

48. De werkende binnen de managementstructuur; al dan niet in (fictieve) dienstbetrekking (*loonbelasting*)

MR. T. EL OUARDI, MR. O. BEN TALEB EN MR. R. ROMMELAARS

In deze bijdrage buigen de auteurs zich over de vraag of voor de toepassing van de Wet op de loonbelasting 1964 de natuurlijke persoon binnen een managementstructuur zijn werkzaamheden verricht in privaatrechtelijke dan wel fictieve dienstbetrekking. Na een beschrijving van de theorie omtrent de (fictieve) dienstbetrekking maken de auteurs een analyse van de verschillende rechtsverhoudingen binnen de managementstructuur.

1. Inleiding

Het werken via een managementstructuur deed zijn intrede in de jaren tachtig van de vorige eeuw. Via een management-bv kon destijds onder – de als te zwaar ervaren druk van – het toptarief van 72% in de loon- en inkomstenbelasting worden uitgekomen door slechts een salaris op te nemen tot het noodzakelijke bedrag voor levensonderhoud.¹ De winsten die achterbleven in de management-bv konden eventueel onder inhouding van dividendbelasting aan de aandeelhouder worden uitbetaald.² De aanmerkelijkbelanghouder was daarover weliswaar inkomstenbelasting verschuldigd, maar het toepasselijke tarief was mogelijk (significant) lager dan het hiervoor bedoelde toptarief.³ Door het werken via een managementstructuur kon aldus een aanmerkelijk bedrag aan belasting worden bespaard. Daarnaast bleek het werken via een managementstructuur bij uitstek geschikt voor het drijven van een onderneming waaraan enig risico is verbonden. De management-bv neemt zelfstandig deel aan het rechtsverkeer en is als rechtssubject zelf aansprakelijk voor de schulden die daarbij ontstaan. De aandeelhouder en (tevens) bestuurder van een management-bv is slechts beperkt aansprakelijk.

De daling van de hoogste marginale tarieven in de loon- en inkomstenbelasting naar 60% per 1990 en later naar 52% in 2001, zorgden ervoor dat het fiscaal minder aantrekkelijk werd om via een managementstructuur te werken.⁴ Bovendien is sinds de invoering van de gebruikelijkloonregeling in 1997 een einde gekomen aan de praktijk waarbij men zichzelf (nagenoeg) geen salaris uitkeerde.⁵ Echter, de management-bv lijkt niet aan populariteit te hebben verloren. Dit ondanks de huidige uitdagingen rondom het werken met en als zelfstandige(n) en de discussie wanneer op basis van een arbeidsovereenkomst wordt gewerkt of zou moeten worden gewerkt dan wel op basis van een andersoortige overeenkomst.

In deze bijdrage zullen we ons buigen over de vraag of voor de toepassing van de Wet op de loonbelasting 1964 ('Wet LB 1964') de natuurlijke persoon in een managementstructuur zijn werkzaamheden verricht in (fictieve) dienstbetrekking.⁶ Voor een goed begrip van deze materie beschrijven wij eerst in paragraaf 2 wat wij in het kader van deze bijdrage verstaan onder een zuivere managementstructuur. In paragraaf 3 gaan wij in op het begrip 'werknemer' en in het bijzonder wat onder een privaatrechtelijke dienstbetrekking moet worden verstaan, welke voorwaarden hiervoor gelden en hoe een arbeidsovereenkomst zich onderscheidt van een overeenkomst van opdracht. Het doel hiervan is om inzicht te verschaffen in de huidige uitdagingen bij het duiden van een arbeidsrelatie in algemene zin. Op het gebied van de loonbelasting worden enkele arbeidsverhoudingen die niet voldoen aan de voorwaarden van

1 A.H.H. Bollen-Vandenboorn e.a., *Cursus Belastingrecht Loonbelasting en Premieheffing*, Deventer: Wolters Kluwer 2023, LB 2.2.4.
2 Art. 2 jo. art. 3 lid 1 sub a Wet op de dividendbelasting 1965.
3 In de Wet op de inkomstenbelasting 1964 golden vijf bijzondere tarieven voor diverse opbrengsten van aandelen, uiteenlopend van 0% tot 60%. Hierbij verdient opmerking dat (geunstelde) constructies werden opgezet om gebruik te kunnen maken van het 0%- of 20%-tarief. Vanaf 1997 tot en met 2019 gold kort gezegd een proportioneel tarief van 25% voor alle voordelen uit aanmerkelijkbelangaandelen (behoudens tijdelijke tariefsverlagingen in 2007 en 2014). Vgl. E.J.W. Heithuis, 'Het aandelenregime gewikt en gewogen', *FM* nr. 89, Deventer: Kluwer 1999, p. 33-34 en 282 en R.E. Zwier in: *NDFR Commentaar, deel Inkomstenbelasting*, art. 4.1 Wet inkomstenbelasting 2001, onderdeel 4.5.

4 A.H.H. Bollen-Vandenboorn e.a., *Cursus Belastingrecht Loonbelasting en Premieheffing*, Deventer: Wolters Kluwer 2023, LB 2.2.4.

5 Art. 12a Wet op de loonbelasting 1964 van 1 januari 1997, *Stb.* 1996, 652.

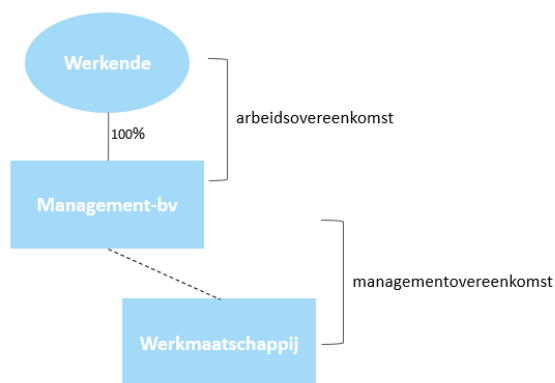
6 Wij beperken ons tot de gevolgen voor de loonbelasting. In een afzonderlijke bijdrage zullen wij ons buigen over de gevolgen voor de heffing van de premies werknemersverzekeringen.

een arbeidsovereenkomst toch aangemerkt als een dienstbetrekking; de zogenoemde fictieve dienstbetrekkingen. In paragraaf 4 staan wij daarom stil bij de fictieve dienstbetrekkingen die in een (onzuivere) managementstructuur van toepassing kunnen zijn. Wij sluiten het theoretisch kader af met een paragraaf waarin wij kort stilstaan bij het leerstuk van zelfstandige fiscaalrechtelijke kwalificatie. In paragraaf 6 passen wij vervolgens het theoretische kader toe op de verschillende rechtsverhoudingen binnen een managementstructuur. Hierbij onderscheiden wij binnen de managementstructuur de volgende drie verhoudingen: 1) de verhouding tussen de werkende en de management-bv, 2) de verhouding tussen de werkende en de werkmaatschappij en 3) de verhouding tussen de management-bv en de werkmaatschappij. Wij eindigen onze bijdrage met een conclusie en een aantal aandachtspunten.

2. Zuivere managementstructuur

In het kader van deze bijdrage wordt onder de zuivere managementstructuur verstaan de situatie waarin een natuurlijk persoon (de ‘werkende’) in dienstbetrekking staat tot zijn persoonlijke houdstervennootschap (de ‘management-bv’), waarin hij (nagenoeg) alle aandelen houdt. De management-bv sluit een managementovereenkomst met een andere rechtspersoon (de ‘werkmaatschappij’), waarin de management-bv zich jegens de werkmaatschappij verbindt om management- en/of bestuurswerkzaamheden te verrichten. De managementovereenkomst bevat slechts bepalingen die gelden in de relatie tussen de management-bv en de werkmaatschappij. De management-bv wordt benoemd tot statutair bestuurder van de werkmaatschappij.⁷ Voor de feitelijke uitvoering van de overeengekomen werkzaamheden wordt de werkende ingezet. Veelal houdt de management-bv tevens een deel van de aandelen in de werkmaatschappij, maar dat hoeft niet altijd zo te zijn.

De schematische weergave van de managementstructuur is als volgt:



⁷ In paragraaf 3.4 zal duidelijk worden dat het al dan niet benoemen van respectievelijk de werkende dan wel de management-bv tot statutair bestuurder van de werkmaatschappij gevolgen kan hebben voor de kwalificatie van de arbeidsrelatie tussen de werkende en de werkmaatschappij.

3. Privaatrechtelijke dienstbetrekking

Loonbelasting wordt (onder meer) geheven van de werknemer.⁸ De ‘werknemer’ in de zin van de Wet LB 1964 is de natuurlijke persoon die tot een inhoudingsplichtige in privaatrechtelijke (of publiekrechtelijke) dienstbetrekking staat.⁹ De ‘dienstbetrekking’ is daarmee een aanknopingspunt voor de heffing van loonbelasting. Het begrip ‘dienstbetrekking’ is niet gedefinieerd in de Wet LB 1964. Bij de invoering van de Wet LB 1964 is in de memorie van antwoord het volgende opgemerkt: *‘afgezien van de praktische onmogelijkheid een allesomvattend fiscaal begrip dienstbetrekking te formuleren, is juist ter wille van de rechtszekerheid gekozen voor handhaving van het civielrechtelijke begrip dienstbetrekking, waardoor aansluiting wordt verkregen bij de bestaande jurisprudentie’*.¹⁰ Voor de beantwoording van de vraag of sprake is van een privaatrechtelijke dienstbetrekking is derhalve maatgevend of de rechtsverhouding tussen partijen een *arbeidsovereenkomst* is in de zin van art. 7:610 BW.¹¹ Binnen een managementstructuur komt de vraag op of de verschillende rechtsverhoudingen kwalificeren als een arbeidsovereenkomst in de zin van art. 7:610 BW en daarmee gevolgen heeft voor de loonbelasting. Wij zullen hierna verder ingaan op het toetsingskader.

