

De Directeur Groot Aandeelhouder en zijn (loon) belastingplicht.

De roep om administratieve lasten verlichting heeft de directeur groot aandeelhouder (DGA) bereikt. Het wetsvoorstel van de kamerleden De Neree tot Babberich en Dezentjé Hamming – Bluemink om de BV niet langer inhoudingsplichtige te laten zijn is al bijna een jaar een feit. Langzaam aan beginnen de gevolgen duidelijk te worden. In het wetsvoorstel overige fiscale regelingen is een helder criterium opgenomen over de toepassing van de regeling bij wijzigingen door het jaar en op de site van de belastingdienst staan antwoorden op velerlei vragen. Toch knaagt de onzekerheid nog steeds, zo hoor je althans van vele kanten. Hoog tijd om nu - 1 oktober 2007 - wat zaken rond de DGA op een rij te zetten

De DGA en zijn (dienst)betrekkingen.

De DGA is fiscaal gezien een bijzonder complexe figuur. Er is een vrij strikte scheiding tussen de aandeelhouder en zijn - meestal - besloten vennootschap. Het in Nederland gehanteerde klassieke stelsel is daarvoor een belangrijk deel de oorzaak van. Daarnaast worden de vele verhoudingen die er tussen de vennootschap en haar aandeelhouder mogelijk zijn op vrij complexe en soms ook moeilijk te begrijpen wijze in de heffing betrokken. Een aandeelhouder die geld ter beschikking stelt aan zijn BV wordt daarvoor belast in box I, leent hij geld van dezelfde BV dan is dat aftrekbaar in box III, tenzij met het geld een eigen woning is gefinancierd, welke rente aftrekbaar is in box I. Voor een fiscalist vrij gewoon maar probeer het eens uit te leggen aan je kinderen.

Als het om uitleg gaat is ook de arbeidsverhouding van de DGA met zijn BV bijzonder. In verschillende heffingen zijn andere elementen doorslaggevend voor de duiding van de gevolgen van de arbeidsovereenkomst. De Hoge Raad heeft begin veertigerjaren van de vorige eeuw bepaald dat de DGA voor de loonbelasting in dienstbetrekking is bij zijn vennootschap. De Centrale Raad van Beroep oordeelde tot 1968 dat geen sprake was van een dienstbetrekking. In dat jaar ging de Raad om. Tot in 1986 het vermeende misbruik door directeuren aandeelhouders van allerlei sociale voorzieningen te veel werd en de DGA wederom door het omgaan van de Centrale Raad van Beroep zonder arbeidsovereenkomst kwam te zitten. Dat de DGA in dienstbetrekking is, is dus niet onomstreden. Afhankelijk van het te dienen doel bepaalde de rechter haar oordeel.

Doel redeneren op het terrein van de DGA komt veelvuldig voor. Illustratief in dat opzicht is ook het arrest van 28 april 2006 BNB 2006/262 inzake een ingekomen werknemer. In die casus bestrijd de inspecteur voor de toepassing van de 30%-vergoedingsregeling dat sprake is van een ingekomen werknemer. De inspecteur bestrijd niet de dienstbetrekking met de vennootschap. Dat is zijn belang ook niet. De Hoge Raad gaat niet in op de elementen van de arbeidsovereenkomst maar constateert slechts dat deze gesloten wordt met de inhoudingsplichtige BV in oprichting en dat sprake is van een ingekomen dienstbetrekking.

Ook in de omzetbelasting is gedebatteerd over de vraag in welke verhouding de directeur aandeelhouder zijn arbeid verricht. Op 26 april 2002 sprak de Hoge Raad het inmiddels befaamde DGA arrest uit. De Raad oordeelde dat het de DGA aan ondergeschiktheid ontbreekt. Hieruit volgt dat sprake moet zijn van zelfstandigheid. Iemand die zelfstandig in het economisch verkeer prestaties verricht is belastingplichtige voor de omzetbelasting volgens de toen nog 6e richtlijn. In het arrest herhaalt de Hoge Raad met enige regelmaat dat de directeur naar nationaal recht in dienstbetrekking is. Kennelijk was dat nodig om de gevolgen van het arrest te beperken. Inmiddels heeft het Gerechtshof Amsterdam besloten in een procedure over de aansprakelijkheid voor omzetbelastingsschulden van een fiscale eenheid waarvan de DGA in kwestie lid zou zijn, over de zelfstandigheid van die DGA vragen te stellen aan het Hof van Justitie. AG Scharpton heeft in zijn opinie geconcludeerd dat die zelfstandigheid in de beperkte klantenkring van de DGA ontbreekt. Welke gevolgen dat heeft voor de neutraliteit van de omzetbelasting laat zich raden. Gelukkig weer een andere grond om te debatteren. Ontbreekt de zelfstandigheid of is sprake van een twee-eenheid?

