



Verslag 25e FC loonbelasting (lange versie)

Verslag 25e Fiscale Conferentie 'Loonbelasting'

mw. mr. J.W.H. Nietveld en mr. R. Hofland¹[0]

1. Inleiding

Op 10 en 11 december 2007 vond in Zeist de 25ste fiscale conferentie plaats. Onderwerp van de conferentie is ditmaal de "Loonbelasting". De conferentie stond onder leiding van mr. C.W.M. van Ballegooijen (Advocaat-Generaal Hoge Raad der Nederlanden). Sinds 1994 organiseert de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) in samenwerking met de Belastingdienst de Fiscale Conferentie. Aan de conferentie wordt deelgenomen door twintig personen, tien NOB-leden en tien medewerkers van de Belastingdienst of medewerkers van het Ministerie van Financiën. De deelnemers beschikken allen over ruime ervaring op hun vakgebied. Als doelstellingen van de Fiscale Conferentie kunnen worden genoemd verdieping van fiscale techniek en daarnaast het uitwisselen van kennis, ervaring en standpunten. De deelnemers nemen deel op persoonlijke titel en het is de bedoeling dat zij vrijuit met elkaar kunnen spreken. Dit is geïllustreerd aan de hand van inleidingen over onder meer de volgende onderwerpen: het loonbegrip, negatief loon, gebruikelijk loon, de logica van de volgorde van de loonbelastingwetgeving, correctieberichten, correctieverplichtingen, marginale arbeid, de Verklaring Arbeidsrelatie (VAR), de directeur-grotoaandeelhouder (DGA) en zijn eventuele verzekeringsplicht, de doorbetaaldloonregeling en het materieel werkgeverschap. Tevens werd gedebatteerd over de toekomst van de loonheffingen onder leiding van het Nederlands Debat Instituut. De sprekers doorspekten hun presentaties met (discutabele) stellingen, waarop vaak een levendige discussie volgde.

2. Voorstellen tot vereenvoudiging in de loonheffingen

Inleider: mr. C.W.M. van Ballegooijen

Conferentieleider Van Ballegooijen trapt af met een blik op de politieke toekomst van de loonheffingen. Belangrijke doelen van de politiek zijn momenteel vereenvoudiging van en kostenbesparing in de loonheffingen. Van Ballegooijen roept de conferentie-deelnemers daarom op om met voorstellen te komen om deze doelen te bewerkstelligen. Hij daagt de deelnemers uit een voorstel te doen, waarop de overige deelnemers kunnen reageren. Daarna wordt in een korte stemming de haalbaarheid van het voorstel gepeild. Tot slot somt Van Ballegooijen zelf ook nog een zevental voorstellen op, waarvan er inmiddels drie zijn aanvaard door de politiek.

Een aantal voorstellen wordt doorgeschoven naar de bijdragen van de sprekers en het debat van 10 december (punt 5). Het betreft het voorstel om het loonbegrip nauwkeurig te omschrijven en over te gaan tot een loonheffing zonder vrijstellingen (Schouten), het voorstel voor een loonsomheffing van de werkgever in plaats van van de werknemer (De Zeeuw) en het voorstel om loon in natura forfaitair middels tabellen te waarderen (Dankaart). Het voorstel tot uniformering van de kring der verzekerden, werd tenslotte op 11 december besproken.

Voorstel 1

Van Mulbregt stelt voor, de inhoudingsplicht bij de werkgevers weg te halen en die neer te leggen bij de banken (of andere betaalkantoren). De overgrote meerderheid van de lonen wordt immers giraal betaald. Voordelen van deze wijze van heffen zijn dat de kosten inzichtelijker zijn en dat de te betalen loonbelasting eenvoudig kan worden gescheiden en door de banken in depot bij de Belastingdienst kan worden gestort.

Nadelen die worden geopperd, zijn dat het voorstel geen rekening houdt met de heffing over loon in natura, noch met de betaling van loon door buitenlandse banken. Hoewel sommigen het een interessant idee vinden, is een meerderheid van de deelnemers niet gecharmeerd van dit voorstel.

Voorstel 2

IJzerman oppert de afschaffing van de inkomensafhankelijke bijdrage in de Zorgverzekeringswet (Zvw). Hij stelt voor deze op te nemen in de grondslag van de werknemerspremie. Op de wijze die voorheen gold voor de Ziekenfondspremie, kan dan de werkgever de betaling voor zijn rekening nemen.

