

Een DGA is nooit schijnzelfstandig

In deze reactie betreffende het Besluit verduidelijking beoordeling arbeidsrelaties wordt vastgesteld dat in dit Besluit met geen woord gerept wordt over de positie van een DGA, die zich laat inhuren vanuit een BV. Dit terwijl - in tegenstelling met wat de belastingdienst hierover zegt - het beoordelingskader in zo'n situatie anders is dan bij een zzp-er die zich laat inhuren vanuit zijn/haar eenmanszaak. Deze reactie wil dit verduidelijken en benadrukken.

De tekst van noot 75 in de toelichting bij de wet VBAR luidt: "Dat betekent ook dat als gecontracteerd wordt met een rechtspersoon, zoals een directeur- grootaandeelhouder (DGA) die zich vanuit een BV laat inhuren, er in beginsel geen arbeidsovereenkomst met de opdrachtgever ontstaat. Er is gecontracteerd met de rechtspersoon en niet met de werkende in persoon." Deze reactie roept op om expliciet te maken dat het bovenstaande citaat gebaseerd is op vaste rechtsspraak van de Hoge Raad (ECLI:NL:HR:2013:BY9295), die stelt dat:

“Paragraaf 3.3.2:

Voor de vraag of sprake is van een privaatrechtelijke dienstbetrekking is maatgevend of de rechtsverhouding tussen de betrokken partijen een arbeidsovereenkomst is in de zin van artikel 7:160 BW (zie HR 25 maart 2011, nr. 10/02146, LJN BP3887, BNB 2011/205).

Paragraaf 3.3.3:

Voor aanwezigheid van een arbeidsovereenkomst is een gezagsverhouding vereist. Bij de beoordeling van de vraag of tussen een natuurlijke persoon en een rechtspersoon een

gezagsverhouding bestaat, is volgens vaste rechtspraak van de Hoge Raad niet van belang welke personen deel uitmaken van het orgaan van de rechtspersoon dat instructies aan die natuurlijke persoon kan geven (zie de rechtspraak vermeld in onderdeel 6.1 van de conclusie van de Advocaat-Generaal). Of materieel sprake is van een gezagsverhouding is bij die beoordeling daarom niet relevant. Dit brengt mee dat de statutaire bestuurder van een BV (hierna ook: directeur) die doorslaggevende zeggenschap heeft in de algemene vergadering van aandeelhouders van die vennootschap, voor die BV werkzaam is op basis van een arbeidsovereenkomst indien hij zich verbonden heeft die werkzaamheden tegen loon te verrichten.”

Deze vaste rechtspraak is algemeen bekend, want in tweevoud medegedeeld aan de tweede kamer: Kamerstukken II 2018/19, 31311, nr. 212 (via noot 7) en nogmaals als bijlage bij de Kamerbrief van 16 december 2022. Bovendien heeft de belastingdienst deze stukken als bijlage opgenomen in het Handboek Loonheffing, edities 2023 en 2024.

Volgens deze vaste rechtspraak van de Hoge Raad beoordeelt de Hoge Raad de aanwezigheid van een gezagsverhouding van een statutair bestuurder van een lichaam formeel. Het draait hier om het woord formeel. Als een DGA zich laat inhuren vanuit een BV (voor welke BV deze DGA dus werkzaam is op basis van een arbeidsovereenkomst), zal de Hoge Raad de aanwezigheid van een gezagsverhouding tussen deze DGA en de opdrachtgever van de BV óók formeel beoordelen.

De uitkomst zal dan zijn dat er formeel géén gezagsverhouding is vast te stellen tussen de DGA en de opdrachtgever. Dit omdat er gecontracteerd is met de BV (=rechtspersoon) en niet met de DGA in persoon. Zo'n DGA is dus werknemer bij zijn/haar BV, en nooit bij de opdrachtgever. Dit zou het Besluit duidelijk moeten vermelden.

Toch stelt de belastingdienst, in vele communicaties, dat ze 'door een BV heen kijken', en dat de beoordeling van aanwezigheid van een arbeidsrelatie gebeurt op basis van dezelfde criteria als bij een eenmanszaak, hiermee de indruk wekkend dat de Deliveroo-criteria óók van toepassing zijn op een DGA die zich laat inhuren vanuit een BV. Deze reactie stelt dat de belastingdienst hiermee ingaat tégen jurisprudentie van de Hoge Raad!

