



---

## SRA-Praktijkhandreiking

### Fictiefloonregeling sinds 1 januari 2015

Versie: 30 mei 2017

SRA-Vaktechniek  
Postbus 335  
3430 AH NIEUWEGEIN

Doelgroep: accountants en fiscalisten

**T** 030 656 60 60  
**F** 030 656 60 66  
**E** vaktechniek@sra.nl  
[www.sra.nl](http://www.sra.nl)

## Inhoudsopgave

<b>1</b>	<b>De nieuwe gebruikelijkloonregeling in kort bestek .....</b>	<b>1</b>
1.1	Algemeen .....	1
1.2	Begrip ‘meest vergelijkbare dienstbetrekking’ .....	3
1.3	Het loon van de meestverdienende werknemer .....	5
1.4	Het einde van de afroommethode .....	6
1.5	Afzonderlijke regeling voor innovatieve starters .....	6
1.6	Voor andere starters geen afzonderlijke regeling .....	7
1.7	Gebruikelijk loon lager dan € 5.000 .....	7
1.8	Overgangspraktijk .....	8
<b>2</b>	<b>De fictiefloonregeling, algemeen .....</b>	<b>9</b>
2.1	Tariefdruk .....	9
2.2	Bestaansgrond gebruikelijkloonregeling .....	9
2.3	Omvang gebruikelijk loon .....	10
2.4	Verliessituatie .....	11
<b>3</b>	<b>Enkele bijzondere kwesties .....</b>	<b>13</b>
3.1	Positie van de partner .....	13
3.2	Deeltijdfuncties .....	14
3.3	Concernstructuren .....	14
3.4	Auto van de zaak .....	15
3.5	Premiebijdragen inzake pensioenregeling .....	15
3.6	Internationale aspecten .....	16
3.7	Loondoorbetalingsregeling .....	17
3.8	Genietingstijdstip .....	18
<b>4</b>	<b>Afroommethode (tot arrest Hoge raad 24-06-2016) .....</b>	<b>19</b>

# 1 De nieuwe gebruikelijkloonregeling in kort bestek

Deze praktijkhandreiking is in mei 2017 geactualiseerd. Hierbij zijn de volgende wijzigingen aangebracht:

- wijziging vast bedrag van € 44.000 naar € 45.000;
- wijziging paragraaf 1.4 i.v.m. het arrest van de Hoge Raad van 24 juni 2016 inzake de afroommethode;
- verplaatsen van oorspronkelijke paragraaf 1.4 en 2.4 inzake de afroommethode naar hoofdstuk 4 voor naslag;
- paragraaf 1.5 is aangepast in verband met de introductie van een regeling voor innovatieve start-ups per 1 januari 2017.

## 1.1 Algemeen

De gebruikelijkloonregeling, zoals neergelegd in art. 12a Wet LB 1964, is op 1 januari 2015 inhoudelijk ingrijpend gewijzigd. De wijzigingen die zijn doorgevoerd, zijn:

- de doelmatigheidsmarge is verlaagd van 30% naar 25%;
- het begrip 'soortgelijke dienstbetrekking' zoals dat tot en met 2014 in de wet was opgenomen, is vervangen door het begrip 'meest vergelijkbare dienstbetrekking'.

De achtergrond van het verlagen van de doelmatigheidsmarge is gelegen in het genereren van meer budgettaire opbrengst. Het nieuwe begrip 'meest vergelijkbare dienstbetrekking' dient een oplossing te bieden in de gevallen waar geen 'soortgelijke dienstbetrekking' aanwezig is. Het uitgangspunt van de nieuwe gebruikelijkloonregeling is dat het in een kalenderjaar genoten loon ten minste moet worden gesteld op het hoogste bedrag van:

- i. 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking;
- ii. het hoogste loon van de andere werknemers van de bv of met de bv verbonden lichamen;
- iii. € 45.000 (art. 12a norm met ingang van 1 januari 2017).

De gedachte achter de nieuwe gebruikelijkloonregeling is – ondanks de wijzigingen – nog steeds dat een dga ten minste € 45.000 (bedrag 2017) moet verdienen, maar dat de dga in ieder geval ook geacht wordt ten minste eenzelfde loon te genieten als iemand met een vergelijkbare dienstbetrekking. Daarbij is echter wel een neerwaartse afwijking van 25% toegestaan. De dga mag in beginsel geen lager loon in aanmerking nemen dan dat van zijn bestbetaalde werknemer.<sup>1</sup>

Op bovenstaande hoofdregel bestaat een belangrijke uitzondering. Als de inhoudingsplichtige aannemelijk maakt dat het loon, zoals dat uit de voorgaande systematiek volgt, meer bedraagt dan 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking, mag het loon worden gesteld op 75% van dat laatste loon. Echter, dit mag niet tot gevolg hebben dat het loon minder bedraagt dan € 45.000. Indien het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking minder bedraagt dan € 45.000, mag het loon voor de dga op dat loon van de meest vergelijkbare dienstbetrekking worden gesteld. Dan geldt derhalve 100% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking (eveneens zonder toepassing van een doelmatigheidsmarge).<sup>2</sup> De Belastingdienst heeft het voorgaande in zijn Nieuwsbrief Loonheffingen 2015, uitgave 2, bevestigd, waarmee overigens op zich de wettekst is gevolgd. Het beleid van de Belastingdienst is dat het loon in de volgende situaties op een lager bedrag mag worden vastgesteld:

- i. Belastingplichtige kan aannemelijk maken dat het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking lager is dan € 45.000 en lager is dan het loon van de meestverdienende

<sup>1</sup> Zie ook Heithuis c.s., Inkomstenbelasting inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing, § 3.3.3, onderdeel e, FED fiscale studieresie, elfde herziene druk 2015.

<sup>2</sup> Zie ook Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Loonbelasting en Premieheffingen, Aantekening 3A Lid 2. Lager gebruikelijk loon bij: Wet op de loonbelasting 1964, Art. 12a (gebruikelijk loon).

werknemer van de bv of van een met de bv verbonden lichaam. Het loon moet in dat geval op 100% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking worden gesteld.

- ii. Belastingplichtige kan aannemelijk maken dat 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking lager is dan het loon van de meestverdienende werknemer van de bv of een met de bv verbonden lichaam. Het loon wordt dan gesteld op 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking met een minimum van € 45.000. Van belang is dat de Belastingdienst in deze situaties een hoger loon in aanmerking kan nemen als zij een hoger loon aannemelijk acht. Het onderstaande voorbeeld dient ter verduidelijking van het voorgaande.

### Voorbeeld

Het loon van de meestverdienende werknemer is € 60.000 op jaarbasis. Belanghebbende maakt aannemelijk dat een andere dienstbetrekking meer vergelijkbaar is met de dienstbetrekking van de aanmerkelijkbelanghouder en dat € 60.000 hoger is dan 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking. Het aannemelijk gemaakte loon van de meest vergelijkbare dienstbetrekking is € 40.000. 75% hiervan is € 30.000. Het loon van de aanmerkelijkbelanghouder moet – omdat dit lager ligt dan € 45.000 – daarom worden vastgesteld op € 40.000. In de situatie dat het loon van de meest vergelijkbare dienstbetrekking bijvoorbeeld meer zou hebben bedragen, bijvoorbeeld € 50.000 – derhalve hoger dan de art. 12a-norm –, maar 70% daarvan nog steeds lager is dan € 45.000, moet het loon van de aanmerkelijkbelanghouder toch ten minste worden gesteld op € 45.000.

Als op basis van het bovenstaande kan worden vastgesteld dat het feitelijk loon hoger is dan de geldende minimumbedragen, dan heeft dat verder geen gevolgen. Echter, als het feitelijk loon van de dga lager is dan het in aanmerking te nemen minimumbedrag, wordt op grond van art. 13a, lid 3, Wet LB 1964, het verschil geacht te zijn genoten bij het einde van het kalenderjaar of het einde van de dienstbetrekking zo deze in de loop van het kalenderjaar eindigt. Gegeven het laatste wordt aldus fictief loon in aanmerking genomen waarover loonheffingen verschuldigd zijn, met dien verstande dat het fictief loon bij de bv ook aftrekbaar is als loonkosten. Een belangrijke opmerking is dat het fictief loon de verkrijgingsprijs van de ab-aandelen verhoogt als dat fictieve loon meer bedraagt dan hetgeen daadwerkelijk aan de dga is uitgekeerd. Voor de praktijk is het van belang om deze eventuele verhoging van de fiscale verkrijgingsprijs van de aandelen in het dossier vast te leggen, zodat bij een eventuele toekomstige verkoop van de aandelen dit bedrag wordt meegenomen bij de bepaling van het aanmerkelijkbelangvoordeel. Indien de dga in dienstbetrekking werkzaam is bij een werkmaatschappij, betekent voorgaande systematiek dat de verkrijgingsprijs van de aandelen in de holding wordt verhoogd en vervolgens voor datzelfde bedrag sprake is van een informele kapitaalstorting (in de kostensfeer) in zowel de holding als de werkmaatschappij. Bij de holding wordt dit bedrag verwerkt in het opgeofferde bedrag voor de deelneming in de werkmaatschappij.

Ook is het van belang te vermelden dat het eventuele niet uitbetaalde bedrag aan fictief loon bij de inhoudingsplichtige bv niet aftrekbaar is bij het bepalen van de fiscale winst. Alleen als aannemelijk wordt gemaakt dat over dit niet uitgekeerde bedrag een naar Nederlandse maatstaven redelijke belasting is geheven, is dit bedrag wel aftrekbaar. In binnenlandse verhoudingen zal deze niet-aftrekbaarheid niet aan de orde komen, maar als de dga buiten Nederland woont en de heffingsbevoegdheid over dit loon op basis van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting niet (of slechts gedeeltelijk) aan Nederland is toegewezen, komt deze aftrekbepaling in beeld. In deze praktijkhandreiking gaan wij niet verder op die situatie in.

### Voorbeeld

Het feitelijk loon bedraagt € 100.000, terwijl de inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat het meest vergelijkbare loon € 180.000 bedraagt. Het loon van belanghebbende zal vanwege de 25%-norm worden gecorrigeerd naar een gebruikelijk loon van € 135.000 (75% van € 180.000). Het verschil van € 35.000 tussen het gebruikelijk loon en het feitelijk loon wordt als fictief loon in de belastingheffing betrokken. Het niet uitgekeerde fictief loon is bij de bv aftrekbaar als loonkosten. Tevens wordt de verkrijgingsprijs van de aandelen in belanghebbende met het niet uitgekeerde fictieve loon verhoogd.

Voor de praktijk is het van belang inzicht te verkrijgen in het begrip 'meest vergelijkbare dienstbetrekking' en de mogelijke gevolgen die de introductie van het nieuwe begrip heeft voor de bepaling van het gebruikelijk loon van de dga. In de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2015 en in de fiscale literatuur is aan het nieuwe begrip uitgebreid aandacht besteed. Vanwege het belang daarvan behandelen wij hierna deze nieuwe terminologie.

## 1.2 Begrip 'meest vergelijkbare dienstbetrekking'

In art. 12a, lid 7, aanhef en onderdeel c, Wet LB 1964 is het begrip meest vergelijkbare dienstbetrekking omschreven. Dat is de dienstbetrekking die van alle bij de inhoudingsplichtige en de inspecteur bekende dienstbetrekkingen – waarbij een aanmerkelijk belang geen rol speelt en waarvan het zakelijk bepaalde loon bekend is of in redelijkheid geschat kan worden – het meest vergelijkbaar is met de dienstbetrekking van de werknemer waarop de gebruikelijkloonregeling van toepassing is. Indien er overigens een soortgelijke dienstbetrekking is, moet daarvan worden uitgegaan. Aan een beoordeling van de meest vergelijkbare dienstbetrekking wordt dan niet meer toegekomen. Dit volgt niet expliciet uit de wettekst, maar is tijdens de parlementaire behandeling aangegeven.

De reden voor de wijziging in de wettekst van het begrip 'soortgelijke dienstbetrekking' naar 'meest vergelijkbare dienstbetrekking' is gelegen in de omstandigheid een ruimere definitie te creëren dan het tot 2015 geldende criterium 'soortgelijke dienstbetrekking'. In de praktijk bleek dat het oude begrip door dga's zodanig beperkt werd uitgelegd dat er amper sprake was van een soortgelijke dienstbetrekking, omdat er altijd wel een verschil was in bijvoorbeeld branche, leeftijd, opleiding, ervaring of iets dergelijks. Van een meest vergelijkbare dienstbetrekking is evenwel altijd sprake, omdat er naar de best benaderde arbeidsverhouding wordt gezocht in plaats van naar een volledige gelijkensis. In de literatuur is kritiek geuit op de argumenten die zijn aangedragen ter invoering van het begrip 'meest vergelijkbare dienstbetrekking'. Emmerig en Van der Waal stellen dat met de invoering van het begrip 'meest vergelijkbare dienstbetrekking' geen materiële wijziging is beoogd en concluderen dat de meest vergelijkbare dienstbetrekking al sinds de invoering van de gebruikelijkloonregeling de maatstaf was voor de bepaling van het loon op basis van art. 12a Wet LB 1964. Dit blijkt uit de parlementaire geschiedenis, beleidsbesluiten, jurisprudentie en literatuur. Zij kunnen zich evenmin vinden in de motivering die betoogt dat het voor de inspecteur vaak onmogelijk is om een 'soortgelijke dienstbetrekking' aan te wijzen. Deze motivering overtuigt volgens hen niet, omdat de inspecteur in dezen altijd een standpunt kan innemen dat vervolgens door de rechter kan worden gewogen.<sup>3</sup> Een ander argument om het begrip 'meest vergelijkbare dienstbetrekking' in te voeren, was gelegen in de omstandigheid dat in sommige gevallen geen soortgelijke dienstbetrekking te vinden is. In de parlementaire stukken wordt daartoe het voorbeeld van de orthodontist aangedragen die nooit in loondienst werkzaam kan zijn. Het gevolg daarvan was dat het loon van de orthodontist wordt gesteld op het normbedrag van € 45.000. Ook deze argumentatie gaat volgens de schrijvers niet op, aangezien orthodontisten in de praktijk wel degelijk in loondienst werkzaam kunnen zijn. Zij menen dat ieder beroep in de regel een dga-variant en een werknemer-variant kan hebben, waardoor altijd wel een vergelijking kan worden gemaakt.<sup>4</sup> Uit het voorbeeld volgt overigens wel dat onder de huidige wettelijke regeling voor de meest vergelijkbare dienstbetrekking ook kan worden gekeken naar andere beroepsgroepen.