3.1 Holistische benadering

In het Groen/Schoevers-arrest werd geoordeeld dat bij de beoordeling of een overeenkomst als een arbeidsovereenkomst in de zin van art. 7:610 BW moet worden aangemerkt, acht moet worden geslagen op alle omstandigheden van het geval, in onderling verband bezien.¹² Hierbij dienen niet alleen de rechten en verplichtingen in aanmerking te worden genomen die partijen bij het sluiten van de overeenkomst voor ogen stonden, maar dient ook acht te worden geslagen op de wijze waarop partijen uitvoering hebben gegeven aan hun overeenkomst en aldus daaraan inhoud hebben gegeven.¹³ Het gaat dus om een totaaloordeel van de gezamenlijke omstandigheden. Deze zogenoemde holistische benadering is ook in de gewezen civiele jurisprudentie na het Groen/Schoevers-arrest als uitgangspunt genomen

⁸ Art. 1 Wet LB 1964.

⁹ Art. 2 lid 1 Wet LB 1964.

¹⁰ *Kamerstukken II 1962/63, 5380, nr. 23, p. 6 (MvA)*. Voor de socialezekerheidswetten is in het zogenoemde Gouden Kooi-arrest bepaald dat voor de uitleg van het begrip privaatrechtelijke dienstbetrekking in de betreffende materiewetten eveneens maatgevend is of tussen partijen sprake is van een arbeidsovereenkomst in de zin van art. 7:610 BW. Alhoewel de afzonderlijke rechtsgebieden eigen doelstellingen kennen, wordt hiermee bij de beoordeling van de rechtsverhouding door zowel het arbeidsrecht, het socialezekerheidsrecht als ook de loonbelastingwetgeving uitgegaan van eenzelfde toetsingskader.

¹¹ De arbeidsovereenkomst wordt hierbij omschreven als *‘de overeenkomst waarbij de ene partij, de werknemer, zich verbindt in dienst van de andere partij, de werkgever, tegen loon gedurende zekere tijd arbeid te verrichten’*.

¹² HR 14 november 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC2495, NJ 1998/149 (Groen/Schoevers).

¹³ HR 14 november 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC2495, NJ 1998/149 (Groen/Schoevers).

bij de beoordeling of al dan niet sprake is van een arbeids-overeenkomst in de zin van art. 7:610 BW.¹⁴ Voornoemde benadering is voor de loonbelasting en heffing van premies werknemersverzekeringen echter lastig toepasbaar. Om te weten of er loonheffingen moeten worden ingehouden en/of afgedragen, dient vóórafgaand aan de aanvang van de werkzaamheden getoetst te worden of sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking. Dit betekent dat partijen deze beoordeling moeten maken vóórdat de feiten en omstandigheden zich hebben afgespeeld.

3.2 Rol bedoeling van partijen

Na het Groen/Schoevers-arrest heeft de Hoge Raad diverse arresten gewezen waarin getracht werd te verduidelijken welk gewicht aan de partijbedoeling dient te worden toegekend. Deze duidelijkheid werd gebracht door het arrest X/Gemeente Amsterdam.¹⁵ In voornoemd arrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de vraag of sprake is van een privaatrechtelijke dienstbetrekking tweeledig is. Allereerst dient aan de hand van de Haviltexmaatstaf¹⁶ vastgesteld te worden welke rechten en verplichtingen partijen zijn overeengekomen (de zogenoemde uitlegfase). In de uitlegfase speelt de bedoeling van partijen een rol en dient de vraag te worden gesteld welke rechten en verplichtingen partijen bij het aangaan van de overeenkomst voor ogen stonden. In deze fase is ook de maatschappelijke positie van partijen van belang, zodat tevens in ogenschouw moet worden genomen tot welke maatschappelijke kringen partijen behoren en welke rechtskennis van deze partijen kan worden verwacht.¹⁷ Vervolgens dient beoordeeld te worden of de overeengekomen rechten en verplichtingen voldoen aan de wettelijke omschrijving van de arbeidsovereenkomst als opgenomen in art. 7:610 BW (de zogenoemde kwalificatiefase). In de kwalificatiefase is de bedoeling van partijen niet relevant.¹⁸ De impact van dit arrest heeft vooral zijn weerslag op het arbeidsrecht. Voor de loonheffingen werd reeds voor het arrest beperkt rekening gehouden met de rol van de bedoeling van partijen. In een reactie op Kamervragen gesteld naar aanleiding van het arrest X/Gemeente Amsterdam bevestigde toenmalig minister Kool-

mees van Sociale Zaken en Werkgelegenheid eveneens dat de relevantie van de partijbedoeling bij de beoordeling van de arbeidsrelatie met name in het arbeidsrecht voorwerp van discussie was. Voor het socialezekerheidsrecht en het fiscale recht was reeds duidelijk dat de partijbedoeling bij die beoordeling een beperkte impact heeft.¹⁹

In de volgende paragraaf zullen wij ingaan op de voorwaarden van een arbeidsovereenkomst in de zin van art. 7:610 BW.

3.3 Arbeidsovereenkomst

Voor het begrip privaatrechtelijke dienstbetrekking in art. 2 lid 1 Wet LB 1964 wordt aangesloten bij het begrip arbeidsovereenkomst in de zin van art. 7:610 BW. Art. 7:610 BW omschrijft de arbeidsovereenkomst als de overeenkomst waarbij de ene partij, de werknemer, zich verbindt in dienst van de andere partij, de werkgever, tegen loon gedurende zekere tijd arbeid te verrichten. De omschrijving duidt drie wezenskenmerken, namelijk:

1. de werknemer heeft jegens de werkgever de verplichting op zich genomen om persoonlijk arbeid te verrichten; en
2. de werkgever heeft jegens de werknemer de verplichting op zich genomen om loon te betalen; en
3. de werknemer voert de overeengekomen werkzaamheden uit 'in dienst van' de werkgever.

3.3.1 De verplichting om persoonlijk arbeid te verrichten

Een van de wezenskenmerken van de arbeidsovereenkomst is dat de werknemer jegens de werkgever de verplichting op zich heeft genomen om persoonlijk arbeid te verrichten. Volgens de Hoge Raad is geen sprake van een arbeidsovereenkomst indien de werkende zich niet heeft verbonden tot het persoonlijk verrichten van arbeid.²⁰ Het is dus van belang dat sprake is van een contractuele verplichting tot het persoonlijk verrichten van arbeid, en dus niet enkel van het feitelijk persoonlijk verrichten van arbeid.²¹ Op grond van art. 7:659 BW is de werknemer verplicht de arbeid zelf te verrichten; hij kan zich daarin niet dan met toestemming van de werkgever door een derde doen vervangen. In het recente Deliveroo-arrest heeft de Hoge Raad echter geoordeeld dat ondanks het feit dat de Deliveroo-bezorgers zich vrijelijk door een derde konden laten vervangen, toch sprake is van een arbeidsovereenkomst. De Hoge Raad benadrukt in het arrest dat de betekenis van een contractueel beding, zoals de vrijevervangingsclausule, mede afhangt van de daadwerkelijke betekenis voor de werker. De Hoge Raad gaat nog een stap verder en stelt dat bij de bezorgers van Deliveroo het uiteindelijk aankomt op de vraag of de werker zich a) permanent met toestemming van Deliveroo laat vervangen, b) zich tegelijkertijd door verschillende

14 O.a. HR 5 april 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD8186, NJ 2003/124 (*ABN AMRO/Malhi*), HR 10 oktober 2003, ECLI:NL:PHR:2003:AF9444, NJ 2007/446 (*Van der Male/Den Hoedt*), HR 10 december 2004, ECLI:NL:HR:2004:AP2651, NJ 2005/239 (*Diosynth/Groot*) en HR 13 juli 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA6231, NJ 2007/449 (*Thuiszorg Rotterdam/PGGM*).

15 HR 6 november 2020, ECLI:NL:HR:2020:1746, NJ 2021/116 (*X/Gemeente Amsterdam*).

16 Op grond van de Haviltex-maatstaf wordt een overeenkomst uitgelegd op basis van de zin die partijen over en weer redelijkerwijs aan de bepalingen van de overeenkomst kunnen toekennen – gelet op de gegeven omstandigheden. Daarbij is relevant wat partijen redelijkerwijs van elkaar mogen verwachten. Zie hiervoor HR 13 maart 1981, ECLI:NL:HR:1981:AG4158, NJ 1981/635.

17 HR 13 maart 1981, ECLI:NL:HR:1981:AG4158, NJ 1981/635, r.o. 2; HR 6 november 2020, ECLI:NL:HR:2020:1746, NJ 2021/116, r.o. 3.2.3.

18 Voor een beschouwing over de relatie tussen het Groen/Schoevers-arrest en het X/Gemeente Amsterdam-arrest verwijzen wij graag naar de bijdrage van prof. mr. A.R. Houweling in *AR Updates*. 'De Groene Amsterdammer in een November Rain. Over de bedoeling van partijen bij de kwalificatievraag in het arbeidsrecht', *AR Updates* 2020/1345, 1-8.

19 *Kamerstukken II* 2020/21, 31311, nr. 237, p. 2, voetnoot 4.

