

De coronacrisis zorgt bij veel ondernemingen voor een abnormale omzetsdaling. Daarom heeft de Belastingdienst een maatregel ingevoerd waardoor het gebruikelijk loon voor de houder van een aanmerkelijk belang tijdelijk lager kan worden vastgesteld. In deze bijdrage gaat de auteur in op deze maatregel.

MR. B. (BART) AGERBEEK, AGERBEEK LOONBELASTINGADVIES, WWW.AGERBEEKADVIES.NL

GEBRUIKELIJK LOON

Nieuwe rekenregel voor gebruikelijk loon dga

Een ieder die werkzaamheden verricht ten behoeve van een vennootschap waarin hij of zij (of zijn of haar partner) een aanmerkelijk belang heeft, wordt geacht ten minste een bepaald loon te ontvangen uit deze vennootschap. De gedachte hierachter is dat de houder van een aanmerkelijk belang invloed kan uitoefenen op het dividendbeleid van de vennootschap en er dus voor kan kiezen om geld uit de vennootschap als dividend uit te keren in plaats van loon.

Aangezien uitgekeerd dividend in box 2 van de inkomstenbelasting tegen een lager tarief belast wordt dan loon in box 1, kan de aanmerkelijk-belanghouder zichzelf dus onevenredig bevoordelen ten opzichte van een gewone werknemer. Dit loon dat aan de houder van een aanmerkelijk belang moet worden uitbetaald, is gekoppeld aan hetgeen gebruikelijk is voor een vergelijkbare gewone

werknemer en moet in de regel worden verloond ongeacht de hoogte van de omzet van de vennootschap.

De coronacrisis zorgt echter bij veel ondernemingen voor een abnormale omzetsdaling. Daarom heeft de Belastingdienst een maatregel ingevoerd als gevolg waarvan het gebruikelijk loon voor de houder van een aanmerkelijk belang tijdelijk lager kan worden vastgesteld.

UITGANGSPUNT

Voor 2021 is het uitgangspunt dat het gebruikelijk loon voor een directeur-aanmerkelijkbelanghouder (dga) in ieder geval 47.000 euro bedraagt (voor 2020 was dit 46.000 euro). Indien dat hoger is, bedraagt het 75 procent van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking of het hoogste loon van de overige werknemers. De omvang van de omzet of winst van de vennootschap is in beginsel geen criterium voor de bepaling van de hoogte van het gebruikelijk loon.

Indien de dga kan bewijzen dat een lager loon voor de betreffende werkzaamheden niet gebruikelijk is, kan het gebruikelijk loon worden verlaagd. Een andere aanleiding kan zijn dat het loon lager moet worden vastgesteld, omdat een hoger loon niet verantwoord is, gelet op de continuïteit van de onderneming. De dga draagt zorg voor de bewijslast voor een lager loon, waarbij als regel de Belastingdienst om toestemming kan worden gevraagd.

Volledigheidshalve moet worden opgemerkt dat de Belastingdienst het standpunt kan innemen dat het gebruikelijk loon juist hoger dan 47.000 euro moet worden vastgesteld, zoals bij de aanwezigheid van een gewone werknemer in de vennootschap of een vergelijkbare dienstbetrekking met een hoger loon. Het normbedrag is dus ook bepalend voor de vraag wie de bewijslast heeft voor een lager of hoger gebruikelijk loon.

VERLAGING GEBRUIKELIJK LOON

De coronacrisis raakt vele ondernemingen en zorgt voor (soms fors) lagere omzetten. Als onderdeel van het steun- en herstellepakket is het voor dga's mogelijk om op eenvoudige wijze een lager gebruikelijk loon toe te passen. In verband met de aanhoudende coronacrisis is het net als in 2020 ook in 2021 mogelijk om zonder voorafgaande toestemming een lager gebruikelijk loon vast te



stellen, afhankelijk van de aanwezigheid van een omzetsdaling (en de omvang hiervan).

Vennootschappen die geconfronteerd worden met een omzetsdaling als gevolg van de coronacrisis kunnen in 2021 gebruikmaken van de mogelijkheid om het gebruikelijk loon lager vast te stellen. Het criterium voor toepassing van de verlaging is de omzetsdaling. Er hoeft dus geen nadere motivering gegeven te worden met betrekking tot de gebruikelijkheid ervan; een voorafgaande goedkeuring van de Belastingdienst is dan ook niet nodig. De nieuwe rekenformule voor het lagere gebruikelijk loon staat open voor de dga die in 2021 een omzetsdaling in de vennootschap verwacht van ten minste 30 procent ten opzichte van het (precorona)jaar 2019. Het gaat hierbij om de verwachte omzet (exclusief btw) over het gehele jaar 2021 en de gerealiseerde omzet (exclusief btw) in 2019. Vervolgens kan de mogelijke verlaging van het gebruikelijk loon voor 2021 worden vastgesteld aan de hand van de volgende formule: *gebruikelijk loon over 2019 x (omzet over geheel 2021/omzet over geheel 2019)*.