Uit de wetsgeschiedenis van het Belastingplan 2015 blijkt dat het oude begrip 'soortgelijke dienstbetrekking' nog steeds maatgevend is in die gevallen waar een soortgelijke dienstbetrekking bestaat. Waar een soortgelijke dienstbetrekking bestaat, is dat volgens de staatssecretaris de meest vergelijkbare dienstbetrekking. Maar als er geen soortgelijke dienstbetrekking bestaat, moet de meest vergelijkbare dienstbetrekking worden gezocht.<sup>5</sup> In de parlementaire behandeling is gevraagd naar de gevolgen voor de bewijslastverdeling als gevolg van de invoering van het nieuwe begrip 'meest vergelijkbare dienstbetrekking'. Aangegeven is dat indien de inspecteur van mening is dat de inhoudingsplichtige een te laag loon in aanmerking heeft genomen, de inspecteur aan zet is om

<sup>3</sup> Zie Emmerig en Van der Waal, 'De gewijzigde fictiefloonregeling', WFR 2015/470, onderdeel 3.

<sup>4</sup> Zie Emmerig en Van der Waal, 'De gewijzigde fictiefloonregeling', WFR 2015/470, onderdeel 4.

<sup>5</sup> Zie ook Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Loonbelasting en Premieheffingen, Aantekening 6A Lid 5 (c) Begrip meest vergelijkbare dienstbetrekking bij: Wet op de loonbelasting 1964, Art. 12a (gebruikelijk loon).

aannemelijk te maken dat het loon op grond van de gebruikelijkloonregeling op een hoger bedrag moet worden vastgesteld. Bij het aanvoeren van een loon behorend bij een meest vergelijkbare dienstbetrekking dient de inspecteur, blijkens art. 12a, lid 8, Wet LB 1964, aan te geven op basis van welke criteria hij de vergelijkbare dienstbetrekking de meest vergelijkbare vindt. Relevante criteria waarop de inspecteur beoordeelt of een dienstbetrekking vergelijkbaar is, zijn de branche, de grootte van het bedrijf uitgedrukt in werknemers en omzet, het werkpakket en de verantwoordelijkheden.<sup>6</sup>

Vervolgens is het de beurt aan de inhoudingsplichtige om aan te geven dat de dienstbetrekking die de inspecteur aandraagt niet de meest vergelijkbare is, met dien verstande dat de inhoudingsplichtige tevens moet aangeven welke dienstbetrekking dan volgens hem het meest vergelijkbaar is. In de literatuur stelt men dat aan het bewijs van de inhoudingsplichtige niet dezelfde eisen mogen worden gesteld als aan de inspecteur. Bij het bewijs van een belanghebbende kan worden gedacht aan een vergelijking van functiegroepen in de cao, verwijzing naar onderzoeken van het Nederlands Centrum van Directeuren en Beloningsonderzoeken van externe bureaus.<sup>7</sup> Beide partijen hebben derhalve de mogelijkheid aannemelijk te maken dat er een meer vergelijkbare dienstbetrekking bestaat dan de dienstbetrekking die door de andere partij is aangevoerd. Concluderend kunnen we dus stellen dat de bewijslast ten gunste van de inhoudingsplichtige is verzwaaard. De inspecteur dient op grond van de wet namelijk criteria aan te voeren die zijn vergelijking onderbouwen. In de parlementaire stukken is opgemerkt dat het niet nodig is personen met de meest vergelijkbare dienstbetrekking met naam en toenaam te kennen of te noemen. Van belang is evenwel dat een dienstbetrekking waarvan het loon niet overeenstemt met wat in het economisch verkeer gebruikelijk is, niet kan worden aangemerkt als de meest vergelijkbare dienstbetrekking. Hiermee wordt voorkomen dat niet-zakelijke dienstbetrekkingen worden geëlimineerd bij het vinden van de meest vergelijkbare dienstbetrekking. Hieruit volgt ook dat het salarisniveau dat binnen een beroepsgroep bestaande uit slechts dga's (denk aan bepaalde medisch specialisten) niet maatgevend is voor de meest vergelijkbare dienstbetrekking. Immers, het moet wel gaan om dienstbetrekkingen waarbij het aandelenbezit geen rol speelt.

Omdat wordt uitgegaan van de meest vergelijkbare dienstbetrekking, hoeft bij de toetsing van het loon van de dga aan het loon van de overige werknemers niet per se te worden vergeleken met het hoogste loon van de in dienst zijnde werknemer. Immers, de dienstbetrekking van de meestverdienende werknemer kan zodanig verschillen van de dienstbetrekking van de dga dat het meer voor de hand ligt het loon van een andere werknemer als uitgangspunt te nemen. In sommige gevallen kan het namelijk aannemelijk zijn dat een bepaalde werknemer zonder een aanmerkelijk belang een hoger salaris heeft dan de dga. Men denke daarbij aan situaties waarin de meestverdienende werknemer beschikt over zeer specifieke of schaarse deskundigheid. De tegenbewijsregeling van art. 12a, lid 2, Wet LB 1964 biedt de inhoudingsplichtige dan de mogelijkheid aannemelijk te maken dat het loon van een andere werknemer als uitgangspunt dient te worden genomen, als de desbetreffende dienstbetrekking van die werknemer het meest vergelijkbaar is met de dienstbetrekking van de dga.<sup>8</sup>

Tijdens de parlementaire behandeling is tevens de vraag voorgelegd wat de consequenties zijn ingeval tussen de inhoudingsplichtige en de inspecteur geen overeenstemming kan worden bereikt over wat de meest vergelijkbare dienstbetrekking is. Aangegeven is dat in die situaties de mogelijkheden van bezwaar en beroep openstaan. Tevens is aangegeven dat indien de meest vergelijkbare dienstbetrekking significant verschilt van de dienstbetrekking van de dga, de inhoudingsplichtige binnen de wettelijke regeling de mogelijkheid heeft om die verschillen aan te voeren en te kwantificeren. De inspecteur en de inhoudingsplichtige dienen in die situatie samen tot een oplossing te komen waarbij wel een gebruikelijk loon, met inachtneming van een doelmatigheidsmarge, in aanmerking wordt genomen. Ook is de vraag voorgelegd hoe wordt opgetreden ingeval twee functies met verschillende beloning vrijwel identiek zijn en hiervan eigenlijk geen meest vergelijkbare dienstbetrekking is aan te wijzen. Onderkend is dat het in de praktijk kan 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 dient het loon in redelijkheid vastgesteld te worden door

<sup>6</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 46.

<sup>7</sup> Zie Emmerig en Van der Waal, 'De gewijzigde fictiefloonregeling', WFR 2015/470, onderdeel 5.

<sup>8</sup> MvT, Kamerstukken II, 2014/15, 34 002, nr. P. 54-55.



bijvoorbeeld na te gaan welk loon het vaakst voorkomt of door uit te gaan van het gemiddelde loon.<sup>9</sup> Deze benadering wordt in de literatuur niet helemaal gevolgd, omdat er geen zekerheid is dat de dienstbetrekkingen die in de berekeningen worden betrokken statistisch gezien een voldoende representatief beeld vormen. Voor het loon van een kinderarts/aanmerkelijkbelanghouder dient bijvoorbeeld uitsluitend gekeken te worden naar een kinderarts in loondienst en voor het loon van een cardioloog/aanmerkelijkbelanghouder naar het loon van een cardioloog in loondienst. Een kinderarts/aanmerkelijkbelanghouder is namelijk zeker op onderdelen vergelijkbaar met/soortgelijk aan een cardioloog in loondienst, maar nog meer vergelijkbaar met een kinderarts in loondienst, en het gaat er uiteindelijk om wat het meest vergelijkbaar is. Het ligt dan niet voor de hand om in dit soort situaties uit te gaan van het loon dat het meest voorkomt of van het gemiddelde loon.<sup>10</sup>

### 1.3 Het loon van de meestverdienende werknemer

Met betrekking tot de toetsing van het loon van de dga aan het loon van de meestverdienende werknemer, heeft de Hoge Raad op 28 november 2014, nr. 13/05472, BNB 2015/31 een belangrijk arrest gewezen. De feiten die in deze zaak speelden, waren de volgende. Belanghebbende is advocaat en neemt via zijn bv, waarvan hij enig werknemer-aandeelhouder is, deel in een maatschap van advocaten en notarissen. De maatschap kent ook 'gewone werknemers' die voor de maatschap werkzaam zijn. De vraag die speelde, was welk bedrag aan gebruikelijk loon belanghebbende in aanmerking moest nemen. Meer specifiek was een van de onderliggende rechtsvragen of het gebruikelijk loon op ten minste het niveau van de best verdienende werknemer in de maatschap waarin de bv van belanghebbende participeerde, diende te worden gesteld. Vaststond dat de meestverdienende werknemer van de maatschap een registeraccountant betrof. De inspecteur stelde zich op het standpunt dat de medewerkers die in dienst zijn van de maatschap tevens in dienst zijn van de bv, omdat door een of meerdere maten van de maatschap namens alle maten arbeidsovereenkomsten met die medewerkers zijn gesloten. Derhalve diende volgens de inspecteur het loon van de dga ten minste te worden gesteld op het loon van de registeraccountant. Reeds in een eerder stadium is door het hof geoordeeld dat er weliswaar van moet worden uitgegaan dat de rechten en verplichtingen uit hoofde van de arbeidsovereenkomsten met de medewerkers alle leden van de maatschap aangaan, doch daaruit volgt niet dat tussen de bv en de medewerkers van de maatschap dienstbetrekkingen tot stand zijn gekomen. De staatssecretaris van Financiën stelde zich in cassatie op het standpunt dat de bv in haar hoedanigheid van lid van de maatschap moet worden beschouwd als werkgever van de bij de maatschap werkzame medewerkers, zodat het loon van de meestverdienende werknemer van de maatschap maatgevend is voor het gebruikelijk loon van belanghebbende. De Hoge Raad overwoog dat nu er geen sprake is van enig met de bv verbonden lichaam, het erop aankomt of bij de bv zelf andere werknemers in dienst zijn in de zin van art. 12a, lid 1, tweede volzin, Wet LB 1964. Daarvan was in casu geen sprake. In deze casus werd uiteindelijk aangesloten bij het loon van de senior medewerker/advocaat van de maatschap, omdat de dienstbetrekking van laatstgenoemde soortgelijk was aan de dienstbetrekking van de dga. Daarbij werd rekening gehouden met een doelmatigheidsmarge van 30%.

Uit voornoemd arrest blijkt dat in geval van maatschappen waarin meerdere vrije beroepsbeoefenaren middels hun bv participeren, het loon van de meestverdienende werknemer bij de maatschap niet maatgevend is voor de vaststelling van het gebruikelijk loon van de dga die via zijn bv in de maatschap participeert. Dit is slechts anders indien de maatschap als een verbonden lichaam in de zin van art. 12a, lid 5, onderdeel d, Wet LB 1964 kan worden aangemerkt. Tijdens de parlementaire behandeling is voorgesteld om het begrip verbonden lichaam uit te breiden naar lichamen waarin wordt geparticipeerd en waarbij op de deelneming de deelnemingsvrijstelling van toepassing is (overigens zouden maatschappen dan nog steeds geen verbonden lichaam zijn). Dit zou gevolgen kunnen hebben voor de grotere samenwerkingsverbanden die inmiddels door middel van een rechtspersoon worden gedreven en waarbij de voormalige maten via een persoonlijke houdstermaatschappij met een belang van minder dan een derde participeren in de werk-bv. Alsdan zou wel het hoogste loon van de meestverdienende werknemer van de werk-bv als uitgangspunt kunnen dienen. Deze voorgestelde aanpassing is echter

<sup>9</sup> NV, Kamerstukken II 2014 /15, 34002, nr. 10, p. 19-20.