20 HR 13 december 1957, ECLI:NL:HR:1957:3, NJ 1958/35 (*Zwarthoofd/Pa-rool*).

21 HR 21 maart 1969, ECLI:NL:HR:1969:AC4919, NJ 1969, 321 (*Heger/Geillus-treerde Pers*).

vervangers kan laten waarnemen en c) (daardoor) een verdienmodel kan maken van de vrijevervangingsclausule.²² De Hoge Raad heeft met dit oordeel naar onze mening de voorwaarde ten aanzien van de verplichting om de arbeid persoonlijk te verrichten sterk gereduceerd. Begrijpen wij de Hoge Raad goed, dan zal de contractuele vrije vervanging van geringe betekenis zijn bij de beoordeling van de arbeidsverhouding, tenzij dit uitdrukkelijk is bedongen door de werker en hij hier ook belang bij heeft. Dit belang zal veelal zijn ingegeven door het zijn van ondernemer, en kan daarmee ook relevant zijn indien via een managementstructuur wordt gewerkt. Wij vragen ons echter af of de zogenoemde holistische benadering uit het Groen/Schoevers-arrest in samenhang met het arrest X/ Gemeente Amsterdam al niet voldoende tot uitdrukking heeft gebracht dat ook dient te worden gekeken naar de realiteitswaarde van een beding.

3.3.2 De verplichting loon te betalen

Uit de omschrijving van de arbeidsovereenkomst kan worden afgeleid dat sprake is van een arbeidsovereenkomst indien de werkgever jegens de werknemer de verplichting op zich heeft genomen loon te betalen. Onder loon wordt verstaan 'de vergoeding door de werkgever aan de werknemer verschuldigd ter zake van de bedongen arbeid'.²³ Het gaat dus om de vergoeding voor bedongen arbeid. Het loon kan worden verstrekt in geld en in natura. De omstandigheid dat de vergoeding volledig afhankelijk is van het resultaat dat een werker met zijn activiteiten behaalt, staat niet aan het aannemen van loon in de weg. Ook indien het behalen van een bepaald resultaat is vereist om voor een vergoeding in aanmerking te kunnen komen, blijft immers sprake van een vergoeding voor de bedongen arbeid.²⁴ Evenmin is relevant of de vergoeding een adequate tegenprestatie is voor de bedongen arbeid. Een beloning van € 0,80 per uur werd ook gezien als loon, ondanks het feit dat het loon in geen enkele verhouding stond tot de tegenprestatie.²⁵ In de managementstructuur zal bij de beoordeling van de verschillende rechtsverhoudingen de vraag moeten worden beantwoord of de werkende een vergoeding ontvangt voor bedongen arbeid. Van belang hierbij is een onderscheid te maken tussen de vergoeding voor de bedongen arbeid door de werkende en de vergoeding die een vennootschap ontvangt voor de verleende dienst, de zogenoemde managementvergoeding.

3.3.3 Gezagsverhouding

Eveneens een voorwaarde voor het bestaan van een arbeidsovereenkomst betreft de voorwaarde dat de werknemer zich verbonden heeft in dienst van de werkgever arbeid

te verrichten. Uit de woorden 'in dienst van' wordt een bepaalde mate van ondergeschiktheid ten opzichte van de werkgever afgeleid en gedoeld op de aanwezigheid van een gezagsverhouding. Kenmerken van een gezagsverhouding zijn dat de werkgever leiding en toezicht kan uitoefenen en aanwijzingen en instructies kan geven omtrent de te verrichten arbeid (materieel gezag). De werknemer is verplicht zich te houden aan de voorschriften omtrent het verrichten van de arbeid.²⁶ Niet noodzakelijk is dat de werkgever in feite van deze bevoegdheid gebruikmaakt.²⁷

Of sprake is van het verrichten van arbeid *in dienst van* de ander is sterk afhankelijk van de feiten en omstandigheden en de subjectieve waardering van die feiten. Dat blijkt uit de hoeveelheid jurisprudentie die gewezen is op dit punt. De materiële beoordeling of al dan niet sprake is van een gezagsverhouding vindt plaats aan de hand van factoren die enerzijds zien op het geven van aanwijzingen en instructies omtrent de inhoudelijke werkzaamheden, maar kunnen ook zien op aanwijzingen en instructies waarbij de werknemer zich moet houden aan de organisatorische gang van zaken binnen het bedrijf waar de werkzaamheden worden verricht. Denk hierbij aan de bevoegdheid van de werkgever om het arbeidsproces, de werkomgeving en de arbeidsomstandigheden in te richten.

Ingeval partijen besluiten een overeenkomst van opdracht in de zin van art. 7:400 BW aan te gaan, heeft een opdrachtgever ook een instructiebevoegdheid, waardoor het onderscheid tussen een arbeidsovereenkomst en een overeenkomst van opdracht niet altijd eenvoudig is. Op basis van art. 7:402 lid 1 BW is de opdrachtnemer gehouden gevolg te geven aan tijdig verleende en verantwoorde aanwijzingen omtrent de uitvoering van de opdracht. Zo oordeelde de Hoge Raad dat het enkele feit dat een fotomodel opdrachten en instructies moet opvolgen onvoldoende is voor de gevolgtrekking dat sprake is van een gezagsverhouding.²⁸ Het is volgens de Hoge Raad namelijk niet uitgesloten dat deze opdrachten en instructies slechts een nadere bepaling van de verlangde prestaties waren, in welk geval zij ook kunnen zijn gegeven bij de uitvoering van opdrachten tot het verrichten van enkele diensten. Dit oordeel is te begrijpen aangezien de Hoge Raad in het Groen/Schoevers-arrest al oordeelde dat niet één enkel kenmerk beslissend is.

Een andere benadering voor de beoordeling of in een specifieke rechtsverhouding werkzaamheden door de werkende 'in dienst van' de andere partij worden verricht, is de zogenoemde formele toets van de gezagsverhouding. Deze benadering wordt toegepast ten aanzien van de in persoon benoemde statutair bestuurder. Hierna zullen wij op deze benadering ingaan.

22 Voor een verdere analyse van het Deliveroo-arrest verwijzen wij naar een bijdrage van A.R. Houweling, M.M.W.D. Merks en T. El Ouardi in *MBB 2023/22*, 'Deliveroo in perspectief', waarin wordt ingegaan op de gevolgen van het arrest voor het arbeidsrecht, de omzetbelasting en de loonheffingen.

23 HR 18 december 1953, ECLI:NL:HR:1953:219, *NJ 1954*, 242 (*Zaal/Gossink*).

24 Hof Amsterdam 28 februari 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:1265, r.o. 17.

25 HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY6888, *NTFR* 2013/581.

26 Art. 7:660 BW.

27 HR 7 februari 2001, ECLI:NL:HR:2001:AA9845, *BNB* 2001/293.

28 HR 18 december 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4848, *BNB* 1992/78.

3.4 Kwalificatie rechtsverhouding(en) statutair bestuurder

In de totstandkomingsgeschiedenis van art. 7A:1637a BW, de voorganger van art. 7:610 BW,²⁹ is ten aanzien van de arbeidsrelatie specifiek aandacht besteed aan de kwalificatie van de rechtsverhouding tussen de vennootschap en haar in persoon benoemde bestuurder(s). De wetgever gaat specifiek in op deze categorie personen, omdat destijds de heersende leer was dat de rechtsverhouding tussen de vennootschap en haar bestuurders slechts bestond uit een lastgevende rol van de bestuurder. De wetgever erkent dat in de bevoegdheid van de bestuurder om de vennootschap tegenover derden te vertegenwoordigen een element van lastgeving ligt. Tegelijkertijd wordt aangenomen dat de in persoon benoemde bestuurder in dienstbetrekking staat tot het lichaam waarvan hij statutair bestuurder is, althans voor zover de statutair bestuurder loon geniet.³⁰ De statutair bestuurder heeft derhalve een vennootschapsrechtelijke betrekking, alsook een contractuele betrekking met het betreffende lichaam. Ook na latere wetwijzigingen in het arbeidsrecht en het vennootschapsrecht is dit standpunt behouden, met uitzondering van de bestuurder van een beursvennootschap.³¹

Aangenomen dat de bestuurder verplicht is de werkzaamheden bij de vennootschap persoonlijk te verrichten en voor de werkzaamheden ook een vergoeding ontvangt, komt nog wel de vraag op, op welke gronden wordt aangenomen dat deze werkzaamheden ‘in dienst van’ de vennootschap worden verricht. In de parlementaire geschiedenis blijft deze vraag onbeantwoord, maar krijgt wel verdere invulling in de jurisprudentie nadien gewezen.³² Een van deze arresten betreft het arrest van de Hoge Raad van 8 december 1943, waarin belanghebbende opkwam tegen een opgelegde aanslag vereveningsheffing. De grondslag voor de vereveningsheffing was het loon uitbetaald aan werknemers die recht hadden op de voordelen uit de socialeverzekeringswetten. In de onderhavige zaak begreep de inspecteur tevens de remuneratie van de directeur en tevens enig aandeelhouder in de grondslag. Belanghebbende kwam hiertegen in beroep en stelde dat een gezagsverhouding tussen de directeur-groootaandeelhouder en de vennootschap ontbreekt zodat de rechtsverhouding tussen directeur-groootaandeelhouder en de vennootschap niet kan worden aangemerkt als een dienstbetrekking. Van een werknemer is daarom geen sprake, aldus belanghebbende.