Van Ballegooijen informeert naar een oplossing voor het negatieve verschil in belastingopbrengst. Over de vergoeding van de inkomensafhankelijke bijdrage wordt momenteel immers loonbelasting betaald. IJzerman ziet de oplossing voor een budgettair tekort in een tariefsaanpassing in de loonbelasting.

Van Ballegooijen vergelijkt het voorstel van IJzerman met de verwerking van de vergoeding voor de bijdrage in Algemene Ouderdomswet (AOW), waar een brutering in de lonen plaatsvond. Van Schendel laakt deze oplossing omdat dan een debrutering in de pensioenen zal moeten plaatsvinden.

Schouten vraagt zich af hoe in dit systeem niet-werknemers worden behandeld. IJzerman onderkent dit probleem maar is van mening dat ook hier de oplossing ligt in tariefsmaatregelen, zoals de zelfstandigenaftrek.

Hoogstraten stelt dat er geen prikkel uitgaat van een loskoppeling. Een systeem waarin de werknemer verzekerd is maar de werkgever de premie daarvoor betaalt, stimuleert een beroep op de zorg. Van Mulbregt is het hier niet mee eens; hij meent dat er van het huidige systeem juist geen prikkel uitgaat. Anderen spreken dit tegen door te stellen dat er momenteel wel degelijk een prikkel uitgaat van de nominale premie.

Als Zwinkels informeert naar de uitwerking naar de inkomstenbelasting, antwoordt IJzerman dat er in zijn voorstel één percentage wordt gehanteerd in zowel loon- als inkomstenbelasting (IB). Schouten oppert om van de premie Zvw dan maar een volksverzekering te maken. Bij stemming blijkt een meerderheid voor het voorstel van IJzerman. De Zeeuw stelt vast dat iedereen vóór het beleggen van de heffing van de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw bij één persoon is; of dit de werkgever of de werknemer is, dan wel moet worden versleuteld via de tarieven, valt nader te bezien. Van Keersop merkt op dat dit grotendeels een politieke keuze betreft.

Voorstel 3

De Zeeuw meent dat de inning van de loonheffingen gebaat is bij één schijf met één tarief, waarbij de loonbelasting tevens eindheffing is. Het huidige nettoloon wordt dan als het ware een brutoloon. Dit is een eerste stap richting de loonsomheffing. De Zeeuw meldt dat zijn voorstel reeds geopperd werd door de Commissie-Stevens, die al aangaf dat een dergelijk systeem veel voordelen kent. Van Ballegooijen stelt dat dit lijkt op het Engelse systeem, en noemt als groot nadeel het verminderde

denivellerings­effect. Bovendien, aldus Schouten, blijft er geen werk meer over voor de NOB belastingadviseurs. Om het denivellerings­effect op te heffen stelt De Zeeuw voor, dat in de inkomstenbelasting heffingskortingen worden verleend. Hiermee wordt weliswaar de loonbelastingheffing vereenvoudigd, maar worden problemen verlegd naar de inkomstenbelasting. Slechts zes van de 25 aanwezigen omarmen dit voorstel.

Dankaart stelt vraagtekens bij het politiek draagvlak voor de eerste drie voorstellen. Van Schendel meent dat de hantering van een vlaktaks in de loonheffingen, met finetuning in de inkomstenbelasting (rekening houden met de individuele omstandigheden van de belastingplichtige), helpt bij tijdvakproblematiek. Van Keersop onderschrijft dit standpunt.

Voorstel 4

Van Mulbregt stelt voor om de werknemersverzekeringen af te schaffen. In plaats hiervan kan de werknemer verplicht worden zich privaaf te verzekeren. Een alternatief is dat de wetgever de werkgever verplicht zijn werknemers te verzekeren. Van Ballegooijen twijfelt aan politiek draagvlak voor dit vergaande plan. Van Mulbregt meent echter dat er de facto al sprake is van vergaande privatisering van verzekering voor, bijvoorbeeld, arbeidsongeschiktheid. Immers, de mogelijkheden om een uitkering te krijgen of te houden zijn recent ingeperkt, terwijl ook de hoogte ervan velen noopt tot private (bij)verzekering.

Voorstellen conferentievoorzitter

Van Ballegooijen bespreekt zeven voorstellen. De afschaffing van het spaarloon (eufemistisch genoemd de integratie in de levensloopregeling), de afschaffing van het werknemersdeel in de premie Werkloosheidswet (WW) en de afschaffing van de franchise in de WW zijn reeds door de politiek omarmd.