<sup>10</sup> Zie Emmerig en Van der Waal, 'De gewijzigde fictiefloonregeling', WFR 2015/470, onderdeel 3.

geschrapd bij amendement.<sup>11</sup> In de fiscale literatuur is de amendering kritisch tegengesproken.<sup>12</sup> Daarin wordt het voorbeeld gegeven van een samenwerkingsverband van tien aandeelhouders-werknemers die ieder 10% van de aandelen hebben. In die situatie dient het loon minimaal op het loon van de best betaalde werknemer/niet-aanmerkelijkbelanghouder te worden gesteld, terwijl wanneer de desbetreffende participanten via een 'eigen' bv in het samenwerkingsverband participeren, de regel van de best betaalde werknemer niet geldt. Immers, in die laatste situatie is geen sprake van ten minste 1/3 verbondenheid. De regeling is nog onevenwichtiger wanneer er geen sprake is van een maatschap, maar van een kapitaalvennootschap, waarbij een deel van de participanten (ieder voor ten minste 5%) deelneemt middels een eigen bv met een belang van minder dan 1/3 (geen verbondenheid), van ten minste een derde (wel verbondenheid) en een deel direct participeert voor ten minste 5%. Voor de eerste groep geldt de regel van de meestverdienende werknemer niet, terwijl voor de overige twee groepen het loon van de meestverdienende werknemer wel het uitgangspunt is.<sup>13</sup>

Concluderend kan gesteld worden dat de invoering van de nieuwe gebruikelijkloonregeling geen wijziging met zich meebrengt bij het bepalen van het loon van vrije beroepers. Als geen sprake is van werknemers werkzaam binnen de bv van de dga of bij daarmee verbonden lichamen, geldt de regel van de meestverdienende werknemer niet. Met de nieuwe gebruikelijkloonregeling heeft de inspecteur wel de mogelijkheid om de meest vergelijkbare dienstbetrekking te kiezen en die hoeft niet per se binnen het (verbonden) lichaam te zitten. Dit betekent dat voorgaande jurisprudentie met betrekking tot het gebruikelijk loon van een vrije beroepsbeoefenaar zijn belang heeft behouden, maar dat per 1 januari 2015 op de inspecteur een verzwaaarde bewijslast rust. In voornoemd arrest speelde tevens de vraag of de afroommethode kan worden toegepast bij de bepaling van het gebruikelijk loon van de dga. In onderdeel 3.2.2.4 gaan wij daar nader op in.

## 1.4 Het einde van de afroommethode

Op 24 juni 2016, nr. 15/02880, heeft de Hoge Raad beslist dat de afroommethode niet kan worden toegepast indien een gebruikelijk loon kan worden vastgesteld op basis van de vergelijkingsmethode. Met dit arrest lijkt de deur naar toepassing van de afroommethode definitief gesloten. Volgens de parlementaire behandeling bij de introductie van de 'meest vergelijkbare dienstbetrekking' is deze dienstbetrekking immers altijd te vinden. Dat laat onverlet dat de afroommethode als techniek bij eenpersoons-bv's (waar de winst volledig wordt bepaald door de werkzaamheden van de dga) nog een rol kan spelen indien een meest vergelijkbare dienstbetrekking zich moeilijk laat vaststellen.

De in deze praktijkhandreiking opgenomen teksten over de afroommethode hebben wij, als naslagwerk, opgenomen in hoofdstuk 4 van deze praktijkhandreiking.

## 1.5 Afzonderlijke regeling voor innovatieve starters

Vanaf 2017 geldt voor innovatieve start-ups een versoepeling waarbij de innovatieve starter voor het gebruikelijk loon mag aansluiten bij het minimumloon gedurende de eerste drie jaren na de start van de onderneming. Dit betreft het minimumloon aan het begin van het kalenderjaar. Wijzigingen gedurende het jaar in het minimumloon worden dus niet meegenomen<sup>14</sup>. Voor 2017 is het in aanmerking te nemen loon derhalve € 20.108 (mits de werknemer 23 jaar of ouder is; voor jongere werknemers gelden lagere bedragen)<sup>15</sup>.

<sup>11</sup> Kamerstukken II, 2014/15, 34 002, nr. 46.

<sup>12</sup> In zijn noot bij BNB 2015/31 meent Kavelaars dat de amendering ten onrechte heeft plaatsgevonden. De huidige gebruikelijkloonregeling heeft volgens hem een onevenwichtig karakter en was het logisch de regeling te verruimen met de indirecte 5%-belangen om een meer evenwichtige situatie te creëren.

<sup>13</sup> Voorbeeld is ontleend aan het voorbeeld van Kavelaars in zijn noot bij BNB 2015/31.

<sup>14</sup> (zie artikel 12a, derde lid, eerste volzin, Wet LB 1964.)

<sup>15</sup> Dit bedrag is als volgt te berekenen: 108% x 12 x minimum maandloon (volgens artikel 8, eerste lid, onderdeel a, Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag).



Voorwaarde voor toepassing van de versoepeling is dat de bv over een S&O-verklaring beschikt en is aangemerkt als S&O-starter. Vanwege deze laatste voorwaarde kan maximaal drie jaar van de versoepeling gebruikgemaakt worden.

Maakt de starter aannemelijk dat het minimumloon hoger is dan het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking, dan wordt het loon vastgesteld op het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking<sup>16</sup>.

Voor een ab-houder die onder de werknemersverzekeringen valt, kan de regeling alleen worden toegepast als door de werkgever een de-minimisverklaring is ingediend bij RVO.nl en RVO.nl heeft verklaard dat het de-minimisplafond niet wordt overschreden.<sup>17</sup>

De regeling vervalt in beginsel per 1 januari 2022 maar kan, als bij de evaluatie in 2021 blijkt dat de regeling succesvol is, worden verlengd. Wordt de regeling niet verlengd, dan is in de parlementaire behandeling toegezegd dat voor bestaande gevallen overgangsrecht wordt gemaakt, zodat de innovatieve starter de gehele periode van drie jaar gebruik kan maken van de regeling<sup>18</sup>.

Vanaf 1 januari 2018 geldt voor innovatieve starters ook een versoepeling voor de belastbaarheid van aandelenoptierechten. Er geldt onder voorwaarden een vrijstelling van 25% van het voordeel behaald bij uitoefening of vervreemding van het recht voor zover dit voordeel niet meer bedraagt dan € 50.000<sup>19</sup>. Voorwaarde is dat de inhoudingsplichtige beschikt over een S&O-verklaring en is aangemerkt als S&O-starter in het jaar waarin het aandelenoptierecht werd toegekend. Daarnaast moet minimaal 12 maanden en maximaal 5 kalenderjaren zijn verstreken sinds de toekenning van het aandelenoptierecht.

## 1.6 Voor andere starters geen afzonderlijke regeling

Voor andere starters met een bv die in de opstartperiode zeer lage winsten maken, geldt geen afzonderlijke gebruikelijkloonregeling. Art. 12a, lid 2, Wet LB 1964 biedt starters voldoende mogelijkheden om het loon lager vast te stellen dan het art. 12a-normbedrag van € 45.000 of het loon van de best verdienende werknemer. Naast de mogelijkheden die de wettelijke regeling biedt, kunnen starters vooraf in gesprek gaan met de Belastingdienst om zekerheid te krijgen over de hoogte van het in aanmerking te nemen loon. De Belastingdienst heeft daarbij de mogelijkheid om rekening te houden met de financiële situatie van de starter. Bij een hoge investeringsbehoefte of een lage cashflow in de startfase, kan aannemelijk worden gemaakt dat een relatief laag loon zakelijk is. In de parlementaire stukken is tevens de vraag voorgelegd of de flexibiliteit die geldt met betrekking tot starters ook geldt voor andere dga's die bijvoorbeeld in een verliessituatie verkeren of bij liquiditeitsproblemen redenen hebben om hun loon tijdelijk te verlagen. Het kabinet heeft aangegeven dat het niet in alle verliessituaties redelijk is om uit te gaan van een lager loon, maar bepaalde (langdurige) verliessituaties een matigend effect kunnen hebben op een naar objectieve maatstaven bepaald gebruikelijk loon. Uiteraard roept het feit dat alleen voor innovatieve start-ups een tegemoetkoming is ingeroepen de vraag op of dit mogelijk strijdig is met een gelijkheidsbeginsel. Een andere vraag is of de regeling voor innovatieve start-ups mogelijk als verboden staatssteun kwalificeert. SRA heeft thans geen standpunt aangaande deze twee vragen.

## 1.7 Gebruikelijk loon lager dan € 5.000

De gebruikelijkloonregeling geldt niet als de volgens art. 12a, lid 1 tot en met lid 3, Wet LB 1964, te bepalen gebruikelijke beloning voor de arbeid in het lichaam en met het lichaam verbonden lichamen in het kalenderjaar niet hoger is dan € 5.000. Onder verbonden lichaam wordt een vennootschap verstaan:

- i. waarin de inhoudingsplichtige voor ten minste een derde gedeelte belang heeft;

<sup>16</sup> Artikel 12a, derde lid, tweede volzin, Wet LB 1964.

<sup>17</sup> Artikel 12a, vierde lid, Wet LB 1964 juncto artikel 3.6a Uitvoeringsregeling LB 2011.

<sup>18</sup> [Brief Staatssecretaris 3 november 2016, schriftelijke antwoorden WGO, kenmerk 2016-0000190243, pagina 5/6.](#)

<sup>19</sup> Artikel 10a Wet LB 1964 vanaf 2018.

- ii. die voor ten minste een derde gedeelte belang heeft in de inhoudingsplichtige;
- iii. waarin een derde voor ten minste een derde gedeelte belang heeft, terwijl deze derde tevens voor ten minste een derde gedeelte belang heeft in de inhoudingsplichtige.

Deze regeling is ingevoerd om de administratieve lasten bij zeer lage lonen weg te nemen. Een belangrijk verschil met de regeling zoals die in de jaren 2010 tot en met 2014 gold, is dat het in de oude regeling bij de toets aan de grens van €5.000 ging om de arbeid voor het lichaam en de tot hetzelfde concern behorende lichamen. Thans wordt de toets beperkt tot de verbonden lichamen. Indien loon wordt uitbetaald, zal dat in zoverre wel aan de heffing van loonbelasting onderworpen zijn.

## 1.8 Overgangspraktijk

In verband met de wijzigingen in de gebruikelijkloonregeling per 2015 heeft de Belastingdienst met ingang van 1 januari 2015 alle afspraken opgezegd waarbij een gebruikelijk loon van meer dan de art. 12a-norm is overeengekomen. Onder bepaalde voorwaarden mag de inhoudingsplichtige zo een opgezegde afspraak echter blijven toepassen. In een toezegging is opgenomen dat de inspecteur het volgens een oude afspraak boven de art. 12a-norm vastgestelde loon niet op grond van de gebruikelijkloonregeling zal corrigeren indien cumulatief aan de volgende voorwaarden wordt voldaan<sup>20</sup>:

- de inhoudingsplichtige het loon over 2014 met 75/70 heeft vermenigvuldigd;
- de feiten en omstandigheden gelijk blijven;
- de looptijd van de eerdere afspraken niet is verstreken en
- de inspecteur geen contact heeft opgenomen voor een nieuwe afspraak.

Voor de duidelijkheid merken wij op dat wanneer reeds een afspraak bestaat met de inspecteur over de hoogte van het gebruikelijk loon, het salaris alleen dan met 75/70 dient te worden verhoogd wanneer vaststaat dat de volledige oude doelmatigheidsmarge van 30% al is benut. Van geval tot geval dient dus bekeken te worden of de volle 30% van de oude doelmatigheidsmarge is benut en dientengevolge het salaris van de dga met 75/70 dient te worden verhoogd. Als de oude doelmatigheidsmarge van 30% niet volledig is benut, hoeft het salaris in 2015 niet te worden aangepast.

---

<sup>20</sup> Nieuwsbrief Loonheffingen 17 december 2014.

## 2 De fictiefloonregeling, algemeen

### 2.1 Tariefdruk

Het maximale inkomstenbelastingtarief over inkomen uit arbeid bedraagt 52%. Voor de aanmerkelijkbelanghouder bedraagt het maximale gecombineerde vennootschapsbelasting- en inkomstenbelastingtarief over dividendinkomen en koersresultaten 'slechts' 44,125%. Voor de dga ontstaat daardoor een stimulans het hoog belaste arbeidsinkomen te verlagen ten gunste van de winst van de bv. Op die manier kan immers hoog belast arbeidsinkomen worden getransformeerd in lager belast aanmerkelijkbelanginkomen. Naast deze tariefarbitrage gold de inmiddels afgeschafte 80%-regeling in de vermogensbelasting in het verleden als belangrijk argument om een laag of zelfs nihil-inkomen in aanmerking te nemen. Ook kon dan optimaal gebruik worden gemaakt van inkomensafhankelijke subsidieregelingen. Door het salaris (tot nihil) te beperken, kon optimaal gebruik worden gemaakt van genoemde regelingen. Om hieraan een einde te maken, is ingaande 1997 de zogenoemde gebruikelijkloonregeling ingevoerd. Indien een werknemer met een aanmerkelijk belang werkzaamheden verricht ten behoeve van de bv waarin hij direct of indirect een aanmerkelijk belang heeft, dient hij ter zake van die werkzaamheden een gebruikelijk loon in aanmerking te nemen. De gebruikelijkloonregeling geldt daarnaast tevens indien een werknemer een vermogensbestanddeel rendabel maakt door dit aan de bv/werkgever ter beschikking te stellen waarop de terbeschikkingstellingsregeling in de inkomstenbelasting van toepassing is. De beoordeling of sprake is van een gebruikelijk loon is sterk feitelijk van aard. Gegeven het belang voor de praktijk van deze regeling hebben wij besloten de feitelijke problematiek hier aan de orde te stellen. Daaraan voorafgaand gaan wij nog in op de vraag of handhaving van deze regeling voor de hand ligt.