Wie beweert dat fiscaliteit zo saai ondoorzichtig en vervelend is, ontbreekt het aan de humor om in te zien dat wij allen – politiek, rechtspraak en praktijk - er met onze doelredeneringen net zo makkelijk aan bijdragen om er een rommeltje van te maken. De laatste principiële uitspraak van de Hoge Raad over de arbeidsverhouding van de DGA leidde tot de conclusie dat sprake was van zelfstandigheid omdat het gezag ontbrak maar dat desondanks gewerkt wordt op grond van een arbeidsovereenkomst. Voorlopig volsta ik met te concluderen dat het verschil in behandeling tussen de verschillende wetten willekeurig lijkt en dat sprake is van verwarring wat nu echt heeft te gelden. De Hoge Raad zal het met een mooie doelredenering wel dicht timmeren, maar zeker is dat allerminst.

Vooronderstellingen bij het einde van de inhoudingsplicht

Het wetsvoorstel van mevrouw Dezentjé Hamming en de heer De Neree tot Babberich beoogd een (administratieve) lastenverlichting. De wet is om die reden bijzonder toe te juichen. De vraag is of de huidige regeling dat beoogde doel bereikt. In de memorie van toelichting is op het punt van de belastingplicht het volgende gesteld: ... "de fiscale positie van de directeur-grotaandeelhouder wijzigt in beginsel niet. Het uitgangspunt blijft dat de directeur-grotaandeelhouder bij de BV in dienstbetrekking is..." en " ... Artikel 3.81 van de Wet inkomstenbelasting 2001 stelt niet als voorwaarde dat het loon van een inhoudingsplichtige afkomstig moet zijn. Volgens de thans al geldende hoofdregel in deze bepaling wordt onder loon verstaan het loon overeenkomstig de wettelijke bepalingen van de loonbelasting..." Als voorbeeld wordt door diversen de werknemer in dienst bij een buitenlandse werkgever aangehaald.

De opmerkingen op zich zelf zijn niet onjuist doch in de context van de directeur groot aandeelhouder is het maar zeer de vraag of de vooronderstelling over de dienstbetrekking van de DGA correct is. Waarop is het uitgangspunt gebaseerd dat de DGA in dienstbetrekking is? Wel beschouwd is natuurlijk geen sprake van een dienstbetrekking. Zolang het tussen werkgever en werknemer kenmerkende gezagsmoment verenigd is in dezelfde persoon, is er geen sprake van een arbeidsovereenkomst in de zin van het burgerlijk wetboek. In de loonbelasting is in artikel 4 onderdeel d dan wel een regeling opgenomen die een aandeelhouder die werkzaamheden voor de vennootschap verricht tot fictieve werknemer bestempelt. Maar geldt dat dan ook zonder meer buiten de loonheffing? Onduidelijk is dan ook welke dienstbetrekking nu is bedoeld door de indieners en of de fictieve dienstbetrekking ook buiten de loonheffing effect heeft. Voor de praktijk is de onzekerheid over de status van de dienstbetrekking het grootste struikelblok.

Consequenties

Als er inderdaad sprake is van een dienstbetrekking wat zijn dan de consequenties en is de regeling dan doelmatig. Om maar met het laatste te beginnen is het te hopen dat er maar één keer per jaar een schatting van het inkomen gegeven hoeft te worden en dat daarmee de heffing volstaat. Als echter de belastingplichtige geacht wordt elke wijziging in de belastingheffing door te geven aan de belastingdienst opdat deze de voorlopige aanslag kan aanpassen dan valt de lasten verlichting reuze mee om het maar positief te formuleren. Er zijn nog al wat zaken die invloed hebben op de hoogte van een aanslag. Als men dan elke keer dat er een wijziging optreedt deze ook door dient te geven is van aan administratieve lastenverlichting geen sprake meer. Het model voor de schatting DGA dat deze dagen voor opmerkingen circuleert beslaat een kleine 12 bladzijden en voorspelt weinig goeds op dat punt.

