LB in aanmerking wordt genomen en het werkelijk genoten loon wordt op grond van artikel 13a, derde lid, van de Wet LB geacht te zijn genoten bij het einde van het kalenderjaar of - indien eerder - bij het einde van de dienstbetrekking.

Er kan dus gedurende het jaar worden geschat, bijvoorbeeld op basis van de jaarstukken van het afgelopen jaar, en overeenkomstig de schatting worden uitbetaald, terwijl over het laatste tijdvak van het jaar wordt gecorrigeerd.¹⁹⁵ Voor loon in natura zoals privégebruik auto is een schatting natuurlijk niet nodig.

Let op!

Een correctie achteraf in de IB-aangifte is onjuist, omdat dat in strijd komt met de systematiek van de loonbelasting. De loonbelasting berust op de zogenoemde "pay as you earn"-gedachte: belasting wordt verschuldigd naarmate het inkomen verdiend wordt. Daarnaast speelt het gegevensbelang een rol.

9.2.4. Terugdraaien van reeds genoten loon

Het komt voor dat een inhoudingsplichtige achteraf van mening is dat een te hoog loon in aanmerking is genomen. De vraag is of reeds genoten loon dat is verantwoord in de aangifte en waarover de loonheffingen zijn ingehouden en afgedragen, achteraf kan worden teruggedraaid en dan als negatief loon kan worden aangemerkt.

De Hoge Raad¹⁹⁶ heeft beslist dat loon in hetzelfde jaar niet met terugwerkende kracht kan worden verlaagd.¹⁹⁷ Dit is alleen anders als het loon op grond van een (ontbindende) voorwaarde geacht wordt niet te zijn genoten.

Als de inhoudingsplichtige (ten onrechte) via een correctie bij aangifte of een los correctiebericht een verzoek doet kan de Belastingdienst geen correctieverplichting opleggen om deze correctie teniet te doen. Een correctieverplichting mag immers alleen worden opgelegd bij constatering van een onjuiste of onvolledige aangifte. Herstel zal op vrijwillige basis (een "correctieverzoek") moeten plaatsvinden.²⁰⁰

Herstel via de jaarloonuitvraag²⁰¹ is geen oplossing omdat de gegevens vanuit de jaarloonuitvraag niet worden opgenomen in de polisadministratie. Als het correctiebericht onverhoopt mocht hebben geleid tot een teruggaaf kan wél een naheffingsaanslag worden opgelegd. Ook is er natuurlijk de mogelijkheid van heffing in de IB.

9.2.5. Informeel kapitaal

Als sprake is van fictief loon is er tevens sprake van een informele kapitaalstorting in de BV. Deze informele kapitaalstorting verhoogt de verkrijgingsprijs van de aandelen. Indien een

¹⁹⁴ Rechtbank Breda 3 augustus 2012, [ECLI:NL:RBBRE:2012:BX9152](#).

¹⁹⁵ Een negatieve correctie is slechts onder voorwaarden mogelijk, zie hiervoor het Handboek Loonheffingen 2015, hoofdstuk 4.9.

¹⁹⁶ HR 26 oktober 2001, [ECLI:NL:HR:2001:AD4852](#). Zie ook Hof Amsterdam 9 mei 1995, [ECLI:NL:GHAMS:1995:AW1121](#), punt 13 en Hof Amsterdam 25 november 1997, [ECLI:NL:GHAMS:1997:AV9275](#).

¹⁹⁷ Besluit van 15 september 2009, nr. [CPP2009/1799M](#), gepubliceerd in Staatscourant 2009, 13953: Als de AB-werknemer feitelijk meer loon heeft genoten, geldt dat hogere loon.

²⁰¹ Vanaf 2012 geregeld in artikel 28a, lid 2, Wet LB.

aandeelhouder met een aanmerkelijk belang fictief loon geniet, wordt de informele kapitaalstorting gesteld op het bedrag van het fictieve loon.

De opvatting dat fictief loon tot een informele kapitaalstorting leidt is in de parlementaire geschiedenis aan de orde geweest²⁰² en tevens neergelegd in beleidsbesluiten.²⁰³

In deze beleidsbesluiten zijn twee voorbeelden opgenomen van berekening van informeel kapitaal voor het geval de af te dragen loonheffing alsmede zorgpremie op de AB-werknemer wordt verhaald en het geval dat verhaal achterwege blijft.

Let op!

Het besluit ziet op de situatie waarin de inhoudingsplichtige BV of haar adviseur zelf aan het einde van het betreffende jaar de correctie aanbrengt. De correctie die naar aanleiding van een onderzoek wordt aangebracht vindt echter na afloop van dat betreffende jaar plaats. Het tweede voorbeeld van het besluit is dan niet van toepassing.

Let op!

Als sprake is van fictief loon is er tevens sprake van een informele kapitaalstorting bij de BV.

Let op!

Als sprake is van informeel kapitaal kan de Belastingdienst op grond van artikel 4.36 Wet IB een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking afgeven waarin de hogere verkrijgingsprijs wordt vastgesteld.

Het zal in de praktijk niet voorkomen dat een fictief loon achteraf feitelijk wordt uitbetaald. Als dit wel zou gebeuren, dan is de uitbetaling van € 55.000 in voorbeeld 2, dan wel de verrekening van dat bedrag in rekening-courant (hierna ook: RC), een uitdeling waarover dividendbelasting moet worden afgedragen. Een betaling achteraf heeft geen invloed op de kwalificatie van het fictieve loon als storting van informeel kapitaal.

Er zal, behalve als dat van meet af aan feitelijk dan wel juridisch onmogelijk is geweest, wel een keuze moeten worden gemaakt om het fictieve loon al dan niet te verhalen. De keuze om al dan niet te gaan verhalen heeft geen gevolgen voor de omvang van het informele kapitaal.

Als de belasting wordt verhaald, dan betaalt de AB-werknemer zijn schuld aan de BV, en dat gaat buiten het resultaat om.

Als er niet wordt verhaald, is er sprake van loon in het jaar waarin van verhaal wordt afgezien.

Let op!

Deze looncomponent telt mee bij de bepaling van het gebruikelijk loon over dat jaar.

LH journaalpost bij verhaal, uitgaande van de cijfers van voorbeeld 2.

Loonkosten	€ 55.000	
Te vorderen van dga	€ 28.600	
Aan af te dragen LH		€ 28.600
Aan informeel kapitaal		€ 55.000

LH journaalpost bij afzien van verhaal, uitgaande van de cijfers van voorbeeld 2.

Loonkosten	€ 59.583*	
Aan te vorderen van dga		€ 28.600
Aan af te dragen LH		€ 30.983

*Indien afgezien wordt van verhaal dan vormt de € 28.600 nettoloon in het jaar van afzien.

Uitgaande van een belastingtarief van 52% bedraagt het brutoloon daarbij € 59.583 (100/48 maal € 28.600).

²⁰² Kamerstukken II 1996/1997, 24 761, nr. 7, blz 54–55.

²⁰³ Besluit van 4 september 2012, nr. BLKB2012/101M, onderdeel 4.3, Verrijgingsprijs; gebruikelijk loon. Zie ook Besluit van 23 november 2006, nr. CPP2006/2674M, Stcrt. nr. 236, onderdeel 6.2, Verrijgingsprijs; fictief loon; Besluit van 4 april 2001, nr. CPP2001/765M, BNB 2001/308.

9.3. Corrigeren in de IB-sfeer

Ook als er fictief loon in de IB-sfeer wordt gecorrigeerd is tevens sprake van een informele kapitaalstorting. Ook hier geldt dat een betaling achteraf geen invloed heeft op de omvang van het informele kapitaal. Wel zou de uitbetaling van het loon een uitdeling zijn, waarover dividendbelasting moet worden berekend.

Verhaal is hier niet aan de orde, omdat van de AB-werknemer zelf wordt geheven. Voor de premie Zvw geldt, zoals eerder is opgemerkt, dat een afzonderlijke aanslag bij de BV nodig zou kunnen zijn.

Journalpost voor de BV bij correctie in de IB bij de AB-houder, uitgaande van de cijfers van voorbeeld 2.

Loonkosten	€ 55.000	
Aan informeel kapitaal		€ 55.000

[Redacted text block]

art 10-2-d

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text line]

[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]
[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]
[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]

[Redacted text block]

²⁰⁴ Notitie Fiscale positie directeur-grotaandeelhouder, Kamerstukken II, 31.705, nr. 19, blz 8.

privéuitgaven die niet waren verwerkt in rekening-courant als uitdeling aangemerkt. Op deze uitdeling bracht de inspecteur het gebruikelijk loon in mindering.²¹⁰ Bij een autoreparatie en –schadeherstelbedrijf had de dga omzet verzwegen. Hof Amsterdam overwoog dat er voor een uitdelingscorrectie na imputatie van de correctie gebruikelijk loon geen ruimte meer was, omdat de gebruikelijklooncorrectie hoger uitviel dan de uitdeling.²¹¹ De inspecteur koos in deze gevallen voor een benadering die juridisch niet juist is. [REDACTED]

9.6. Verrekening met genoten dividend

art 10-2-d

Voor de berekening van de hoogte van een gebruikelijk loon is het feit dat er dividend is uitgekeerd niet van belang. Immers, het loon vermindert de winst, dividend is een bestemming van de winst.