### 2.2 Bestaansgrond gebruikelijkloonregeling

Momenteel vormt het verschil in maximale effectieve belastingtarief de belangrijkste reden voor het bestaan van de gebruikelijkloonregeling. De vraag is of het geconstateerde tariefverschil daadwerkelijk tot gevolg zal hebben dat dga's een relatief (te) laag salaris met hun bv zullen overeenkomen. Dit zal sterk afhankelijk zijn van de feitelijke omstandigheden. Indien de dga bijvoorbeeld aanzienlijke financieringskosten in verband met een eigen woning heeft, ligt het voor de hand een hoog salaris overeen te komen om op die manier optimaal gebruik te maken van de aftrek van de verschuldigde (hypotheek)rente tegen een hoog marginaal tarief. Indien daarentegen geen sprake is van aanzienlijke aftrekposten in box 1, ligt het eerder voor de hand dat de dga een lager salaris zal bedingen. Wij achten het tariefverschil zodanig groot dat dga's daadwerkelijk zullen trachten hun inkomensbeleid met inachtneming van het tariefverschil te optimaliseren. Om die reden zijn wij van oordeel dat de gebruikelijkloonregeling dient te worden gehandhaafd.<sup>21</sup> Los van het feit dat de gebruikelijkloonregeling vanwege het tariefverschil zou moeten worden gehandhaafd, dient deze ook te worden gehandhaafd op basis van de argumenten die toentertijd mede aan de introductie van de gebruikelijkloonregeling ten grondslag lagen, namelijk de premieheffing volksverzekeringen. Ingeval geen loon werd genoten, was immers evenmin sprake van een premiegrondslag voor de volksverzekeringen, zodat dga's niet bijdroegen aan de volksverzekeringen, terwijl zij daar wel rechten aan konden ontleen. De toenmalige staatssecretaris van Sociale Zaken & Werkgelegenheid, De Grave, vond dat ons inziens terecht onevenwichtig.

Ook vanuit fiscaal perspectief heeft de gebruikelijkloonregeling uitgebreid onderdeel uitgemaakt van het politieke debat. In dat kader wijzen wij op het Advies van de Raad van State bij het wetsvoorstel tot herziening van het aanmerkelijkbelangregime<sup>22</sup>:

“In het advies van de leden Vreugdenhil en Vermeend over het voorstel van wet van de leden Vreugdenhil en Vermeend tot wijziging van een aantal belastingwetten in het belang van de

<sup>21</sup> Voor een uitgebreide behandeling van de problematiek die samenhangt met een afwijkende belastingdruk tussen arbeidsinkomen en dividendinkomen (waaronder ook koersresultaten te begrijpen) verwijzen wij naar R.P. van den Dool, Belastingheffing over kapitaalinkomen van natuurlijke personen, hoofdstuk 2 en 5, Kluwer, Deventer.

<sup>22</sup> Kamerstukken II, 1995/96, 24 761, B, blz. 10-11.

werkgelegenheid (kamerstukken II 1993/94, 23 071), heeft de Raad het volgende opgemerkt: «In de discussie, die voorafging aan het wijzen door de Hoge Raad van de arresten (van 8 juli 1986, BNB 1986/293\* -297\*), die betrekking hebben op de zogenaamde informele kapitaalstortingen in de kostensfeer, is bepleit alle voor- en nadelen die aan de vennootschap opkomen uit de verhouding met de aandeelhouders uit de winst te elimineren. De winst van de vennootschap zou daardoor beperkt worden tot de voordelen die uit onderneming opkomen. Als tegenhanger van deze eliminatie zou een overeenkomstige correctie van de winst bij de aandeelhouders in deelnemingsverhoudingen of van het inkomen bij aandeelhouders natuurlijke personen dienen plaats te vinden. Zo zou, indien de aandeelhouder zou afzien van salaris of rente, enerzijds de winst van de vennootschap verminderd worden met een normaal te achten beloning of rente, maar anderzijds de aandeelhouder in de inkomstenbelasting voor die normaal te achten beloning of rente belast worden.»

Naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad van State dienaangaande werd vervolgens besloten de gebruikelijkloonregeling in te voeren:

“Vooropgesteld zij dat er uit oogpunt van wetssystematiek goede redenen zijn om, indien de aandeelhouder aan de vennootschap baten doet opkomen die in zakelijke verhoudingen aan hemzelf zouden toevallen, zowel de winst van de vennootschap te corrigeren als die baten bij de aandeelhouder te belasten. Uit dien hoofde zou het voorstel ook betrekking dienen te hebben op het salaris van de directeur-groootaandeelhouder. Naar het oordeel van de Raad is het enkel niet gefacilieerd kunnen toekennen van pensioen bij het afzien van salaris een ontoereikende «reparatie». Aangezien thans de resultaten van vergelijkend onderzoek naar de beloning van directeuren over een breed scala van ondernemingen beschikbaar zijn, behoeven ook uitvoeringsproblemen de vaststelling van een zakelijk te achten salaris voor een directeur-groootaandeelhouder niet in de weg te staan. De Raad adviseert het voorgestelde artikel 24, vierde lid, Wet IB'64 uit te breiden tot alle informele kapitaalstortingen in de kostensfeer (...). In het bijzonder wijst de Raad op de situatie waarin de directeur-groootaandeelhouder afziet van salaris en de voor die situaties gewezen jurisprudentie. De Raad acht het gewenst hier nadere maatregelen te treffen, indien de aandeelhouder aan de vennootschap baten doet opkomen die in zakelijke verhoudingen aan hemzelf zouden toevallen. In dit verband wijst de Raad erop dat thans de resultaten van vergelijkend onderzoek naar de beloning van directeuren over een breed scala van ondernemingen beschikbaar zijn, zodat ook uitvoeringsproblemen de vaststelling van een zakelijk te achten salaris voor een directeur-groootaandeelhouder niet in de weg behoeven te staan. De opmerkingen van de Raad zijn voor mij aanleiding geweest om in het wetsvoorstel een bepaling in de Wet op de loonbelasting 1964 op te nemen voor met name gevallen waarin door een directeur-groootaandeelhouder wordt afgezien van salaris of door hem in relatie tot de door hem verrichte werkzaamheden een salaris wordt genoten dat in meer dan belangrijke mate afwijkt van een zakelijk te achten salaris. In dergelijke gevallen kan ingevolge het nieuw voorgestelde artikel 10, derde lid, van de Wet op de loonbelasting 1965 voor de heffing van loon- en inkomstenbelasting een salarisvergoeding in aanmerking worden genomen die niet in belangrijke mate afwijkt van een zakelijk te achten salaris. Het aldus in aanmerking genomen salaris kan door de vennootschap in lijn met de door de Hoge Raad gewezen jurisprudentie ten laste van haar resultaat worden gebracht.”

## 2.3 Omvang gebruikelijk loon

De wet kent als uitgangspunt dat het gebruikelijk loon moet worden gesteld op thans € 45.000, doch ten minste op het bedrag dat de meestverdienende werknemer zonder aanmerkelijk belang verdient. Vervolgens heeft de inhoudingsplichtige, in casu de bv, de mogelijkheid aannemelijk te maken dat een lager salaris gebruikelijk is. De inspecteur heeft daarentegen de mogelijkheid aannemelijk te maken dat het gebruikelijk loon hoger ligt dan genoemd normbedrag. De bewijslast voor een lager salaris ligt derhalve bij de inhoudingsplichtige en belastingplichtige, terwijl de bewijslast voor een hoger salaris bij de inspecteur ligt. Bij de bepaling van het gebruikelijk loon geldt tot en met 2014 een doelmatigheidsmarge ter grootte van 30%<sup>23</sup>. Met ingang van 1 januari 2015 bedraagt deze doelmatigheidsmarge 25%. Tevens geldt sinds die datum dat het loon in de meest vergelijkbare dienstbetrekking als referentie geldt. Op

<sup>23</sup> Zie bijvoorbeeld Hof 's-Gravenhage van 28 juni 2001, nr. 00/1589, V-N 2001/62.19.

grond van de nieuwe gebruikelijkloonregeling dient het gebruikelijk loon te worden vastgesteld op het hoogste van de volgende bedragen:

- i. 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking;
- ii. het hoogste loon van de werknemers die in dienst zijn van het lichaam of met het lichaam verbonden lichamen;
- iii. € 45.000.

De inhoudingsplichtige heeft vervolgens op grond van art. 12a, lid 2, Wet LB 1964 de mogelijkheid om het gebruikelijk loon lager vast te stellen dan het hoogste loon van de meestverdienende werknemer en het normbedrag van € 45.000. Alsdan wordt uitgegaan van 100% van dat lager vastgestelde loon. Verwezen wordt naar hoofdstuk 1 voor een uitgebreidere behandeling van de nieuwe gebruikelijkloonregeling.

Voor de beoordeling van wat het gebruikelijk loon is, moet worden uitgegaan van het salaris van iemand in vergelijkbare omstandigheden en functie waarbij het aanmerkelijk belang geen rol speelt. Men mag niet uitgaan van het gemiddelde loon binnen een bedrijf of van het gemiddelde loon voor werknemers met een aanmerkelijk belang.<sup>24</sup> Voor de beoordeling of sprake is van vergelijkbare functies, kunnen voor de beoordeling van de arbeidsbeloning relevante factoren als opleiding, leeftijd, ervaring alsmede de branche waarin de vennootschap werkzaam is, een rol spelen.<sup>25</sup> De inspecteur kan zich bij de vaststelling van het gebruikelijk loon niet zonder meer laten leiden door het salarisniveau in voorgaande jaren. Hof Amsterdam 5 april 2000, nr. 99/1329, V-N 2000/33.6 besliste evenwel dat het oude salarisniveau wel een indicatie vormt voor hetgeen als gebruikelijk kan worden aangemerkt. Zelfs indien het salaris is gedaald, dient de inspecteur aannemelijk te maken dat het vastgestelde salaris meer dan 30% afwijkt van het gebruikelijk loon en kan dat oude hogere loon niet zonder meer als gebruikelijk worden aangemerkt.<sup>26</sup> Door Hof Amsterdam is op 5 juni 2003, nr. 01/2794, V-N 2003/59.17 geoordeeld dat bij de vaststelling van de omvang van de verrichte werkzaamheden niet slechts acht moet worden geslagen op de daadwerkelijk gefactureerde uren, doch ook op de niet gefactureerde uren. Dit lijkt evenwel niet van belang voor de vaststelling van de normomzet, doch dient veeleer geplaatst te moeten worden in de beoordeling of al dan niet sprake is van een deeltijdfunctie.

## 2.4 Verliessituatie

Over de vraag of de (verslechterde) financiële situatie van de inhoudingsplichtige reden kan zijn om het loon van de dga naar beneden bij te stellen, bestaat ook jurisprudentie. Indien namelijk sprake is van een voortdurende verliessituatie, bestaat de mogelijkheid of de wens het fictief loon lager vast te stellen. Aan het daartoe strekkende bewijs wordt vaak evenwel niet toegekomen. Indien men op basis van de vermeende verliessituatie besluit het loon te verlagen, blijkt uit de rechtspraak dat eventuele rekening-courantopnamen als een bewijs voor het tegendeel worden beschouwd. HR 6 september 2002, nr. 37 205, BNB 2002/348 betrof een geval, waarin de belanghebbenden aanzienlijke rekening-courantopnamen pleegden. Gegeven die opnamen was het niet aannemelijk dat de vaststelling van het loon beneden het normniveau direct voortvloeide uit het waarborgen van de continuïteit van de onderneming. Als dat wel het doel zou zijn geweest, zou men de liquiditeiten niet aan de onderneming onttrokken hebben, zo luidde het betoog.<sup>27</sup> Om vast te stellen dat sprake is van een dergelijke verliessituatie, moeten de jaarstukken een voldoende betrouwbare beoordeling van de financiële positie van de bv mogelijk maken. Hof 's-Gravenhage heeft op 2 juni 2004, nr. 02/3404, te kennen uit HR 8 juli 2005, nr. 41 047, V-N 2005/43.16 geoordeeld dat jaarstukken niet betrouwbaar zijn indien boekenonderzoeken over voorgaande jaren telkenjare tot correcties hebben geleid. Om die reden werd een structurele verliessituatie niet aannemelijk geacht. Uit HR 14 oktober 2005, nr. 41 760, BNB 2005/381 blijkt evenwel ook dat verliezen in een bv geen reden behoeven te vormen om het salaris lager te stellen dan op het gebruikelijk loon, althans dat in die situatie de resultaten van de bv niet zonder meer een indicatie kunnen vormen voor het in aanmerking te nemen gebruikelijk loon. In de casus was sprake van een hotel dat werd verbouwd en om die reden werden door de bv geen winsten gegenereerd. Er was

<sup>24</sup> Hof Amsterdam 28 juli 2000, nr. 99/2185, V-N 2001/7.22 en Hof Amsterdam 26 april 2000, nr. 99/1257, V-N 2000/35.21.

<sup>25</sup> Hof Amsterdam 26 april 2000, nr. 99/1257, V-N 2000/35.21.

<sup>26</sup> Hof Amsterdam 6 juni 2001, nr. 00/2714, V-N 2001/43.17.