Sowieso geldt in de jurisprudentie dat slechts bij hoge uitzondering 'door een BV heen gekeken' kan worden. De belastingdienst wil 'door een BV heen kijken', wat betekent dat rechtspersoonlijkheid van de BV buiten werking wordt gesteld, de BV en de DGA als één partij worden gezien (vereenzelviging), zodat vervolgens een arbeidsovereenkomst tussen de DGA en de opdrachtgever van de BV vastgesteld kan worden. In zulke gevallen laat de jurisprudentie (zie bijv. Het Rainbow Arrest) duidelijk zien dat de belastingdienst in ieder geval van tevoren misbruik zal moeten bewijzen.

Maar een DGA die zich laat inhuren vanuit een BV is in het economisch verkeer volstrekt normaal, hier komt geen misbruik van wat dan ook aan te pas. Vele advocaten werken zo, evenals andere hoogopgeleide professionals. Het punt is simpelweg dat een opdrachtgever maar beperkt behoefte heeft aan zulke dure en gespecialiseerde professionals, en dus het in vaste dienst nemen van

zulke mensen economisch niet kan rechtvaardigen. De belastingdienst zal misbruik dus niet kunnen bewijzen, zodat de rechter vereenzelviging niet zal toestaan. Ook dit zou het besluit moeten verduidelijken.

Ook het Deliveroo-arrest van diezelfde Hoge Raad biedt géén aanknopingspunten om 'door een BV heen te kijken'. De Hoge Raad beoordeelt de aanwezigheid van een gezagsverhouding formeel. Pas bij afwezigheid van enige omstandigheden die zo'n formeel oordeel mogelijk maken, zal de rechter door middel van een holistische toets, die álle omstandigheden in acht neemt, tot een oordeel moeten komen. De Deliveroo-criteria zijn een hulpmiddel bij zo'n holistische toets.

Een voorbeeld van zo'n geval is een zzp-er die zich laat inhuren vanuit een eenmanszaak. Die eenmanszaak heeft geen rechtspersoonlijkheid, dus formeel is niet goed vast te stellen of het contract is afgesloten met de eenmanszaak, of met de zzp-er in persoon.

Maar bij een DGA die zich laat inhuren vanuit een BV is zo'n formele beoordeling dus wél mogelijk.

Datzelfde is bijvoorbeeld te zien in een zaak waarin de belastingdienst 'door een managementovereenkomst heen wilde kijken', en verloor (ECLI:NL:GHSHE:2023:4168). Ook hier kwamen de Deliveroo-criteria niet aan bod, omdat een formele beoordeling mogelijk en afdoende was. Een hulpmiddel zoals de Deliveroo-criteria zijn, zal een formele beoordeling uit de kwalificatie-fase nooit kunnen 'overrulen'. Merk op dat in de uitleg-fase de Haviltex-maatstaf ook nog van toepassing is.

Tot slot een opmerking over de 'realiteitswaarde' van een BV. Afwezigheid van zulke

'realiteitswaarde' kan volgens de toelichting bij de wet VBAR aanleiding geven tot het ontstaan van een arbeidsovereenkomst.

Deze reactie op het besluit VBAR stelt daarentegen dat het genoemde arrest van de Hoge Raad (ECLI:NL:HR:2007:BA6231) niet kan dienen als juridisch precedent voor het door de belastingdienst vaststellen van een arbeidsovereenkomst bij een DGA die zich laat inhuren vanuit een BV.

Zoals eerder vastgesteld werkt een DGA die zich laat inhuren vanuit een BV op basis van een arbeidsovereenkomst met die BV. De BV betaalt de DGA dus (gebruikelijk) loon, en draagt aan de belastingdienst loonheffingen af. Volgens de Regeling Aanwijzing DGAs 2016 is een DGA die zijn/haar eigen ontslag kan tegenhouden niet verzekerd voor werknemersverzekeringen, en daarvoor draagt de BV dus ook geen premies af. Verder berekent de BV aan de opdrachtgever BTW, en draagt die af, en betaalt ook vennootschapsbelasting. Als de BV dividend uitkeert, betaalt de DGA daar box 2 inkomstenbelasting over. Tot zover de normale situatie, die algemeen gebruikelijk is in het economisch verkeer.