In beroep werd door de raad geoordeeld dat een verhouding van ondergeschiktheid niet denkbaar is tussen een nv en de persoon van haar directeur en enig aandeelhouder, daar deze het hoogste gezag in de nv vertegenwoordigt en geen ander orgaan de bevoegdheid heeft hem opdrachten of aanwijzingen te geven. Het beroep van belanghebbende werd gegrond verklaard. De secretaris-generaal van het Departement van Financiën is in cassatie gegaan en heeft gesteld dat de raad de wet onjuist heeft toegepast door te beslissen dat een verhouding van ondergeschiktheid niet denkbaar is tussen een nv en de persoon van haar directeur en enig aandeelhouder. De Hoge Raad oordeelde ‘dat de meening als zoude tusschen een n.v. wier eenig aandeelhouder haar directeur is en dien directeur, eene verhouding van werkgeefster en werknemer niet aanwezig kunnen zijn, niet juist is’. Volgens de Hoge Raad miskent die mening de betekenis die volgens het Wetboek van Koophandel (thans: Boek 2 BW) aan de nv moet worden gehecht. De Hoge Raad gaat door en overweegt dat ‘in het algemeen de verhouding van directeur tot n.v. een dienstbetrekking is, hetgeen meebrengt, dat de directeur de opdrachten, hem door het daartoe bevoegde orgaan der n.v. gegeven, als van zijne’werkgeefster afkomstig heeft te beschouwen’.³³ Met andere woorden: de bestuurder en tevens enig aandeelhouder heeft de aanwijzingen van het daartoe bevoegde orgaan te beschouwen als afkomstig van het lichaam – dat zelfstandig deelneemt aan het rechtsverkeer –, waardoor het niet relevant is of de bestuurder zelf deel uitmaakt van het bedoelde orgaan.³⁴ Dat de bestuurder beide rollen tegelijk kan innemen, werd nadien nog een keer bevestigd in het B-notarissen-arrest. De Hoge Raad overwoog dat bij de beoordeling van de vraag of tussen een natuurlijke persoon en een rechtspersoon een gezagsverhouding bestaat, volgens vaste rechtspraak van de Hoge Raad niet van belang is welke personen deel uitmaken van het orgaan van de rechtspersoon dat instructies aan die natuurlijke persoon kan geven.³⁵

Uit voornoemde arresten leiden wij af dat in bepaalde gevallen de vraag of werkzaamheden al dan niet ‘in dienst van’ worden verricht, een louter formele invulling kent. Zo wordt dit gezagscriterium formeel benaderd ingeval de werkende benoemd is tot statutair bestuurder van een lichaam. Voorgaande is niet anders indien de bestuurder tevens enig aandeelhouder is. Ondergeschiktheid als bestuurder aan jezelf als aandeelhouder/bestuurder lijkt ondenkbaar, maar volgens de Hoge Raad bestaat die ondergeschiktheid niet tot de organen maar tot het lichaam. Een vraag die in dit kader bij ons opkomt, is in hoeverre de holistische benadering uit het arrest Groen/Schoevers in voornoemde situaties dan nog relevant is. Immers, op basis van de holistische benadering is bij de beoordeling of sprake is van een dienstbetrekking niet één enkel kenmerk beslissend, maar dienen de verschillende rechtsgevolgen

29 Art. 7:610 BW is eerder gedefinieerd in de vaststellingswet van 6 juni 1996. De voorganger van dit artikel is te vinden in art. 7A:1637a BW, die op 1 februari 1909 in werking is getreden. De definitie luidt als volgt: ‘De arbeidsovereenkomst is de overeenkomst, waarbij de eene partij, de arbeider, zich verbindt, in dienst van de andere partij, den werkgever, tegen loon gedurende zekeren tijd arbeid te verrichten.’ Zie ook A.H. Bles, ‘Eerste Deel, Geschiedenis der Wet van de 13de juli 1907’, *Stb.* 193, p. 206.

30 Zo volgt uit zowel de wetsgeschiedenis als ook uit de jurisprudentie. Zie HR 18 september 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9006, *NJ* 1986, 177.

31 Voor de Wet LB 1964 werd desalniettemin de voorkeur behouden ook deze categorie onder de reikwijdte van de Wet LB 1964 te behouden, zodat een fictieve dienstbetrekking werd geïntroduceerd: art. 3 lid 1 onderdeel h Wet LB 1964.

32 O.a. HR 7 februari 1940, *NJ* 1940, 180.

33 HR 8 december 1943, nr. B. 7745.

34 HR 17 februari 1940, *NJ* 1940, 180.

35 HR 17 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BU8926, *NTFR* 2012/12.

die partijen aan hun verhouding hebben verbonden in hun onderling verband te worden gezien.

3.5 Uitzendovereenkomst

Een bijzondere variant van de arbeidsovereenkomst is de uitzendovereenkomst.³⁶ Bij een uitzendovereenkomst zijn drie partijen betrokken, namelijk: de inlener, het uitzendbureau en de flexwerker. Dit kan zich voordoen indien de werkende aan de werkmaatschappij ter beschikking wordt gesteld om arbeid te verrichten, krachtens een door de werkmaatschappij aan de management-bv verstrekte opdracht. Indien de driehoeksrelatie zodanig is vormgegeven dat wordt voldaan aan de wettelijke omschrijving van een uitzendovereenkomst en hieraan in de praktijk ook als zodanig uitvoering wordt gegeven, kan sprake zijn van een uitzendovereenkomst in de zin van art. 7:690 BW waarbij de management-bv in feite als uitzendbureau fungeert. Een belangrijk criterium hierbij is de aanwezigheid van *leiding en toezicht*, bij de inlener, in dit geval de werkmaatschappij.³⁷

Het voorgaande laat zien dat de beantwoording van de vraag of al dan niet sprake is van een arbeidsovereenkomst afhankelijk is van een veelheid van factoren, zodat deze vraag zich niet altijd makkelijk laat beantwoorden. Deze beoordeling is – zo zullen wij straks zien – nog lastiger wanneer werkzaamheden worden verricht via een managementstructuur. Alvorens voornoemde theorie op de verschillende rechtsverhoudingen binnen de structuur toe te passen, staan wij stil bij een aantal relevante fictieve dienstbetrekkingen.

4. Fictieve dienstbetrekking

Zoals hiervoor is omschreven, is de werknemer degene die in privaatrechtelijke (of publiekrechtelijke) dienstbetrekking staat.³⁸ Indien de door partijen overeengekomen rechten en verplichtingen niet voldoen aan de wettelijke omschrijving van de arbeidsovereenkomst is geen sprake van een privaatrechtelijke dienstbetrekking. Indien geen sprake is van een privaatrechtelijke dienstbetrekking is mogelijk nog wel sprake van een fictieve dienstbetrekking.³⁹ Alleen voor de toepassing van de Wet LB 1964 wordt dan een dienstbetrekking aangenomen. In het kader van onze bijdrage zijn een drietal fictieve dienstbetrekkingen mogelijk relevant, zodat wij deze daarom belichten. Het betreft de fictieve dienstbetrekking van de aanmerkelijkbelanghouder⁴⁰, de fictieve dienstbetrekking voor het verlenen van tussenkomst⁴¹ en de fictieve dienstbetrekking van de zogenoemde gelijkgestelde.⁴²

De fictieve dienstbetrekkingen worden in art. 3 en 4 Wet LB 1964 alle aangeduid als een ‘arbeidsverhouding’. De vraag die het eerst bij ons opkomt, is of de term ‘arbeidsverhouding’ moet worden aangemerkt als een zelfstandige voorwaarde voor het bestaan van een fictieve dienstbetrekking.

4.1 Arbeidsverhouding

In het tweede B-notarissen-arrest overwoog de Hoge Raad: ‘Onder de hiervoor in onderdeel 5.2.8 vermelde omstandigheden heeft als uitgangspunt te gelden dat de relatie tussen een B-aandeelhouder en belanghebbende, als dit al een *arbeidsverhouding is, op* grond van artikel 8, lid 1, letter b, van het Rariteitenbesluit niet als dienstbetrekking kan worden aangemerkt’.⁴³ In de literatuur wordt op basis van de zinsnede ‘als dit al een arbeidsverhouding is’ de ‘arbeidsverhouding’ als een zelfstandig criterium beschouwd.⁴⁴ Echter, over het al dan niet bestaan van een arbeidsverhouding spreekt de Hoge Raad zich in de onderhavige casus niet uit, omdat de Hoge Raad reeds had vastgesteld dat in de onderhavige casus de arbeid werd verricht uitsluitend voor rekening en risico van de onderneming van de rechtspersoon waarvan belanghebbende directeur-grootaandeelhouder is.⁴⁵ De arbeidsverhouding werd dus op basis daarvan niet als fictieve dienstbetrekking beschouwd.

De fictieve dienstbetrekkingen in de Wet LB 1964 vinden hun oorsprong in de socialezekerheidswetten, die vanuit het oogpunt van coördinatie in de fiscale wetgeving zijn overgenomen.⁴⁶ Echter, in de totstandkomingsgeschiedenis van de fictieve dienstbetrekkingen in de socialezekerheidswetten en in de Wet LB 1964 vinden wij geen aanknopingspunten voor het standpunt dat de ‘arbeidsverhouding’ een zelfstandig criterium vormt. De term ‘arbeidsverhouding’ aan het hoofd van de opsomming van situaties die als dienstbetrekking moeten worden beschouwd, heeft naar onze mening derhalve geen zelfstandige inhoud. Met arbeidsverhouding wordt bedoeld op een bepaalde rechtsbetrekking die wordt ingevuld door de omschrijving die volgt in de opsomming. De opgesomde arbeidsverhoudingen betreffen telkens situaties waarin arbeid wordt verricht, zodat het gebruik van het woord arbeidsverhouding voor de hand ligt. Hierbij delen wij de mening van Van Soest in zijn conclusie van 8 november 1978, waarin hij stelt dat met het begrip ‘arbeidsverhouding’ geen voorwaarde aan de omschrijving wordt toegevoegd die er niet reeds in besloten ligt.⁴⁷

4.2 Aanmerkelijkbelanghouder

Een werkende met (alle) aandelen in een lichaam kan een bepaalde invloed uitoefenen binnen een lichaam die een werknemer zonder aandelen niet kan. Zoals in de inleiding

36 Art. 7:690 BW.

37 HR 4 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2356, NJ 2017/370.

38 Art. 2 lid 1 Wet LB 1964.

39 Art. 3 en 4 Wet LB 1964.

40 Art. 4 onderdeel d Wet LB 1964 jo. art. 2h Uitv. besl. LB 1965.

41 Art. 4 onderdeel e Wet LB 1964 jo. art. 2a Uitv. besl. LB 1965.

42 Art. 4 onderdeel e Wet LB 1964 jo. art. 2c Uitv. besl. LB 1965.

43 HR 14 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:283, BNB 2014/125.

44 Zie bijvoorbeeld Th.J.M. van Schendel, ‘De loonheffingen in vennootschapsrechtelijke structuren’, *NTFR Beschouwingen* 2019/20.

