

In de afgelopen paar jaar is er een flink aantal uitspraken geweest die een oordeel geven over de aanvaardbaarheid van een lager gebruikelijk loon. Deze uitspraken zijn natuurlijk sterk feitelijk. Er zijn echter wel structurele conclusies uit te trekken voor de praktijk.

MR. L.A. (LÉONE) BOURCE, SPECIALIST LOONHEFFINGEN BIJ BOURCE-SNIKKENBURG TAX ADVISORS TE DEN BOSCH

## GEBRUIKELIJK LOON

# Wat kunnen we leren van de recente rechtspraak gebruikelijk loon?

In deze bijdrage laat ik de speciale coronaregelingen ten aanzien van gebruikelijk loon buiten beschouwing. Voor de liefhebber is daarover meer informatie te vinden, onder meer in het (op het moment van schrijven) laatste besluit: dat van de fiscale tegemoetkomingen naar aanleiding van de coronacrisis (besluit 3 maart 2021, nr. 2021-8397). Ook de wettelijke regeling voor een lager gebruikelijk loon voor een startende ondernemer en start-up behandel ik hier niet.

### HOOFDREGELS GEBRUIKELIJK LOON

In artikel 12a van de Wet op de loonbelasting 1964 is de gebruikelijk-loonregeling voor de aanmerkelijk-belanghouder en zijn partner opgenomen. Een aanmerkelijk-belanghouder is daarbij, kort samengevat, iemand met minstens 5 procent belang in een rechtspersoon of 5 procent van een bepaald soort belang (zoals aandelen, winstbewijzen en opties) in een rechtspersoon.

Verricht de aanmerkelijk-belanghouder of diens partner werkzaamheden voor een vennootschap, dan moet het brutoloon in beginsel minimaal op het hoogste van de volgende bedragen gesteld worden:

- 75 procent van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking;
- het hoogste loon van een gewone werknemer in dienst van de rechtspersoon of een verbonden lichaam;
- een normbedrag (in 2021 is dit 47.000 euro).

Het gebruikelijk loon is van toepassing voor elke vennootschap waarvoor werkzaamheden verricht worden.

### LAGER GEBRUIKELIJK LOON IN HET ALGEMEEN

Het gebruikelijk loon kan naar beneden worden bijgesteld. In de jurisprudentie van de afgelopen jaren zien wij dat – met wisselend succes – voor een lager gebruikelijk loon de volgende argumenten naar voren gebracht worden:

- de rechtspersoon is structureel verlieslijdend en het salaris kan er dan ook niet af;
- het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking is lager dan het normbedrag;

- de aanmerkelijk-belanghouder werkt slechts een deel van de tijd (parttime of een deel van het jaar).

Opvallend is dat in een groot deel van de uitspraken in ieder geval bij mij de indruk ontstaat dat het gaat om aanmerkelijk-belanghouders die ook op andere (niet per se toegestane) manieren proberen de belastingheffing te minimaliseren. Het lijkt erop dat dit de kans van slagen van een lager gebruikelijk loon niet vergroot.

Verder is het aan de belastingplichtige om zijn stellingen aannemelijk te maken. In het grootste deel van de uitspraken lukt dat helemaal niet en ontbreken zelfs de meest basale bewijsmiddelen (zoals winst- en verliesrekeningen en functieomschrijvingen), zoals het geval was bij ECLI:NL:RB-NHO:2019:5626. Deze uitspraak is dan ook een goed voorbeeld van slechte bewijsvoering. Ten slotte behoeft een verlaagd loon niet te voldoen aan het wettelijk minimumloon. De wet minimumloon is niet geschreven voor gebruikelijk loon (ECLI:NL:RBGEL:2021:811).



Het is uiteraard wel nodig dat de werkgever niet over de financiële middelen beschikt om een hoger gebruikelijk loon uit te betalen.

### **STRUCTUREEL VERLIESLIJDENDE RECHTSPERSOON**

Als een rechtspersoon meerdere jaren structureel verlies maakt, is dat een reden om een lager gebruikelijk loon en soms zelfs een nihil loon te accepteren. Van structureel verlies is geen sprake wanneer het resultaat tijdelijk lager is in verband met bijvoorbeeld verliesverrekening of de vorming van een voorziening, terwijl de resultaten in voorgaande en volgende jaren wel positief zijn (zie ECLI:NL:GHARL:2021:2188).

Stelt een belastingplichtige structureel verlies vast, zonder onderbouwing met ten minste jaarcijfers van het betreffende jaar, dan wijst de rechter het verzoek om verlaging steeds af (zie onder andere ECLI:NL:GHAMS:2020:383).

Verder blijkt uit de rechtspraak dat het sparen voor toekomstige investeringen geen reden is het gebruikelijk loon te verlagen. In het betreffende geval (een onafhankelijke organisatieadviseur) heeft de Belastingdienst al een lager gebruikelijk loon in

**Uit deze zaken zijn structurele conclusies te trekken voor de praktijk**

aanmerking genomen, namelijk een bedrag dat ongeveer gelijk is aan de omzet (zie ECLI:NL:RB-ZWB:2020:1425). In een andere situatie waarbij, om de vennootschap bij aanvang niet te zwaar te belasten (zie ECLI:NL:GHAMS:2019:4622), het gebruikelijk loon lager is gesteld, velt de rechter een soortgelijk oordeel.

In ECLI:NL:GHAMS:2020:383 stelt de belastingplichtige dat het gebruikelijk loon uit de meest soortgelijke dienstbetrekking lager is dan de norm, omdat de gemeente een lagere vergoeding geeft. De rechter gaat hier niet in mee.