Als inderdaad sprake is van een dienstbetrekking en de inhouding en afdracht van loonheffing vervalt dan vervalt daarmee in ieder geval ook een eventuele afdrachtkorting. Deze subsidies aan een inhoudingsplichtige bestaan voorzover er van inhoudingsplicht sprake is. Voor de ondernemer zijn regelingen getroffen in de vorm van extra aftrekken. Een voorbeeld is de aftrek speur- en ontwikkelingswerk. Voor de werknemer ontbreekt die aftrek, daar was de aftrek ook niet voor bedoeld. Voor de ondernemer die onderneemt middels een vennootschap ontbreekt die aftrek als de regeling ongewijzigd door gaat. De motivering dat de fiscale positie van de DGA niet wijzigt is bij deze ontkracht.

Ook op andere terreinen liggen kleine maar vervelende consequenties. Een ondernemer (DGA) die goed draait en zich aan het einde van het jaar een tantième zou willen toekennen bedenkt zich wel een paar keer. Het tantième zal vaak in het toptarief belast zijn en er zal een aanvullende aanslag worden opgelegd. De regels rond de heffingsrente gaan er van uit dat het inkomen gelijkmatig in het jaar worden verkregen. De heffingsrente gaat lopen op 1 juli in het desbetreffende jaar. De DGA die nu het tantième in het salaris kan verwerken wordt niet met heffingsrente geconfronteerd. Straks als de inhoudingsplicht beëindigt is ligt dat totaal anders. Hij krijgt met terugwerkende kracht over een belastingschuld die aan het einde van het jaar ontstaat over het halve jaar rente berekend. Oké ik erken het is misschien een luxe probleem, maar als dit soort zaken de prijs zijn voor administratieve lastenverlichting vraag ik me af wie zich het zand in de ogen laat strooien.

Als er sprake is van een dienstbetrekking komen alle overige vragen met betrekking tot het toetsen van gebruikelijk loon, pensioen, kostenvergoedingen et cetera op het niveau van de inkomstenbelasting te liggen. Ook dat heeft een consequentie maar dan vooral op het gebied van de rechtszekerheid en de tijd die het duurt om dat te krijgen. Het grote verschil met de loonbelasting is dat de inspecteur de inkomstenbelastingsschuld vast stelt en dat de inhoudingsplichtige zelf de af te dragen loonheffing berekend. Als de inhoudingsplichtige in de loonheffing een probleem heeft legt hij dat voor. Inspecteur en inhoudingsplichtige hebben beide belang bij een snelle vaststelling van de verhoudingen. De verplichting tot inhouding en afdracht bestaat nu. In de inkomstenbelasting ontbreekt die urgentie met als gevolg dat vaak pas later de gewenste rechtszekerheid omtrent de belastingschuld ontstaat.

Geen dienstbetrekking

Als geen sprake is van een dienstbetrekking wat zijn dan de consequenties en is de regeling dan wel doelmatig? Een boeiende vraag temeer omdat die situatie tot op heden maar beperkt is door geëxerceerd. De indieners van het wetsvoorstel en overigens ook het Ministerie gaan zonder meer uit van de continuering van vaste jurisprudentie van de Hoge Raad. Maar wat is vaste jurisprudentie? In het voorgaande zagen we al eerder dat die in sommige situaties wijzigt per wet en per rechter. Als geen sprake is van een dienstbetrekking dan komen we wat de heffing van inkomstenbelasting betreft terecht in het onderdeel Resultaat uit (overige) werkzaamheid. In dat onderdeel van Hoofdstuk 3 van de Wet op de Inkomstenbelasting 2001 is het winstregime van toepassing. Het beleid van het ministerie is evenwel er op gericht het inkomen vaststellen overeenkomstig de Wet op de Loonbelasting 1964. Kortom het mooiste van twee werelden komt samen. Kostenaf trek komt weer terug en daar waar het winstregime nadeliger is beroept men zich op de Wet op de Loonbelasting. Een paradijs voor adviseurs.

Tegelijkertijd is dat ook de nachtmerrie. In het winstregime van art 3.94 e.v. zit begrepen dat het resultaat behaald wordt met alle daarbij betrokken vermogensbestanddelen. En ja, is dan de vraag, vallen daar de aandelen dan ook onder? En wat doe ik dan met de vermogensstijging van die aandelen. Een uitdagende kwestie. Het is niet zo bedoeld, maar het is ook niet helder geregeld. Verder denk ik maar niet te lang na over de vraag hoe zit het met aansprakelijkheid van de verzekeraar in art 44b van de Invorderingswet 1990 en hoe zit het met de strafheffing ex 23a van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969. Duidelijk is dat men te gemakkelijk uitgaat van de aanwezigheid van een dienstbetrekking en dat men slechts beperkt heeft nagedacht over de consequenties. Getuige haar artikel in het Financiële Dagblad van 30 augustus jl. is mevrouw Dezentjé Hamming, een van de indieners van het wetsvoorstel, nog niet klaar met de DGA. De Staatssecretaris heeft zijn handen vol aan de organisatie en de automatiseringsperikelen. De grote wetgevende projecten hebben aan de uitvoeringskant de nodige tol geëist. Dat de DGA aandacht behoeft is wel duidelijk. Het is voor de uitvoeringspraktijk evenwel te hopen dat dit iets meer weloverwogen gaat dan de wet die nu is aangenomen.

