

Medio januari wees de Hoge Raad weer een belangrijk arrest over een zeer veel voorkomende kwestie in de dagelijkse adviespraktijk: de rekeningcourantpositie van de directeur-grotaandeelhouder (dga). In dit geval was de dga een plastisch chirurg. De Hoge Raad heeft zich uitgelaten over de vragen wanneer er een winstuitkering heeft plaatsgevonden in plaats van een opname in rekening courant, en zo ja, in welke omvang. Misschien nog wel belangrijker dan dat, zijn er door de Hoge Raad in deze zaak ook nog belangrijke aanwijzingen gegeven over de bewijslastverdeling. En alsof dat niet genoeg was, werd in dit arrest ook nog een belangrijke beslissing gegeven over de rechtspositie van de plastisch chirurg onder het convenant Horizontaal Toezicht wat de betrokken intermediair had gesloten met de Belastingdienst. Kortom: een arrest om even bij stil te staan voor de dga-praktijk.

## Hoge Raad over uitdelingen in plaats van opnames in rekening courant

Als de dga een rekeningcourantovereenkomst heeft met zijn 'BV', kan hij in beginsel gelden opnemen uit de BV onder deze overeenkomst. Dergelijke gelden zijn dan in feite ter leen verstrekt en moeten ooit terug naar de BV. 'Opnames' kunnen echter ook anders kwalificeren. Te weten als 'uitkering' waarover inkomstenbelasting in Box 2 is verschuldigd. De Hoge Raad maakt in dit arrest onderscheid tussen twee momenten waarop een winstuitdeling zou kunnen plaatsvinden bij schulden van de aandeelhouder aan de vennootschap. In lijn met eerdere jurisprudentie benoemt zij de volgende twee mogelijkheden:

1. De uitdeling terstond; en
2. Het prijsgeven van (zekerheids)rechten.

### Ad 1. Een uitdeling terstond (in plaats van opname in rekening courant)

De Hoge Raad bevestigt hier de door haar eerder ingestoken lijn. Zie bijvoorbeeld dit arrest. Van een uitdeling terstond is sprake indien op het moment van verstrekking van de lening vaststaat of zo goed als zeker is, dat de aandeelhouder deze geleende gelden niet kan of zal aflossen. In dat geval moet namelijk worden aangenomen dat die gelden op het moment van verstrekking het vermogen van de vennootschap definitief hebben verlaten. Tot zover eigenlijk weinig nieuws in dit nieuwe arrest.

### Ad 2. Een uitdeling na prijsgeven rechten

Fiscaal juridisch interessanter is deze categorie. Na het moment waarop een vennootschap gelden heeft uitgeleend aan haar aandeelhouder, bestaat ook de mogelijkheid dat het uitgeleende bedrag in een later stadium geheel of gedeeltelijk een onttrekking gaat vormen. Dat is het geval indien dat bedrag het vermogen van de vennootschap definitief heeft verlaten doordat de vennootschap rechten die haar als crediteur toekomen, geheel of gedeeltelijk prijsgeeft. Denk hierbij primair aan panden/of hypotheekrechten. Belangrijk is dat de Hoge Raad nog eens ondubbelzinnig bepaalt dat de onttrekking dan plaatsvindt op het moment van dit prijsgeven. Belangrijk is daarbij ook dat de Hoge Raad bepaalde dat het 'prijsgeven' niet hoeft te betekenen dat het totale uitgeleende bedrag een onttrekking vormt. Eerst is van belang om vast te stellen of sprake is van causaliteit tussen het uitgeleende bedrag en het prijsgeven van het verworven (zekerheids)recht. Houden deze verband met elkaar, dan moeten zij ook als zodanig worden beoordeeld volgens de Hoge Raad.

### Genoeg winstreserves?

Belangrijk voor de praktijk is ook de overweging in overweging 3.5.1. Als de onttrekking wordt gedekt door voldoende winstreserves, dan kan pas sprake zijn van een winstuitdeling door de vennootschap aan de aandeelhouder indien is voldaan aan de hierna te noemen vereisten:

1. De vermogensverschuiving naar de aandeelhouder is geschied me de bedoeling de aandeelhouder als zodanig te bevoordelen;
2. Zowel de vennootschap als de aandeelhouder waren zich bewust of hadden bewust moeten zijn van niet alleen die vermogensverschuiving, maar ook van die bevoordelingsbedoeling.