Als er al dividend is uitgekeerd kan alleen van correctie worden afgezien als het gaat om een gering belang. Er moet echter rekening worden gehouden met het feit dat een AB-werknemer verzekerd kan zijn voor de werknemersverzekeringen.

De combinatie van VPB-tarief en AB-tarief (doorgaans in totaal 45%) valt inmiddels duidelijk lager uit dan het hoogste LB-tarief (52%). Dit nog los van het feit dat de contante waarde van de AB-claim, door tijdsverloop en het risico van verdamping, in de regel aanzienlijk lager is dan het huidige AB-tarief.

Uitgaande van de eerder genoemde casus is er een fictief loon van € 55.000, met bijbehorende bedrag aan LH van € 28.0600. Stelt dat er € 50.000 aan dividend is genoten waarover € 12.500 (25%) aan belasting is betaald van € 12.500 (25%). In dat geval kan de Belastingdienst over het fictieve loon corrigeren. Er hoeft dus geen aftrek van de het uitgekeerde dividend plaats te vinden.

[REDACTED]

9.7. Gevolgen van een correctie gebruikelijk loon in de winstsfeer

Het verschil tussen het betaalde loon en het hogere, berekende (doelmatigheids)loon wordt geboekt als fictief loon. Het fictieve loon, indien van toepassing verminderd met de fiscale bijtelling voor privégebruik auto, komt in mindering op de fiscale winst als aan de voorwaarde wordt voldaan dat bij degene die geacht wordt het fictieve loon te genieten LB of IB wordt geheven, dan wel een heffing naar het inkomen plaatsvindt welke naar Nederlandse maatstaven redelijk is.²¹² Dit laatste heeft betrekking op werknemers van wie het loon in het buitenland is belast. Voor zover de extra aftrekpost in aanmerking mag worden genomen, wordt blijkens de wetsgeschiedenis tot hetzelfde bedrag een informele kapitaalstorting in de vennootschap aanwezig geacht die de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang verhoogt. Bij de vervreemding van het aanmerkelijk belang wordt daardoor minder aanmerkelijkbelangwinst genoten en vindt er dus geen dubbele heffing plaats. Er wordt ook geen belasting betaald als het informeel kapitaal wordt geformaliseerd naar formeel kapitaal en dit kapitaal vervolgens wordt uitbetaald aan de AB-houder. Op de vraag naar de gevolgen van het later alsnog feitelijk uitbetalen van salaris is aan de Tweede Kamer geantwoord dat (behoudens in een overgangsfase) nog slechts tijdens de periode van aanslagregeling fictief loon kan worden vervangen door feitelijk loon.²¹³ Daarna zal een *alsnog* plaatsvindende feitelijke betaling als dividend worden aangemerkt. Het later alsnog feitelijk uitbetalen van het als fictief loon belaste bedrag, wordt als dividend aangemerkt.

²¹⁰ Hof Amsterdam 10 november 2011, [ECLI:NL:GHAMS:2011:BV0064](#) en [ECLI:NL:GHAMS:2011:BV0066](#), r.o. 2.7.

²¹¹ Hof Amsterdam 21 februari 2013, [ECLI:NL:GHAMS:2013:BZ3217](#), r.o. 4.5.9 en 5.7. HR 1 november 2013, [ECLI:NL:HR:2013:1092](#) (artikel 81 Wet RO).

²¹² Zie hiervoor artikel 10, lid 1, letter g van de Wet VPB'69.

²¹³ [Kamerstukken II 1996/1997, 24 761](#), nr. 7 (nota naar aanleiding van het verslag), blz 54

9.8. Beginselen van behoorlijk bestuur

Als in vooroverleg met een gebruikelijk loon wordt ingestemd is de Belastingdienst aan dat standpunt gehouden. Het vertrouwensbeginsel staat eraan in de weg om achteraf een ander standpunt in te nemen, tenzij feiten en omstandigheden achteraf geheel anders blijken te zijn dan gepresenteerd. De beoordeling vooraf zal dan ook zorgvuldig moeten gebeuren. De Belastingdienst heeft onderzoeksplicht en moet een zorgvuldige besluitvorming in acht nemen. Informatie (bijvoorbeeld correspondentie) die voor het ene middel (Vpb bijvoorbeeld) beschikbaar is dient ook voor de inkomsten- en/of loonbelasting te worden gebruikt.²¹⁴

Ook het gelijkheidsbeginsel kan een rol spelen. Als vier werknemers een AB hebben in dezelfde BV en in dezelfde omstandigheden verkeren en door dezelfde inspecteur worden behandeld, zal in beginsel voor alle betrokkenen eenzelfde standpunt moeten worden ingenomen.

In de praktijk stellen adviseurs zich vaak op het standpunt dat naheffing van loonbelasting in verband met een te laag salaris niet mogelijk is. Dit omdat loonbelasting niet kan worden nageheven als het desbetreffende loonbestanddeel in de sfeer van de inkomstenbelasting niet meer in een (navorderings)aanslag kan worden begrepen.²¹⁵

Genoemde jurisprudentie laat echter onverlet dat het in het merendeel van de gevallen wel degelijk mogelijk is om een te laag loon voor de loonbelasting te corrigeren. Dit blijkt ondermeer uit de uitspraak van Hof Amsterdam van 22 april 2010, [ECLI:NL:GHAMS:2010:BM4131](#).²¹⁶ Het hof besliste ondermeer het volgende:

“4.6. Naar het oordeel van het Hof behoeft de inspecteur aan de door belanghebbende genoemde feiten en omstandigheden, te weten het in de aangifte IB/PVV 2001 van A opgenomen loon verkregen van belanghebbende, de bekendheid bij de inspecteur dat het een directeur-groootaandeelhouder betrof en de ingediende aangiften vennootschapsbelasting, niet een zodanig sterk vermoeden voor de onjuistheid van de aangifte IB/PVV te ontlenen dat het nalaten van een nader onderzoek op dit punt hem als een ambtelijk verzuim kan worden aangerekend. De omstandigheid dat in de aangifte vennootschapsbelasting over het jaar 2001 een in vergelijking met voorgaande jaren hogere winst wordt verantwoord, leidt niet tot een ander oordeel. Immers, uit deze aangifte kan niet worden opgemaakt of en in hoeverre deze hogere winst een incident betreft en evenmin kan worden afgeleid welke bijdrage A aan deze winsttoename heeft geleverd.”

Praktisch bezien komt het er op neer dat een goed verzorgde aangifte inkomstenbelasting en/of vennootschapsbelasting die door de “kelder” gaat in de regel geen beletsel vormt om te kunnen naheffen. Dit is anders indien de inhoud van de aangifte danwel andere tot het dossier behorende stukken zodanig is dat het stellen van vragen voor de hand ligt. Dit is echter eerder uitzondering dan regel. Zelfs in gevallen waarin lopende de discussie omtrent de hoogte van het in een bepaald jaar te verlonen bedrag en/of de behandeling van het bezwaarschrift de daarop volgende aangiftes door de kelder gaan hoeft dat geen consequenties voor het in geschil zijnde jaar te hebben.²¹⁷

9.9. Navordering

Een bijzondere mogelijkheid tot navordering is bij de wet Overige fiscale maatregelen 2010 opgenomen in artikel 16, tweede lid, onderdeel c van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Navordering is tevens mogelijk indien de belastingaanslag, ten gevolge van een fout, voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar onjuist is vastgesteld dan wel achterwege is gebleven. Bij de toepassing van het kenbaarheidsvereiste gaat het er niet om of de onjuistheid voor een concrete belastingplichtige kenbaar is, maar of een belastingplichtige met een gemiddelde kennis van, en een gemiddeld inzicht in het fiscale recht, de onjuistheid onderkent. Evenals onder de huidige schrijf- en tikfoutenjurisprudentie wordt in beginsel aan de belastingplichtige de kennis en

²¹⁴ HR 8 april 2005, [ECLI:NL:HR:2005:AT3405](#); HR 26 november 2010, [ECLI:NL:HR:2010:BO5008](#).

²¹⁵ HR 9 december 1987, [ECLI:NL:HR:1987:AW7554](#), HR 7 januari 1998, [ECLI:NL:HR:1998:ZC6904](#) en HR 6 oktober 1999, [ECLI:NL:HR:1999:AA2913](#) en HR 30 maart 2007, [ECLI:NL:HR:2007:BA1792](#).

²¹⁶ De Hoge Raad (14 oktober 2011, [ECLI:NL:HR:2011:BT7517](#)) heeft het beroep in cassatie afgedaan m.t.v. artikel 81 RO.

²¹⁷ Rechtbank Den Haag 9 juli 2010, [ECLI:NL:RBSGR:2010:BN3570](#). Zie r.o. 2.9.

wetenschap van diens adviseur toegerekend. Indien de geheven belasting echter ten minste 30 percent minder is dan de daadwerkelijke – uit de belastingwet voortvloeiende – belastingschuld, is de onjuiste vaststelling van de aanslag in elk geval redelijkerwijs kenbaar.

Op grond van artikel 16, derde lid AWR dient binnen twee jaar nadat de aanslag is opgelegd dan wel het besluit is genomen geen aanslag op te leggen, te worden nagevorderd.