45 Op grond van art. 8 lid 1 letter b van het Rariteitenbesluit.

46 *Kamerstukken II* 1958/59, 5380, nr. 6, p. 2, MvT, *Kamerstukken II* 1958/59, 5380, nr. 7, p. 10.

47 Concl. A-G Van Soest, ECLI:NL:PHR:1978:AX2890 bij HR 8 november 1978, BNB 1978/324.

benoemd, ontstond er een praktijk waarin aandeelhouders die persoonlijke arbeid verrichten voor een lichaam waarin ze een aanmerkelijk belang hielden zichzelf (nagenoeg) geen loon uitkeerden. Hiervoor hebben we geconstateerd dat de verplichting om loon te betalen een wezenskenmerk is van een arbeidsovereenkomst. Is hiervan geen sprake dan is in beginsel van een dienstbetrekking geen sprake. Dit werd onwenselijk geacht, zodat de fictieve dienstbetrekking van art. 4 onderdeel d van de Wet LB 1964 werd ingevoerd.⁴⁸ Op basis hiervan wordt als dienstbetrekking tevens beschouwd de arbeidsverhouding van degene, die arbeid verricht *ten behoeve van* een lichaam waarin hij of zijn partner een aanmerkelijk belang heeft in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001. De fictieve dienstbetrekking van de aanmerkelijkbelanghouder hangt nauw samen met de invoering van de gebruikelijkloonregeling van art. 12a Wet LB 1964, die regelt dat diezelfde aanmerkelijkbelanghouder voor de heffing van loonbelasting geacht wordt ten minste een gebruikelijk loon te genieten.⁴⁹ Uit de woorden ‘ten behoeve van’ leiden wij af dat tussen de aanmerkelijkbelanghouder en het lichaam waarvoor de werkzaamheden worden verricht sprake moet zijn van een rechtsverhouding. Het enkele feit dat de werkende voor het lichaam werkzaamheden verricht, is hierbij niet voldoende. De arbeid dient *ten behoeve van* het lichaam te worden verricht. In de rechtsverhouding tussen de werkende en de management-bv zal dit geen problemen opleveren. Dit is anders in de rechtsverhouding tussen de werkende en de werkmaatschappij.

Interessant in dit kader is de uitspraak van Rechtbank Zeeland-West-Brabant van 29 juli 2016. In de onderhavige casus ging het om een natuurlijk persoon die namens een Belgische BVBA waarin zijn echtgenote de aandelen hield, werkzaamheden verrichtte voor een bv waarin hijzelf middellijk een aanmerkelijk belang hield. Tussen de BVBA en de bv bestond een managementovereenkomst. De rechtbank oordeelde in deze casus dat gelet op het gebruik van het woord ‘arbeidsverhouding’, het enkele feit dat werkzaamheden worden verricht voor de bv onvoldoende is voor de aanwezigheid van een fictieve dienstbetrekking. De natuurlijk persoon verricht weliswaar werkzaamheden voor de bv, maar dat gebeurt namens en daarmee ten behoeve van de BVBA.⁵⁰

4.3 Verlenen van tussenkomst

Tevens wordt als dienstbetrekking beschouwd de arbeidsverhouding van degene die door tussenkomst van degene tot wie de arbeidsverhouding bestaat, persoonlijk arbeid

verricht *ten behoeve* van een derde.⁵¹ Deze fictie voorziet erin dat de werkende in de driehoeksverhouding in dienstbetrekking komt te staan tot degene die tussenkomst verleent op wie tevens de verplichting rust het loon te betalen.⁵² De Hoge Raad heeft geoordeeld dat het bij de ‘verplichting’ niet gaat om degene die het loon feitelijk uitbetaalt, maar om degene die rechtens daartoe gehouden is.⁵³ De partij die tussenkomst verleent, is op basis van deze fictie verplicht om loonbelasting in te houden en af te dragen over het ‘loon’ dat de werkende persoon geniet in verband met het verrichten van persoonlijke arbeid voor een derde partij.

Uit de bewoordingen ‘die door tussenkomst van degene tot wie de arbeidsverhouding bestaat’ leiden wij af dat de arbeidsverhouding slechts moet bestaan tussen degene die persoonlijk arbeid verricht en de tussenkomende partij. Niet is vereist dat tussen degene die persoonlijk arbeid verricht en de derde een arbeidsverhouding bestaat. Een aanvullende voorwaarde is dat de werkende dan persoonlijk arbeid verricht *ten behoeve* van een derde. De tussenkomstbepaling van art. 4 onderdeel e Wet LB 1964 jo. art. 2a Uitv.besl. LB 1965 is dan ook alleen van toepassing op uitzendachtige situaties waarbij geen sprake is van een uitzendovereenkomst in de zin van art. 7:690 BW.⁵⁴

De relevantie van de tussenkomstbepaling lijkt beperkt tot situaties waarin de werkende op het niveau van *zowel de management-bv als de werkmaatschappij* geen aanmerkelijk belang heeft.⁵⁵ Ingeval wel sprake is van een aanmerkelijk belang dan zal de arbeidsverhouding ofwel reeds op grond van een arbeidsovereenkomst ofwel op grond van een fictieve dienstbetrekking voor aanmerkelijkbelanghouders als een dienstbetrekking worden beschouwd.⁵⁶

4.4 Overige gelijkgestelden

Ook andere arbeidsverhoudingen kunnen als dienstbetrekking worden beschouwd, zonder dat het hierbij om een specifieke soort van arbeid gaat onder de zogenoemde gelijkgesteldenregeling.⁵⁷ Het betreft een soort restcategorie die ziet op de arbeidsverhouding van degene die tegen beloning persoonlijk arbeid verricht en wiens arbeidsverhouding niet reeds ingevolge enige andere bepaling als dienstbetrekking wordt beschouwd, maar hier wel maatschappelijk gelijk mee kan worden gesteld. Deze personen

48 Art. 4 onderdeel d Wet LB 1964 jo. art. 2h Uitv. besl. LB 1965.

49 *Kamerstukken II* 1995/96, 24761, nr. 3, p. 99.

50 Rb. Zeeland-West-Brabant 29 juli 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:4775, r.o. 4.1-4.5. De uitspraak is weliswaar van een rechtbank, maar ook in andere uitspraken zien wij een gelijkluidend oordeel. Zie ook Rb. Gelderland 13 januari 2022, ECLI:NL:RBGEL:2022:11, nr. 20/6409, *NTR* 2022/1419, Hof Den Haag 15 januari 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:98, nr. 18/00552 - nr. 18/00556 in een premieheffingcasus.

51 Art. 4 onderdeel e Wet LB 1964 jo. art. 2a Uitv.besl. LB 1965.

52 Art. 3 lid 1 Uitv.besl. LB 1965.

53 HR 8 november 1978, ECLI:NL:HR:1978:AX2890, *BNB* 1978/324.

54 Zie *Kamerstukken II* 1964/65, 7687, nr. 5, p. 2. Zie ook R.J. Chau, Toepassingsbereik fictieve dienstbetrekking van tussenkomst, *WFR* 2017/141.

55 In een dergelijk geval mist art. 4 onderdeel d Wet LB 1964 jo. art. 2h Uitv. besl. LB 1965 toepassing.

56 Deze rangorde leiden wij af uit de bewoordingen van art. 4 onderdeel e Wet LB 1964 die bepaalt dat de arbeidsrelatie van degene, die tegen beloning persoonlijk arbeid verricht en wiens arbeidsverhouding niet reeds ingevolge de voorgaande bepalingen als dienstbetrekking wordt beschouwd, doch hiermede maatschappelijk gelijk kan worden gesteld, als dienstbetrekking wordt beschouwd.