In het hierboven genoemde arrest van de Hoge Raad (Thuiszorg Rotterdam/PGGM) draait het om al dan niet moeten betalen van pensioenpremie, wat afhangt van de vraag of er sprake is van een arbeidsovereenkomst.

In deze zaak was [betrokkene 1] DGA van [A] Holding B.V., met welke holding de Stichting

Thuiszorg Rotterdam een managementovereenkomst had gesloten. Pensioenfonds PGGM (de belastingdienst was géén partij in deze zaak) wilde een arbeidsovereenkomst aantonen tussen Stichting Thuiszorg

Rotterdam en [betrokkene 1] om zo pensioenpremie te mogen heffen. De Stichting Thuiszorg Rotterdam bestreed dit en wilde al betaalde pensioenpremie terug hebben. In dit geval stelde het hof vast dat uit de statuten van de stichting en de managementovereenkomst kon worden afgeleid dat [betrokkene 1] de werkzaamheden persoonlijk moest verrichten, wat leidde tot vaststelling van de aanwezigheid van een gezagsverhouding tussen de stichting en [betrokkene 1]. Bovendien betaalde de stichting aan [betrokkene 1] via de loonadministratie van de stichting, zonder facturen vanuit de holding, en droeg de holding geen BTW af over de managementvergoeding, zonder dat daarover een afspraak was gemaakt met de belastingdienst. De stichting zal loonheffingen hebben afgedragen, zodat de belastingdienst verder weinig geïnteresseerd was in deze zaak. Het hof oordeelde dat hier sprake was van een arbeidsovereenkomst tussen de stichting en [betrokkene 1], de Hoge Raad heeft dat oordeel in stand gelaten. Als [betrokkene 1] dit had willen voorkomen, had [betrokkene 1] zich moeten laten betalen vanuit de loonadministratie van de holding, moeten zorgen dat de statuten van de stichting en managementovereenkomst geen aanleiding hadden kunnen geven voor het oordeel dat [betrokkene 1] de werkzaamheden persoonlijk moest verrichten, en bovendien een afspraak met de belastingdienst moeten maken om geen BTW af te dragen over omzet afkomstig uit verlenen van (vrijgestelde) zorg. Maar het bovenstaande laat duidelijk zien dat dit geval volstrekt niet overeenkomt met hoe het

gaat met een 'normale' DGA, waarvan de BV wél BTW afdraagt, en waarvan het contract tussen de BV en de opdrachtgever geen aanleiding geeft om vast te kunnen stellen dat de DGA de werkzaamheden persoonlijk moet verrichten, en die bovendien werkt op basis van een arbeidsovereenkomst met die BV. Het is dus misleidend om te stellen dat deze zaak zou kunnen dienen als precedent om te kunnen twijfelen aan de 'realiteitswaarde' van een BV, waardoor sprake zou kunnen zijn van een arbeidsovereenkomst tussen de DGA als natuurlijk persoon en de opdrachtgever van de BV. Deze reactie stelt dat het besluit duidelijk zou moeten maken dat dit arrest dus niet als bovengenoemd precedent kan dienen. Afsluitend: deze reactie stelt dat de belastingdienst ten onrechte stelt dat bij de beoordeling van een arbeidsverhouding van een DGA, die zich laat inhuren vanuit een BV, het toetsingskader gelijk is aan de situatie waarin een zzp-er zich laat inhuren vanuit zijn/haar eenmanszaak. Deze reactie heeft laten zien dat de Hoge Raad de aanwezigheid van een gezagsverhouding formeel beoordeelt, waarbij voor een DGA, die zich laat inhuren vanuit een BV, de Deliveroo-criteria niet aan bod komen. Het kwalijke is dat de belastingdienst met deze foutieve stellingname angst zaait in de markt, met akelige gevolgen voor professionals die op een volstrekt correcte en legale wijze hun werk willen organiseren. Het besluit verduidelijking beoordeling arbeidsrelaties zou aangepast moeten worden om het bovenstaande te verduidelijken. Het alternatief is dat vele onnodige rechtszaken zullen worden gestart, die uiteindelijk bij de Hoge Raad tóch zullen stranden. Op geen enkele manier kan deze

voortdurende onzekerheid over de rechtspositie van een DGA
gerechtvaardigd worden !