

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs Commissie Wetsvoorstellen

mr. drs. S.A.W.J. Strik
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen

De Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid
Directie Wetgeving, Bestuurlijke en Juridische aangelegenheden
Postbus 90801
2509 LV DEN HAAG

Amsterdam, 13 juni 2014

Betreft: Consultatie Concept Regeling aanwijzing directeur-grotaandehouder 2014

Excellentie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennis genomen van de inhoud van het concept van de Regeling aanwijzing directeur-grotaandehouder (hierna: het concept). Op 16 mei 2014 zijn geïnteresseerden uitgenodigd te reageren op het consultatiedocument. Op deze uitnodiging gaat de Orde hierbij graag in.

Allereerst worden in deze brief enkele opmerkingen van meer algemene aard gemaakt. Daarna wordt een aantal artikelen van een technisch commentaar voorzien.

A. ALGEMEEN

Blijkens de toelichting bij het concept wordt beoogd de geldende Regeling aanwijzing directeur-grotaandehouder aan te passen in verband met de invoering van de Wet vereenvoudiging en flexibilisering bv-recht per 1 oktober 2012 alsmede naar aanleiding van Hoge Raad 22 maart 2013, nr. 12/02909.

De Orde zou het zeer waarderen als in de toelichting uitgebreider wordt ingegaan op de recente jurisprudentie ten aanzien van onderhavige problematiek en de gevolgen daarvan voor de praktijk. Zo overwoog de Centrale Raad van Beroep bijvoorbeeld dat “bij de beoordeling van de vraag of tussen een natuurlijk persoon en een rechtspersoon een gezagsverhouding bestaat niet van belang is welke personen deel uitmaken van het orgaan van de rechtspersoon dat instructies aan de natuurlijke persoon kan geven” (CRvB 22 januari 2014, nr. 12-4353). In de praktijk wordt dit door eenheden van de Belastingdienst zo uitgelegd dat een directeur-aandehouder per definitie verzekerd is voor de werknemersverzekeringen, tenzij hij op grond van de Regeling aanwijzing directeur-grotaandehouder daarvan wordt uitgesloten.

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB toetst fiscale wetsvoorstellen op strijdigheid met het recht, effectiviteit en efficiency, terugwerkende kracht, uitvoerbaarheid, administratieve lastendruk en fiscaal vestigingsklimaat.

1

Hof Den Bosch 20 juni 2013, nr. 12/00621, overwoog dat de Regeling aanwijzing directeur-groootaandeelhouder zo letterlijk moet worden genomen dat de natuurlijke persoon ook zelf als natuurlijk persoon bestuurder dient te zijn, wil hij een beroep kunnen doen op deze regeling. Dat zou mogelijk impliceren dat ook de natuurlijke persoon die via zijn eigen bv een 100%-belang heeft in een andere bv waarvan zijn eigen bv bestuurder is en niet hijzelf als natuurlijke persoon, geen beroep kan doen op de regeling. Dit is naar de mening van de Orde niet de bedoeling. De Orde verzoekt dat te bevestigen en/of nader toe te lichten of te verduidelijken.

Het concept berust naar de mening van de Orde te veel op het criterium “tegen de eigen wil in ontslagen kunnen worden”. De twee zogenoemde B-notarisarresten van de Hoge Raad hebben laten zien dat notarissen niet verzekerd zijn voor de werknemersverzekeringen, ondanks dat zij minder stemrechten hebben in de algemene vergadering van aandeelhouders van de ‘notarissen-nv’ (Hoge Raad 17 februari 2012, nr. 11/00371, en Hoge Raad 14 februari 2014, nr. 13/00475). Het criterium “tegen de eigen wil in ontslagen kunnen worden” speelde in die arresten geen rol, nog daargelaten het feit dat dit bij grote samenwerkingsverbanden altijd mogelijk is.

De vraag of de arbeidsverhouding van een directeur-aandeelhouder moet worden aangemerkt als een verzekeringsplichtige arbeidsverhouding, dient volgens de Hoge Raad te worden beoordeeld aan de hand van de volgende criteria (Hoge Raad 17 februari 2012, nr. 11/00371).