Voor de praktijk betekent dit dat bij looncorrecties die leiden tot een substantiële verhoging van het inkomen navordering en dus ook naheffing mogelijk zal blijken te zijn.²¹⁸

Voor een geval waarin een dga in strijd met een afspraak met de inspecteur (en dus te kwader trouw) een te laag gebruikelijk loon in zijn aangifte IB opnam, zie Rechtbank Breda 3 augustus 2012, [ECLI:NL:RBBRE:2012:BX9262](#).

²¹⁸ Zie nader over deze regeling R.E.C.M. Niessen, "Navordering zonder nieuw feit bij kenbare fout", NTFR -B 2010/21; E. Poelmann, "Navorderen op grond van het kenbaarheidsvereiste", FED 2010/82.

10. Bijzondere gevallen

10.1. Crisisheffing

De pseudo-eindheffing hoog loon (artikel 32bd van de Wet LB oud) kan ook worden geheven over het loon van een aanmerkelijk belanghouder van een inhoudingsplichtige die op basis van artikel 12a van de Wet LB een loon geniet dat hoger is dan € 150.000. Met fictief loon wordt nadrukkelijk bedoeld een zakelijke beloning in aanmerking te nemen. Het is dan ook logisch dit fictieve loon mede tot de grondslag van de *pseudo*-eindheffing hoog loon te rekenen.

Deze situatie is aan de orde geweest in de parlementaire geschiedenis. Aangegeven is dat de gebruikelijk loonregeling beoogt te regelen dat een aanmerkelijkbelanghouder een gebruikelijk bedrag aan loon geniet van het lichaam waarin hij dat belang heeft en waarvoor hij arbeid verricht. Ook is aangegeven dat indien een dergelijk fictief loon meer bedraagt dan € 150.000, samenloop ontstaat met de pseudo-eindheffing voor hoog loon.²¹⁹

Ook rechtbank Den Haag is van oordeel dat het fictieve loon ook geldt voor de pseudo-eindheffing hoog loon. De wetgever mocht kiezen voor een "ruwe regeling" waarbij geen onderscheid wordt gemaakt tussen aanmerkelijkbelanghouders en werknemers zonder aanmerkelijk belang.²²⁰

De grondslag voor de pseudo-eindheffing voor hoog loon is het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking waarover in het voorafgaande kalenderjaar met toepassing van de artikelen 20a, 20b, 26 en 26b Wet LB belasting is geheven.²²¹ Als er er een looncorrectie wordt opgelegd waardoor het het loon boven de € 150.000 uitkomt, werkt die correctie dus niet door naar de crisisheffing.

10.2. De gebruikelijkloonregeling onder de belastingverdragen

10.2.1. Loonbelasting

De meeste belastingverdragen die tot stand zijn gekomen vóór de invoering van de gebruikelijkloonregeling laten een op de fictie gebaseerde belastingheffing niet toe. De fictie werkt in beginsel wel door in belastingverdragen, maar dit gaat niet zo ver dat Nederland daarmee de bij het sluiten van een verdrag overeengekomen verdeling van heffingsrechten kan manipuleren of uithollen. Heffing over fictieve inkomsten en dus over nog niet daadwerkelijk genoten inkomsten, lijkt alleen mogelijk als het gaat om inkomsten die, indien zij in de toekomst alsnog worden verkregen, naar hun aard aan Nederland ter heffing zijn toegewezen. Bij het fictieve loon gaat het om inkomsten die als zij in de toekomst alsnog worden verkregen als dividend of vermogenswinst kunnen toevloeien aan de ontvanger. Daarmee brengt de fictie, nu de verdragen voor inkomsten uit dienstbetrekking in het algemeen andere toewijzingsregels kennen dan voor dividend en vermogenswinsten, potentieel een verschuiving teweeg in de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen Nederland en het desbetreffende andere land. Die verdragen laten een op die fictie gebaseerde heffing dan niet toe.²²² Onder verdragen die tot stand gekomen zijn na de invoering van de gebruikelijkloonregeling, zoals het nieuwe verdrag met België (2001) is heffing wel mogelijk waarbij grote betekenis moet worden toegekend aan de gezamenlijke technische toelichting bij het Verdrag.²²³

Op 1 januari 2016 treedt naar verwachting het nieuwe belastingverdrag met Duitsland in werking. Een toelichting vergelijkbaar met het verdrag met België ontbreekt vooralsnog.

10.2.1. Premieheffing

Voor de sociale zekerheid was tot 1 mei 2010 de EG Verordening 1408/71 (hierna: V 1408/71) van toepassing als sprake was van grensoverschrijdende situaties. Een AB-houder die in een andere

²¹⁹ Kamerstukken II, 2011–2012, 33 287, nr. 7, p. 18.

²²⁰ Rechtbank Den Haag 12 juni 2014, [ECLI:NL:RBDHA:2014:9328](#), r.o. 26.

²²¹ Zie KG BVL 13-083 0001 Eindheffing crisisheffing over genoten of geheven loon.

²²² HR 5 september 2003, [ECLI:NL:HR:2003:AE8398](#).

²²³ HR 9 november 2012, [ECLI:NL:HR:2012:BW4756](#).

lidstaat dan Nederland woonde en in Nederland, anders dan in dienstbetrekking, beroepsmatig werkzaamheden verrichtte viel binnen de personele werkingssfeer van V 1408/71.²²⁴ Nederland mocht, ook als voor die werkzaamheden door de bestuurder/AB-houder géén beloning werd ontvangen, in die gevallen het fictieve loon begrijpen in de grondslag voor de premieheffing.

Bij grensoverschrijdende situaties wordt vanaf 1 mei 2010 door de EG Verordening 883/2004 (hierna: V 883/2004) bepaald van welk land de sociale zekerheidswetgeving van toepassing is. Uit artikel 11, eerste lid V 883/2004 blijkt dat sprake is van exclusieve werking: bij grensoverschrijdende activiteiten is de sociale zekerheidswetgeving van slechts één lidstaat van toepassing. Daarmee is ook de dubbele verzekerings- en dus wellicht ook premieplicht vervallen die tot 1 mei 2010 bijvoorbeeld van toepassing was op een AB-houder die als zelfstandige kwalificerende werkzaamheden in België verrichtte en als fictieve dienstbetrekking kwalificerende werkzaamheden in Nederland.

V 883/2004 bevat in Titel II aanwijzingsregels waarin wordt geregeld van welke lidstaat de socialezekerheidswetgeving van toepassing is na kwalificatie van de werkzaamheden. In de toepassingsverordening 987/2009 (hierna: V 987/2009) is de regelgeving nader uitgewerkt. Voor de toepassing van de nieuwe verordeningen is doorslaggevend of de werkzaamheden kwalificeren als werkzaamheden in loondienst of als werkzaamheden anders dan in loondienst. Daarbij gelden de regels van de nationale socialezekerheidswetgeving van de lidstaat waar die werkzaamheden worden verricht. Als werkzaamheden in Nederland worden verricht dient aan de hand van de Nederlandse socialezekerheidswetgeving te worden bepaald of er sprake is van loondienst of niet. Onder V 1408/71 was bepalend of er sprake was van een (fictieve) dienstbetrekking voor de Wet LB.

Met de inwerkingtreding van V 883/2004 is de kwalificatie van de werkzaamheden van de dga gewijzigd. Onder V 1408/71 werden deze werkzaamheden als loondienst gezien, maar onder V 883/2004 als werken anders dan in loondienst. De wijziging van de hoedanigheid (kwalificatie van de werkzaamheden) heeft géén gevolgen als slechts in één lidstaat wordt gewerkt. De aanwijzingsregels voor werken in loondienst of anders dan in loondienst in één lidstaat leiden tot dezelfde uitkomst. In beide gevallen geldt namelijk als toepasselijke wetgeving het werkland. De jurisprudentie met betrekking tot het fictief loon als onderdeel van de premieheffing blijft gelden.

Als er sprake is van een AB-werknemer die in meer dan twee lidstaten werkzaamheden verricht zal aan de bepalingen in de materiewetten (Ziektewet, Werkloosheidswet, Wet Werk en inkomen enz) moeten worden getoetst of deze zijn werkzaamheden verricht als zelfstandige dan wel als werknemer in de zin van de werknemersverzekeringen. Er gelden twee verschillen met de Wet LB.

De dga (dat is dus niet hetzelfde als de AB-werknemer) geldt op grond van artikel 6 van de materiewetten niet als werknemer. Een AB-werknemer die alleen fictief loon geniet is voor de loonbelasting fictief in dienstbetrekking op grond van artikel 4, onderdeel d, Wet LB jo artikel 2h UBLB. Deze fictie is echter niet opgenomen in de werknemersverzekeringswetten. Nu deze fictie niet is opgenomen in de werknemersverzekeringswetten, kwalificeren de werkzaamheden van een AB-werknemer die alleen fictief loon geniet voor de toepassing van de V 883/2004 als werkzaamheden anders dan in loondienst.

Let op!