57 Art. 4 onderdeel e Wet LB 1964 jo. art. 2c Uitv.besl. LB 1965 jo. art. 2e Uitv. besl. LB 1965.

worden gelijkgesteld genoemd. De fictieve dienstbetrekking voor gelijkgestelden geldt ten aanzien van degene die persoonlijk arbeid verricht op doorgaans ten minste twee dagen per week tegen een bruto-inkomen dat doorgaans over een week ten minste twee vijfde van het wettelijk minimumloon zal bedragen.⁵⁸

In het arrest van de Hoge Raad van 5 november 1980 oordeelde de Hoge Raad het volgende: ‘dat immers van het verrichten van arbeid tegen beloning in de zin van artikel 5, letter d, van de Wet slechts sprake kan zijn indien degene die arbeid verricht een vergoeding daarvoor ontvangt van degeen tot wie hij staat in een rechtsverhouding welke het feitelijk verrichten van die arbeid meebrengt’.⁵⁹ Hieruit kan afgeleid worden dat sprake moet zijn van een ‘rechtsverhouding’. Is hiervan sprake, dan is mogelijk sprake van een uitzonderingsgrond.⁶⁰ Zo is de fictieve dienstbetrekking voor gelijkgestelden niet van toepassing met betrekking tot de arbeidsverhouding van degene die arbeid verricht in de uitoefening van een bedrijf of in de zelfstandige uitoefening van een beroep.⁶¹ Uit de jurisprudentie leiden wij af dat in dit kader van een zelfstandige sprake is indien de natuurlijke persoon voor de inkomstenbelasting als ondernemer wordt gezien. Het gaat hierbij dan om een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarbij wordt deelgenomen aan het economisch verkeer en gericht is op het behalen van winst. Voor de beoordeling of sprake is van een ondernemer zullen dus wederom alle feiten en omstandigheden van het geval in aanmerking moeten worden genomen.⁶² Een enkele inschrijving in het Handelsregister van de Kamer van Koophandel en de vermelding in de aangifte inkomstenbelasting dat winst uit onderneming is genoten, is hierbij niet voldoende.⁶³ Het is bovendien mogelijk om de fictieve dienstbetrekking voor gelijkgestelden uit te sluiten door voor aanvang van de betaling van de beloning een schriftelijke overeenkomst te sluiten waaruit blijkt dat het de bedoeling is van beide partijen deze fictieve dienstbetrekking uit te sluiten.⁶⁴

De gelijkgesteldenregeling van art. 4 onderdeel e Wet LB 1964 jo. art. 2c Uitv.besl. 1965 is ruim geformuleerd. Indien van een aanmerkelijk belang in de werkmaatschappij dan geen sprake is, dan zou theoretisch mogelijk de fictieve dienstbetrekking voor (overige) gelijkgestelden op dit niveau van toepassing kunnen zijn. Wij denken echter dat in de praktijk in een managementstructuur niet zal

worden voldaan aan de voorwaarden van deze fictieve dienstbetrekking.

5. Rol zelfstandige fiscaalrechtelijke kwalificatie

Indien geen sprake is van een privaatrechtelijke dienstbetrekking of een fictieve dienstbetrekking, komt de vraag op of en in hoeverre nog een beroep kan worden gedaan op het leerstuk van zelfstandige fiscaalrechtelijke kwalificatie. Een leerstuk dat wij ook in uitspraken op het terrein van de loonheffingen zien terugkomen.⁶⁵ Dit leerstuk vindt zijn grondslag in het arrest van de Hoge Raad van 15 december 1999, waarin de Hoge Raad het volgende overwoog: ‘Voor een zelfstandige fiscaalrechtelijke kwalificatie, met als consequentie daarvan andere fiscale gevolgen dan de contracterende partijen op grond van de gekozen civielrechtelijke vorm verwachtten, en daardoor veelal een hogere of lagere belastingheffing, kan plaats zijn indien de aan de gekozen rechtsvorm verbonden fiscale gevolgen niet aanvaardbaar zijn gezien het economische resultaat ervan en gelet op de strekking van de belastingwet. Voor een zodanige kwalificatie is niet noodzakelijk dat de betrokken belastingplichtige partij is geweest bij of anderszins heeft deelgenomen aan alle handelingen die tot dat resultaat hebben geleid.’⁶⁶ Bij een zelfstandige fiscaalrechtelijke kwalificatie wordt de civielrechtelijke werkelijkheid niet ontkend, waardoor niet aan de kwalificatie van de rechtsverhouding wordt getornd. Deze staat dus in principe niet ter discussie. Waar het om gaat, is dat aan de civielrechtelijke kwalificatie *vervolgens andere fiscale gevolgen worden verbonden dan men op grond van de gekozen civielrechtelijke vorm zou verwachten, omdat de aan die gekozen rechtsvorm verbonden fiscale gevolgen niet aanvaardbaar zijn gezien het economische resultaat ervan en gelet op de strekking van de belastingwet*. Het enkele feit dat werkzaamheden worden verricht in een managementstructuur maakt op zichzelf dus niet dat van een dergelijke situatie sprake is.

6. Van theorie naar de praktijk

Zoals in de inleiding is aangegeven, gaan we in deze bijdrage in op de vraag of de arbeidsverhouding van degene die werkzaamheden verricht via een managementstructuur, deze werkzaamheden verricht in privaatrechtelijke of fictieve dienstbetrekking. In paragraaf 2 hebben wij de zogenoemde zuivere managementstructuur toegelicht. Binnen de managementstructuur zijn drie verhoudingen te onderscheiden:

1. de verhouding tussen de werkende en de management-bv;
2. de verhouding tussen de werkende en de werkmaatschappij; en

58 Art. 2c lid 1 Uitv.besl. LB 1965.

59 HR 5 november 1980, ECLI:NL:HR:1980:AW9868, BNB 1981/127.

60 Art. 2c lid 2 e.v. Uitv.besl. LB 1965 jo. art. 2e lid 2 Uitv.besl. LB 1965.

61 Art. 2a jo. 2e lid 1 Uitv.besl. LB 1965.

62 Hof Den Haag 5 november 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:2995, NTFR 2020/238, r.o. 5.8. In een latere uitspraak wordt voor de uitleg van de begrippen nog eens expliciet aangesloten bij het begrip ondernemer in de inkomstenbelasting. Zie Hof Den Haag 15 juni 2021, ECLI:NL:GHDHA:2021:1258, NTFR 2021/2973, r.o. 5.14.

63 Hof Den Haag 5 november 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:2995, NTFR 2020/238, r.o. 5.8.

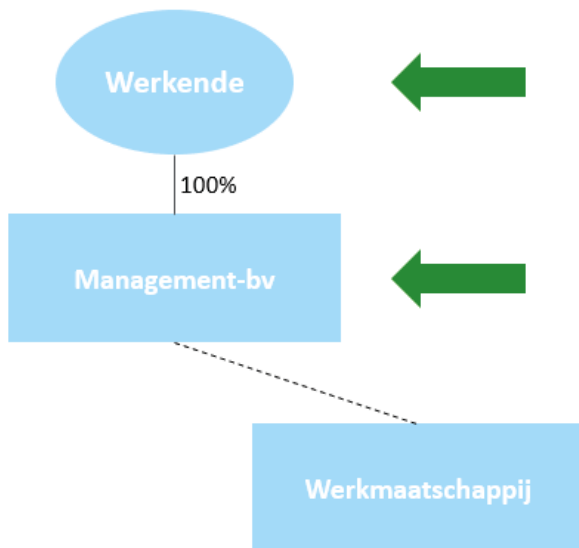
64 Art. 2e lid 2 onderdeel f Uitv.besl. LB 1965.

65 Hof Amsterdam 1 maart 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:911, NTFR 2016/1012.

66 HR 15 december 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA3862, NTFR 2000/22, r.o. 3.4.

3. de verhouding tussen de management-bv en de werkmaatschappij.

6.1 Rechtsverhouding I: De werkende en de management-bv



6.1.1 Privaatrechtelijke dienstbetrekking

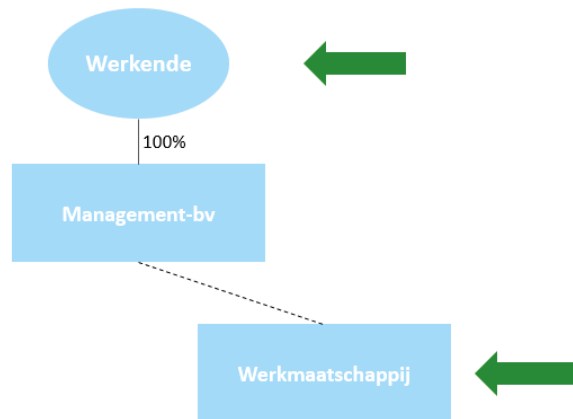
Zoals hiervoor al is uiteengezet, is sprake van een privaatrechtelijke dienstbetrekking indien de door de partijen overeengekomen rechten en verplichtingen kwalificeren als een arbeidsovereenkomst in de zin van art. 7:610 BW. Of sprake is van een privaatrechtelijke dienstbetrekking zal afhankelijk zijn van de specifieke omstandigheden van het geval. Over het algemeen zal er in een zuivere managementstructuur niet veel discussie bestaan over de vraag of de werkende als werknemer wordt gezien van de management-bv. Immers, in paragraaf 3.4 hebben we vastgesteld dat aangenomen wordt dat een statutair bestuurder in privaatrechtelijke dienstbetrekking staat tot het lichaam, mits hij tegen betaling van loon als zodanig is aangesteld. Ook aan de vereiste gezagsverhouding wordt geacht te zijn voldaan, nu de werkende geacht wordt onder het gezag te staan van het lichaam.⁶⁷

6.1.2 Fictieve dienstbetrekking

Indien de management-bv niet de verplichting jegens de werkende op zich heeft genomen om voor de arbeid een vergoeding te betalen, zal geen sprake zijn van een privaatrechtelijke dienstbetrekking. In dat geval zal echter wel sprake zijn van een fictieve dienstbetrekking. Immers, de arbeidsverhouding van degene die arbeid verricht ten behoeve van een lichaam waarin hij of zijn partner een aanmerkelijk belang heeft in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt eveneens als dienstbetrekking beschouwd.⁶⁸ Dit brengt mee dat (ook) in een zuivere managementstructuur de werkende in principe in (fictieve)

dienstbetrekking staat tot de management-bv. Voor de heffing van loonbelasting bestaat de grondslag uit ten minste een gebruikelijk loon.⁶⁹

6.2 Rechtsverhouding II: De werkende en de werkmaatschappij



6.2.1 Privaatrechtelijke dienstbetrekking

Zuivere managementstructuur

In een zuivere managementstructuur ontbreekt een privaatrechtelijke dienstbetrekking tussen de werkende en de werkmaatschappij. Tussen de werkende en de werkmaatschappij bestaat geen contractuele relatie. Een contractuele relatie bestaat slechts tussen de werkmaatschappij en de management-bv. Met andere woorden: de werkmaatschappij heeft niet zonder meer jegens de werkende de verplichting op zich genomen om loon te betalen en de werkende heeft zich niet zonder meer jegens de werkmaatschappij verbonden tot het persoonlijk verrichten van arbeid *in dienst van* de werkmaatschappij.