1. Er moet sprake zijn van een arbeidsovereenkomst in de zin van artikel 7:610 BW (vergelijk Hoge Raad 25 maart 2011, nr. 10/02146, en Hoge Raad 9 december 2011, nr. 10/04551).
2. Een arbeidsovereenkomst kan alleen bestaan met natuurlijke personen als werknemer (Hoge Raad 9 juli 1990, nr. 13.969). Dit betekent dat de vraag moet worden beantwoord of sprake is van een arbeidsovereenkomst tussen de werkmaatschappij(en) en de directeur-aandeelhouder persoonlijk.
3. Bij de toetsing of een rechtsverhouding beantwoordt aan de criteria voor het bestaan van een arbeidsovereenkomst moet acht worden geslagen op alle omstandigheden van het geval, in onderling verband bezien, waarbij zowel wat partijen bij de totstandkoming van de overeenkomst voor ogen stond, als de wijze waarop partijen uitvoering hebben gegeven aan de overeenkomst van belang is (Hoge Raad 25 maart 2011, nr. 10/02146, het Gouden kooi-arrest).
4. Niet één enkel kenmerk is beslissend - bijvoorbeeld of het ontslag tegengehouden kan worden -, maar de verschillende rechtsgevolgen die partijen aan hun verhouding hebben verbonden, moeten in hun onderlinge verband worden bezien (Hoge Raad 14 november 1997, nr. 16.453, r.o. 3.4, en Hoge Raad 13 juli 2007, nr. C05/331HR, r.o. 3.5).

Een minderheidsaandeelhouder is derhalve niet zonder meer verzekerd voor de werknemersverzekeringen. Bij toepassing van de geldende Regeling is een minderheidsaandeelhouder al snel niet verzekerd voor de werknemersverzekeringen.

Zoals hiervoor bij 3. is opgemerkt, is een gescheiden beoordeling van de verschillende elementen, gezag, arbeid en loon, van het begrip ‘dienstbetrekking’ niet mogelijk. In lijn met de civielrechtelijke jurisprudentie wijst de Hoge Raad er in gemeld arrest op dat bij de vraag of van een dienstbetrekking sprake is, acht moet worden geslagen op alle omstandigheden van het geval, in onderling verband bezien. Daarbij gaat het niet alleen om de rechten en verplichtingen die partijen bij het aangaan van de rechtsverhouding voor ogen stonden, maar ook om de manier waarop zij uitvoering en aldus inhoud hebben gegeven aan hun rechtsverhouding. Niet één enkel kenmerk is beslissend, maar de verschillende

rechtsgevolgen die partijen aan hun verhouding hebben verbonden moeten in hun onderlinge verband worden bekeken, aldus de Hoge Raad.

De Orde pleit ervoor om de verzekeringsplicht van de directeur-aandeelhouder daarom breder te bezien en de criteria ten aanzien van de (afwezigheid van de) verzekeringsplicht meer aan te laten sluiten bij de behoefte in de praktijk.

Op dit moment bestaan er verschillende wettelijke definities van het begrip directeur-groootaandeelhouder. In de inkomstenbelasting (aanmerkelijkbelangwetgeving) en de loonbelasting (gebruikelijk loon) is een belang van 5% voldoende om als directeur-groootaandeelhouder aangemerkt te worden. Voor de pensioenwetgeving wordt uitgegaan van 10%. De Orde stelt voor om voor de verzekeringsplicht van de directeur-groootaandeelhouder aansluiting te zoeken bij een van deze criteria. Dit schept naar de mening van de Orde duidelijkheid bij de beoordeling van de verzekeringsplicht.

Als gevolg van de inwerkingtreding van de Wet vereenvoudiging en flexibilisering bv-recht op 1 oktober 2012 zijn onder meer de wettelijke bepalingen omtrent de besluitvorming in de algemene vergadering van een bv versoepeld. Statuten kunnen bepalen dat bestuurders niet worden benoemd en/of ontslagen door de algemene vergadering, maar door een vergadering van houders van aandelen van een bepaalde soort of aanduiding of een ander orgaan binnen de vennootschap (artikelen 2:242 en 2:244 Burgerlijk Wetboek).

Statutair kan met inachtneming van artikel 2:244 Burgerlijk Wetboek zijn bepaald dat de bevoegdheid tot het ontslag van bestuurders niet toekomt aan de algemene vergadering maar, bijvoorbeeld, aan een vergadering van houders van prioriteitsaandelen. Verder komt bij certificering van aandelen het stemrecht op de aandelen niet toe aan de houders van de certificaten van aandelen, maar de facto aan de Stichting Administratiekantoor die formeel de houder is van de aandelen. De bestuurder die op zichzelf qua aantal aandelen, al dan niet samen met zijn echtgeno(o)t(e) en familieleden, over voldoende stemmen in de aandeelhoudersvergadering zou beschikken, kan dan toch tegen zijn wil worden ontslagen.