Voor bestaande situaties geldt overgangsrecht. Voor de toepassing van het overgangsrecht moet sprake zijn van zes cumulatieve voorwaarden:

1. De betrokkene valt onder de personele werkingssfeer van V 1408/71;
2. Op die persoon is onmiddellijk voorafgaand aan 1 mei 2010 een aanwijzingsregel van V 1408/71 van toepassing;
3. V 883/2004 wijst de wetgeving van een andere lidstaat aan dan van toepassing was onder de V 1408/71;
4. De omstandigheden zijn ongewijzigd. Als de feiten en omstandigheden wijzigen waardoor met toepassing van de V 1408/71 dit zou leiden tot aanwijzing van de toepasselijke wetgeving van een andere lidstaat, dan is sprake van gewijzigde omstandigheden. Zo lang het wijzigen van de omstandigheden onder de toepassing van de V 1408/71 niet leidt tot

²²⁴ HR 31 januari 2003, nr. 37.793, NTFR 2003/263.

- aanwijzing van een andere lidstaat, blijft het overgangsrecht van toepassing. Hiervan is bijvoorbeeld sprake als de kwalificatie van de werkzaamheden wijzigt (loondienst naar anders dan in loondienst) maar ondanks deze kwalificatiewijziging onder V 1408/71 tóch dezelfde lidstaat voor de sociale zekerheidswetgeving wordt aangewezen als voor de wijziging van toepassing was;
5. Er zijn nog geen 10 jaar verstreken, gerekend vanaf de toepassingsdatum van V 883/2004 én
 6. Er is géén verzoek gedaan om het overgangsrecht achterwege te laten. Als eenmaal gekozen is voor toepassing van de V 883/2004, dus ook het achterwege laten van het overgangsrecht, dan is er géén weg terug: eenmaal gekozen blijft gekozen.

10.3. Dotaties levensloop

In de parlementaire geschiedenis rond de totstandkoming van de wetgeving over de levensloop is in zowel de Tweede Kamer²²⁵ als de Eerste Kamer²²⁶ aandacht geweest voor de samenloop van gebruikelijk loon met een dotatie in de levensloop.

Op basis daarvan heeft het Centraal Aanspreekpunt Pensioenen (hierna: CAP) een standpunt, inclusief twee voorbeelden (zie hieronder voor een uitwerking).²²⁷

Als het loon van de dga (vóór inhouding van de levenslooptdotatie) gelijk is aan het gebruikelijk loon (vóór inhouding van levenslooptdotaties) van vergelijkbare personen of indien dat hoger is, het hoogste loon van de overige werknemers (eveneens voor aftrek van levenslooptdotaties) kan altijd 12% van dat loon in de levenslooptregeling worden gestort. Dat het loon na inhouding van de levenslooptdotatie van 12% daalt onder het niveau van het bewijsgrensbedrag of onder het hoogste kolom 14-loon van de overige werknemers is daarbij niet van belang.

In alle andere gevallen kan door de inhouding van levenslooptdotaties het kolom 14-loon van de dga niet dalen onder het bewijsgrensbedrag of als dat hoger is het hoogste bedrag van 70% van het gebruikelijk loon (na aftrek van levenslooptdotaties) van vergelijkbare personen en het kolom 14-loon van de hoogste verdienende werknemer.

Voorbeeld 1 CAP

De dga krijgt voor inhouding van levenslooptdotatie een loon van € 100.000 uitgekeerd dat gelijk is aan het gebruikelijk loon (voor inhouding van levenslooptdotaties). Daardoor kan steeds 12% levenslooptdotatie worden ingehouden. Als het gebruikelijk loon niet € 100.000 maar bijv. € 42.000 had bedragen en er 12% levenslooptdotatie zou zijn ingehouden, levert het kolom 14-loon van de dga ad € 36.960 toch geen problemen op.

Voorbeeld 2 CAP

Nu het loon van de dga ad € 70.000 (vóór inhouding van levenslooptdotatie) ligt onder het niveau van het gebruikelijk loon (vóór inhouding van levenslooptdotatie) mag zijn loon niet dalen onder 70% van het gebruikelijk kolom 14-loon van vergelijkbare werknemers, stel $70\% * 88\% * 100.000$ dit is € 61.600 of als dat hoger is, het hoogste kolom 14-loon van de overige werknemers, stel € 70.400 (88% van € 80.000). Deze dga kan dus geen levenslooptdotatie plegen, zonder tegen artikel 12a Wet LB aan te lopen. Overigens zal hij in dit voorbeeld naar alle waarschijnlijkheid al een artikel 12a-probleem hebben, omdat zijn kolom 14-loon zal liggen beneden het bedrag van € 70.400. Zou zijn loon hoger liggen dan de door u in het voorbeeld genoemde bedrag van € 70.000 maar lager dan € 100.000 dan kan hij niet meer levenslooptdotatie plegen dan voor een zodanige bedrag dat zijn kolom 14-loon niet daalt onder € 70.400.

Door de invoering van Belastingplan 2012²²⁸ is de levenslooptregeling afgeschaft. Werknemers houden op grond van het getroffen overgangsrecht de mogelijkheid om ook na 31 december 2011 in te leggen in de levenslooptregeling van hun werkgever. De overgangsregeling loopt tot 1 januari 2022.

²²⁵ Kamerstukken II, 2005-2006, Aangangsel van de Handelingen, 1121, blz. 2382 en Aangangsel Handelingen nr. 1365, vergaderjaar 2005-2006, blz. 2907 en 2908.

²²⁶ [Kamerstukken II, 30.306](#) en 30.307, F, blz. 16.

²²⁷ Kennisgroep Pensioenen, 05-01-2007, Registratienummer K07-203-0009.

²²⁸ [Stb 2011, nr 639](#).

Een levenslooppuitkering telt niet mee als gebruikelijk loon

De verzekeraar betaalt € 10.500 aan levenslooppuitkering aan de BV. De BV heeft dit bedrag, onder inhouding van LH, doorbetaald aan belastingplichtige. In totaal wordt € 44.000 aan loon verantwoord in de loonadministratie voor de AB-werknemer. Stel dat het bewijsgrensbedrag (€ 44.000) het correcte bedrag aan loon zou zijn voor het jaar 2015, is dan het correcte loon verantwoord voor de AB-werknemer of moet dit € 44.000 plus € 10.500 zijn?

De uitkering van levenslooptegoed maakt geen deel uit van het gebruikelijk loon. Het gebruikelijk loon zou wel lager kunnen worden vastgesteld indien tot uitkering van levenslooptegoed wordt overgegaan omdat er levensloopverlof wordt opgenomen en er dus in de verlofperiode niet of minder is gewerkt door de AB-werknemer.²²⁹

Bij inleg in de levensloopregeling wordt het gebruikelijk loon getoetst aan het loon na aftrek van de inleg (fiscaal loon).²³⁰ Er is geen reden het uitgekeerde levenslooploon bij de bepaling van het gebruikelijk loon wel in aanmerking te nemen. Blijkens de tekst van artikel 12a, lid 1 van de Wet LB gaat het om het loon ter zake van die werkzaamheden die de AB-werknemer door tegenwoordige arbeid "verricht". Het gebruikelijk loon is de zakelijke prijs voor die verrichte werkzaamheden. Die zakelijke prijs ondergaat geen wijziging als de AB-werknemer uit anderen hoofde als loon belaste voordelen geniet uit het AB-lichaam.²³¹

10.4. Pensioen

Hieronder wordt ingegaan op enkele specifieke aspecten van pensioenen in relatie tot het gebruikelijk loon.

Op het voor de toepassing van de gebruikelijkloonregeling te hanteren loonbegrip is al ingegaan in onderdeel 2.2. Na aftrek van de pensioenpremie dient het resterende loon te voldoen aan de regels van het gebruikelijk loon. Het standpunt van Hof Arnhem dat niet het fiscale loon maar het civielrechtelijke loon als uitgangspunt zou moeten gelden wordt dus niet gevolgd.²³²

Hof Den Bosch

De via verrekening in rekening-courant ingehouden pensioenpremies mogen voor het jaar 2006 in aftrek komen. Van strijd met de (strekking van de) gebruikelijkloonregeling is geen sprake.²³³

...

4.2.7. De Inspecteur heeft zich in dit verband op het standpunt gesteld, dat indien het bedrag van € 165.000 in aftrek zou worden toegelaten, het gebruikelijk loon van artikel 12a van de Wet LB op nihil zou uitkomen, hetgeen in strijd zou zijn met de bedoeling van die wettelijke bepaling.

Het Hof volgt dat standpunt van de Inspecteur niet.

Zoals de Inspecteur in de stukken van het geding ook heeft beaamd, strekt de regeling van gebruikelijk loon ertoe te voorkomen dat directeuren-grootaandeelhouders door middel van het geheel of gedeeltelijk afzien van een gebruikelijk loon de heffing van inkomstenbelasting ontgaan of onbedoelde voordelen behalen in de sfeer van de sociale zekerheid en andere inkomensafhankelijke voorzieningen. Van zo een geval is hier naar het oordeel van het Hof echter geen sprake.

Vaststaat dat belanghebbende een pensioentekort heeft van ten minste het bedrag van € 475.254. Door de eigen bijdrage in 2006 van € 165.000 is dat bedrag bij lange na niet bereikt. Van het ontgaan van inkomstenbelasting of het behalen van een onbedoeld voordeel is geen sprake.

Daarbij komt nog, dat indien het standpunt van de Inspecteur zou worden gevolgd, de mogelijkheid, die het meergenoemd artikel 10a biedt (inkoop van dienstjaren wegens pensioentekort uit een vorig dienstverband) in wezen illusoir zou worden, nu een dergelijke inkoop doorgaans - en ook in dit geval - betrekking heeft op meerdere jaren en daardoor per definitie een substantieel bedrag behelst.