In onze optiek onderschrijft het arrest van de Hoge Raad van 18 februari 2022 dit standpunt. De casus in het arrest was als volgt: twee naar Engels recht opgerichte rechtspersonen (Limiteds) bezitten ieder 24% van de aandelen in de werkmaatschappij en de Limiteds zijn benoemd als statutair bestuurder van de werkmaatschappij. De inspecteur stelt dat de natuurlijke personen achter de Limiteds, die feitelijk de werkzaamheden uitvoerden, aangemerkt moesten worden als werknemers van de werkmaatschappij. Gerechtshof Arnhem oordeelt dat de natuurlijke personen onmisbaar zijn binnen de onderneming van de werkmaatschappij, zodat aan de verplichting tot het persoonlijk verrichten van arbeid wordt voldaan. Voorts is volgens het hof sprake van de betaling van loon omdat de managementvergoedingen met instemming van de natuurlijke personen zijn betaald aan de Limiteds. Ten slotte is volgens het hof voldaan aan het gezagsvereiste, omdat de natuurlijke personen volgens het hof hun werkzaamheden verrichten onder

⁶⁷ Zie o.a. HR 17 februari 1940, NJ 1940/180, HR 8 december 1943, nr. B. 7745 en HR 17 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BU8926, NTFR 2012/12.

⁶⁸ Art. 4 onderdeel d Wet LB 1964 jo. art. 2h Uitv.besl. LB 1965.

⁶⁹ Art. 12a Wet LB 1964. Niet relevant is dus of dit bedrag ook feitelijk aan de werknemer wordt betaald. Kamerstukken II 1995/96, 24761, nr. 3, p. 99.

het gezag van de algemene vergadering van aandeelhouders ('ava') en de ava bevoegd is tot het geven van instructies aan, en tot benoeming, schorsing en ontslag van de directeuren. De Hoge Raad maakt korte metten met het oordeel van het hof. De Hoge Raad overweegt dat het hof weliswaar de juiste maatstaf heeft gehanteerd bij de beoordeling of sprake is van een dienstbetrekking, maar dat het oordeel dat de natuurlijke personen in privaatrechtelijke dienstbetrekking staan tot de werkmaatschappij zonder nadere motivering evenwel niet begrijpelijk is. De Hoge Raad overweegt dat de door het hof vastgestelde onmisbaarheid van de natuurlijke personen geen antwoord geeft op de vraag of zij zelf jegens de werkmaatschappij de verplichting op zich hebben genomen om persoonlijk arbeid te verrichten. Daarnaast werpt de omstandigheid dat de natuurlijke personen hebben ingestemd met de betalingen van managementvergoedingen aan de Limiteds geen licht op het antwoord op de vraag of de werkmaatschappij jegens de natuurlijke personen de verplichting op zich heeft genomen om aan hen loon te betalen. Ten slotte overweegt de Hoge Raad dat het zonder nadere motivering niet begrijpelijk is waarom het hof heeft aangenomen dat de natuurlijke personen hun werkzaamheden uitvoerden onder het gezag van de ava van de werkmaatschappij. Volgens de Hoge Raad valt niet zonder meer in te zien waaraan de ava die bevoegdheid om rechtstreeks gezag uit te oefenen zou ontleenen, zolang niet meer is vastgesteld dan dat de natuurlijke personen een contractuele relatie hebben met de Limiteds.

Aandachtspunt 1: Onzuivere managementstructuur

Het voorgaande betekent overigens niet dat in het geval er via de managementstructuur wordt gewerkt de werkende *per definitie* niet in dienstbetrekking tot de werkmaatschappij kan staan. De bewijslast om feiten en omstandigheden te stellen die de conclusie rechtvaardigen dat wel sprake is van een privaatrechtelijke dienstbetrekking tussen de werkende en de werkmaatschappij rust op de inspecteur. In de praktijk komt het veelvuldig voor dat de inspecteur zich op het standpunt stelt dat er sprake is van een privaatrechtelijke dienstbetrekking tussen de werkende en de werkmaatschappij. Een reden voor de inspecteur kan zijn dat de feitelijke uitvoering van de werkzaamheden afwijkt van de overeengekomen rechten en verplichtingen. Het kan ook te maken hebben met bepalingen opgenomen in de managementovereenkomst die eigenlijk thuishoren in een arbeidsovereenkomst. Denk hierbij aan bepalingen over doorbetaling van de managementvergoeding als de werkende ziek wordt of een bepaling over het aantal vakantiedagen dat de werkende kan opnemen.

Een voorbeeld van een dergelijke situatie betreft de casus in het arrest Thuiszorg Rotterdam/PGGM.⁷⁰ In dat arrest werd door partijen getracht via een managementstructuur te werken. Op basis van de gesloten managementovereenkomst was de management-bv belast met het feitelijk bestuur van de werkmaatschappij. Het pensioenfonds waar

de werkmaatschappij bij was aangesloten (PGGM) heeft een dwangbevel betekend waarin bepaald is dat Thuiszorg Rotterdam (werkmaatschappij) ten aanzien van de werkende een bedrag dient te betalen. Volgens PGGM was de werkende werkzaam in privaatrechtelijke dienstbetrekking. Het hof heeft aan de hand van de drie wezenskenmerken van de arbeidsovereenkomst geoordeeld dat de werkende inderdaad in privaatrechtelijke dienstbetrekking staat tot Thuiszorg Rotterdam. Volgens het hof impliceerde de afspraak om geen btw over de managementvergoeding in rekening te brengen dat sprake was van ongeschiktheid van de werkende ten opzichte van Thuiszorg Rotterdam. Volgens het hof kon de btw-heffing namelijk ontkomen worden als ze de relatie zodanig zouden invullen dat geen sprake zou zijn van zelfstandige bedrijfsuitoefening. Voorts oordeelde het hof dat de inhoud van de managementovereenkomst meebrengt dat de werkende de in de managementovereenkomst bedoelde werkzaamheden persoonlijk diende te verrichten. Zo stond in de managementovereenkomst dat deze van rechtswege eindigt op het tijdstip dat de werkende niet langer als directeur aan de management-bv is verbonden. Ook was in de managementovereenkomst opgenomen dat de management-bv geen werkzaamheden behoefde te verrichten tijdens de vakanties van de werkende. Ten slotte leidt het hof uit de omstandigheid dat de managementvergoeding via de loonadministratie werd voldaan, zonder dat de werkmaatschappij daarvoor nota's zond aan de werkende, dat sprake is van de verplichting om loon te betalen. De Hoge Raad oordeelde dat het hof terecht aan de hand van de drie wezenskenmerken tot het oordeel is gekomen dat sprake is van een arbeidsovereenkomst (en dus een privaatrechtelijke dienstbetrekking) tussen de werkende en de werkmaatschappij.

Aandachtspunt 2: Uitzendovereenkomst

De situatie dat wordt gewerkt *ten behoeve van* de werkmaatschappij, moet worden onderscheiden van de situatie dat de werkende aan de werkmaatschappij *ter beschikking wordt gesteld*.⁷¹ Ter beschikking stelling kan ertoe leiden dat sprake is van een bijzondere arbeidsovereenkomst, namelijk een uitzendovereenkomst.⁷² Deze situatie kan zich voordoen in het geval dat de werkende ter beschikking wordt gesteld om arbeid bij de werkmaatschappij te verrichten, krachtens een door de werkmaatschappij aan de management-bv verstrekte opdracht. Indien de driehoeksrelatie zodanig is vormgegeven dat wordt voldaan aan de wettelijke omschrijving van een uitzendovereenkomst en hieraan in de praktijk ook als zodanig uitvoering aan wordt gegeven, dan kan sprake zijn van een uitzendovereenkomst in de zin van art. 7:690 BW waarbij de management-bv in feite als uitzendbureau fungeert. Een belangrijk criterium

71 'Ten behoeve van' wordt ruimer uitgelegd dan 'ter beschikking stellen'. Anders dan bij de uitzendovereenkomst is bij 'ten behoeve van' de aanwezigheid van leiding en toezicht bij de derde niet vereist. Zo blijkt uit de parlementaire geschiedenis van de tussenkomstbepaling waarin soortgelijke bewoordingen worden gebruikt. Zie *Kamerstukken II 1964/65, 7687*, nr. 5, p. 2.

72 Art. 7:690 BW.

70 HR 13 juli 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA6231, NJ 2007/449.

hierbij is de aanwezigheid van *leiding en toezicht* bij de derde, in dit geval de werkmaatschappij.⁷³ Een bepaling in managementovereenkomst waarin wordt aangegeven dat de werkende ter beschikking wordt gesteld aan de werkmaatschappij om aldaar werkzaamheden te verrichten, brengt naar onze mening tot uitdrukking dat onder leiding en toezicht van de werkmaatschappij wordt gewerkt. De kwalificatie van uitzendovereenkomst in de zin van art. 7:690 BW brengt andere gevolgen met zich mee.⁷⁴

Aandachtspunt 3: Statutair bestuurder

In een zuivere managementstructuur wordt de management-bv tot statutair bestuurder van de werkmaatschappij benoemd. Dit betreft de ideale wereld, maar de realiteit is helaas niet perfect. Zo komt het geregeld voor dat niet de management-bv wordt benoemd tot statutair bestuurder van de werkmaatschappij, maar de werkende zelf (in persoon). In paragraaf 3.4 concludeerden wij dat wordt aangenomen dat een statutair bestuurder in privaatrechtelijke dienstbetrekking staat tot het lichaam, mits hij tegen betaling van loon als zodanig is aangesteld. Zodra vast komt te staan dat de bestuurder een vergoeding ontvangt voor de arbeid die hij verricht, kan onzes inziens niet meer met succes worden verdedigd dat er geen sprake is van een privaatrechtelijke dienstbetrekking tussen de werkende en de werkmaatschappij.