<sup>27</sup> Zie voor een soortgelijke beslissing Hof 's-Gravenhage 30 mei 2001, nr. 99/30380, V-N 2001/61.18 en Hof Amsterdam 28 juli 2000, nr. 99/2185, V-N 2001/7.22.

sprake van een onderneming in opbouw waarvan niet kan worden verwacht dat deze in de eerste jaren winst behaalt. In een dergelijke situatie kunnen de winsten van de bv geen indicatie vormen voor de hoogte van het gebruikelijk loon. Het oordeel van het hof dat vergeleken moet worden met reguliere werknemers in een vergelijkbaar hotelbedrijf is volgens de Hoge Raad juist. De conclusie uit de hiervoor overigens niet uitputtend opgenomen jurisprudentie is dat de vaststelling van het gebruikelijk loon bijzonder feitelijk van aard is. Wij menen dat daaraan niet valt te ontkomen.

Destijds werd het normsalaris gesteld op de maximum premiegrondslag voor de Wet WAZ, de zogenoemde WAZ-max-grondslag. Met intrekking van de Wet WAZ is het normsalaris vastgesteld op (thans) € 45.000. Deze huidige norm ligt boven de thans geldende premiegrens voor de volksverzekeringen. Die bedraagt immers € 34.130 (2017). Bezien vanuit de optiek dat de gebruikelijkloonregeling is gecreëerd teneinde te bewerkstelligen dat de dga niet door middel van een laag loon aan de premieheffing volksverzekeringen kan ontkomen, zou reden bestaan het huidige normbedrag te verlagen tot de maximale premiegrens.<sup>28</sup> Vanwege het feit dat de Belastingdienst de mogelijkheid heeft aannemelijk te maken dat het gebruikelijk loon hoger ligt dan het normsalaris, bevelen wij aan daartoe over te gaan.

---

<sup>28</sup> Ook de VVD-fractie in de Eerste Kamer heeft dit tijdens de behandeling van het Belastingpakket 2009 (Kamerstukken I 2008/09, 31 704, 31 705 en 31 717, nr. E, V-N 2008/61.3, blz. 27-28) aangegeven.



## 3 Enkele bijzondere kwesties

In dit hoofdstuk bespreken wij enkele bijzondere kwesties met betrekking tot de gebruikelijkloonregeling. De volgorde van de te bespreken onderwerpen is willekeurig gekozen.

### 3.1 Positie van de partner

De gebruikelijkloonregeling vond in het verleden alleen toepassing als de werknemer zelf een aanmerkelijk belang had. Omdat dit in procedures nog van belang kan zijn, besteden wij hierna aan deze oude regeling ook kort aandacht. Thans is de gebruikelijkloonregeling van toepassing als de belastingplichtige zelf of zijn partner een aanmerkelijk belang heeft.

#### Oude regeling

Voor de beoordeling of daarvan sprake is, verwijzen wij naar hoofdstuk 1, onderdeel 6. Voor deze beoordeling is het huwelijksgoederenregime medebepalend. Dit betekent concreet dat voor gehuwden die buiten elke goederengemeenschap zijn gehuwd, de beoordeling of sprake is van een aanmerkelijk belang voor de toepassing van de gebruikelijkloonregeling zelfstandig dient plaats te vinden. Als bijvoorbeeld de man de enig aandeelhouder is, heeft de vrouw geen aanmerkelijk belang. Als de vrouw dan werkzaamheden verricht ten behoeve van de vennootschap is op haar de gebruikelijkloonregeling niet van toepassing. Als daarentegen sprake is van een algehele goederengemeenschap (afgezien van de eerder gemaakte opmerking omtrent het belang van het feit wie het bestuur over de goederen heeft), zouden zowel de man als de vrouw onder de werking van de gebruikelijkloonregeling vallen. Wij achten dit een onbegrijpelijk verschil in uitwerking, temeer omdat ook echtgenoten die buiten elke goederengemeenschap zijn gehuwd naar men kan verwachten gebruik zullen maken van dergelijke optimaliseringsmogelijkheden. Overigens erkennen wij dat daar in juridische zin tussen deze echtgenoten in geval van een echtscheiding problemen uit kunnen voortkomen. Immers, de aandeelhouder heeft dan baat gehad bij het lagere salaris van de vrouw en behoudens een andersoortige overeenkomst tussen de echtelieden, kan de vrouw daarop in geval van een echtscheiding geen beroep doen. Indien op enig moment nadien het huwelijksgoederenregime wordt gewijzigd en, bijvoorbeeld, een algehele goederengemeenschap ontstaat, zou de vrouw (uiteindelijk) wel zelf baat hebben bij het eerder te laag vastgestelde arbeidsinkomen. Overigens zal deze problematiek alleen aan de orde kunnen komen voor zover het gebruikelijk loon van de echtelieden afzonderlijk tegen het marginale inkomstenbelastingtarief van 52% zou worden belast. Ook bij ongehuwd samenwonenden ontstaan verschillen. Wij menen dat deze verschillen moeten worden opgeheven. Om die reden bepleiten wij om de gebruikelijkloonregeling altijd van toepassing te verklaren als de werknemer zelf dan wel zijn echtgenoot of daarmee gelijk te stellen partner een aanmerkelijk belang heeft.

Hetgeen hiervoor is opgemerkt met betrekking tot het huwelijksgoederenregime heeft met ingang van 1 januari 2011 zijn belang verloren.

#### Huidige regeling

Thans geldt, ingevolge art. 12a Wet LB 1964, dat de werknemer die arbeid verricht ten behoeve van een lichaam waarin hij of zijn *partner* een aanmerkelijk belang heeft, een gebruikelijk loon moet vaststellen. Voor het antwoord op de vraag of iemand fiscaal partner is, dient te worden uitgegaan van het voor de inkomstenbelasting geüniformeerde partnerbegrip in de zin van art. 5a AWR, in combinatie met art. 1.2 van de Wet IB 2001. De wettelijke systematiek is dat art. 5a AWR bepaalt wie als partner wordt aangemerkt, en vervolgens in art. 1.2 Wet IB 2001 met betrekking tot de inkomstenbelasting uitbreidingen en beperkingen zijn geregeld. Ingevolge voorgaande bepalingen worden gehuwden, waarmee geregistreerde partners worden gelijkgesteld, altijd als elkaars partner aangemerkt, tenzij zij van tafel en bed zijn gescheiden dan wel een verzoek bij de rechtbank is ingediend tot echtscheiding of scheiding van tafel en bed. Dit betekent dat voor de toepassing van de gebruikelijkloonregeling het huwelijksgoederenregime niet medebepalend is. Gehuwden worden immers, ongeacht de invulling van het huwelijksgoederenregime, als partner aangemerkt. Ook ongehuwden kunnen voor de toepassing van de gebruikelijkloonregeling in beginsel als elkaars partner worden aangemerkt. Hiervoor is vereist dat zij beiden meerderjarig zijn, een notarieel samenlevingscontract zijn aangegaan en op hetzelfde woonadres

staan ingeschreven. Een notarieel samenlevingscontract is evenwel niet vereist indien betrokkenen samen een kind hebben, voor de toepassing van een pensioenregeling als partner zijn aangemeld of samen eigenaar zijn van een woning die tot hun hoofdverblijf dient.

## 3.2 Deeltijdfuncties

Indien een werknemer, waarop de gebruikelijkloonregeling toepassing vindt, in deeltijd werkzaam is, komt de vraag op of het in aanmerking te nemen gebruikelijk loon dienovereenkomstig naar evenredigheid kan worden verminderd. HR 10 juni 2005, nr. 40 890, BNB 2005/269, betrof deze problematiek. De belastingplichtige was gedurende het jaar 200 dagen werkzaam voor een ministerie en 150 dagen ten behoeve van een bv waarin hij een aanmerkelijk belang had. Volgens het hof in eerste aanleg diende het gebruikelijk loon ter zake van de voor de bv verrichte werkzaamheden te worden vastgesteld met inachtneming van het feit dat geen sprake was van een volledige aanstelling bij de bv. Gegeven het feit dat ongeveer de helft van het aantal dagen was gewerkt voor de bv, meende het hof dat een gebruikelijk loon van ongeveer de helft van het in de wet genoemde bedrag geenszins te hoog was. De Hoge Raad casseerde deze uitspraak. Volgens de Hoge Raad is deze benadering onjuist. De belastingplichtige moet gegeven de aard en omvang van de werkzaamheden aannemelijk maken dat het salaris beneden de gebruikelijk-loonnorm van thans € 45.000 ligt. Het feit dat men in deeltijd werkt, betekent niet dat die norm dienovereenkomstig wordt verminderd. Derhalve zal men bij een dienstverband van bijvoorbeeld slechts één dag aannemelijk moeten maken dat het gebruikelijk loon minder bedraagt dan thans € 45.000. Wij achten dit een weinig wenselijke situatie en bepleiten derhalve de omvang van het normbedrag vast te stellen op een evenredig deel in geval van deeltijdfuncties. Omdat de inspecteur altijd de mogelijkheid heeft aannemelijk te maken dat dit naar rato verminderde normbedrag gegeven de aard en omvang van de werkzaamheden te laag is, achten wij het risico dat belanghebbenden hiervan misbruik zullen maken gering. Dat geldt temeer, omdat in elk geval in theorie de mogelijkheid bestaat dat opzettelijk een te laag salaris is vastgesteld en dienovereenkomstig onjuist aangifte is gedaan. Dit is een strafbaar feit waar belastingplichtigen voor zullen waken.

## 3.3 Concernstructuren

Veelal is sprake van een concernstructuur waarin een holdingvennootschap direct of indirect de aandelen bezit in een of meer dochtervennootschappen. Een natuurlijke persoon die direct of indirect een aanmerkelijk belang bezit in een dergelijke dochtervennootschap en tevens daarvoor arbeid verricht wordt, zo al geen sprake zou zijn van een dienstbetrekking in arbeidsrechtelijke zin, op grond van art. 4, onderdeel d, Wet LB 1964 geacht bij die dochtervennootschap in dienstbetrekking werkzaam te zijn. Op grond daarvan dient de gebruikelijkloonregeling ook bij die dochtervennootschap te worden toegepast. Zie voor een beslissing in deze zin bijvoorbeeld Hof Amsterdam 14 augustus 2003, nr. 02/2877 en 02/2878, V-N 2003/59.1.13. Ook in Hof Amsterdam 9 mei 2001, nr. 99/2947, V-N 2001/40.10 kwam de onderhavige problematiek aan de orde. Daarbij besliste het hof dat de belanghebbende bij de beide in dat geval aan de orde zijnde lichamen in dienst was en derhalve bij beide lichamen de gebruikelijkloonregeling moest worden toegepast. Gegeven de beperkte omvang van de werkzaamheden bij de holdingvennootschap werd het gebruikelijk loon aldaar gesteld op omgerekend € 2.270, terwijl bij de werkvennootschap een aanzienlijk hoger loon als gebruikelijk werd aangemerkt. Dat het gebruikelijk loon voor beperkte werkzaamheden bij een holdingvennootschap ook beperkt kan blijven, volgt ook uit Hof Arnhem 15 december 2000, nr. 98/3124, V-N 2001/19.24. In die zaak werd een gebruikelijk loon van ruim € 1.100 vastgesteld voor de werkzaamheden ten behoeve van een bv, waarin slechts bescheiden werkzaamheden bestaande uit beleggingsactiviteiten werden verricht.

In de praktijk is het echter veelal zo dat de desbetreffende aandeelhouder in dienst is bij een van de concernvennootschappen (bijvoorbeeld de holdingvennootschap) en dat deze concernvennootschap een managementovereenkomst sluit met de andere concernvennootschappen en ter zake daarvan een managementvergoeding in rekening wordt gebracht. Alsdan wordt door die andere concernvennootschappen geen loon betaald aan de betreffende aandeelhouder/werknemer, terwijl de gebruikelijkloonregeling wel toepassing vindt op die te onderscheiden dochtervennootschappen. Naast het loon bij de holdingvennootschap zou dan bij elk der dochtervennootschappen ook loon in aanmerking worden genomen voor de toepassing van de loonbelasting, hetgeen tot gevolg zou kunnen hebben dat het gecumuleerde loon over alle betrokken vennootschappen tezamen in totaliteit het gebruikelijk loon te

boven gaat. Deze problematiek is aan de orde gekomen in het arrest HR 11 november 2005, nr. 40 421, BNB 2006/147. Op basis van de parlementaire geschiedenis concludeerde de Hoge Raad dat de gebruikelijkloonregeling inderdaad per vennootschap moet worden toegepast. Wel zal, aldus de Hoge Raad, als het salaris van de houder van een aanmerkelijk belang van de tot een 'concern' behorende vennootschap mede strekt tot beloning van werkzaamheden die hij heeft verricht voor een andere 'concernvennootschap', de in dat salaris begrepen beloning voor die werkzaamheden in aanmerking moeten worden genomen bij de toepassing van het bepaalde in art. 12a Wet LB 1964 ten aanzien van de arbeidsverhouding tot die andere 'concernvennootschap'. Dit betekent dat voor het totaal aan werkzaamheden ten behoeve van het concern moet worden vastgesteld of het totale in aanmerking genomen fiscaal loon, gegeven de omvang van de in totaliteit verrichte werkzaamheden, voldoet aan de gebruikelijkloonregeling. Wel lijkt deze mogelijkheid te worden beperkt tot situaties waarin blijkt dat het loon dat men van een concernvennootschap ontvangt, mede strekt tot beloning van werkzaamheden die ten behoeve van andere concernvennootschappen worden verricht. Dat dit het geval is, kan bijvoorbeeld blijken uit het feit dat managementvergoedingen in rekening worden gebracht. Vergelijk het hiervoor weergegeven arrest van Hof Amsterdam 17 februari 2011, nr. 09/00582, 09/00607, V-N 2011/24.12. De Hoge Raad heeft zich overigens niet nader uitgelaten over de vraag waaruit dit kan blijken. Doorbelasting lijkt evenwel niet noodzakelijk om in dit bewijs te kunnen slagen.<sup>29</sup> Deze benadering van de Hoge Raad achten wij juist en wij zien derhalve op dit punt geen reden voor een aanpassing. Vanaf 2010 is de zogenoemde doorbetaaldloonregeling gaan gelden zoals thans neergelegd in art. 12a, lid 3, Wet LB 1964. Kort gezegd komt de doorbetaaldloonregeling erop neer dat een concernvennootschap – over het algemeen is dat de persoonlijke holding bv – een loon verantwoordt voor de totale arbeidsprestatie van de ab-houder voor alle concernvennootschappen.