Artikel 19 Wet LB verhindert of beperkt de pensioenopbouw over de diensttijd waarin het loon nihil is of aanzienlijk lager is dan het gebruikelijk loon. Dit artikel richt zich dus op de pensioengevende diensttijd. Het laat zich niet uit over de mogelijkheid om pensioen op te bouwen over een hoger pensioengevend loon dan het genoten loon. Artikel 18g, tweede lid, van de Wet LB en artikel 10b, eerste lid, UBLB sluiten tezamen die mogelijkheid in de regel uit.

²³⁰ Bij de bepaling van het gebruikelijk loon gaat het om het begrip "loon" in de zin van de Wet LB, derhalve het loon ná toepassing van de vrijstellingen in de Wet LB (Aanhangsel Handelingen II 2005/06, nr. 1365). Zie ook J.J.M. Jansen, Doorbreekt de levensloopregeling de gebruikelijkloonregeling? (WFR 2006/615).

²³¹ Vergelijk Besluit van 22 mei 2001, nr. CPP2000/3172M, onderdeel 4.1 en Hof Amsterdam 25 maart 2010, ECLI:NL:GHAMS:2010:BM1893, r.o. 4.3.2.2.

²³² Hof Arnhem 5 juni 2001, ECLI:NL:GHARN:2001:AB2925.

²³³ Zie het arrest van de Hoge Raad 7 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:241, artikel 81 RO, gewezen op de uitspraak van Hof Den Bosch 18 januari 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:BZ0362.

In verband met mogelijke consequenties voor pensioenopbouw en *backservice* is het van groot belang dat in voorkomende gevallen goed wordt vastgelegd dat in bepaalde perioden sprake is geweest van geen loon dan wel een te laag loon.

10.4.1. Geen pensioenopbouw over gebruikelijk loon

Voor de opbouw van pensioen wordt het fiscale loon als uitgangspunt genomen. "Dat het fiscale loon als uitgangspunt wordt genomen, betekent dat ook loonbestanddelen die niet tot het overeengekomen salaris in geld maar wel tot het fiscale loon behoren, tot het pensioengevend loon behoren. Fictief loon als bedoeld in artikel 12a van de Wet LB⁶⁴ hoort echter conform de bestaande praktijk niet tot het pensioengevend loon, ook niet als dit naderhand alsnog tot uitbetaling komt."²³⁴

Bij de invoering de gebruikelijkloonregeling in 1997 nam de staatssecretaris op dit punt voor een niet nader aangeduide overgangsfase met betrekking tot nabetalingen nog een soepel standpunt in. Uit het Besluit van 9 september 2010 volgt echter dat deze overgangsperiode inmiddels is afgelopen.

Loonsverlaging bij omzetsdaling

In het Besluit CPP2009/1799M (loonsverlaging bij omzetsdaling)²³⁵ is goedgekeurd dat bij omzetsdalingen het gebruikelijk loon van artikel 12a van de Wet LB in 2009 en 2010 evenredig lager mag zijn.

Op de vraag of een (tijdelijke) verlaging van het loon gevolgen heeft voor de pensioenopbouw is door de Kennisgroep Pensioenen²³⁶ geantwoord: "Een (tijdelijke) verlaging van het gebruikelijk loon heeft gevolgen voor de pensioenopbouw. Pensioen kan namelijk slechts worden opgebouwd over daadwerkelijk genoten loon. Als, met inachtneming van het Besluit CPP2009/1799M, het gebruikelijk loon tijdelijk wordt verlaagd, moet datzelfde verlaagde loon worden aangemerkt als pensioengevend. De grondslag voor de pensioenopbouw wordt aldus verlaagd."

10.4.2. Korting dienstjaren bij te laag loon

Perioden die in beginsel als diensttijd meetellen, moeten op grond van artikel 19 van de Wet LB toch (gedeeltelijk) buiten beschouwing blijven als het loon in die periode nihil of anderszins aanzienlijk (= 30% of meer) lager dan gebruikelijk is. Dit geldt ook als naderhand een fictief loon als bedoeld in artikel 12a van de Wet LB in aanmerking wordt genomen. Artikel 19 is een anti-misbruikbepaling voor met name de situaties waarin de werknemer in staat is zijn eigen loon te bepalen, zoals bij de dga het geval is.

Op grond van artikel 19 kan over een periode waarin geen loon is genoten geen aanspraak op pensioen ontstaan. Over perioden waarin het loon aanzienlijk lager is dan het gebruikelijk loon (het loon voor toepassing doelmatigheidsmarge) wordt de pensioenopbouw beperkt. De gevolgen voor de pensioenopbouw kunnen groot zijn.

Voorbeeld

Gebruikelijk loon € 200.000, daadwerkelijk genoten loon € 70.000. Omdat het genoten loon aanzienlijk lager is dan het gebruikelijk loon vindt een diensttijdreductie plaats van $(200 - 70) : 200 * 1$ dienstjaar = 0,65 dienstjaar. Het betreffende dienstjaar telt daarmee slechts voor 0,35 mee.

Als gevolg hiervan wordt de fiscaal maximaal toe te kennen pensioenaanspraak verlaagd. De pensioenaanspraak voor een dienstjaar zonder korting, uitgaande van 1,657% opbouw en een Aow-franchise van € 21.000, bedroeg $(€ 70.000 - € 21.000) * 0,01657 = € 811,93$ per jaar (cijfers 2015).

²³⁴ Besluit van 9 september 2010, nr. DGB2010/2733M, Stcrt. 2010, 14304; zie ook Gebruikelijk loon en pensioengevend loon (Vraag & Antwoord 08-076 d.d. 210910 van de KG Pensioenen).

²³⁵ Zie hoofdstuk 4 onderdeel 5.

²³⁶ V&A 09-012; verwijzing in Deel Loonbelasting NDFR, aantekening 2.3. op artikel 19. Gelijklopend: de helpdeskvraag van de Kennisgroep Pensioenen van 01-09-2009, K09-203-0044.

Na toepassing van de diensttijd­korting bedraagt de pensioenopbouw: (€ 70.000 - € 21.000) * 0,01657 * 0,35 = € 284,17 per jaar.

Indien voor de pensioenopbouw geen of onvoldoende rekening wordt gehouden met de korting op de pensioengevende diensttijd, heeft dit nagenoeg altijd tot gevolg dat de pensioenaanspraak fiscaal onzuiver wordt. Er is alleen geen sprake van fiscale onzuiverheid indien de regeling op andere onderdelen de fiscale pensioenruimte niet volledig benut en de niet benutte ruimte voldoende compensatie biedt voor de ten onrechte niet toegepaste korting op de pensioengevende diensttijd. Indien sprake is van een fiscaal onzuivere pensioenaanspraak wordt de waarde van de volledige opgebouwde aanspraak op grond van artikel 19b, lid 1, onderdeel a, Wet LB direct in de belastingheffing betrokken. Aan de dga zal op grond van artikel 30i AWR revisierente in rekening worden gebracht.

Indien in voorgaande jaren het daadwerkelijk genoten loon ook (aanzienlijk) te laag was dient de korting op de pensioengevende diensttijd ook die jaren plaats te vinden. Het niet of niet voldoende korten van de pensioengevende diensttijd kan dan tot gevolg hebben dat de pensioenaanspraak in de verstreken jaren fiscaal onzuiver is geworden. De meest recente periode (vijf jaren) kan de waarde van de volledige onzuivere pensioenaanspraak middels naheffing in de LH of in de heffing van de IB worden betrokken. Indien het niet meer mogelijk is om de waarde van de fiscaal onzuivere pensioenaanspraak te belasten, worden de te zijner tijd te genieten pensioenuitkeringen op grond van artikel 10, lid 4 Wet LB (saldomethode) alsnog in de heffing betrokken.

[Redacted text block]

Cafetariaregeling

In het Besluit van 9 september 2010 wordt in onderdeel 4.4.4. verder ingegaan op de gevolgen die de ruil van beloningsbestanddelen heeft voor de pensioenopbouw. Gelet op het feit dat de wijziging van beloningen realiteitswaarde moet hebben dient een verlaging van het loon in het algemeen gevolgen te hebben voor de pensioengrondslag.

Onder voorwaarden wordt goedgekeurd dat een verlaging van het loon in een dergelijke situatie niet tot een verlaging van het pensioengevend loon leidt. Daarbij kan de toets aan artikel 19 van de Wet LB (pensioenopbouw is niet of minder mogelijk bij een loon van nihil of anderszins aanzienlijk lager dan gebruikelijk) doorgaans achterwege blijven. Er geldt echter een uitzondering voor de werknemer die tevens AB-houder is in de zin van artikel 12a van de Wet LB, omdat bij deze werknemer niet zonder meer kan worden aangenomen dat de vaststelling van de hoogte van het salaris op zakelijke gronden heeft plaatsgevonden. Bij deze categorie werknemers mag het verschil tussen het gebruikelijk loon en het verlaagde pensioengevend loon niet groter zijn dan 30% (vanaf 2015 zou dit na aanpassing van het Besluit moeten zijn: 25%) van het gebruikelijk loon.

