

Afscheidsbonus voor personeel deelneming geen verkoopkosten deelneming

De Hoge Raad heeft op 22 december 2023 een verduidelijking gegeven van het begrip deelnemingskosten. Daardoor zijn in de praktijk enerzijds vaker kosten aftrekbaar, zoals in casu de afscheidsbonussen die werden betaald aan het personeel van een verkochte deelneming. Anderzijds lijkt de Hoge Raad toch meer kosten als deelnemingskosten te beschouwen dan wellicht gedacht. Voor elke onderneming die deelnemingen gaat kopen of verkopen is dit arrest relevant.

Hieronder gaan we dieper in op het arrest en de mogelijke gevolgen.

De casus

BV X (belanghebbende) houdt alle aandelen in Nederlandse, Duitse en Amerikaanse dochtervennootschappen. BV X vormt een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting met de Nederlandse dochtervennootschap. Op 9 april 2015 zijn de dochtervennootschappen verkocht. Na de verkoop heeft BV X bonussen toegekend aan het voltallige personeel van de voormalige dochtervennootschappen. De bonussen waren afhankelijk van de diensttijd, het salaris en het functioneren van de desbetreffende werknemers. In totaal is voor een bedrag van ruim 1,5 mln. euro aan afscheidsbonussen toegekend. De bonussen kwamen voor rekening van BV X. De betaling en verloning van de afscheidsbonussen is feitelijk verlopen via houdstervennootschappen die (on)middellijk het belang in BV X houden. In het gebroken boekjaar 2015/2016 wil BV X de afscheidsbonussen in aftrek brengen. De inspecteur weigert dit primair omdat deze van mening is dat sprake is van niet-aftrekbare verkoopkosten deelneming.

De rechtbank

Voor de rechtbank beargumenteerde BV X dat de afscheidsbonussen van ruim 1,5 mln. euro in aftrek konden worden gebracht omdat deze kosten normale salariskosten waren die thuishoorden bij de dochtermaatschappij, dat deze kosten reeds voor de verkoop van de dochtermaatschappij zijn opgekomen en dus binnen de fiscale eenheid in aftrek konden worden gebracht door middel van het vormen van een voorziening onmiddellijk voorafgaand aan de verbreking van de fiscale eenheid die plaatsvond door de verkoop van de aandelen in de Nederlandse dochtervennootschap. Deze lijn van redeneren past op zich geheel bij de jurisprudentie van de Hoge Raad uit het verleden. De rechtbank meende echter dat de feiten anders lagen dan in de gevallen waar de Hoge Raad bijvoorbeeld in 2021 over had geoordeeld en dat dientengevolge het vormen van een voorziening voorafgaand aan de verbreking van de fiscale eenheid niet mogelijk was. De rechtbank leidde uit de feiten af dat de toekenning van de afscheidsbonus pas was opgekomen na de verkoop van de aandelen en dat de werknemers op het moment van verbreking van de fiscale eenheid geen kennis hadden van een mogelijke bonus die verband hield met de verkoop van de aandelen. En bovendien was er geen sprake van normale salariskosten, dat wil zeggen een beloning voor de verrichte arbeid die voortvloeide uit de arbeidsovereenkomst. De werknemers waren daarvoor al beloond via hun gebruikelijke salaris en tantièmes. De afscheidsbonus was een beloning die buiten de normale arbeidsovereenkomst viel. Het vormen van een voorziening kon dus niet volgens de rechtbank op het niveau van de

Nederlandse dochtervennootschap. Partijen waren het er over eens dat in dat geval moest worden beoordeeld of de kosten op het niveau van BV X (de moedervennootschap) in aftrek konden worden gebracht. De rechtbank behandelde vervolgens de vraag of BV X de kosten toch nog in aftrek kon brengen. Volgens de rechtbank kon dat echter niet omdat het niet-aftrekbare deelnemingskosten waren met als motivering dat zonder de verkoop de bonussen niet zouden zijn toegekend.

De beslissing van de Hoge Raad

De Hoge Raad begint met het opsommen van de feiten. Daarbij valt op dat een feit wordt genoemd dat niet uit de rechtbankuitspraak blijkt, maar blijkbaar wel uit het dossier. Dat is namelijk dat van het totale bedrag aan bonussen van ruim 1,5 mln. euro 1.371.534 euro ziet op de werknemers van de Nederlandse dochtervennootschap. Hierna zal de relevantie hiervan blijken.