Van structureel verlies is wel sprake in de situatie dat een vennootschap die nog niet zolang bestaat, vanaf het begin verlies heeft geleden en dit ook kan bewijzen aan de hand van de aangifte vennootschapsbelasting (zie ECLI:NL:RBGEL:2021:811).

### **LOON UIT MEEST VERGELIJKBARE DIENSTBETREKKING LAGER DAN GEBRUIKELIJK LOON**

In de gepubliceerde uitspraken die ik vond, is dit betoog geen enkele keer geslaagd. De aanmerkelijk-belanghouders vergeleken zich namelijk met werknemers in lagere functies met heel andere

taken en maakten ook niet aannemelijk dat zij daadwerkelijk dezelfde taken uitoefenden.

Zo stelt de eigenaar van een restaurant dat zijn werk vergelijkbaar is met een medewerker bediening, terwijl hij wel allerlei extra taken en verantwoordelijkheden heeft (zie ECLI:NL:RBNHO:2019:5626). De rechter oordeelde dat het normbedrag van toepassing is.

Ook een aanmerkelijk-belanghouder die een koeriersbedrijf runt, kan niet bewijzen dat hij vergelijkbaar is met een managementassistent (zie ECLI:NL:GHDHA:2019:2748). De rechter verklaart het normbedrag dan ook van toepassing.

### AANMERKELIJK-BELANGHOUDER WERKT SLECHTS DEEL VAN DE TIJD

Op zich is het feit dat een aanmerkelijk-belanghouder maar een deel van de tijd werkt reden om een verlaagd gebruikelijk loon toe te kennen. Hiervoor is het wel nodig dat de aanmerkelijk-belanghouder aannemelijk kan maken dat dit salaris ook zou gelden bij de meest soortgelijke dienstbetrekking (zie ECLI:NL:GHDHA:2019:2748).

Het is dan echter wel aan de aanmerkelijk-belanghouder om te bewijzen dat hij parttime heeft gewerkt of dat hij maar een deel van het jaar in dienst was. Uitsluitend het verhaal dat 'niet kon worden gewerkt omdat gewacht werd op detentie' (zie ECLI:NL:RBNHO:2019:444) of 'door halfzijdige verlamming te ziek om te werken' – terwijl wel

omzet behaald wordt en er verder niemand is die het werk kan doen – is daarbij volstrekt onvoldoende (zie ECLI:NL:RBNHO:2019:445). Om kans van slagen te hebben met een dergelijk betoog, zijn op zijn minst artsverklaringen, medische gegevens en dergelijke nodig.

Ook het feit dat een vennootschap op enig moment is opgehouden te bestaan, kan een goede reden zijn om het gebruikelijk loon te verlagen, omdat maar een deel van het jaar is gewerkt. In de jurisprudentie wordt dit argument dan ook naar voren gebracht in ECLI:NL:RBNHO:2019:444. De rechter acht dit zonder nader bewijs echter niet aannemelijk.

### LEERPUNTEN

De belangrijkste les is dat de argumenten voor het standpunt dat een verlaagd loon op zijn plaats is, zorgvuldig onderbouwd moeten zijn. Is het argument dat de rechtspersoon structureel verlies lijdt? Zorg dan dat dit aan de hand van jaarcijfers over meerdere jaren bewezen kan worden. Vul dit aan met ander bewijs, zoals aanmaningen van leveranciers en brieven van de bank en de deurwaarder.

Is het argument dat voor een soortgelijke functie door een gewone werknemer een lager loon zou gelden? Breng dan eerst in kaart welke werkzaamheden de aanmerkelijk-belanghouder nu precies verricht en zoek een functie die daarbij past (dus niet een functie in dezelfde branche met een lager salaris). Onderbouw waarom de aanmerkelijk-belanghouder wat betreft inhoud van het werk en wat betreft verantwoordelijkheden vergelijkbaar is met de gewone werknemer. Hoezo is er sprake van een soortgelijke functie? Leg dit vast en zorg voor zoveel mogelijk informatie om de stelling te bevestigen.

Draagt de aanmerkelijk-belanghouder bijvoorbeeld geen eindverantwoordelijkheid of is hij niet beslissingsbevoegd? Zorg dan voor documenten waaruit dit blijkt, om te beginnen de arbeidsovereenkomst en de inschrijving bij de Kamer van Koophandel; daarnaast zijn echter andere stukken wezenlijk, zoals een functieomschrijving, afspraken in de aandeelhoudersovereenkomst en verklaringen van andere werknemers.

Werkt de aanmerkelijk-belanghouder parttime of slechts een deel van het jaar? In dat geval moet enerzijds de omvang van de arbeid bewezen worden. Was de werknemer fysiek niet in staat om te werken? Laat dan zien waarom. Anderzijds is het aan de belanghebbende om te bewijzen dat de werknemer in de meest soortgelijke dienstbetrekking die in deeltijd werkt ook een lager bedrag zou krijgen.

Al deze argumenten kunnen (voor zover van toepassing) naast elkaar naar voren worden gebracht.

### TOT BESLUIT

Het gebruikelijk loon kan onder omstandigheden worden teruggebracht tot nihil, voor het wettelijke minimumloon geldt dat niet. Echter, wanneer de rechtspersoon wel resultaat behaalt en dit resultaat verband houdt met de werkzaamheden van de aanmerkelijk-belanghouder, dan zal de rechter vaak uitkomen op een bedrag rond dit resultaat.