Backservice

Naast gevolgen voor de pensioenopbouw heeft artikel 19 Wet LB ook gevolgen voor de *backservice*. Dit omdat de jaren waarin geen of een aanzienlijk lager gebruikelijk loon is genoten, niet dan wel slechts gedeeltelijk meetellen als diensttijd. Dat betekent dat daarover ook niet achteraf alsnog pensioen kan worden toegekend. Dit geldt ook als het loon inmiddels is verhoogd tot een gebruikelijk loon. Reparatie van de diensttijd­korting door middel van *backservice*, wat met name speelt ingeval sprake is van een eindloonregeling, is dus niet mogelijk.

[Redacted text block]

11. Ontgaansmogelijkheden

11.1. Praktijk BV

In de praktijk worden ontgaansmogelijkheden bedacht. Te denken is aan de mogelijkheid vrijwel de gehele "winst" in de Praktijk BV in de vorm van [a] managementfee te genieten, of in de vorm van [b] rente op een (achtergestelde) lening. Echter hierbij kan de Wet lucratieve belangen een rol gaan spelen als sprake is van een superrente.

a. Winst in de vorm van managementfee

Het komt voor dat de personal holding (hierna ook: PH) van de dga vrijwel alle winst van de Praktijk BV afroemt door de overwinst van de Praktijk BV te genieten in de vorm van een managementfee.

Indien de hoogte van het gebruikelijk loon vaststaat, kan vervolgens worden bekeken in hoeverre sprake is van een zakelijke managementfee. Stel dat het gebruikelijk loon van de dga 150 bedraagt en er wordt een managementfee in rekening gebracht van 500, dan kan de vraag worden gesteld waar de opslag van 350 op ziet. Een relevante vraag in dit verband is welke vergoeding zal worden gegeven als de betrokkene ophoudt met werken. Indien de 350 is te kwalificeren als winstopslag, kan worden betwijfeld of dit nog als zakelijk is te betitelen.

Afoming van de overwinst van de Praktijk BV middels een managementfee, zal met name spelen in die situaties dat de PH geen recht heeft op toepassing van de deelnemingsvrijstelling in de Praktijk BV. Een ander motief kan gelegen zijn in het behalen van een tariefsvoordeel in de vennootschapsbelasting door bij meerdere vennootschappen de eerste schijf te laten "vollopen".

b. Achtergestelde lening

Ook komt box-arbitrage voor. Een casus lag als volgt. De dga heeft 100% in zijn PH1, die heeft op zijn beurt 100% in PH2 die op zijn beurt voor 0,5% in een maatschaps-NV deelneemt (PH2 is verplicht tot het (zorg dragen voor het) verstrekken van een 9,5% achtergestelde lening aan de praktijk-NV). De dga leent voor 5,5% van de bank en leent dat aan de praktijk-NV waarin hij dus geen AB bezit. Naar de letter van de wet geen terbeschikkingstelling, dus box 3 volgens de adviseur.

Deze situatie heeft tot jurisprudentie geleid. De rechtbank oordeelde dat [1] er geen sprake is van terbeschikkingstelling, [2] geen sprake van een samenwerkingsverband (waar PH2 deel van uitmaakt), maar [3] dat dit op grond van *fraus legis* als terbeschikkingstelling moet worden behandeld. In hoger beroep oordeelde het hof met betrekking tot [2] dat er wél sprake was van een samenwerkingsverband. Dus terbeschikkingstelling en een box 1 heffing over 9,5% - 5,5% ofwel 4% over het bedrag van de achtergestelde lening. De Hoge Raad heeft deze uitspraak gecasseerd. In het voorliggende geval is geen lening direct of indirect ter beschikking gesteld aan een fiscaal transparant samenwerkingsverband. Evenmin is sprake van *fraus legis*. Daardoor valt de vordering van belanghebbende onder de toepassing van box 3.²³⁸

art 10-2-d

²³⁸ Hoge Raad 19 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX4034.

11.3 Tussengeschoven vereniging

Een BV houdt zich bezig met dienstverlening. De BV is opgericht door een vereniging. De vereniging bezit alle aandelen. De vereniging heeft A-leden en B-leden. A-leden kunnen tijdens de algemene ledenvergadering 50 stemmen uitbrengen, B-leden 1 stem. De A-leden zijn de heer en mevrouw X, de B-leden zijn hun drie dochters. Het bestuur van de vereniging wordt gevormd door derden. De vereniging heeft tot doel het bevorderen van de onderlinge band tussen de leden van de vereniging, mede gericht op de verhoging van de kennis van de leden, en voorts het verhogen van het persoonlijk en maatschappelijk welzijn van de leden. De leden zijn op grond van de statuten gerechtigd tot een eventueel batig liquidatiesaldo. De vereniging mag geen winst uitkeren aan haar leden. Dit neemt niet weg dat de dividenden die de BV uitkeert aan de vereniging ten goede kunnen komen aan de leden. Dat laatste gebeurt ook: de vereniging betaalt studie- en cultuurreizen ten behoeve van haar leden.

Een groot deel van de inkomsten van de BV wordt gegenereerd uit de overeenkomsten met Y BV waarbij de heer X aan Y BV beschikbaar wordt gesteld. X ontvangt voor zijn werkzaamheden een aanzienlijk lager loon dat hij via de contracten met Y BV genereert.

De rechtbank stelt vast dat (1) gelet op het aantal stemrechten dat de heer en mevrouw X in de vereniging kunnen uitoefenen, zij nagenoeg de volledige zeggenschap hebben in de algemene ledenvergadering en dat (2) uit de statuten van de vereniging blijkt dat de zeggenschap in de vereniging feitelijk berust bij de algemene ledenvergadering en niet bij het bestuur. Daaruit concludeert de rechtbank dat niet de vereniging, maar de heer en mevrouw X feitelijk het volledige juridische en economische belang in de BV hebben. Dat betekent dat de gebruikelijkloonregeling van toepassing is. De inspecteur heeft het gebruikelijk loon vastgesteld op de WAZ-norm. De BV slaagt er niet in te bewijzen dat het lager moet zijn.

In hoger beroep oordeelt het hof dat de vereniging slechts formeel aandeelhouder is. Het economisch belang bij de aandelen berust bij de heer en mevrouw X. Zij hebben direct of indirect (via de vereniging) een aanmerkelijk belang in de BV op grond van artikel 4.6 Wet IB. Daarmee valt de BV ook onder de gebruikelijkloonregeling. De Hoge Raad sloot zich bij dit standpunt aan.²³⁹

11.4 Euro BV

Een Euro BV is een rechtspersoon uit een lidstaat van de Europese Unie die, op grond van het Europese recht van vrijheid van vestiging, wordt gebruikt in een andere lidstaat van de EU. Met de Euro BV is de verplichte stortingseis van € 18.000 en eveneens de justitiële verklaring van geen bezwaar, zoals nodig is bij een Nederlandse BV, niet van toepassing. Vaak gaat het om een structuur waarin één of meerdere naar Engels recht opgerichte Limiteds deelnemen in een CV. De "Euro BV" en de "Anonieme Euro BV" zijn er op gericht te bewerkstelligen dat belastingplichtigen buiten het zicht van de fiscus hun activiteiten hier te lande uit kunnen voeren en op deze wijze belastingvrij hun inkomsten kunnen genieten. De bedoeling van de aangeboden constructie is door het tussenschuiven van buitenlandse rechtsvormen, met name de Engelse Limited, de fiscus het zicht op de achterliggende belastingplichtige te ontnemen en de winst van de buitenlandse rechtsvorm zo lang mogelijk buiten beeld te houden.

In Nederland zijn veel aanbieders op de markt die deze structuren verkopen. Een inventarisatie van gegevens uit de Kamer van Koophandel leidt tot de (voorzichtige) inschatting dat honderden structuren zijn opgericht waarbij Nederlandse ondernemers zijn betrokken. Door het tussenschuiven van een buitenlandse rechtsvorm wordt getracht ondernemingswinsten buiten de heffing van de vennootschapsbelasting en de omzetbelasting te houden.

Relevantie voor de gebruikelijkloonregeling

Het lijkt erop dat er geen gewone dienstbetrekking kan worden gesteld tussen de gevolmachtigd directeur en de CV. Binnen een CV is geen sprake van aanmerkelijk belang zodat een fictieve dienstbetrekking ook niet aan de orde is. Een eventuele correctie voor gebruikelijk loon zal moeten plaatsvinden bij de Ltd. Voor de Ltd. geldt dat, op het moment dat duidelijk is welke natuurlijke persoon als AB-houder is aan te merken, deze persoon op grond van artikel 4, jo. artikel 2h UBLB in fictieve dienstbetrekking staat tot de Ltd.

²³⁹ HR 23 november 2012, ECLI:NL:HR:2012:BW4102.