### 3.4 Auto van de zaak

Art. 13bis Wet LB 1964 bepaalt dat tot het loon ook wordt gerekend het voordeel dat wordt ontleend aan een door de werkgever ter beschikking gestelde auto. Dit voordeel bedraagt als uitgangspunt ten minste 22% van de waarde van de auto. Bij de vaststelling van het loon op basis van de gebruikelijkloonregeling wordt het aan de auto ontleende voordeel mede in aanmerking genomen. Het gebruikelijk loon wordt derhalve vastgesteld inclusief het voordeel van de auto. Als het aan een auto ontleende voordeel bijvoorbeeld € 20.000 bedraagt, wordt het overige loon voor de loonbelasting ten minste gesteld op € 20.000 teneinde ten minste € 40.000 aan (gebruikelijk) loon te krijgen voor de toepassing van de loonbelasting.

### 3.5 Premiebijdragen inzake pensioenregeling

Een bijdrage aan een levensloopregeling behoorde op grond van art. 11, eerste lid, onderdeel j, ten vijfde, Wet LB 1964 tot nader bepaalde bedragen niet tot het loon. Indien een werknemer derhalve deelneemt aan een levensloopregeling, nam het loon met de bijdrage af. Afhankelijk van het vastgestelde loon, bestond daardoor de mogelijkheid dat het voor de toepassing van de loonbelasting in aanmerking te nemen loon lager was dan het in beginsel ten minste in aanmerking te nemen loon van € 40.000 (thans € 45.000). Door de staatssecretaris van Financiën is aangegeven dat het fiscaal loon, dat wil zeggen het bedrag na aftrek van de bijdrage aan een levensloopregeling, moet worden getoetst aan de gebruikelijkloonregeling.<sup>30</sup> Als door die bijdrage het fiscaal loon derhalve lager komt te liggen en daardoor in meer dan belangrijke mate afwijkt van hetgeen gebruikelijk is, moet het loon in principe worden verhoogd op grond van de gebruikelijkloonregeling.<sup>31</sup> Gezien de afschaffing van de levensloopregeling per 1 januari 2012 kunnen er geen bijdragen meer aan voornoemde regeling plaatsvinden.

Hetzelfde vraagstuk als ten aanzien van de levensloopregeling doet zich voor indien een werknemer een eigen bijdrage in een pensioenregeling betaalt. Deze eigen bijdrage is, binnen bepaalde grenzen, aftrekbaar van het loon en derhalve is de vraag of op basis van de gebruikelijkloonregeling het loon na aftrek van bedoelde bijdrage moet worden verhoogd tot hetgeen als gebruikelijk moet worden

<sup>29</sup> Vergelijk de aantekening in V-N 2005/57.14.

<sup>30</sup> Kamerstukken I, 2005/2006, 30 306 en 30 307, F, blz. 16.

<sup>31</sup> Zie ook de brief van de staatssecretaris van Financiën van 27 april 2006, DB 2006/197M, V-N 2006/29.17.

beschouwd. Volgens de staatssecretaris van Financiën is dat laatste het geval.<sup>32</sup> Hof Arnhem van 5 juni 2001, nr. 99/0669, V-N 2001/56.5 oordeelde evenwel schijnbaar anders.

Een hiermee vergelijkbare situatie is of het loon van de vergelijkbare dienstbetrekking nog moet worden verminderd met de verplichte bijdragen voor een pensioenregeling en (in dat geval) levensloopregeling. Volgens Hof Den Haag is het loon dat resteert na aftrek van die bedragen het referentieloon, omdat dat gebruikelijke bijdragen van vergelijkbare werknemers zijn (ECLI:NL:GHDHA:2014:1317, Uitspraak, Hof Den Haag, 28-03-2014). Wij menen dat voor beide benaderingen iets is te zeggen. Wetstechnisch zijn wij evenwel een voorstander van de vaststelling van het gebruikelijk loon voorafgaand aan de toepassing van de aftrek van eigen bijdragen voor bijvoorbeeld pensioen. Om die reden bepleiten wij ook dit expliciet in de wet vast te leggen. De benadering van Hof Den Haag achten wij om die reden ook onwenselijk, maar dit is wel in het voordeel van belastingplichtigen. Overigens is tegen die uitspraak door de staatssecretaris beroep in cassatie ingesteld.

In dit verband wordt ook verwezen naar de [branchesignalering gebruikelijk loon medisch specialisten](#).

## 3.6 Internationale aspecten

Ongeacht de woonplaats van de werknemer vindt de gebruikelijkloonregeling toepassing. Evenmin is van belang of de werknemer is onderworpen aan de heffing van loonbelasting. Ook indien namelijk geen sprake is van loonbelastingplicht doch wel van inkomstenbelastingplicht, vindt de gebruikelijkloonregeling toepassing. Een buitenlands belastingplichtige die werkzaamheden verricht ten behoeve van een lichaam waarin hij direct of indirect een aanmerkelijk belang bezit, valt derhalve ook onder de gebruikelijkloonregeling. Een binnenlands belastingplichtige die werkzaamheden verricht ten behoeve van een feitelijk buiten Nederland gevestigd lichaam waarin hij direct of indirect een aanmerkelijk belang heeft, valt eveneens onder de werking van de gebruikelijkloonregeling. In beide gevallen zal in het algemeen een regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing kunnen zijn. Als dat daadwerkelijk het geval is, komt de vraag op op welke wijze de toewijzing van de heffingsbevoegdheid plaatsvindt ter zake van het fictief loon. HR 5 september 2003, nr. 37 651, BNB 2003/379 betref deze kwestie. Er was sprake van een in België woonachtige werknemer die in 1997 geen loon had genoten ter zake van zijn dienstbetrekking bij een in Nederland gevestigde vennootschap waarin hij een aanmerkelijk belang bezat.<sup>33</sup> De vraag was aan welke staat de heffingsbevoegdheid was toegewezen. Volgens de werknemer kon Nederland op basis van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting geen belasting heffen over het fictieve loon. De werknemer meende dat slechts de heffingsbevoegdheid over daadwerkelijk genoten loon aan Nederland is toegewezen. Dit standpunt steunde met name op de stelling dat voor de interpretatie van het begrip loon naar het oordeel van de werknemer moest worden uitgegaan van de betekenis daarvan ten tijde van het afsluiten van het verdrag. De verruiming voortvloeiende uit de introductie van de gebruikelijkloonregeling nadien, had volgens de werknemer voor de toepassing van het verdrag geen betekenis. De Hoge Raad oordeelde dat een nationaalrechtelijke wijziging op zich voor de toepassing van het verdrag kan worden gevolgd. Dat is volgens hem slechts anders indien de nationaalrechtelijke wijziging tot gevolg heeft dat een inkomensbestanddeel onder een andere verdragsbepaling valt dan voorafgaande aan de nationaalrechtelijke wijziging. Ten aanzien van de gebruikelijkloonregeling is de Hoge Raad van oordeel dat het niet genoten loon nadien als dividend dan wel als vermogenswinst aan de werknemer zou zijn opgekomen.<sup>34</sup> Door de invoering van de gebruikelijkloonregeling in de Nederlandse nationale wetgeving zouden deze voordelen niet langer onder het dividend- of vermogenswinstartikel vallen, doch onder de verdragsbepaling betreffende inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid. Volgens de Hoge Raad is dat in strijd met het verdrag en derhalve viel het fictief loon volgens de Hoge Raad niet onder de toewijzingsregel voor niet-zelfstandige arbeid. Dat zou anders kunnen zijn indien sprake is van een tweezijdige wijziging in de nationaalrechtelijke regeling van beide staten. Daarvan was ten aanzien van de gebruikelijkloonregeling geen sprake. De conclusie van de Hoge

<sup>32</sup> Besluit 9 september 2010, nr. DGB2010/2733M, Stcrt. nr. 14304.

<sup>33</sup> Volledigheidshalve zij vermeld dat de belanghebbende in deze zaak de inhoudingsplichtige was. Uit redactionele overwegingen is de casus herschreven naar de werknemer. De kern van het geschil blijft gelijk.

<sup>34</sup> Dit zou overigens afhankelijk van het belang van de werknemer in de werkgever slechts gedeeltelijk het geval kunnen zijn. Indien een werknemer alle aandelen bezit, is het gestelde waar, doch als hij slechts een deel van de aandelen bezit, komt het daaruit voor de vennootschap voortvloeiende voordeel uiteraard mede toe aan de andere aandeelhouders. Overigens is het de vraag in hoeverre een werknemer daadwerkelijk zal afzien van een zakelijk loon indien daardoor derden zouden worden bevoordeeld.

Raad was derhalve dat de toewijzing van de heffingsbevoegdheid over het fictieve loon niet plaatsvindt op grond van de verdragsbepaling voor niet-zelfstandige arbeid, althans als het verdragen betreft die zijn afgesloten voordat de gebruikelijkloonregeling is ingevoerd.

Wat betreft de toewijzing van de heffingsbevoegdheid ter zake van fictief niet daadwerkelijk genoten loon, is op grond van laatstgenoemd arrest derhalve van belang of het betreffende verdrag is overeengekomen<sup>35</sup> na de invoering van de gebruikelijkloonregeling, derhalve 1 januari 1997. Een ander arrest dat in deze context kan worden genoemd, is het reeds hiervoor besproken arrest van de Hoge Raad van 9 november 2012, nr. 11/02127, V-N 2012/57.11. Naast de vraag of de afroonmethode kon worden toegepast bij de bepaling van het gebruikelijk loon van de in België woonachtige dga, was tevens in geschil of Nederland onder het Belastingverdrag Nederland-België van 5 juni 2001, Trb. 2001, 136 (hierna: het nieuwe Verdrag), heffingsbevoegd is over het gebruikelijk loon als bedoeld in art. 12a Wet LB 1964. De Hoge Raad overwoog dat art. 3, §2 van het Verdrag niet uitsluit dat Nederland zich bedient van ficties en forfaits. De Hoge Raad overwoog voorts dat grote betekenis toekomt aan de gezamenlijke technische toelichting bij het Verdrag. Uit die toelichting blijkt dat de gebruikelijkloonregeling zoals neergelegd in art. 12a Wet LB 1964 onder het Verdrag kan worden toegepast en niet in strijd is met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitleg en toepassing door Nederland van het Verdrag. De heffingsbevoegdheid over het fictief loon komt derhalve toe aan Nederland. Een essentieel verschil tussen voornoemde uitspraken van de Hoge Raad is dat in het laatstgenoemde arrest het fictief loon wel nader is uitgewerkt in de toelichting op het nieuwe Verdrag, terwijl in het Verdrag met België uit 1970 een gezamenlijke artikelsgewijze toelichting ontbrak. Hierdoor kon Nederland onder het oude Verdrag niet over het fictief loon heffen. Onder het huidige Verdrag met België uit 2001 is de gebruikelijkloonregeling wel geregeld en kan Nederland in voorkomende gevallen wel heffen.

### 3.7 Loondoorbetalingsregeling

In veel gevallen is de juridische concernstructuur vormgegeven door middel van een holdingvennootschap met een of meer dochtervennootschappen. De betrokken dga kan in dienst zijn bij de holdingvennootschap, bij de werkmaatschappij(en) of bij beide. Uiteraard laten zich vele varianten denken. Indien sprake is van meer dan een dga, worden de aandelen in de genoemde holdingvennootschap veelal gehouden door zogenoemde persoonlijke houdstervenootschappen van de respectievelijke dga's. Veelal zijn die dan in dienst van die persoonlijke houdstervenootschappen, doch ook hier laten zich vele combinaties denken.