Dat geconcludeerd hebbende is het natuurlijk de grote vraag hoe verder. In de aanvullende maatregelen is nu een meetpunt opgenomen. De situatie per 1 januari is leidend voor het gehele jaar. Op zich zelf is dat een mooi initiatief die de potentiële knipperlicht situatie van de inhoudingsplicht op lost. Onbedoeld bij effect is dat door een tijdelijke arbeidskracht in dienst te nemen de DGA het einde van de inhoudingsplicht in ieder geval nog met een jaar kan uitstellen.

Op 28 september jl hebben vertegenwoordigers van de beconorganisaties, de belastingdienst en het Ministerie bijeen gezeten om de praktische problemen te bespreken. De gesignaleerde punten lopen van de dienstbetrekking tot de voorlopige aanslagregeling en van de strafrechtelijke consequenties tot de communicatie via de website. Het is de praktijk en dat geldt zowel voor de beconorganisaties als voor het Ministerie/de belastingdienst er zeer veel aangelegen om de zaak zo soepel mogelijk te regelen en er voor te zorgen dat de wijziging in de heffing zonder al te grote pijnpunten ingevoerd kan worden.

Het van bijzondere wijsheid getuigen dat de initiatiefnemers het werk dat vorig jaar - zo vlak voor een politiek tumultueuze periode - werd gestart zouden afmaken en de fictieve dienstbetrekking van de DGA en de toepassing van de Wet op de Loonbelasting in de Wet op de Inkomstenbelasting zou in passen. Dit om elke twijfel op dat punt uit te sluiten. Het spreekt voor zich dat dan alle andere gesignaleerde losse eindjes direct meegenomen kunnen worden. De huidige onnadenkende dadendrang lijkt wel leuk en een nieuwe wet op je CV staat ook wel mooi, maar als de praktijk met zo een chaotische rommel wordt achtergelaten is het de vraag of je daar ook trots op mag zijn.

Dat inpassen lijkt op zich zelf niet zo lastig. Door artikel 3.82 uit te breiden met een bepaling die stelt dat tot het loon mede behoort de beloning die een directeur aandeelhouder ontvangt voor zijn werkzaamheden waarvoor zijn BV niet reeds inhoudingsplichtig is en welk loon overeenkomstig de Wet op de Loonbelasting wordt vastgesteld. Verder is het zaak dat met name nog eens goed naar de consequenties voor de afdrachtkortingen en de diverse sanctiebepalingen waarin de werknemer en inhoudingsplichtige een rol spelen gekeken wordt. Adequate maatregelen op dat punt zou de praktijk heel wat onzekerheid besparen.

Uiteindelijk komt aan alle onzekerheid natuurlijk wel een keer een einde. Het zal echter nog wel een paar jaar duren voordat de Hoge Raad zich over de nieuwe wet mag uit laten. Als de Hoge Raad op dat moment pragmatisch oordeelt dan zullen uiteindelijk veel zaken overeenkomstig de bedoeling van de Wetgever worden opgelost. De vermeende puinhoop is dan slechts van tijdelijke aard. Het zou evenwel mooi zijn als de puinhoop voorkomen kan worden.

Voor de praktijk op dit moment is het zaak om de afmelding van de vennootschap uit te stellen. Als de nadelen inderdaad zo zwaar wegen zou het wel een wenselijk kunnen zijn om op 1 januari a.s. een tijdelijke kracht in dienst te hebben. Zoals de zaken er nu voor staan zal de vennootschap dan in 2008 nog inhoudingsplichtige zijn. Een paar extra nihil aangiften wegen niet op tegen de administratieve werkzaamheden die nodig zijn als de afmelding onterecht is geweest. De door diverse organisaties al eerder geopperde mogelijkheid om de DGA voor inhoudingsplicht te laten kiezen is met een enorme omweg als het huidige voorstel wordt aangenomen gerealiseerd.