Daarnaast stelt hij voor, de vrijstelling van <500 km bij privé-gebruik auto af te schaffen. De Zeeuw merkt daarbij op, dat hij een eenvoudiger oplossing ziet in het in aanmerking nemen van een eindloonheffing ter grootte van bijvoorbeeld € 3.000 per jaar per auto, ongeacht de catalogusprijs, eventuele eigen bijdrage privé-gebruik of hoeveel kilometers er privé mee gereden wordt. Van Ballegooijen merkt op dat een bedrag van € 7.000 per jaar per auto waarschijnlijk budgetneutraler is.

Een volgend voorstel ter vereenvoudiging van de loonheffingen is de heffing van de premie werknemersverzekeringen middels eindheffing. De huidige tarieven in de eindheffing kunnen overigens verdergaand worden geüniformeerd (bijvoorbeeld door de hantering van slechts twee tarieven, 40% en 80%) en het laatste voorstel is om in meer gevallen het voortschrijdend cumulatief rekenen (VCR) te hanteren. Dit laatste voorstel krijgt weinig bijval. IJzerman en Van Schendel zijn zelfs voor afschaffing van VCR omdat het te lastig wordt bevonden, vooral bij controles. Van Schendel pleit voor eenmalig cumulatief rekenen (ECR), aan het eind van het jaar.

3. Het (huidig) loonbegrip

Inleiders: mr. E.P.J. Dankaart, drs. P.W.H. Hoogstraten en mr. A.L. Mertens

Mertens bespreekt het loonbegrip in het algemeen. De ontstaansgeschiedenis van het loonbegrip vindt zijn oorsprong in het voormalig Nederlands-Indië. Het loonbegrip is niet primair te danken aan de Duitse bezetting. Beproefd werd of het mogelijk was een belasting te heffen van werknemers in voormalig Nederlands-Indië. Omdat deze werknemers niet konden lezen en schrijven werd besloten de werkgever inhoudingsplichtig te maken. Het loonbegrip was destijds ruimer dan na de Duitse bezetting.

Ondanks de woorden "al hetgeen" in artikel 10 Wet LB, betekent dit niet dat wij nu een breed loonbegrip hebben. Mertens stelt dat aan het loonbegrip een drietal wezenscriteria ten grondslag ligt: het voordeelscriterium²[0]; het causaliteitscriterium³[0] (de hoedanigheid, waarin de werknemer het voordeel geniet, alsmede waarin de werkgever het voordeel verstrekt, is doorslaggevend); en het verstrekkingcriterium (de werkgever dient met het voordeel bekend te zijn en bij de toekenning daarvan betrokken te zijn, hoewel dit geen eis is bij fooien en dergelijke prestaties).

Met betrekking tot het verstrekkingcriterium geldt dat de bekendheid bij de werkgever in het geval van fooien een veronderstelde bekendheid is. In het arrest over de omzet van de touringcarchauffeur⁴ [0] is er sprake van loon, omdat de werkgever het voordeel aan de werknemer laat en niet zelf neemt. In het arrest over het kerstpakket via de personeelsvereniging⁵[0] had de werkgever bekendheid met het voordeel kunnen hebben, doordat de werkgever de personeelsvereniging grotendeels zelf met financiële middelen heeft gevoed. In het zogenoemde verduisteringsarrest⁶[0] speelt niet alleen de bekendheid van de werkgever, maar ook de hoedanigheid waarin de werknemer het voordeel geniet een rol. Hij geniet dit voordeel niet als werknemer, maar als dief.

Mertens poneert de stelling dat het geldende loonbegrip toepassing a contrario verhindert van de vrijstellingsbepalingen uit artikel 11 e.v. Wet LB. In de definitie van het loonbegrip is het loon begrepen, de vrijstellingen zijn in artikel 11 e.v. LB geregeld. De huidige wet- en regelgeving is dus niet gebaseerd op een gesloten loonbegrip⁷ [0]. Mertens is voorstander van een open loonbegrip dat gevormd wordt door de bovengenoemde drie criteria minus vrijstellingen. De vrijstellingsbepalingen in de Wet LB strekken ertoe voordelen buiten het loonbegrip te plaatsen en hebben geen rangorde. Een rangorde is alleen te bereiken door in een vrijstellingsbepaling de beperking tot een rangorde op te nemen.