6.2.2 Fictieve dienstbetrekking

Indien geen sprake is van een privaatrechtelijke dienstbetrekking dient beoordeeld te worden of sprake is van een fictieve dienstbetrekking tussen de werkende en de werkmaatschappij.

Zuivere managementstructuur

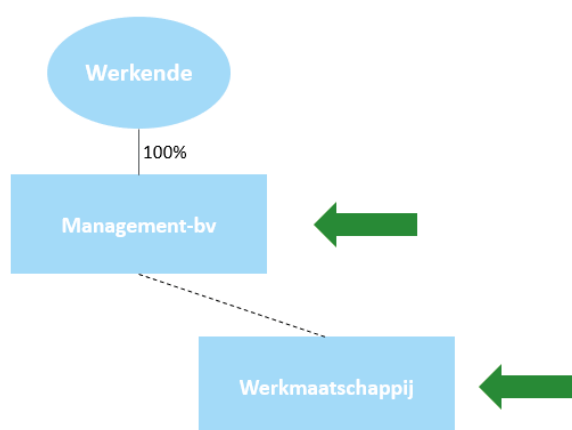
In een zuivere managementstructuur ontbreekt de rechtsverhouding tussen de werkende en de werkmaatschappij.⁷⁵ Tussen de werkende en de werkmaatschappij bestaat geen rechtsverhouding op basis waarvan werkzaamheden verricht moeten worden voor de werkmaatschappij en dus geen ‘arbeidsverhouding’. Op basis hiervan kan geconcludeerd worden dat in een zuivere managementstructuur in beginsel geen sprake zal zijn van een fictieve dienstbetrekking tussen de werkende en de werkmaatschappij. De werkende verricht weliswaar werkzaamheden voor de werkmaatschappij, maar dat gebeurt in een dergelijke situatie ten behoeve van de management-bv, in de uitoefening van een bedrijf of in de zelfstandige uitoefening van een beroep. Van een fictieve dienstbetrekking van de aanmerkelijkbelanghouder, tussenkomst of gelijkgestelden is dan geen sprake. De verhouding op basis waarvan de werkzaamhe-

den zijn verricht, betreft hier die tussen management-bv en werkmaatschappij, zodat de arbeidsrelatie tussen de werkende en de werkmaatschappij niet wordt beschouwd een fictieve dienstbetrekking te zijn.

Aandachtspunt 4: Onzuivere managementstructuur

In een onzuivere managementstructuur kan echter, zo niet wordt voldaan aan de voorwaarden van een arbeidsovereenkomst, wel sprake zijn van een fictieve dienstbetrekking. Indien de werkende een aanmerkelijk belang in de werkmaatschappij heeft en in werkelijkheid *ten behoeve van* en daarmee namens de werkmaatschappij wordt gewerkt, zal sprake zijn van de fictieve dienstbetrekking van aanmerkelijkbelanghouders.⁷⁶ Aanleiding hiertoe kan bijvoorbeeld zijn het opnemen van bepalingen in de managementovereenkomst die tot uitdrukking brengen dat de werkende zijn werkzaamheden verricht ‘namens’ de werkmaatschappij.

6.3 Verhouding III: De management-bv en de werkmaatschappij



In een zuivere managementstructuur bestaat tussen de management-bv en de werkmaatschappij een managementovereenkomst. De managementovereenkomst is een overeenkomst van opdracht. De overeenkomst van opdracht is de overeenkomst waarbij de ene partij, de opdrachtnemer, zich jegens de andere partij, de opdrachtgever, verbindt anders dan op grond van een arbeidsovereenkomst werkzaamheden te verrichten die in iets anders bestaan dan het tot stand brengen van een werk van stoffelijke aard, het bewaren van zaken, het uitgeven van werken of het vervoeren of doen vervoeren van personen of zaken.⁷⁷ De verhouding tussen de management-bv en de werkmaatschappij kwalificeert expliciet niet als arbeidsovereenkomst. Immers, tussen twee rechtspersonen kan nimmer een arbeidsovereenkomst tot stand komen.⁷⁸

73 HR 4 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2356, nr. 15/00920, NJ 2017/370.

74 Denk aan het risico op inlenersaansprakelijkheid maar ook aan de gevolgen voor de sectorindeling. Daarnaast heeft dit mogelijk gevolgen voor het arbeidsrecht.

75 Zie in dit kader Hof Amsterdam 28 november 1995, BNB 1996/239, r.o. 5.5.

76 Art. 4 onderdeel d Wet LB 1964 jo. art. 2h Uitv.besl. LB 1965.

77 Art. 7:400 lid 1 BW.

78 Dit volgt uitdrukkelijk uit de omschrijving van de arbeidsovereenkomst in art. 7:610 BW dat als voorwaarde stelt dat sprake is van een natuurlijk persoon. Zie ook HR 9 juli 1990, nr. 13969, ECLI:NL:PHR:1990:AC0964, NJ 1991, 215 (Brujins/Arrow) gewezen onder de voorganger van art. 7:610 BW. Hierin oordeelde de Hoge Raad dat arbeider in de zin van Boek 4, Titel 7A BW slechts kan zijn een natuurlijk persoon.

7. Conclusie

In deze bijdrage zijn wij ingegaan op de vraag of de arbeidsverhouding van degene die werkzaamheden verricht via een managementstructuur deze werkzaamheden verricht in privaatrechtelijke of fictieve dienstbetrekking. Aan de hand van het theoretische kader geschetst in de paragrafen 3 tot en met 5, hebben wij – voor zover relevant – de theorie toegepast op de verschillende rechtsverhoudingen binnen de managementstructuur. In een zuivere managementstructuur bestaat er tussen de werkende en de management-bv een (fictieve) dienstbetrekking. De (fictieve) dienstbetrekking ontbreekt tussen de werkende en de werkmaatschappij.

Echter, de werkelijkheid is vaak weerbarstiger en de managementstructuren zijn onzuiver. In deze bijdrage zijn wij daarom ook ingegaan op een aantal aandachtspunten. Zo is van belang dat – zo partijen dit beogen – de overeengekomen rechten en verplichtingen in de managementovereenkomst betrekking hebben op de juiste partijen, namelijk de management-bv en de werkmaatschappij en in de feitelijke uitvoering conform de managementovereenkomst wordt gehandeld. Zo horen arbeidsrechtelijke bepalingen die betrekking hebben op de werkende niet thuis in de managementovereenkomst. Dit roept mogelijk de vraag op wie de daadwerkelijke contractspartijen zijn. Een ander aandachtspunt is de situatie waarin de werkende in persoon tot statutair bestuurder van de werkmaatschappij is benoemd. In een dergelijk geval wordt immers aangenomen dat de statutair bestuurder in privaatrechtelijke dienstbetrekking staat tot het betreffende lichaam, mits hij tegen betaling van loon als zodanig is aangesteld. Echter, ook in de situatie dat niet de natuurlijk persoon, maar de management-bv als statutair bestuurder is aangesteld, bestaat het

risico op de aanwezigheid van een fictieve dienstbetrekking indien sprake is van een arbeidsverhouding tussen de werkende en de werkmaatschappij. Er ontstaat in de structuur daarmee een tweede dienstbetrekking.

Niet ondenkbaar is dat de driehoeksverhouding in acht genomen, de driehoeksrelatie zodanig is vormgegeven dat wordt voldaan aan de wettelijke omschrijving van een uitzendovereenkomst en hieraan in de praktijk ook als zodanig uitvoering aan wordt gegeven. In dat geval kan sprake zijn van een uitzendovereenkomst in de zin van art. 7:690 BW waarbij de management-bv in feite als uitzendbureau fungeert. Een belangrijk criterium hierbij is de aanwezigheid van *leiding en toezicht*, bij de derde, in dit geval de werkmaatschappij.⁷⁹ Een bepaling in de managementovereenkomst waarin wordt aangegeven dat de werkende ter beschikking wordt gesteld aan de werkmaatschappij om aldaar werkzaamheden te verrichten, brengt naar onze mening tot uitdrukking dat onder leiding en toezicht van de werkmaatschappij wordt gewerkt. De kwalificatie van uitzendovereenkomst in de zin van art. 7:690 BW brengt andere (mogelijk ongewenste) gevolgen met zich mee.⁸⁰

Over de auteurs

Mr. T. El Ouardi

Touria El Ouardi is werkzaam bij het vaktechnisch bureau van BDO en als docent verbonden aan de Universiteit van Amsterdam en de Erasmus Universiteit Rotterdam.

Mr. O. Ben Taleb

Ouafa Ben Taleb is Senior Consultant bij Deloitte Belastingadviseurs B.V.

Mr. R. Rommelaars

Robert Rommelaars is zelfstandig belastingadviseur bij Ludens/tax.

⁷⁹ HR 4 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2356, NJ 2017/370.

⁸⁰ Denk aan het risico op inlenersaansprakelijkheid maar ook aan de gevolgen voor de sectorindeling. Daarnaast heeft dit mogelijk gevolgen voor het arbeidsrecht.