Voor de toepassing van de Wet LB 1964 geldt als uitgangspunt dat de vennootschap waar de werknemer in dienst is, inhoudingsplichtige is. Bij loonbetalingen aan de werknemer dient de inhoudingsplichtige de uit de wet voortvloeiende inhouding van loonbelasting toe te passen. Het ingehouden bedrag dient, onder de eventuele toepassing van een afdrachtvermindering, te worden voldaan aan de Belastingdienst en het als nettoloon te duiden restant wordt aan de werknemer voldaan. De vennootschap binnen de hiervoor geschetste concernstructuur waar de dga in dienst is, is derhalve de te dezen relevante inhoudingsplichtige. Binnen de loonbelasting bestaat evenwel de zogenoemde fictieve dienstbetrekking op basis waarvan de dga niet alleen in dienst is bij de arbeidsrechtelijk te onderscheiden werkgever, doch ook bij de verschillende tot het concern behorende vennootschappen ten behoeve waarvan de dga werkzaamheden verricht. Hiervoor is in het onderdeel concernstructuren aangegeven dat de mogelijkheid bestaat dat de dga het salaris voor alle ten behoeve van de concernvennootschappen verrichte werkzaamheden door bijvoorbeeld de holdingvennootschap laat uitbetalen. Alsdan wordt door de verschillende werkmaatschappijen, hoezeer de dga aldaar wellicht in (fictieve) dienstbetrekking werkzaam is, geen salaris toegekend, mits het salaris van de holdingvennootschap uiteindelijk niet in belangrijke mate afwijkt van hetgeen gebruikelijk is als totaalsalaris voor alle werkzaamheden ten behoeve van tot het concern behorende vennootschappen gezamenlijk.

Indien een dga bij verschillende tot het concern behorende vennootschappen in dienst is en ter zake van die werkzaamheden ook daadwerkelijk van die te onderscheiden vennootschappen een loon geniet,

<sup>35</sup> In een concreet geval zou overigens wellicht mede van belang kunnen zijn of de verdragspartner tijdens de onderhandelingen op de hoogte is gesteld dan wel had kunnen zijn van de gebruikelijkloonregeling in Nederland. Indien dat niet het geval is geweest, zou wellicht zelfs voor verdragen die zijn overeengekomen na de genoemde invoeringsdatum het gebruikelijk loon niet onder het arbeidsartikel behoeven te vallen.



zouden deze vennootschappen elk afzonderlijk inhoudingsplichtige zijn voor dat specifieke door hen toegekende loon. Voor de dga zou dat nadelig zijn in die zin dat daardoor de inhouding van loonbelasting telkenmale plaatsvindt tegen een onjuiste tariefstelling, althans de uiteindelijk verschuldigde belasting over het totale gezamenlijke loon zal door het effect van de oplopende tariefschijven hoger zijn dan de op basis van de wettelijke bepalingen van de loonbelasting gezamenlijk ingehouden bedragen. Voor de dga zou het gunstiger zijn als alle loonbedragen worden verloond door dezelfde inhoudingsplichtige, omdat het tariefverschil alsdan niet tot uitdrukking komt. Dit kan de dga overigens eenvoudig bewerkstelligen door slechts bij de holdingvennootschap een salaris te bedingen. Onder omstandigheden is dat evenwel ongunstig, bijvoorbeeld vanwege het feit dat de holdingvennootschap een vergoeding zal (moeten) bedingen van de werkmaatschappijen ter zake van het aan die werkmaatschappijen toe te rekenen bedrag aan loonkosten. Als door de werkmaatschappij slechts vrijgestelde prestaties voor de toepassing van de omzetbelasting worden verricht, zou het doorbelasten van de loonkosten voor de werkmaatschappij kostenverhogend werken, omdat ter zake van die vergoeding veelal omzetbelasting in rekening zal moeten worden gebracht door de holdingvennootschap. De werkmaatschappij kan vanwege de door haar verrichte vrijgestelde prestaties die in rekening gebrachte omzetbelasting immers niet als voorbelasting in aftrek brengen. In dergelijke omstandigheden verdient het om die reden de voorkeur de dga bij de werkmaatschappij in dienst te laten treden. Het kostenverhogende effect van de omzetbelasting wordt dan voorkomen.

Om in dergelijke gevallen het genoemde tariefnadeel van inhouding bij verschillende belastingplichtigen te voorkomen, kan een beroep worden gedaan op de doorbetaaldloonregeling. Deze is opgenomen in art. 12a, lid 3, Wet LB 1964. Op basis daarvan kan een van de inhoudingsplichtigen het totale loon voldoen en de inhouding van loonbelasting baseren op dat totale loon. Als voorwaarde voor toepassing van deze regeling geldt dat de diverse inhoudingsplichtigen verplicht zijn het door hen toegekende salaris alsmede de eventueel toegekende kostenvergoedingen rechtstreeks te voldoen aan de inhoudingsplichtige die uiteindelijk tot uitbetaling van het totale loon zal overgaan. De doorbetaaldloonregeling kan bovendien alleen toepassing vinden indien de werknemer ofwel bij alle betrokken inhoudingsplichtigen die van de regeling gebruik willen maken, is verzekerd voor de werknemersverzekeringen dan wel bij geen van die inhoudingsplichtigen is verzekerd voor de werknemersverzekeringen. Ten slotte gold tot 1 januari 2009 als voorwaarde dat de doorbetaaldloonregeling alleen toepassing kan vinden na een voorafgaande, voor bezwaar vatbare beschikking, waarin de inspecteur vaststelt dat aan alle voorwaarden is voldaan. Deze laatste voorwaarde wordt in de praktijk als knellend ervaren. Naar ons oordeel is dat terecht. Nu de voorwaarde dat een beschikking moet worden afgegeven per 1 januari 2009 is vervallen, is op dit punt evenwel geen wijziging meer noodzakelijk.<sup>36</sup>

### 3.8 Genietingstijdstip

De Wet LB 1964 kent een wettelijke bepaling ten aanzien van het zogenoemde genietingstijdstip. Indien is overeengekomen dat het loon geheel of gedeeltelijk op een ongebruikelijk tijdstip zal worden genoten, wordt daarmee voor de inhouding van loonbelasting geen rekening gehouden. Deze bepaling is voortgekomen uit de voorheen toegepaste structuur waarin de bv de loonkosten ten laste van het resultaat bracht, doch het corresponderende loon niet direct, maar pas in de verre toekomst zou uitkeren. Ter zake van de verplichting tot uitbetaling van het nog niet genoten loon kon de bv een voorziening vormen. Deze structuur bood derhalve de mogelijkheid wel de loonkosten alvast te nemen, doch de daarmee corresponderende heffing bij de dga naar de verre toekomst te verschuiven. Om hieraan paal en perk te stellen, is ingaande 1994 in (thans) art. 13a, lid 2, Wet LB 1964 bepaald dat met een ongebruikelijk genietingstijdstip geen rekening wordt gehouden. Voor zover wij uit de jurisprudentie en de praktijk kunnen afleiden, leidt deze bepaling niet tot problemen en kan deze naar ons oordeel derhalve onverkort worden gehandhaafd.

<sup>36</sup> Wet van 18 december 2008 (Overige fiscale maatregelen 2009), Stb. 2008, 566.



## 4 Afroommethode (tot arrest Hoge raad 24-06-2016)

Zoals aangegeven in paragraaf 1.4 heeft de afroommethode na het arrest van de Hoge Raad van 24 juni 2016, nr. 15/02280 haar belang verloren. De teksten uit eerdere versies van deze praktijkhandreiking zijn in dit hoofdstuk verzameld.

### **Paragraaf 1.4 (eerdere versie PH fictieloonregeling)**

De gebruikelijkloonregeling kan op praktische wijze worden toegepast in de situatie waarin de opbrengsten van de bv (nagenoeg) geheel voortvloeien uit de door de belastingplichtige in zijn hoedanigheid van werknemer verrichte arbeid. Het gebruikelijk loon wordt dan bepaald door de opbrengsten van de bv te verminderen met de aan die opbrengsten toe te rekenen kosten, lasten en afschrijvingen. Het loon van de werknemer komt bij de bepaling van het gebruikelijk loon niet in aftrek van de opbrengst.<sup>37</sup> In andere situaties dan hiervoor geschetst – naast de ab-houder zijn er nog andere werknemers in dienst van de bv – is de afroommethode niet van toepassing. Als er meer werknemers zijn, kan niet worden bepaald welk deel van de opbrengst aan de ab-houder is toe te schrijven en welk deel aan de (gewone) overige werknemer(s). In de jurisprudentie is een aantal keer de vraag aan de orde geweest of toepassing van de afroommethode in een concreet geval mogelijk is dan wel dient te worden aangesloten bij de wettelijke vergelijkingsmethode van art. 12a Wet LB 1964. Vanwege het belang van die jurisprudentie voor de praktijk besteden wij daar in onderdeel 2.4 uitgebreid aandacht aan.

Tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2015 werd de vraag voorgelegd hoe de afroommethode zich verhoudt tot de wijziging van 'soortgelijke dienstbetrekking' in 'meest vergelijkbare dienstbetrekking'. Meer in het bijzonder was de vraag aan de orde of als gevolg van deze wijziging de afroommethode overbodig is geworden en niet meer toegepast zal worden. De afroommethode komt eerder in beeld bij het begrip 'soortgelijke dienstbetrekking' zoals dat in de jurisprudentie vorm kreeg dan bij het begrip 'meest vergelijkbare dienstbetrekking'. Van een meest vergelijkbare dienstbetrekking is in de regel immers altijd sprake en dat is niet het geval bij een soortgelijke dienstbetrekking. Aangegeven is dat de afroommethode ook in de toekomst zowel door de inhoudingsplichtige als door de inspecteur kan worden aangedragen om de hoogte van het gebruikelijk loon aannemelijk te maken. Zo is het bijvoorbeeld denkbaar dat er verschillen aanwezig zijn tussen de meest vergelijkbare dienstbetrekking en de dienstbetrekking van de dga. Als die verschillen zodanig groot zijn, kan de afroommethode als alternatief worden gebruikt om een gebruikelijk loon vast te stellen. De afroommethode kan bijvoorbeeld ook worden gebruikt in het overleg tussen de inhoudingsplichtige en de Belastingdienst om tot een afspraak te komen over de hoogte van het loon of dienen als controlemiddel voor beide partijen.<sup>38</sup> In de parlementaire stukken is aangegeven dat het afhangt van de feiten en omstandigheden en relevante jurisprudentie welke bewijskracht de afroommethode heeft in een concreet geval. Zo is het voorstelbaar dat die bewijskracht groter is in een situatie van minder gelijkende dienstbetrekkingen. Andersom is het ook mogelijk dat de afroommethode nauwelijks tot geen extra inzicht biedt als het gaat om een nagenoeg identieke dienstbetrekking.

### **Paragraaf 2.4 (eerdere versie PH fictieloonregeling)**

Uit HR 17 september 2004, nr. 38 378, BNB 2005/50, volgt dat het in aanmerking te nemen loon op twee manieren kan worden vastgesteld. Het uitgangspunt is dat wordt uitgegaan van de concrete gegevens over het loon van andere werknemers met een soortgelijke dienstbetrekking.<sup>39</sup> Indien de opbrengsten van de bv (nagenoeg) geheel voortvloeien uit de door de directeur verrichte arbeid, kan een tweede methode worden toegepast. Bij die methode wordt uitgegaan van de opbrengsten van de bv en worden deze verminderd met de aan die opbrengsten toe te rekenen kosten exclusief het salaris. Ook de overige lasten en afschrijvingen kunnen op die opbrengst in mindering worden gebracht. Bovendien geldt dat

<sup>37</sup> Naast de genoemde kosten, lasten en afschrijvingen kan overigens ook rekening worden gehouden met een winstopslag van 4% blijkens de uitspraak van Rechtbank Haarlem van 15 juli 2009, nr. 08/07083, NTFR 2009/1701. In § 3.2.2.4 besteden wij nader aandacht aan de uitspraak van de rechtbank.

<sup>38</sup> NV Kamerstukken I 2014/15, 34 002 G, p. 5.

<sup>39</sup> Wij merken op dat thans geldt dat dient te worden uitgegaan van de concrete gegevens van het loon van andere werknemers met de meest vergelijkbare dienstbetrekking.

blijkens een uitspraak van Hof Amsterdam, 17 februari 2011, nr. P09//00582, V-N 2011/24.12 tevens rekening mag worden gehouden met de loonkosten van de meewerkende partner en een winststopslag van 10%. De partner van de dga verrichtte in die casus in deeltijd administratieve werkzaamheden ten behoeve van het bedrijf. Het hof oordeelde dat bij de bepaling van het gebruikelijk loon van de dga rekening mag worden gehouden met een winststopslag van 10% en de loonkosten van de meewerkende partner, nu deze uit de managementvergoeding worden betaald. Het na aftrek van alle hiervoor genoemde toegestane kosten, lasten en afschrijvingen dan resterende bedrag, vormt het uitgangspunt voor de vaststelling van het gebruikelijk loon. Hoe dat gebruikelijk loon vervolgens concreet moet worden vastgesteld, is door de Hoge Raad in het midden gelaten. Deze systematiek was ook aan de orde in Hof Leeuwarden 17 mei 2002, nr. 000/0403, V-N 2002/27.1.8. Belanghebbende in die zaak had een bv waarin hij management- en adviesdiensten uitvoerde. Volgens het hof werd de winstgevendheid van de bv voornamelijk bepaald door de persoonlijke kwaliteiten, ervaring en naamsbekendheid van belanghebbende. Indien dat het geval is kan, naar het oordeel van het hof, de winst van de bv in verhouding tot de arbeidsbeloning slechts bescheiden zijn. Daaruit volgt volgens het hof dat het aannemelijk is dat ter zake van soortgelijke dienstbetrekkingen, waarbij een aanmerkelijk belang geen rol speelt, in het economisch verkeer een hoger loon gebruikelijk is dan het door belanghebbende daadwerkelijk genoten loon. Een situatie waarin de verhouding winst:loon 318:107 bedraagt, kan volgens het hof niet zakelijk worden geacht. Een verhouding 125:300 acht het hof wel in overeenstemming met de gebruikelijkloonregeling. In een aantal recente uitspraken is nader aandacht besteed aan de toepassing van de afroommethode. Reeds hier merken wij op dat die rechterlijke uitspraken de toepassing van de afroommethode hebben gerelativeerd.

- De Hoge Raad oordeelde in zijn arrest van 9 november 2012, nr. 11/02127, V-N 2012/57.11 dat de afroommethode niet kan worden toegepast als er naast de dga nog meer werknemers in dienst zijn van de bv. In de onderliggende casus van dat arrest oefende belanghebbende een orthodontistenpraktijk uit. Alle aandelen in belanghebbende worden indirect gehouden door de in België woonachtige dga, A. Bij belanghebbende waren in totaal negen werknemers werkzaam. Naast de dga A (orthodontist van beroep), waren er twee tandartsassistenten, drie mondhygiënisten, twee verpleegkundigen en een werkster. In het in geding zijnde jaar 2003 bedroeg de winst van belanghebbende €331.074 en het salaris van de meest verdienende werknemer van belanghebbende, uitgaande van drie dagen per week, €35.935. Aan de dga is over het desbetreffende jaar een loon toegekend van €59.783. De inspecteur heeft dit loon verhoogd naar een gebruikelijk loon van €136.800. Derhalve is €77.017 als fictief loon in aanmerking genomen en belast. In geschil was onder meer of de hoogte van het gebruikelijk loon terecht is vastgesteld op basis van de afroommethode. De Hoge Raad oordeelde dat de afroommethode niet kan worden toegepast, omdat niet kan worden aangenomen dat de opbrengsten van de bv (nagenoeg) geheel voortvloeien uit de door de dga – in zijn hoedanigheid van werknemer – verrichte arbeid. Het gebruikelijk loon van de dga zal derhalve op een andere wijze moeten worden bepaald.
- In zijn verwijzingsarrest van 13 maart 2014, nr. 12/01115, V-N 2013/31.17, dat voortborduurde op voorgaand arrest van de Hoge Raad van 9 november 2012, oordeelde Gerechtshof Amsterdam dat de inspecteur de hoogte van het gebruikelijk loon onvoldoende aannemelijk heeft gemaakt. De inspecteur dient het door hem verlangde bewijs te baseren op andere gegevens dan de opbrengst van belanghebbende. De inspecteur is niettemin primair ten onrechte blijven volharden in het standpunt dat de afroommethode dan wel de winstreductiemethode van toepassing moet zijn. Secundair meende de inspecteur dat aangesloten dient te worden bij de arbeidsbeloning binnen tandartspraktijken waarvan de tandartsen al dan niet in loondienst werkzaam zijn. Het verwijzingshof oordeelde dat de inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat aan de dga een hogere arbeidsbeloning moet worden toegekend. In deze casus zijn de door de inspecteur overgelegde gegevens van salarissen in de tandartspraktijken door het verwijzingshof terzijde geschoven, omdat hieraan onvoldoende bewijskracht toekomt voor de gebruikelijke beloning van werknemers in de orthodontistenpraktijk.<sup>40</sup>
- Een ander arrest waarin toepassing van de afroommethode niet werd gehonoreerd, betrof het arrest van de Hoge Raad van 9 november 2012, nr. 11/03555, V-N 2012/57.12. X was als advocaat en enig

<sup>40</sup> Wij merken op dat met het huidige begrip 'meest vergelijkbare dienstbetrekking' bij de bepaling van het gebruikelijk loon van een orthodontist mogelijk wel een vergelijking zou kunnen worden gemaakt met tandartsen in loondienst, voor zover er geen orthodontisten in loondienst zijn te vinden. In de praktijk blijkt evenwel dat orthodontisten in loondienst werkzaam kunnen zijn.

werknemer-aanmerkelijkbelanghouder in dienst van belanghebbende, X bv. Belanghebbende hield een maatschapsaandeel in een samenwerkingsverband dat bestond uit advocaten en notarissen. De opbrengsten van belanghebbende bestaan uit een aandeel in het resultaat van het samenwerkingsverband. De inspecteur heeft in onderhavige casus het loon van X in de in geding zijnde jaren gecorrigeerd naar een gebruikelijk loon met toepassing van de afroommethode. Aan belanghebbende werden daarbij aanslagen IB/PVV opgelegd. De inspecteur stelde zich op het standpunt dat de opbrengsten van belanghebbende nagenoeg geheel bestaan uit het winstaandeel en dat belanghebbende voor (de hoogte van) dit winstaandeel volledig afhankelijk is van de arbeid van X, als enige werknemer van belanghebbende, verricht ten behoeve van het samenwerkingsverband. De Hoge Raad oordeelde dat de afroommethode niet kan worden toegepast. Van een (nagenoeg) geheel voortvloeien uit de door de X verrichte arbeid is in dit geval slechts sprake indien de omvang van het aandeel van de bv in het resultaat van dat samenwerkingsverband (nagenoeg) uitsluitend wordt bepaald door de arbeid die de directeur in het samenwerkingsverband verricht. Indien echter het aandeel van de bv in het resultaat van het samenwerkingsverband bestaat uit een percentage van het resultaat van dat samenwerkingsverband, ontbreekt die relatie. Het aandeel zal dan immers ook in niet onbetekenende mate afhankelijk zijn van de bijdrage aan dat resultaat van (de arbeid van) andere partners ten behoeve van dat samenwerkingsverband en van hetgeen werknemers van dat samenwerkingsverband hebben bijgedragen aan dat resultaat.

- Rechtbank Noord-Holland heeft zich in haar uitspraak van 11 november 2014, nr. HAA 14/841, V-N 2015/13.16 ook gebogen over de toepassing van de afroommethode. In die casus hield X indirect via zijn persoonlijke houdstermaatschappij alle aandelen in werk-bv. Vanuit werk-bv werden juridische diensten verleend. De juridische diensten werden door werk-bv bij de opdrachtgevers in rekening gebracht tegen een vast tarief van € 165 per uur. De persoonlijke houdster-bv brengt maandelijks een managementfee in rekening van € 8.000. In 2012 bedroeg de omzet van werk-bv € 198.052. X heeft zichzelf in het onderhavige jaar een brutoloon toegekend van € 62.500. Het door de persoonlijke houdstermaatschappij aan X toegekende loon van € 62.500 is door de inspecteur gecorrigeerd naar een hoger gebruikelijk loon van € 109.261 met toepassing van de afroommethode. Derhalve werd € 46.500 als fictief loon belast. Partijen verschillen van mening of de vergelijkingsmethode dan wel de afroommethode moet worden toegepast om te kunnen vaststellen of het toegekende loon al of niet in belangrijke mate afwijkt van het gebruikelijk loon. De inspecteur heeft ter zitting onder meer verklaard dat, indien hij in dit verband uitsluitend de vergelijkingsmethode zou mogen toepassen, hij zich bij nader inzien kan vinden in de door belanghebbende genoemde 'comparable' senior jurist en dat alsdan geen aanleiding zou bestaan een correctie op het loon toe te passen. De inspecteur stelt zich niettemin op het standpunt dat, gegeven de omstandigheid dat de opbrengsten van de werk-bv nagenoeg geheel voortvloeien uit de door X verrichte arbeid, uitsluitend de afroommethode dient te worden toegepast. De rechtbank volgt de inspecteur in zijn constatering dat de opbrengsten nagenoeg geheel voortvloeien uit de door X verrichte arbeid. Anders dan de inspecteur is de rechtbank van oordeel dat uit het arrest van de Hoge Raad van 17 september 2004, nr. 38 378, BNB 2005/50 niet volgt dat in de gegeven omstandigheden de afroommethode gehanteerd dient te worden met voorbijgaan aan de vergelijkingsmethode. Gelet op de omstandigheid dat het salaris van X hoger is dan het normbedrag (destijds € 42.000) en de inspecteur met belanghebbende van mening is dat bij hantering van de vergelijkingsmethode geen sprake is van een situatie dat het verantwoorde loon in belangrijke mate afwijkt van het gebruikelijk loon, ziet de rechtbank onvoldoende aanleiding om de inspecteur te volgen in zijn standpunt. De correctie naar een gebruikelijk loon dient volgens de rechtbank dan ook te vervallen.<sup>41</sup> Hof Amsterdam 12 januari 2016, nr. 14/01023 oordeelde dat uit de formulering en strekking van artikel 12a, eerste lid, van de Wet en de wetsgeschiedenis volgt dat eerst gezocht moet worden naar het loon uit een vergelijkbare dienstbetrekking en dat pas als dit loon niet gevonden wordt, de afroommethode in beeld komt. Daarmee bleef de uitspraak van de rechtbank dat aan de afroommethode geen betekenis toekwam, gehandhaafd. De staatssecretaris heeft geen beroep in cassatie in gesteld, omdat naar zijn mening sprake is van twee methoden die beide geschikt zijn om aan te tonen dat het loon niet meer dan 30% (vanaf 2015: 25%) afwijkt van het gebruikelijke loon. Als volgens een van die methoden het loon van de belanghebbende niet te laag is, is er geen

<sup>41</sup> In de noot bij dit arrest is aangegeven dat de Hoge Raad in zijn arrest uit 17 september 2004, BNB 2005/50 geen rangorde heeft aangegeven tussen de vergelijkingsmethode en de afroommethode. Ondanks dat in de casus van Rechtbank Noord-Holland de afroommethode in theorie kon worden toegepast, diende de vergelijkingsmethode als maatstaf voor het bepalen van het gebruikelijk loon. De uitspraak van de rechtbank bevestigt daarmee dat indien beide methoden in een concreet geval kunnen worden toegepast, de vergelijkingsmethode voorrang heeft.

ruimte voor een correctie op basis van de andere methode. Wel kan de uitkomst van de afroommethode volgens de staatssecretaris een vermoeden opleveren dat geen sprake is van een echte vergelijkbare dienstbetrekking. In de procedure die geleid heeft tot de uitspraak van Hof Amsterdam heeft de inspecteur deze stelling niet ingenomen. Omdat dit in cassatie niet meer aan de orde gesteld kan worden, heeft de staatssecretaris besloten geen beroep in cassatie in te stellen. Met de stelling dat de afroommethode een indicatie kan opleveren voor het feit dat geen sprake is van een vergelijkbare dienstbetrekking, levert de staatssecretaris echter helaas wel een bijdrage aan nieuwe geschillen. Ongetwijfeld zal de Belastingdienst dit argument in een aantal gevallen gaan innemen. Voor inhoudingsplichtigen betekent dit dat het verstandig is regelmatig het feitelijke loon te toetsen aan art. 12a Wet LB 1964 en in het bijzonder de afroommethode regelmatig te gebruiken ter controle en bij afwijkingen te administreren waarom ondanks een eventuele afwijking, toch geen aanpassing in de hoogte van het loon heeft plaatsgevonden.

Een casus waarbij de afroommethode in concernverband wel werd toegestaan, betreft de volgende.

- In Hof Amsterdam 17 februari 2011, nr. 09/00582, 09/00607, V-N 2011/24.12<sup>42</sup> werd toepassing van de afroommethode toegestaan. Daarbij diende de door de holding bv in rekening gebrachte managementvergoeding als maatstaf voor het bepalen van het gebruikelijk loon van de dga. In die casus was X enig aandeelhouder en bestuurder van X bv (hierna: belanghebbende). Zijn vrouw verrichtte administratieve werkzaamheden in loondienst bij belanghebbende. Belanghebbende hield zich bezig met het voeren van de directie in Y-bouw bv. Voor zijn werkzaamheden ontving belanghebbende een managementvergoeding. X ontving op zijn beurt loon van belanghebbende. De inspecteur heeft het loon van X met toepassing van de gebruikelijkloonregeling gecorrigeerd naar een hoger vastgesteld gebruikelijk loon. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat het gebruikelijk loon dient te worden vastgesteld op basis van de vergelijkingsmethode waarbij een aanmerkelijk belang geen rol speelt. De inspecteur meent dat de afroommethode als uitgangspunt dient. Het hof oordeelt dat vanwege het ontbreken van informatie over salarisgegevens van soortgelijke dienstbetrekkingen het voor X voor zijn werkzaamheden voor Y-Bouw bv in aanmerking te nemen loon benaderd dient te worden door aansluiting te zoeken bij de door belanghebbende aan Y Bouw in rekening gebrachte managementvergoeding. De vaststelling van het in aanmerking te nemen loon kan alsdan geschieden aan de hand van de opbrengsten van belanghebbende ten aanzien van de werkzaamheden van X bij Y-Bouw bv, verminderd met de aan die opbrengsten toe te rekenen kosten (exclusief het loon van X bij belanghebbende), lasten en afschrijvingen.<sup>43</sup>

Uit bovenstaand arrest van Hof Amsterdam blijkt dat de afroommethode ook in een meervoudige bv-structuur van toepassing kan zijn. Van doorslaggevend belang is evenwel dat de managementvergoeding een zakelijke vergoeding is voor de door de holding bv verrichte werkzaamheden, voor zover die aan de werkzaamheden van de (enig) werknemer en aanmerkelijkbelanghouder is toe te rekenen.

---

<sup>42</sup> Voortzetting van de zaak van rechtbank Haarlem van 15 juli 2009, nr. 09/0708.

<sup>43</sup> Een vergelijkbare casus waarbij toepassing van de afroommethode werd toegestaan, betreft hof 's-Gravenhage 2 februari 2011, nr. BK-09/00885, V-N 2011/24.11.