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

11.8 Afgezonderd particulier vermogen²⁴⁶

Op 1 januari 2010 werd het afgezonderd particulier vermogen regime (APV-regime) geïntroduceerd met het doel om het zogenaamde zwevend vermogen aan te pakken. Het gaat hierbij om het afgezonderde vermogen dat bij geen enkele persoon in de belastingheffing wordt betrokken:

- niet bij degene die het heeft afgezonderd;
- niet bij het afgezonderde vermogen zelf; en
- niet bij de begunstigen.²⁴⁷

In een nutshell houdt het APV-regime in dat het vermogen in een APV moet worden toegerekend aan de inbrenger van het vermogen, tenzij het APV in het buitenland wordt betrokken in een naar Nederlandse begrippen reële heffing van ten minste 10% (toerekeningsstop).²⁴⁸

[Redacted]

²⁴⁶ Gebaseerd op Dennis Evertsz, De gebruikelijkloonregeling, belastingontwijkings-proof? <http://taxlive.nl/-/de-gebruikelijkloonregeling-belastingontwijkings-proof->

²⁴⁷ Kamerstukken II, 2008-2009, 31 930, nr. 3 (memorie van toelichting), blz 9.

²⁴⁸ Artikel 2.14a, lid 8 jo. artikel 4a Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001.

Indien het APV dus onderworpen is aan een winstbelasting van ten minste 10%, wordt het APV niet aan de inbrenger toegerekend (onderworpenheidstoets).

In de praktijk is veelvuldig gebruik gemaakt van deze toerekeningsstop om de heffing van box II te omzeilen.²⁴⁹ Naar aanleiding hiervan is een fictief vervreemdingsmoment in de Wet IB opgenomen. Als een AB-houder zijn AB in een APV inbrengt en dit APV onderworpen is aan een winstbelasting van ten minste 10%, wordt de AB-houder geacht zijn AB te hebben vervreemd.²⁵⁰

In de Wet LB is een dergelijke bepaling niet opgenomen. Dit betekent dat indien een AB in een APV is ingebracht dat onderworpen is aan een winstbelasting van ten minste 10%, de gebruikelijkloonregeling buiten toepassing wordt gesteld.

Daar komt bij dat voor de inkomstenbelasting een APV, zo volgt uit jurisprudentie, onder bepaalde omstandigheden geen onderdeel vormt van de rendementsgrondslag van box III.6.²⁵¹

[Redacted text block]

Conclusie

Uit vorenstaande kan worden geconcludeerd dat naar letter van de wet geen sprake is van een aanmerkelijk belang, indien de aandelen in een APV zijn ingebracht en dit APV onderworpen is aan een winstbelasting van ten minste 10%. Dit betekent dat een AB-houder er zelf invloed op heeft of de gebruikelijkloonregeling al dan niet van toepassing is.

Bijlagen (afzonderlijkdocument)

- 1) Voorbeeld tekst vragenbrief gebruikelijkloon in behandeling nemen
- 2) Voorbeeld tekst brief buiten behandeling stellen
- 3) Voorbeeld tekst vaststellingsovereenkomst (algemeen)
- 4) Voorbeeld tekst vaststellingsovereenkomst Medisch specialisten 2015 met toelichting (Let op afspraken gelden alleen voor 2015!)

²⁴⁹ Kamerstukken II, 2008-2009, 31 930, nr. 3 (memorie van toelichting), blz 3.

²⁵⁰ Artikel 4.16, lid 1, onderdeel j Wet IB 2001.

²⁵¹ HR 15 maart 2013, [ECLI:NL:HR:2013:BZ4218](#). Zie ook HR 14 juli 2006 [ECLI:NL:HR:2006:AY3640](#) en van 26 oktober 2007 [ECLI:NL:HR:2007:AY5991](#).

Gebruikelijk loon medisch specialisten 2018

Publicatiedatum 1 februari 2018

De Belastingdienst heeft het gebruikelijk loon van medisch specialisten voor 2018 vastgesteld op € 130.950. Dit loon kan eventueel verhoogd worden met de verplichte bijdrage (x) aan het beroepspensioenfonds.

Om het gebruikelijk loon vast te stellen is uitgegaan van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking. Het loon voor een medisch specialist is volgens de cao Ziekenhuizen 2017-2019 € 174.600.

Daarmee wordt het gebruikelijk loon voor een medisch specialist in 2018:

- 75% van € 174.600 = € 130.950
- 75% van (€ 174.600 + x) = € 130.950 + 0,75 * x (als de medisch specialist de bijdrage aan het beroepspensioenfonds zelf betaalt)

In dit bedrag is al rekening gehouden met de verhogingen per 1 juli 2017 en 1 juli 2018.

Een lager gebruikelijk loon is alleen mogelijk als daar een goede reden voor is. Bijvoorbeeld als er verschil in loon is op basis van anciënniteit of inschaling.

Bron: belastingdienst.nl

De gebruikelijkloonregeling

Publicatiedatum 29 maart 2017

Voor wie geldt de gebruikelijkloonregeling? Hoe bepaalt u het gebruikelijk loon en in welke gevallen mag u het gebruikelijk loon lager vaststellen dan het minimum? In deze handreiking vindt u een antwoord op deze vragen.

Voor wie geldt de gebruikelijkloonregeling?

De gebruikelijkloonregeling geldt voor personen die werken voor een vennootschap of een coöperatie waarin hij of zijn fiscale partner een aanmerkelijk belang heeft.

Aanmerkelijk belang

Iemand is aandeelhouder met een aanmerkelijk belang als hij (eventueel met zijn fiscale partner):

- 5% of meer van de aandelen heeft in een vennootschap
- rechten heeft om voor 5% of meer aandelen in de vennootschap te kopen
- winstbewijzen heeft om 5% of meer van de jaarwinst – of van een uitkering bij liquidatie – van de vennootschap te krijgen
- voor 5% of meer stemrecht heeft in de algemene vergadering van een coöperatie of een vereniging op coöperatieve grondslag

Fiscale partner

De fiscale partner van de aanmerkelijkbelanghouder (ab-houder) is:

- de echtgenoot of geregistreerd partner
- degene met wie de aanmerkelijkbelanghouder op hetzelfde woonadres staat ingeschreven in de Basisregistratie Personen

Als dit laatste van toepassing is, moeten de ab-houder en zijn partner bovendien voldoen aan 1 van de volgende voorwaarden:

- Ze moeten samen een notarieel samenlevingscontract hebben. Beiden moeten dan meerderjarig zijn.
- Ze hebben samen een kind.
- 1 van hen heeft een kind dat de ander heeft erkend.
- Beiden zijn meerderjarig en 1 van hen heeft een minderjarig kind dat op hetzelfde adres staat ingeschreven. Als de ab-houder en zijn partner een zakelijke huurovereenkomst hebben, zijn ze in dit geval géén fiscale partners.
- Ze staan als partners geregistreerd bij een pensioenfonds.
- Ze zijn beiden eigenaar van de woning die hun hoofdverblijf is.
- Ze waren in voorgaand jaar al fiscale partners.

Voldoen de ab-houder en zijn partner slechts een deel van het jaar aan de voorwaarden? Dan kunnen zij kiezen om het hele jaar fiscale partners te zijn. Staan zij het hele jaar samen in de Basisregistratie Personen ingeschreven? Dan kunnen zij niet kiezen: zij zijn dan het hele jaar fiscale partners.

Hoe bepaalt u de hoogte van het gebruikelijk loon?

Een aanmerkelijkbelanghouder (ab-houder) moet een loon ontvangen dat gebruikelijk is voor het niveau en de duur van zijn werk. Hieronder leest u hoe u dit kunt beoordelen.

Een ab-houder moet een loon in aanmerking nemen dat het **hoogste** is van de volgende bedragen:

1. 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking
2. het loon van de meestverdienende werknemer van een (verbonden) vennootschap
3. een minimumbedrag, elk jaar opnieuw vastgesteld door ministerie van Financiën (voor 2017 en 2018 is dat € 45.000)

Met het begrip loon bedoelen we het loon voor de loonbelasting/volksverzekeringen (kolom 14 van de loonstaat). Dit is dus inclusief loon in natura, zoals de bijtelling voor privégebruik auto, en na toepassing van de wettelijke vrijstellingen, zoals de vrijstelling van pensioenpremie.

Onder loon vallen ook loonbestanddelen die zijn aangewezen als eindheffingsloon en onder de werkkostenregeling vallen. Deze loonbestanddelen moeten dan wel individualiseerbaar zijn. Een bonus die onder de vrije ruimte valt en een reiskostenvergoeding die onder de gerichte vrijstellingen valt, tellen bijvoorbeeld ook mee voor het gebruikelijk loon.



1. De meest vergelijkbare dienstbetrekking

U moet nagaan wat het loon is van een werknemer met de meest vergelijkbare dienstbetrekking. Deze werknemer hoeft niet precies hetzelfde werk te doen. Het is bijvoorbeeld mogelijk om het loon van een orthodontist vast te stellen op basis van het loon van een tandarts in loondienst.

Vóór 2015 moest u onderzoeken wat het loon was van een werknemer met een soortgelijke dienstbetrekking. Een soortgelijke dienstbetrekking kan ontbreken maar een meest vergelijkbare dienstbetrekking bestaat altijd.

2. Meestverdienende werknemer van een (verbonden) vennootschap

U moet nagaan wat het loon van de meestverdienende werknemer is die in dienst is van de vennootschap of van een verbonden vennootschap. U mag het gebruikelijk loon niet lager vaststellen. Doet u dit wel, dan moet u aannemelijk kunnen maken dat het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking lager is.

Wat een verbonden vennootschap is, leest u in [hoofdstuk 16.1 van het Handboek Loonheffingen](#).

3. Minimaal € 45.000

Het loon bedraagt minimaal € 45.000.

