

INTERNETCONSULTATIE

Regeling aanwijzing DGA 2014

Datum : 11 juni 2014
Van : dr. F.M. Werger, Fiscaal Economisch Instituut Erasmus
Universiteit Rotterdam
e-mail: frank@loonsomheffing.nl
mr. A.L. Mertens, Faculteit der rechtsgeleerdheid, Leerstoelgroep
Belastingrecht Universiteit van Amsterdam,
e-mail: ton.mertens@loonheffing.nl

1. Algemeen: een gemiste kans

De voorgestelde wijzigingen van de Regeling aanwijzing DGA (hierna: de Regeling) houden enerzijds verband met de flexibilisering van het BV-recht en anderzijds met de jurisprudentie van de Hoge Raad. De wijzigingen zijn dus reactief van aard. Dit, terwijl juist grote behoefte bestaat aan een meer principiële benadering van de vraag welke positie in de sociale zekerheid is weggelegd voor de DGA. Of, in een breder kader, hoe we de sociale zekerheidspositie van niet-werknemers, lees naast de DGA ook zzp-ers/ondernemers, maatschappelijk willen invullen. De vraag rijst wat het onderscheid in sociale zekerheidspositie tussen werknemers enerzijds en DGA's en zelfstandigen anderzijds nog rechtvaardigt, waar ook maatschappelijk gezien het verschil steeds kleiner wordt. Kennelijk bestaan daar in de beleidsmatige sfeer geen gedachten over of moeten we concluderen dat de koers is dat op dit punt alles bij het oude moet blijven.

Zolang het nog noodzakelijk wordt gevonden dat de DGA een eigen positie in dit kader heeft, rijst de vraag waarom tot nu toe voor de verschillende wetten (fiscaal, pensioen en sociaal) verschillende definities voor de DGA wordt gehanteerd. De herziening van de Regeling is nu juist een uitgelezen mogelijkheid om dit onderscheid eveneens zoveel mogelijk weg te nemen.

In beide opzichten ontbreekt de noodzakelijke ambitie en is sprake van een gemiste kans.

2. Het uitgangspunt van de Regeling ontbreekt in de toelichting

De toelichting spreekt nog over de CRvB, een instantie die toch alweer enige tijd niet meer de hoogste instantie op dit gebied is. De Regeling moet nu in een ander kader worden gezien. Deze moet invulling geven aan een *materieel* gezagscriterium, in een context waarbij de Hoge Raad het *formele* gezagscriterium aanhangt. Opvallend is daarom dat in de toelichting niet gesproken wordt over de twee arresten van de Hoge Raad inzake de zogenoemde 'B-notarissen' (HR 17 februari 2012 ECLI:NL:HR:2012:BU8926 en HR 14 februari 2014 ECLI:NL:HR:2014:283). Deze arresten maken duidelijk dat de vraag of a priori van een dienstbetrekking sprake is niet kan worden beantwoord aan de hand van een a contrario-uitleg van de Regeling DGA. De toets of van een dienstbetrekking sprake is mag niet worden beperkt tot de vraag of de DGA zijn eigen ontslag kan tegenhouden, zegt de Hoge Raad. Omdat dit de vraag betreft wanneer aan de Regeling aanwijzing DGA wordt toegekomen, verdient dit belangrijke uitgangspunt een plaats in het begin van de toelichting.

Het werknemersbegrip voor de werknemersverzekeringen wordt primair geregeld in art. 3 ZW, waar het civielrechtelijke begrip dienstbetrekking als uitgangspunt geldt.¹ Vervolgens wordt in art. 6, lid 1, onderdeel d ZW expliciet de DGA van dit werknemersbegrip uitgezonderd. Wat onder een DGA in dit kader moet worden verstaan is vervolgens geregeld in onderhavige Regeling aanwijzing DGA. Voor de vraag of van een verzekerde verhouding sprake is moet dus éérst worden getoetst of sprake is van een civielrechtelijke arbeidsovereenkomst, waarbij de aanwezigheid van een formele gezagsverhouding het uitgangspunt vormt. De criteria van de Regeling DGA spelen daarbij geen enkele rol. Pas als sprake is van een arbeidsovereenkomst in civielrechtelijke zin kan de vraag aan de orde komen of wellicht sprake is van een arbeidsverhouding van een persoon die DGA is (artikel 6, lid 1, onderdeel d ZW). Op dat moment wordt dat wat is bepaald in de Regeling aanwijzing DGA relevant.

Wij menen dat bovenstaand toetsingskader in de toelichting tot uitdrukking moet worden gebracht.

3. Flexibilisering BV-recht

Dat de Regeling in lijn wordt gebracht met de flexibilisering van het BV-recht is op zichzelf toe te juichen, maar het roept wel vragen op die in de toelichting niet aan de orde komen. Omdat de ingangsdatum van de flexibilisering van het BV-recht alweer enige tijd achter ons ligt, rijst de vraag op welk moment deze gewijzigde Regeling in werking zal treden. Wij nemen aan dat de ingangsdatum gelijk zal zijn aan die van de flexibilisering van het BV-recht (1 oktober 2012).