De fiscus komt tegemoet aan vennootschappen met een abnormale omzetsdaling

Voorbeeld

Stel dat de omzet (exclusief btw) over 2019 van een vennootschap 250.000 euro bedraagt. Om het gebruikelijk loon voor 2021 lager vast te stellen, zal de omzet (exclusief btw) voor geheel 2021 naar verwachting minder moeten gaan bedragen dan 175.000 euro. In geval het gebruikelijk loon over 2019 dan conform het normbedrag 45.000 euro heeft bedragen en de omzet voor 2021 naar verwachting ongeveer 150.000 euro is, wordt het mogelijke lagere gebruikelijk loon dan gevonden door de volgende formule: $45.000 \text{ euro} \times (150.000/250.000) = 27.000 \text{ euro}$.

AANVULLENDE VOORWAARDEN

Voor de goedkeuring om het gebruikelijk loon zelfstandig te verlagen, geldt een drietal voorwaarden. De eerste is dat bij toepassing van het lagere loon niet tegelijkertijd de rekening-courantschuld of het

dividend mag toenemen (zie ook de genoemde ratio achter de gebruikelijkloonregeling). Daarnaast geldt dat als de dga in werkelijkheid een hoger loon heeft ontvangen dan uit de rekenformule volgt, dit hogere loon geldt als gebruikelijk loon.

Tot slot geldt als voorwaarde dat als de omzet in 2019 of 2021 is beïnvloed door bijzondere omstandigheden (zoals een oprichting, splitsing of fusie, of bijzondere resultaten), deze buiten beschouwing moeten worden gelaten. Met andere woorden, de berekening moet worden gemaakt als waren de bijzondere omstandigheden niet opgetreden.

Stel dat in het genoemde voorbeeld de helft van de omzetzaling in 2021 wordt veroorzaakt door een bijzonder resultaat en dit niet toegerekend kan worden aan de coronacrisis, dan is de omzetzaling in verband met corona slechts 50.000 euro. Met een verwachte omzet ten behoeve van de rekenformule van 200.000 euro bedraagt deze vermindering dus 20 procent en wordt daarmee niet voldaan aan de voorwaarden. In dit geval dient een

verlaging van het gebruikelijk loon dus wel aan de Belastingdienst voorgelegd te worden.

Overigens is het nog steeds mogelijk om – ook als de vennootschap wel in aanmerking komt voor toepassing van de nieuwe rekenformule – een nog lager gebruikelijk loon toe te passen dan als resultaat uit de formule komt. Ook dan zal aannemelijk gemaakt moeten worden dat een nog lager loon gebruikelijk is, bijvoorbeeld als de continuïteit van de onderneming in gevaar is.

TOEPASSING

Indien de dga gebruikmaakt van de mogelijkheid tot verlaging van het gebruikelijk loon, en aan de genoemde voorwaarden is voldaan, dan kan het vastgestelde lagere loon worden toegepast bij het indienen van de aangiften loonheffingen voor 2021. U hoeft hiervoor geen goedkeuring te vragen aan de Belastingdienst.

Enigszins onduidelijk is hoe een en ander afgewikkeld moet worden indien de omzetzaling als gevolg van de coronacrisis over het gehele kalenderjaar 2021 zodanig meevalt dat in januari 2022 vastgesteld kan worden dat de daadwerkelijke omzetzaling ten opzichte van 2019 niet hoger is dan 30 procent. Omdat in de informatie van de Belasting-

dienst expliciet gesproken wordt van het geleden omzetverlies in 2021 ten opzichte van 2019, lijkt het erop dat voortdurend een narekening gemaakt moet worden. Zo moet in de laatste tijdvakken van 2021 mogelijk een extra stuk gebruikelijk loon worden aangegeven, indien de daadwerkelijke omzetzaling minder dan 30 procent blijkt te zijn.

TOT BESLUIT

Met de mogelijkheid om met de nieuwe rekenregel het gebruikelijk loon voor de dga tijdelijk voor 2021 te verlagen, wordt door de Belastingdienst tegemoetgekomen aan vennootschappen die geconfronteerd worden met omzetzalingen als gevolg van de nog altijd voortdurende coronacrisis. Zoals gezegd, moet u er wel rekening mee houden dat de in 2021 gedane aangiften loonheffingen moeten worden aangepast, dan wel de aangiften in de laatste tijdvakken van 2021, als later blijkt dat de verwachte omzetzaling meevalt en lager is dan 30 procent ten opzichte van het jaar 2019.