### Bewijslastverdeling

Zaken zoals deze (vormt de rekeningcourantverhouding wel/niet een onttrekking) zijn vaak zéér feitelijk getint. Daarom is ook zo belangrijk dat de Hoge Raad in dit arrest nog eens duidelijk de bewijslastverdeling neerzet. De inspecteur die meent dat sprake is van een onttrekking, zal de feiten en omstandigheden moeten stellen en – in geval van betwisting – aannemelijk moeten maken dat en in hoeverre een bedrag definitief is onttrokken aan het vermogen van de vennootschap en

dat is voldaan aan de genoemde vereisten. Hieronder dus ook (a) het bepalen van het moment, (b) als gevolg van welke feitelijke handeling en (c) in welke omvang.

### Verwijzing door de Hoge Raad en praktijk

Deze belastingplichtige heeft zijn zaak overigens nog niet gewonnen. De Hoge Raad verwijst de zaak terug naar een Gerechtshof voor nader feitenonderzoek. Uit het arrest kan wel de volgende praktijktjes worden geleerd. In geval van discussie is het van belang te controleren of de inspecteur het toetsingskader juist toepast. Verder is nog vermeldenswaardig dat de Belastingdienst een nogal forse vergrijpboete had opgelegd aan de plastisch chirurg. Deze boete moet volgens de Hoge Raad ook van tafel.

### Aspect Horizontaal Toezicht

Interessant voor de praktijk is ook het volgende. In deze zaak stelt de belanghebbende dat de Belastingdienst niet kan navorderen omdat diens adviseur een 'Horizontaal Toezicht afspraak' heeft met de Belastingdienst. Simpel gezegd houdt dit in dat de accountant en/of belastingadviseur van de klant zich jegens de Belastingdienst heeft verbonden bepaalde regels na te leven. In ruil daarvoor krijgt de accountant/belastingadviseur – volgens de Belastingdienst – sneller de aanslagen, sneller antwoord op vragen en minder 'gedoe'. De aangiften van deze plastisch chirurg werden lange tijd keurig 'gevolgd' door de Belastingdienst. De belanghebbende stelt in de procedure dat hij erop mag vertrouwen dat navordering achterwege zal blijven indien de aanslag is vastgesteld in overeenstemming met een onder Horizontaal Toezicht ingediende aangifte. De Hoge Raad maakt korte metten met dat standpunt. Zij benoemt nog weer eens dat voor een dergelijk beroep méér is vereist dan de enkele omstandigheid dat de aanslag met betrekking tot een bepaald punt is vastgesteld in overeenstemming met de aangifte. Specifiek wordt benoemd dat dit niet anders is in gevallen waarin de aanslag is vastgesteld in overeenstemming met een aangifte die namens de belastingplichtige is ingediend door een fiscaal dienstverlener die deelneemt aan Horizontaal Toezicht.

Deze conclusie van de Hoge Raad is volgens ons logisch. Wij lezen deze conclusie overigens ook zo, niet in een betere rechtspositie dan de andere belastingplichtige mag brengen. Iedere belastingplichtige is gelijk voor de wet. Dit is een interessant gegeven voor zij die zich afvragen wat deelname aan dit Horizontaal Toezicht een belastingplichtige oplevert.

### Afsluiting en contact Cervus

Als juristen zijn wij blij met dit arrest. De uitspraak is helder en bevat goede handvaten voor de praktijk. Verder zijn wij 'blij' met dit arrest in het kader van het wetsvoorstel 'Wet excessief lenen bij eigen vennootschap' welk wetsvoorstel is aangenomen en recent in werking is getreden. De eerste 'peildatum' (voor de grens van EUR 700.000) in die wet is gesteld op 31 december 2023. Dus eind van dit jaar.

Bij Cervus hebben wij veel ervaring met zaken over discussies rondom de rekeningcourantverhoudingen. Mocht u hierover vragen hebben, dan kunt u vanzelfsprekend contact opnemen met uw Cervus adviseur en/of een van onderstaande partners bij Cervus.

### Cervus Tax Lawyers

Amsterdam/Zwolle, januari 2023

mr. J.P. (Jan Pieter) van Eck  
+31 (0)6 2616 4880  
jpvaneck@cervustax.nl  
<https://www.linkedin.com/in/jan-pieter-van-eck-198760/>