Daarnaast houdt de Belastingdienst in de praktijk al rekening met de mogelijkheden die deze nieuwe wetgeving biedt. Dat ligt voor de hand, omdat het duidelijk is dat met de

¹ Vergelijkbare bepalingen zijn opgenomen in de WW, WIA en WAO.

nieuwe BV-wetgeving op verschillende manier de situatie kan worden bewerkstelligd dat een bestuurder zijn eigen ontslag kan tegenhouden. In zoverre lijkt een wijziging van de Regeling overbodig. Het ligt naar ons idee dan ook in de rede dat in de toelichting nadrukkelijk wordt stil gestaan bij de vraag of deze aanpassing van de Regeling een materiële wijziging is of dat deze alleen ter verduidelijking van de al bestaande praktijk dient.

De nieuwe Regeling houdt expliciet rekening met de mogelijkheid dat bijvoorbeeld aandelen slechts stemrecht bevatten op het punt van het benoemen en ontslaan van bestuurders (artikel 2, lid 1, onderdeel a). Het is goed dat de nieuwe Regeling hier nu expliciet rekening mee houdt, alhoewel dit naar onze mening al uit het uitgangspunt van de oude regeling voortvloede.

Wat betreft de samenwerkingsverbanden (artikel 2, lid 1, onderdeel b) wordt voorgesteld als DGA aan te merken de bestuurders die – kort gezegd - allen een gelijk of nagenoeg gelijk aantal stemmen kunnen uitbrengen binnen de AvA of een ander orgaan dat bevoegd is over hun ontslag te beslissen. Op basis van deze letterlijke tekst zou geen sprake zijn van DGA's als de beslissing over ontslag in de AvA op basis van 'one man one vote' moet worden genomen, terwijl de stemverdeling op het punt van andere onderwerpen daarvan afwijkt. Wij begrijpen dat het in de praktijk niet vaak voorkomt dat ontslag aan een afzonderlijk orgaan wordt overgelaten, omdat dit als een omslachtige methode wordt gezien. Met de flexibilisering van het BV-recht kan dit op een meer eenvoudige manier worden bereikt door bijvoorbeeld alleen op het punt van ontslag alle bestuurders in de AvA een gelijke stem te geven. Wij stellen voor de tekst hier op aan te passen.

4. Reparatie HR 22 maart 2013

De huidige Regeling is een invulling van een *materieel* gezagscriterium dat vreemd genoeg volgens Hoge Raad HR 22 maart 2013 (ECLI:NL:HR:2013:BY9295) *grammaticaal* moet worden geïnterpreteerd. Gelet op de strekking van de Regeling vinden wij het begrijpelijk dat dit wordt gerepareerd. Zie ook punt 5. hierna.

5. Tegenbewijsmogelijkheid

De Regeling aanwijzing DGA moet nu, wellicht zelfs nadrukkelijker dan voorheen, waarborgen dat waar *materieel* een gezagsrelatie ontbreekt de DGA buiten de sociale verzekeringen wordt gehouden. Wij hebben ons er altijd over verbaasd dat in de Regeling daarbij voor een *formele* insteek is gekozen: aangesloten wordt bij de formele, statutaire verhoudingen. Bij een materiële insteek zou het naar onze mening om de feiten en omstandigheden moeten draaien, maar daar wordt door de Regeling aan voorbij gegaan. Deze formele benadering zal er met de door de Hoge Raad voorgestane grammaticale interpretatie niet minder op worden (zie punt 4. hiervoor). Wij menen daarom dat een logisch sluitstuk van de Regeling zou zijn dat een spiegelbeeldbepaling

van artikel 3 wordt opgenomen inhoudende dat een bestuurder ook op verzoek *wel* als DGA kan worden aangemerkt, mits de feiten daartoe aanleiding geven.

6. Begrip 'echtgenoot'

In de voorgestelde Regeling wordt het begrip 'echtgenoot' gehanteerd. Hieronder wordt verstaan degene waarmee de bestuurder is gehuwd of waarmee een gezamenlijke huishouding wordt gevoerd (met uitzondering van de bloedverwant in de eerste graad). Deze definitie is overgenomen uit de thans bestaande Regeling. De uitvoerbaarheid van wetgeving is gediend bij het zoveel mogelijk hanteren van uniforme begrippen. Een afzonderlijk begrip 'echtgenoot' voor de vraag of iemand DGA is past daar niet in. Wij pleiten er voor aansluiting te zoeken bij het fiscale partnerbegrip (artikel 5a AWR, eventueel aangevuld met art. 1.2 Wet IB 2001). Als desalniettemin voor een afwijkend partnerbegrip wordt gekozen zouden de redenen daarvoor in de toelichting moeten worden opgenomen.