In het concept wordt met de mogelijkheid van bijzondere aandelen of gecertificeerde aandelen naar de mening van de Orde geen of onvoldoende rekening gehouden. Het is onduidelijk welke betekenis voor de uitleg van het concept moet worden toegekend aan de mogelijkheden om het stemrecht anders te verdelen dan op grond van aandelenbezit. De Orde verzoekt om verduidelijking op dit punt.

Volgens Hoge Raad 22 maart 2013, nr. 12/02909, moeten de bepalingen van artikel 2 Regeling aanwijzing directeur-groootaandeelhouder vrij letterlijk worden uitgelegd. Met het concept wordt nog geen duidelijkheid verschaft over de feiten en omstandigheden op grond waarvan de directeur-aandeelhouder niet langer als werknemer voor de werknemersverzekeringen wordt aangemerkt. Het ziet er derhalve naar uit dat belanghebbenden hun specifieke situatie steeds moeten voorleggen aan het UWV of de inspecteur zoals is aangegeven in artikel 3 van het concept. Overigens is artikel 3 van het concept geschreven voor de situatie dat er op basis van feiten en omstandigheden wel sprake is van een dienstbetrekking terwijl de discussie in de praktijk doorgaans juist gaat over het aannemen van een niet-verzekeringplichtige arbeidsverhouding. De Orde verzoekt in artikel 3 te voorzien in een mogelijkheid tot vaststelling van de (niet-verzekeringplicht) op verzoek, al dan niet in afwijking van artikel 2 van het concept, opdat ook de laatstbedoelde gevallen hierdoor worden bestreken.

De Orde merkt op dat in het concept geen verband is gelegd met de Wet bestuur en toezicht. Verdedigd wordt wel dat het in die wet mogelijk gemaakte 'one tier'-model bruikbaar is bij opvolging binnen familiebedrijven, zodanig dat de oude generatie actief bij het bestuur van de onderneming betrokken blijft. De Orde beveelt aan hieraan aandacht te besteden in de toelichting.

B. TECHNISCH COMMENTAAR*Artikel 1, onderdeel d*

In dit onderdeel wordt als echtgenoot gedefinieerd 'de persoon die met de bestuurder gehuwd is of die daarmee een gezamenlijke huishouding voert'. De Orde merkt op dat in de afgelopen jaren het zogenoemde partnerbegrip voor de verschillende belastingwetten diverse wijzigingen heeft ondergaan. Om die reden is het voor de uitvoeringspraktijk wenselijk dat bijvoorbeeld in de toelichting op deze regeling duidelijkheid wordt verschaft over de criteria die gelden bij de invulling van het begrip 'voeren van een gezamenlijke huishouding'. Verder beveelt de Orde aan om met het oog op eenheid van wetgeving te bezien in hoeverre het fiscale partnerbegrip ook hier zou kunnen worden gebruikt.

Artikel 2, lid 1, onderdeel b

De auteurs van het boek "Het nieuwe bv-recht, Fiscaal Actueel nr. 14, Kluwer; Deventer", menen dat de situatie van nevengeschiktheid na inwerkingtreding van de Wet vereenvoudiging en flexibilisering bv-recht eenvoudiger is te bereiken, omdat, ondanks ongelijke aandelenverhoudingen, toch nevengeschiktheid qua aantal uit te brengen stemmen kan bestaan. De Orde verzoekt om bevestiging van deze zienswijze, zodat voor de praktijk duidelijk is hoe een en ander geïnterpreteerd kan/moet worden.

Artikel 6

Ten slotte merkt de Orde op dat de nieuwe regeling terugwerkende kracht zou moeten krijgen tot 22 maart 2013, in verband met voormeld arrest van die datum, of tot 1 januari 2009, in verband met de naheffingstermijn, om correcties achteraf door de Belastingdienst te voorkomen.

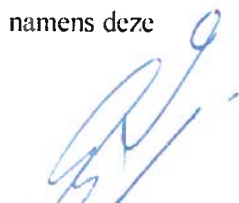
Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

De Orde heeft er geen bezwaar tegen als deze reactie openbaar wordt gemaakt.

Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de Staatssecretaris van Financiën.

Hoogachtend,

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,
namens deze



mr. drs. S.A.W.J. Strik
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen