

Gebruikelijkloonregeling: het verkleinen van het verschil met de werknemer

De gebruikelijkloonregeling is in het verleden ingesteld door de wetgever om ervoor te zorgen dat de dga niet ontsnapte aan het betalen van premies volksverzekeringen, de toen geldende premie WAZ en de vroegere vermogensbelasting. Het kabinet wil de regeling nu gaan aanpassen.

Door: Jordy Baron en Friso van de Weerd

In het verleden kon de dga zijn loon simpelweg op nihil stellen en daarmee verschillende heffingen ontlopen. Inmiddels is de gebruikelijkloonregeling veel meer dan de vroegere verkapte antimisbruikregeling. In de woorden van het huidige kabinet is de regeling een manier geworden om het verschil tussen de 'gewone' werknemer en de dga te verkleinen. Om het loon tussen de werknemer en de dga meer met elkaar overeen te laten komen (en daarmee ook meer opbrengsten te genereren ten behoeve van de overheidsfinanciën), heeft het kabinet in het Belastingplan 2015 een aantal wijzigingen voorgesteld met betrekking tot het betreffende wetsartikel. Deze voorgestelde wijzigingen worden hierna kort samengevat.

Het vaststellen van het gebruikelijk loon

Vanaf het belastingjaar 2015 wordt het jaarloon in principe ten minste gesteld op het hoogste van de volgende bedragen:

1. 75% van het loon uit de 'meest vergelijkbare' dienstbetrekking;
2. het hoogste loon van de werknemers die in dienst zijn van dat lichaam of met het lichaam verbonden lichamen;
3. € 44.000.

Indien echter aannemelijk wordt gemaakt dat de uitkomst van bovenstaande drie pijlers tot gevolg zal hebben dat een loon wordt genoten dat hoger is dan 75% van de meest vergelijkbare dienstbetrekking (ofwel hoger dan pijler 1), dan wordt het loon gesteld op de uitkomst van de eerste pijler. Hierbij geldt de grens van € 44.000 (de derde pijler) vervolgens wel weer als ondergrens.

De uitkomst van de discussie kan echter ook zijn dat het loon van de dga lager moet worden vastgesteld dan de grens van € 44.000. Wanneer bijvoorbeeld het loon van de meest vergelijkbare dienstbetrekking € 30.000 bedraagt, is dat het loon

dat de dga wettelijk in acht dient te nemen. Helaas voor de dga mag vervolgens niet de doelmatigheidsmarge van 25% hierover worden toegepast: € 30.000 blijft derhalve € 30.000.

De eerste pijler van het gebruikelijk loon laat twee wijzigingen zien ten opzichte van de huidige regeling. Ten eerste zal voormelde doelmatigheidsmarge van 30% worden verlaagd naar 25%. Ofwel niet langer 70%, maar 75% is de nieuwe norm. De belangrijkste wijziging is ongetwijfeld dat niet meer een 'soortgelijke' dienstbetrekking het uitgangspunt is voor de vergelijking, maar de 'meest vergelijkbare' dienstbetrekking.

De 'meest vergelijkbare' dienstbetrekking kan een bron van discussie blijven

Het mogen toetsen aan de meest vergelijkbare dienstbetrekking zal wellicht betekenen dat de inspecteur makkelijker het gebruikelijk loon zal kunnen vaststellen. Immers, thans is het vaak moeilijk om een soortgelijke dienstbetrekking aan te wijzen. De discussie lijkt nu dan ook vroegtijdig te worden beslecht in het voordeel van de inspecteur. Hoewel ook de meest vergelijkbare dienstbetrekking een bron van discussie kan zijn, is er altijd wel een dienstbetrekking die vergelijkbaar is. Indien er meerdere vergelijkbare dienstbetrekkingen zijn is de vraag vervolgens, welke dienstbetrekking komt het dichtste in de buurt?

Echter, het is niet zo dat de volledige bewijslast bij de inhoudingsplichtige komt te liggen. Het is de inspecteur die als eerste aan zet is, wanneer hij van mening is dat het gebruikelijk loon op een hoger bedrag moet worden gesteld. Indien de inspecteur vervolgens een vergelijkbare dienstbetrekking heeft gevonden, is het de beurt aan de inhoudingsplichtige om dit te ontkrachten en een andere dienstbetrekking aan te wijzen die volgens hem meer vergelijkbaar is. Uiteindelijk dient één en ander te leiden tot het loon van de meest vergelijkbare dienstbetrekking.

Ook de zogenoemde afroommethode blijft van toepassing. Hoewel het kabinet van mening is dat deze methode eerder in beeld komt bij het oude criterium van de 'soortgelijke' dienstbetrekking, blijft het een manier voor de inhoudingsplichtige en de inspecteur om de hoogte van het gebruikelijk loon aannemelijk te maken.

Ten slotte wordt het bereik van de twee pijler, te weten het loon van andere werknemers van het lichaam en daarmee verbonden lichamen, uitgebreid. Onder verbonden lichamen voor de gebruikelijkloonregeling dient volgens het kabinet ook te worden gelezen lichamen waaruit direct/indirect voordelen worden genoten onder de toepassing van deelnemingsvrijstelling.

De afspraken vanaf en acties voor 2015

Hoewel het in eerste instantie de bedoeling was dat alle afspraken met de inspecteur omtrent het loon per 1 januari 2015 collectief werden opgezegd, heeft het kabinet zich bedacht. Afspraken omtrent het loon die het standaardbedrag of lager

bevatten, worden niet collectief opgezegd. De andere afspraken zijn wel dit lot beschoren.

De betreffende inhoudingsplichtige waarvan de afspraak wel collectief wordt opgezegd mag toch één en ander voortzetten. Een belangrijke voorwaarde is wel dat het loon met 75/70e wordt verhoogd en de overige omstandigheden gelijk blijven. Indien de omstandigheden daadwerkelijk hetzelfde zijn gebleven, zal de inspecteur het loon niet meer corrigeren. Hiermee wordt enige zekerheid verstrekt aan de inhoudingsplichtige. Een echte nieuwe afspraak is pas nodig als de inspecteur of inhoudingsplichtige daarover met elkaar contact opnemen of wanneer de geldigheidsduur van de vorige (opgezegde) afspraak is verlopen.

Het is overigens niet verplicht om de 75/70e-fictie te volgen. De inhoudingsplichtige die geen afspraak heeft of die het niet eens is met de verhoging, kan op grond van de nieuwe regels ook zelf het juiste gebruikelijk loon vaststellen. Uiteraard kan hiermee wel een discussie ontstaan met de inspecteur, die het loon vervolgens kan corrigeren als hij daar de juiste onderbouwing voor heeft. Zoals het kabinet aangeeft, het kan een signaal zijn voor de inspecteur indien het loon niet wordt verhoogd met voorgaande fictie.

Samenvatting

De wijziging van de gebruikelijkloonregeling lijkt de inspecteur meer slagkracht te geven om het loon van de DGA op een door hem gewenst bedrag vast te stellen. Hoewel de 'meest vergelijkbare' dienstbetrekking een bron van discussie kan blijven, is het goed denkbaar dat dit zal leiden tot hogere lonen voor de dga. Verder zal ook de uitbreiding van het begrip lichaam voor deze regeling tot gevolg hebben dat de dga niet snel minder verdient dan één van zijn werknemers. De hogere lonen en bijbehorende hogere inhoudingen zijn dan ook precies de gevolgen waar het kabinet op mikt bij het aanpassen van deze regeling. ■

Mr. J.D. (Jordy) Baron en mr F.W. (Friso) van de Weerd zijn als fiscaal jurist verbonden aan Punt & Van de Weerd Belastingadviseurs te 's-Gravenhage.

**Sluit uw NOAB-verzekering voor
Beroepsaansprakelijkheid bij
Hiscox, de specialist
in Beroepsaansprakelijkheid**

www.BAVverzekering.nl

www.hiscox.nl


HISCOX