Doelmatigheidsmarge van 25%

Het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking mag u verlagen met de doelmatigheidsmarge van 25%. Als u de doelmatigheidsmarge toepast mag het loon mag niet lager zijn dan € 45.000.

Vanaf 2015 mag u de doelmatigheidsmarge ook toepassen als het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking lager is dan het loon van de meestverdienende werknemer. Ook hiervoor geldt een minimum van € 45.000,-.

Voorbeeld

Het loon van de meestverdienende werknemer is € 90.000. U maakt aannemelijk dat een andere dienstbetrekking meer vergelijkbaar is met de dienstbetrekking van de ab-houder. Het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking is € 50.000. De ab-houder kan zijn gebruikelijk loon vaststellen op 75% van € 50.000 maar moet minstens € 45.000 zijn.

Fictief loon

Ontvangt een ab-houder een lager loon dan gebruikelijk is voor zijn werk? Dan moet u het verschil als loon in de administratie verwerken en daarover loonheffingen berekenen. Dit verschil is het fictieve loon en hoeft de bv niet werkelijk uit te betalen. U moet dit loon uiterlijk aangeven in de laatste aangifte van het kalenderjaar.

Als een ab-houder helemaal geen loon ontvangt, moet u het gehele gebruikelijke loon als fictief loon behandelen.

Werken voor meerdere concernonderdelen

Is een ab-houder in dienst bij een management-bv en werkt hij vanuit deze bv voor andere concernonderdelen? Dan kunt u het gebruikelijk loon bepalen op basis van alle werkzaamheden die de ab-houder voor het concern verricht. U hoeft het gebruikelijk loon dan niet per vennootschap vast te stellen.

Wanneer mag u het gebruikelijk loon lager vaststellen dan € 45.000?

Hieronder vindt u een aantal situaties waarin u het gebruikelijk loon lager mag vaststellen dan het minimum van € 45.000,-.

1. Loon vergelijkbare dienstbetrekking

Als u aannemelijk kunt maken dat het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking lager is dan € 45.000, mag u het loon vaststellen op dit lagere bedrag. Dan geldt geen doelmatigheidsmarge van 25%.

De bewijslast van een lager loon dan € 45.000 ligt bij u.

2. Deeltijd

Als een ab-houder in deeltijd werkt of als hij niet het hele jaar gewerkt heeft, mag u hier rekening mee houden bij het vaststellen van het loon. U moet dit wel aannemelijk kunnen maken.

Voorbeeld

Een ab-houder werkt voor 40% voor zijn bv. Het gebruikelijk loon voor een fulltime functie bedraagt € 50.000. U mag het gebruikelijk loon vaststellen op € 20.000. Omdat het loon minder is dan € 45.000,- mag u geen rekening houden met de doelmatigheidsmarge.

Let op!

Als een ab-houder in deeltijd werkt, moet u eerst de deeltijdfactor toepassen. Als het deeltijdloon hoger is dan € 45.000,- mag u daarna de doelmatigheidsmarge toepassen, maar het loon mag niet lager worden dan € 45.000,-.

3. Structureel verlies

Het gebruikelijk loon kan verlaagd worden als u aannemelijk kunt maken dat het bedrijf meerdere jaren achter elkaar verlies leidt en het voortbestaan van het bedrijf daardoor in gevaar komt. De loonsverlaging is dan nodig om ervoor te zorgen dat het bedrijf kan blijven draaien.

Het gebruikelijk loon kan niet verlaagd worden als de slechte financiële positie van de bv is veroorzaakt door een hoge rekening-courantschuld van de ab-houder aan de bv. Ook als het verlies is ontstaan door onzakelijke uitgaven kan het gebruikelijk loon niet lager vastgesteld worden.

4. Starters

In de opstartfase doet een bedrijf vaak veel investeringen en zijn er weinig inkomsten. Als u dit aannemelijk kunt maken, kunt u het gebruikelijk loon lager vaststellen.

Innovatieve start-up

Vanaf 2017 geldt een regeling voor innovatieve start-ups. Het gebruikelijk loon mag u dan vaststellen op het wettelijk minimumloon. De regeling geldt voor maximaal 3 jaar.

Wanneer een werkgever aangemerkt kan worden als een innovatieve start-up, vindt u in hoofdstuk 16.1 van het Handboek Loonheffingen onder het kopje Start-ups.

Pensioenopbouw

Een (tijdelijke) verlaging van het gebruikelijk loon heeft gevolgen voor de pensioenopbouw. Pensioen kan namelijk slechts worden opgebouwd over het daadwerkelijk genoten loon.

Andere inkomsten

Ontvangt een ab-houder naast loon andere inkomsten zoals pensioen, lijfrente, levensloop of een WIA-uitkering? Bij het gebruikelijk loon houdt u hiermee geen rekening. Ook niet als de werknemer deze uitkeringen uit de bv ontvangt.

Gebruikelijk loon € 5.000 of lager

Krijgt een ab-houder geen loon voor zijn werkzaamheden en is een loon dat gebruikelijk is voor zijn werkzaamheden niet hoger dan € 5.000? Dan hoeft u hierover geen loonheffingen in te houden. De

grens van € 5.000 wordt niet per onderneming getoetst maar geldt voor alle werkzaamheden van de ab-houder.

Afspraken over een gebruikelijk loon

Als u zekerheid wilt over het gebruikelijk loon, kunt u hiervoor een verzoek om vooroverleg indienen bij de Belastingdienst. Het verzoek moet de volgende informatie bevatten:

- basisgegevens van de aanvrager
- de kwestie waarover u een standpunt vraagt
- alle relevante feiten en omstandigheden
- de fiscale gevolgen van uw toekomstige handelingen.

Zie voor de regels waaraan het vooroverleg moet voldoen het [Besluit Fiscaal Bestuursrecht, BLKB2016-19, paragraaf 3](#).

Meer informatie over de gebruikelijkloonregeling leest u in [paragraaf 16.1 Handboek loonheffingen](#).

Wetsartikel: [Art 12a Wet LB](#)

Loon DGA verlagen met terugwerkende kracht mag niet

Publicatiedatum 30 november 2016



Loon dat een directeur-grotaandeehouder (DGA) al genoten heeft, mag niet teruggedraaid worden.

In het laatste kwartaal ontvangt de Belastingdienst elk jaar weer correctieberichten waarin het salaris van DGA's wordt verlaagd. DGA's geven hiervoor diverse argumenten, bijvoorbeeld dat hun salaris na de verlaging nog steeds voldoet aan de gebruikelijkloonregeling of dat zij niet of minder gewerkt hebben. Het standpunt van de Belastingdienst is dat als de DGA het hogere loon heeft genoten, dit loon niet met terugwerkende kracht verlaagd kan worden.

Een DGA heeft loon genoten als:

- het betaald, verrekend of ter beschikking wordt gesteld
- het rentedragend wordt
- het vorderbaar en inbaar wordt

Als een werkgever besluit het loon te verlagen, kan dat pas in het loontijdvak waarin het loon nog niet is genoten. Dus uitsluitend naar de toekomst toe.

Gebruikelijk loon DGA innovatieve start-up mag lager zijn dan minimumloon

Publicatiedatum 15 november 2016



Een directeur-grotaandeehouder (DGA) van een innovatieve start-up mag minder verdienen dan het wettelijk minimumloon. Hij moet dan wel aannemelijk kunnen maken dat zijn loon lager móet worden vastgesteld. Dit heeft de staatssecretaris gezegd in antwoorden op Kamervragen.

In het pakket Belastingplan 2017 staat dat het gebruikelijk loon van een DGA van een innovatieve start-up mag worden vastgesteld op het wettelijk minimumloon. Dit is volgens het voorstel mogelijk voor DGA's van bedrijven die speur- en ontwikkelingswerk verrichten en voor de toepassing van de S&O-afdrachtvermindering als starter worden aangemerkt.

Meer informatie

Meer over deze regeling leest u in het bericht '[Pakket Belastingplan 2017 \(specifiek voor de loonheffingen\)](#)'. De brief met de beantwoording van de Kamervragen vindt u in een bericht op [rijksoverheid.nl](#).

Hebt u een vraag over dit bericht, stel deze op [het forum](#).

Versoepeling gebruikelijk-loonregeling voor startups

Publicatiedatum 30 mei 2016



Vanaf volgend jaar komt er € 27 miljoen beschikbaar voor een versoepeling van de gebruikelijk-loonregeling voor innovatieve bedrijven. Dit heeft minister Kamp van Economische Zaken 24 mei bekendgemaakt.

Volgens Kamp is het belangrijk dat startups en scale-ups over voldoende financiële middelen kunnen beschikken om sneller te kunnen groeien. Startende en doorgroeende bedrijven zijn van groot belang voor onze economie. Daarom neemt het kabinet maatregelen om deze bedrijven te ondersteunen.

Een van de maatregelen is de versoepeling van het gebruikelijk loon in de startupsector. Het belastbare loon van een directeur-grotaandeelhouder van een startup mag de eerste 3 jaar na start van de onderneming gesteld worden op het minimumloon. Zonder deze versoepeling zou dat in veel gevallen € 44.000 moeten zijn.

Daarnaast stelt het kabinet € 23 miljoen beschikbaar om samen met private investeerders te investeren in startups en het mkb.

Het volledige nieuwsbericht leest u op de site van [Rijksoverheid](#).

