

## Ingrijpende aanpassing gebruikelijk loonregeling in Belastingplan 2015

**Op Prinsjesdag is zoals gebruikelijk het Belastingplan voor het komende jaar gepresenteerd. Deze keer zijn alle wetsvoorstellen in één wetsvoorstel vevat: het Belastingplan 2015. Eén van de ingrijpende aanpassingen is een forse wijziging van de gebruikelijk loonregeling.**

### Achtergrond

Recente jurisprudentie inzake de afroommethode, de toepassing van de doelmatigheidsmarge en het feit dat het in de praktijk (voor de Belastingdienst) vaak lastig is gebleken om het loon op basis van de huidige regeling op een marktconforme wijze vast te stellen, maakt dat de regeling ingrijpend gewijzigd wordt.

### Doelmatigheidsmarge

Onder de huidige regeling geldt de gebruikelijk loonregeling voor werknemers die arbeid verrichten ten behoeve van een lichaam waarin zij of hun partner een aanmerkelijk belang heeft (het betreft hier kortgezegd de DGA). Zoals bekend bepaald de gebruikelijk loonregeling op welk bedrag het loon van de DGA minimaal gesteld moet worden. Indien een zakelijk loon hoger zou zijn dan € 44.000 (2014), mag de doelmatigheidsmarge worden toegepast. De doelmatigheidsmarge houdt in dat het loon voor de DGA 30% lager gesteld mag worden dan het bedrag dat een zakelijk loon zou vormen. De doelmatigheidsmarge kan echter niet tot gevolg hebben dat het loon op een lager bedrag wordt gesteld dan € 44.000. Deze doelmatigheidsmarge van 30% wordt in het Belastingplan 2015 met ingang van 1 januari 2015 verlaagd naar 25%.

### Andere wijzigingen

Dit is evenwel niet de enige wijziging. De gebruikelijk loonregeling gaat een nieuwe opzet kennen en het begrip "soortgelijke dienstbetrekking" maakt plaats voor het begrip "meest vergelijkbare dienstbetrekking" waarbij een aanmerkelijk belang geen rol speelt. Uit de artikelsgewijze toelichting bij het Belastingplan 2015 blijkt dat het hier gaat om de meest vergelijkbare dienstbetrekking die is gevonden door de inhoudingsplichtige of de Belastingdienst en waarvan het loon bekend is of redelijkerwijs geschat kan worden. Onder de huidige regeling wordt onder meer aangesloten bij het bedrag dat ter zake van soortgelijke dienstbetrekkingen waarbij een aanmerkelijk belang geen rol speelt in het economische verkeer gebruikelijk is. Het blijkt in de praktijk voor de Belastingdienst vaak zeer moeilijk zo niet onmogelijk om een "soortgelijke dienstbetrekking" aan te wijzen, mede omdat regelmatig wordt betoogd dat er verschillen zijn met de door de inspecteur aangewezen soortgelijke dienstbetrekking. Deze verschillen kunnen bijvoorbeeld zijn dat de verantwoordelijkheden verschillen of dat de werkzaamheden plaatsvinden in een andere regio, in een bedrijf van een andere grootte of in een andere sector. Dit leidt tot discussies tussen DGA's en de Belastingdienst. Ook kan het voorkomen dat een soortgelijke dienstbetrekking waarbij een aanmerkelijk belang geen rol speelt geheel ontbreekt. Dit is bijvoorbeeld het geval bij orthodontisten, omdat orthodontisten niet in loondienst werken. Het gevolg daarvan kan zijn dat het loon op het standaardbedrag van € 44.000 (2014) gesteld wordt, terwijl duidelijk is

dat dit bedrag onzakelijk laag is. Om het loon in die situaties toch op een gebruikelijk loon vast te kunnen stellen, wordt het criterium van de "soortgelijke dienstbetrekking" vervangen door het criterium van de "meest vergelijkbare dienstbetrekking". Een soortgelijke dienstbetrekking kan ontbreken, maar een meest vergelijkbare dienstbetrekking bestaat altijd. In het geval van de orthodontist zou het loon dan bijvoorbeeld gesteld kunnen worden op het loon van een tandarts in loondienst.

In de voorgestelde gebruikelijk loonregeling is ook een definitie opgenomen van het begrip "met het lichaam verbonden lichamen". Dit betreft niet alleen een vennootschap waarin de inhoudingsplichtige voor ten minste een derde gedeelte belang heeft (dan wel andersom), maar ook lichamen waaruit een inhoudingsplichtige direct of indirect met toepassing van de deelnemingsvrijstelling voordelen kan genieten.

### Nieuw hoofdregel

Het voorgestelde nieuwe artikel 12a Wet op de loonbelasting 1964 geeft als hoofdregel dat het in aanmerking te nemen loon ten aanzien van de werknemer die arbeid verricht ten behoeve van een lichaam waarin hij of zijn partner een aanmerkelijk belang heeft, ten minste wordt gesteld op het hoogste van de volgende bedragen:

- 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking;
- het hoogste loon van de overige werknemers van de vennootschap;
- € 44.000.

Vervolgens heeft de inhoudingsplichtige de mogelijkheid om aannemelijk te maken dat het in aanmerking te nemen loon op een lager bedrag moet worden gesteld. Dit kan als aannemelijk is dat het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking lager is. Voor zover het loon met deze tegenbewijsmogelijkheid niet onder de € 44.000 zakt, mag de inhoudingsplichtige rekening houden met de doelmatigheidsmarge.

### Huidige afspraken en overgangsregime

In de toelichting bij het Belastingplan 2015 wordt aangegeven dat in verband met de aanpassing van de doelmatigheidsmarge alle bestaande afspraken gemaakt met de Belastingdienst over de hoogte van het toe te passen loon voor DGA's na 2014 worden opgezegd. De praktijk krijgt de gelegenheid om in 2015 eventuele nieuwe afspraken te maken. Overgangsrecht zorgt ervoor dat in 2015 het loon van de DGA moet worden gesteld op 75/70e van het loon dat in 2013 in aanmerking werd genomen, als dit hoger was dan € 43.000. Is aannemelijk dat het loon in 2015 volgens de gebruikelijk loonregeling lager dan wel hoger is, dan mag dit worden gesteld op een hoger of lager bedrag.