In het kader van negatief loon poneert Dankaart de stelling: loon is loon, positief of negatief. Het gaat enkel om het vaststellen van het nadeel uit dienstbetrekking. Het is daarbij irrelevant of sprake is geweest van een (eerder) positief loon, met uitzondering van voordelen uit verduistering e.d. Een goed voorbeeld van negatief loon zonder dat sprake is van (eerder) positief loon is een boetebeding, causaal toe te rekenen aan de dienstbetrekking. De terugbetaling van het onbelaste deel van een verhuiskostenvergoeding is op grond van één enkel zinnetje in de parlementaire geschiedenis vanaf 2001 geen negatief loon. Hier kan zijns inziens anders tegenaan gekeken worden. Het vervallen van onvoorwaardelijke personeelsopties bij ontslag vormt wel negatief loon⁸[0].

In het geval van terugbetalingen in internationaal verband, zal er vermoedelijk geen sprake zijn van negatief loon wanneer het eerdere voordeel niet in Nederland in de heffing is opgekomen. Hier komt een allocatieprobleem naar voren.

Hoogstraten brengt de stelling naar voren: loon is loon omdat het aan de begripsomschrijving van artikel 10 voldoet. Er kan geen verschil ontstaan als het loon van een ander dan de werkgever komt. De Wet LB zou uitgebreid moeten worden met een lage voorheffingsbepaling (stel 10%) op uitkeringen en verstrekkingen aan derden, welke voorheffing voor de werknemer (de derden) verrekenbaar is met zijn aanslag inkomstenbelasting.

Naar de mening van Hoogstraten heeft het loon uit artikel 3.81 Wet IB dezelfde causaliteit en bron als het loon genoemd in artikel 10 Wet LB. Het loon van derden kan geen andere causaliteit en bron hebben dan die van het artikel 10-loon. De causaliteit is de relatie van het voordeel met de dienstbetrekking. De HR heeft het echter over verschillende loonbegrippen. Wanneer het immers gaat om loon van derden is volgens de HR de verrichte arbeid de bron en is dus het causaal verband met het genoten voordeel anders. Wanneer er te weinig causaal verband van het voordeel met de verrichte arbeid is, is er volgens de HR geen sprake van loon⁹[0].

Volgens Hoogstraten zou de HR moeten omgaan en alleen de relatie met de dienstbetrekking als causaal verband moeten aanwijzen. Van Schendel heeft een voorkeur voor de beloning voor arbeid als causaal verband met de dienstbetrekking.

Voorbeeld: Een werknemer krijgt bij zijn 12,5-jarig huwelijk een cadeau van een cliënt van zijn werkgever. Voor het antwoord op de vraag of sprake is van een loon dient eerst de causaliteit met de dienstbetrekking te worden bekeken en daarna of sprake is van een beloning voor een werkzaamheid of verrichte werkzaamheden. Omdat het cadeau afkomstig is van een derde is, gelet op o.a. het Dow Chemical arrest, cruciaal of het cadeau een vergoeding (in ruime zin) is voor hetgeen de werknemer heeft verricht (arbeid). Naar de mening van Hoogstraten zou eerst beoordeeld moeten worden of op basis van de leer van de redelijke toerekening sprake is van loon. In dit voorbeeld zou volgens Hoogstraten hiervan geen sprake zijn omdat het cadeau opkomt in een ander milieu.

Artikel 32ab Wet LB is in de praktijk een tweede loonbegrip geworden. Op basis van 'chantage' passen werkgevers dit artikel maar toe, omdat anders hun zakenrelatie met de Belastingdienst te maken krijgt, en de Belastingdienst aan deze relatie een heffing zal opleggen. De verrichte arbeid is hier omkoping (steekpenningen). Dankkaart zegt dat uit Kamervragen blijkt dat het gaat om het voordeel dat er voor de ontvanger is. De zakelijke overwegingen zijn niet van belang voor de LB. Artikel 32ab Wet LB heeft een gebrekkige rechtsgrond, met een grote AWR (inlichtingenartikel) achtergrond.

De volgende stelling van Dankkaart luidt: het besparingscriterium en de (fragmentarische) waarderingsregels in de Uitvoeringsregeling LB dienen vervangen te worden door een sluitend systeem van waarderingsregels voor goederen die aan de werknemer door de werkgever ter beschikking gesteld worden voor gemengd gebruik naar het model van de tarieftabellen in de omzetbelasting. Deze nieuwe waarderingsregels kunnen een percentage van de kostprijs van de goederen zijn of van de waarde in het economische verkeer.