Vervolgens komt de Hoge Raad met de belangrijke overwegingen over de deelnemingskosten. In 2018 besliste de Hoge Raad dat deelnemingskosten alleen de kosten zijn die naar objectieve maatstaven beoordeeld in een rechtstreeks oorzakelijk verband staan met de aan- of verkoop van een deelneming. Dat is het geval als de kosten worden opgeroepen door de aan- of verkoop van een deelneming, in die zin dat kosten zonder die verwerving of vervreemding niet zouden zijn gemaakt.

Thans verduidelijkt ons hoogste rechtscollege dat in het vereiste rechtstreekse oorzakelijke verband de voorwaarde ligt besloten dat die kosten een zodanig oorzakelijk verband met de vervreemding of aankoop houden, dat zij zijn gemaakt omdat zij – objectief bezien – nuttig of nodig zijn om tot die vervreemding of aankoop te komen. Dat verband ontbreekt bij kosten die weliswaar niet zouden zijn gemaakt als de vervreemding of aankoop niet zouden hebben plaatsgevonden, maar die overigens in generlei opzicht kunnen bijdragen aan de totstandkoming van die vervreemding of aankoop. Deze kosten zijn niet nuttig of nodig om tot de vervreemding of aankoop te komen. De afscheidsbonussen in deze procedure zijn geen verkoopkosten deelneming want ze zijn niet uitgekeerd met het oogmerk om tot vervreemding van de deelneming te komen. De afscheidsbonussen zijn slechts het gevolg van de vervreemding.

De Hoge Raad doet de zaak zelf af en beslist dat het bedrag van 1.371.534 euro aftrekbaar is. Dat is het bedrag dat is betaald aan de werknemers van de Nederlandse deelneming. Het wordt niet helemaal duidelijk waarom de bedragen die zijn betaald aan de werknemers van de buitenlandse deelnemingen niet aftrekbaar zijn.

Commentaar KPMG Meijburg & Co

Het arrest brengt meer duidelijkheid over wat wel en niet onder deelnemingskosten moet worden verstaan. Kosten die in generlei opzicht kunnen bijdragen aan de totstandkoming van de vervreemding of aankoop, zijn geen deelnemingskosten. Dat zijn in ieder geval alle kosten die voortvloeien uit beslissingen die zijn genomen na de aankoop of vervreemding van een deelneming ('de niet-noodzakelijke kosten'). Maar veel kosten zullen wel noodzakelijk zijn ('de noodzakelijke kosten') dan wel op enigerlei

wijze wel bijdragen aan de totstandkoming van de vervreemding of aankoop van de deelneming ('de nuttige-kosten'). Deze kosten kwalificeren wel als deelnemingskosten. Maar zo menen wij, zullen deze kosten – als ze ook nog bijdragen aan een ander doel (bijvoorbeeld de financiering van de aankoop van een deelneming) – ook deels aan dat andere doel moeten worden toegerekend.

Voorts maakt het arrest duidelijk dat kosten van bonussen die worden betaald aan werknemers van een deelneming in het kader van de aan- of verkoop van die deelneming niet automatisch thuishoren bij de werkgevervennootschap (de deelneming). Als de bonus voortvloeit uit de arbeidsovereenkomst lijkt dat zo te zijn. In andere gevallen horen de kosten mogelijk thuis op aandeelhoudersniveau en dient vervolgens te worden beoordeeld of sprake is van deelnemingskosten. Het vormgeven van een afscheidsbonus aan het personeel die aftrekbaar is, luistert dus nauw.

Wilt u meer weten over deelnemingskosten, neem dan contact op met ons op.

KPMG Meijburg & Co
3 januari 2024

De in dit memorandum opgenomen informatie is van algemene aard en heeft geen betrekking op de specifieke omstandigheden van een bepaald individu of een bepaalde entiteit. Hoewel bij de totstandkoming van dit memorandum de grootst mogelijke zorgvuldigheid is betracht, kunnen wij niet garanderen dat de daarin opgenomen informatie op de datum van ontvangst juist en volledig is of dat in de toekomst zal blijven. Op grond van deze informatie dient geen actie ondernomen te worden zonder adequate professionele advisering na een grondig onderzoek van de specifiek van toepassing zijnde situatie.