Er bestaan in de Wet LB voor een deel waarderingsregels: aan sommige vrijstellingen zijn maximum percentages of bedragen verbonden. Handiger is het volgens Dankkaart om, net als in de Wet op de Omzetbelasting, tabellen in te voeren met waarderingsregels en -percentages.

Er komen met deze stelling veel vragen op. Hoe gaat men dan om met vergoedingen (waarvoor dezelfde vrijstellingen van toepassing zijn als verstrekkingen)? Wat wordt precies verstaan onder gemengde goederen? Worden in de tabellen waarderingsregels tegen kostprijs of tegen de waarde in het economische verkeer opgenomen?

Het opnieuw definiëren van beloningselementen is volgens Dankkaart geen goed argument om tegen de invoering van deze tabellen te zijn. Ook onder de huidige wet- en regelgeving zal een beloningselement eerst moeten worden afgestemd met artikel 10 Wet LB. Alleen als sprake is van loon, dan kan belasting plaatsvinden via de waarderingstabellen. Een ander voordeel van de tabellen is dat de bijtelling van de auto van de zaak niet voor alle werknemers met een privégebruik van meer dan 500 kilometer gelijk is. Tot bijvoorbeeld 3000 kilometer en/of 5000 en/of 10.000 kilometer privégebruik kunnen hogere bijtellingen plaatsvinden. IJzerman vindt dit geen voordeel, omdat in 2004 en 2005 ook verschillende categorieën privégebruik belast werden, hetgeen tot nogal wat problemen heeft geleid.

Uit een stemming onder de deelnemers blijkt dat de meerderheid tegen de invoering van dergelijke waarderingstabellen is.

Hoogstraten stelt ten slotte dat het begrip aanspraken noch in de wet noch in de jurisprudentie tot wasdom is gekomen en daarom uit de wetgeving moet verdwijnen. Wanneer is sprake van recht op loon en wanneer is sprake van loon in de vorm van een recht? Voor alle aanspraken dient de omkeerregel tot hoofdregel te worden bestempeld.

Een aanspraak op grond van artikel 10, lid 2 Wet LB is, kort gezegd, een recht om één of meer uitkeringen te ontvangen, waarbij in het algemeen kenmerkend is dat de werkgever deze dekt door in

eigen beheer een fonds op te bouwen of daarvoor stortingen te doen.

Voor deze stelling geeft Hoogstraten als voorbeeld dat een jonge, gezonde werknemer, die een aanspraak heeft op een ziektekostenvergoeding, deze aanspraak niet als voordeel zal aanmerken. Het is namelijk niet waarschijnlijk dat deze werknemer binnenkort zijn recht op deze aanspraak zal doen gelden. Reëler is ook dat loonheffing wordt betaald op het moment dat de werknemer daarvoor geld heeft, vanwege de uitkeringen (pay as you go). Het is vervolgens aan de wetgever om eventueel vrijstellingen voor bepaalde uitkeringen en verstrekkingen in de wet op te nemen.

Uit een stemming onder de deelnemers blijkt dat de meerderheid voor afschaffing van de belaste aanspraak is en voor uitstel van heffing.

Van Ballegooijen voegt daaraan toe dat in Duitsland niet alleen de aanspraak op een uitkering, zoals pensioen, is belast, maar dat bij uitkering ook het opgebouwde rendement (bijvoorbeeld rentedeel) wordt belast. Op de Nederlandse Antillen is de aanspraak in beginsel ook niet vrijgesteld.

4. Correctieberichten

Inleiders: mr. F. Pouw en Th.J.M. van Schendel

Pouw geeft zijn visie op het waarom, hoe en wanneer van het correctiebericht (artikel 28a Wet op de loonbelasting 1964). Het belang van het correctiebericht is tweërlei: enerzijds juiste, volledige en actuele polisadministratie, ook als er geen heffingsgevolgen zijn (gegevensbelang), anderzijds de mogelijkheid looncorrecties door te geven op collectief niveau of op individueel werknemersniveau (*heffingsbelang*). Waar het laatste belang voorheen als belangrijkste werd beschouwd, is het eerste thans van groot belang, gezien het groot aantal afnemers van de gegevens die middels het correctiebericht in de polisadministratie worden opgenomen.

Pouw beschrijft de werking van het correctiebericht als volgt. Per onjuiste dan wel onvolledige loonaangifte dient een elektronisch correctiebericht te worden ingestuurd. Dit correctiebericht kan ook samen met een elektronische loonaangifte plaatsvinden. Tenslotte kan vanaf 1 januari 2007 ook een los correctiebericht worden ingezonden. De reden voor het inzenden van een correctiebericht kan zijn een eerdere onjuiste of onvolledige loonaangifte, dan wel als gevolg van een wettelijke verplichting. De inhoudingsplichtige is namelijk wettelijk gehouden na het verstrijken van de aangiftetermijn uit eigen beweging een correctiebericht in te zenden (artikel 28a, eerste lid, Wet LB 1964), maar hij kan daartoe ook verplicht worden door de inspecteur (artikel 28a, tweede lid, Wet LB 1964). Dit is de zogenaamde correctieverplichting. Het correctiebericht dient uiterlijk bij de tweede elektronisch aangifte ná het constateren van de omissie in de originele aangifte te worden ingediend. Artikel 80a Uitvoeringsregeling Loonbelasting 2001 (URLB 2001) stelt dat zelfs aan de ex-inhoudingsplichtige een dergelijke correctieverplichting kan worden opgelegd. Hier geldt een termijn van 8 weken na het constateren van de fout.

Maar hoe kan de inspecteur beoordelen of de inhoudingsplichtige zijn correctieverplichting tijdig is nagekomen? Mertens beantwoordt dit discussiepunt met een tegenvraag: wanneer is überhaupt sprake van een *constatering* door de inhoudingsplichtige? Hij geeft hierbij het voorbeeld van een grote onderneming met duizenden werknemers en zes grotendeels gescheiden loonadministraties. Wanneer bij één werknemer van één vestiging een foutje wordt ontdekt, is dan reeds sprake van een constatering?

Pouw benadrukt nogmaals het gegevensbelang. Dankaart en Mertens pleiten voor het omkeren van de verplichting tot gegevenslevering voor de werkgever, die met een onevenredig zware last is opgezadeld. In dit verband wordt gerefereerd aan de noodzaak tot dubbele gegevenslevering in 2007. De Zeeuw stelt mede hierom voor dat vanwege de (nieuwe) verplichting tot het leveren van gegevens, de

werkgever een afdrachtvermindering van € 500 per werknemer per jaar van de Belastingdienst zou moeten ontvangen. Ook Van Schendel is hiervoor.

De correctieplicht, aldus Pouw, blijft vijf jaar bestaan. Dit betekent dat, indien in 2012 nog een (constructieve) onjuistheid of onvolledigheid wordt geconstateerd, er over de jaren 2007 tot en met 2011 alle loonaangiften van alle werknemers middels correctieberichten dienen te worden gecorrigeerd.

Het eerste discussiepunt van Pouw is het volgende. Stel dat de Hoge Raad in 2012 beslist dat de op de werknemers verhaalde premie met betrekking tot de Wet gedeeltelijk arbeidsgeschikten (WGA) een fiscale aftrekpost is. (1) Wat betekent dit voor de correctieplicht van inhoudingsplichtigen die de WGA-premie netto hebben ingehouden? (2) En hoe kan een inhoudingsplichtige zijn correctieplicht naleven als hij tussentijds van softwarepakket is gewisseld? Dankaart is van mening dat softwarepakketbouwers, desnoods wettelijk, zouden moeten worden verplicht hun pakketten op elkaar af te stemmen. Ook zouden alle pakketten de mogelijkheid moeten kennen, een back-up te maken van alle reeds aan de Belastingdienst ingezonden gegevens. (3) Hoe weet de werkgever, dan wel de LB-inspecteur, of de werknemer datgene dat moet worden gecorrigeerd al heeft opgegeven in de inkomstenbelasting (de zogenaamde IB-check)? De oplossing die Pouw hiervoor aandraagt is dat de werkgever dient te bewijzen dat de werknemer datgene al in de IB heeft betrokken. De inspecteur heeft momenteel niet de mogelijkheid, wijzigingen aan te brengen in de polisadministratie. Deze mogelijkheid is alleen voorbehouden aan de werkgever, middels correctieberichten. Mocht de werknemer zijn WGA-premie hebben afgetrokken in de IB, hetgeen wegens de geringe bedragen de IB-inspecteur ontgaan kan zijn, dan kan de werkgever vijf jaar later dus worden verplicht, de polisadministratie middels correctieberichten aan te passen.

Pouw bespreekt artikel 80a, vijfde lid, URLB 2001. Op grond van dit artikel, dat sinds 2007 geldt, mag een correctie worden ingediend los van de loonaangifte. De Belastingdienst legt dan een naheffingsaanslag op of verleent een ambtshalve teruggaaf. Een los correctiebericht dient, per onjuiste aangifte, binnen acht weken ná de constatering van het feit te worden ingediend. Van Schendel merkt op dat als een werkgever over 2006 een los correctiebericht indient en voorts niets terughooft van de Belastingdienst, er vanuit mag gaan dat alles in orde is. Pouw stelt echter, dat op dit moment de systemen van de Belastingdienst en de marktpartijen onvoldoende in staat zijn, betaling op losse correctieberichten te verwerken. Van Ballegooijen meent dat beide partijen, enerzijds Belastingdienst en anderzijds werkgevers en hun adviseurs, dienen te handelen in de geest van de regelgeving omtrent correctieberichten. Zo kan bijvoorbeeld bezwaarlijk een correctieverplichting worden opgelegd, indien de werkgever weet dat de Belastingdienst reeds op de hoogte is van het feit dat de polisadministratie op een bepaald punt onjuist/onvolledig is. Pouw onderschrijft dit standpunt. Van Ballegooijen vervolgt met de stelling dat de Belastingdienst in staat moet worden gesteld, zelf veranderingen aan te brengen in de polisadministratie. Van Keersop vraagt zich af of de werkgever na het indienen van correctieberichten nieuwe salarisslips aan zijn werknemers dient uit te reiken. Pouw ziet geen verschil met de oude situatie, waar dat doorgaans niet gebeurde nadat een naheffingsaanslag was opgelegd.

Op grond van het Besluit van 14 mei 2007 is het onder voorwaarden mogelijk, af te zien van correctieplicht op individueel werknemersniveau. Pouw stelt dat het 'niet of moeilijk individualiseerbaar loon' uit dit Besluit een ander begrip is dan het 'moeilijk te individualiseren loon' van artikel 31, eerste lid, onderdeel d, Wet LB 1964. De conferentiedeelnemers onderschrijven deze stelling.

Discussiepunt 2. Wat als een correctiebericht noodzaakt tot de nabetaling van WW-premie? Er bestaat een wettelijk verhaalsverbod van het werknemersdeel, dat dus ook door de werkgever zal moeten worden betaald. De werkgever draagt wel af maar houdt niet in; kan de software dat wel aan?

Discussiepunt 3. Stel er is sprake van een auto van de zaak. De werknemer beschikt niet over een verklaring geen privé-gebruik, maar levert achteraf het bewijs dat hij minder dan 500 km privé heeft gereden. In de IB wordt een teruggave verleend aan de werknemer. De polisadministratie is nu onvolledig, terwijl de werkgever initieel een juiste opgave gedaan heeft. Pouw stelt onweersproken dat aan de werkgever in een dergelijk geval geen correctieverplichting mag worden opgelegd.

Van Schendel bespreekt de formeelrechtelijke merites van het correctiebericht. Hij laakt het feit dat formeelrechtelijk niet geregeld is wat de status ervan is. Artikel 28a, vijfde lid, Wet LB 1964 stelt dat het correctiebericht geen bezwaarschrift in de zin van de Algemene wet rijksbelastingen (AWR) is. Het is ook geen aangifte in de zin van de AWR, slechts een herstel van een eerdere loonaangifte. Uit de parlementaire behandeling blijkt dat het ook geen onderdeel uitmaakt van de loonaangifte zelf. Als het correctiebericht niet onder de AWR valt, dan misschien onder de Algemene wet bestuursrecht (Awb)(artikel 1:3)? Volgens De Zeeuw is het correctiebericht 'niets', volgens Van Mulbregt een verzoek om ambtshalve teruggave. Schouten oppert een verzoek om een beschikking; Van Mulbregt een verplichte verbetering en Pouw een financiële beschikking. Hij benadrukt dat het gegevensbelang van het correctiebericht belangrijker is dan het financiële belang. De Zeeuw refereert aan de brief die de werkgever in de jaren voor 2005 aan de Belastingdienst stuurde met het verzoek om een verandering aan te brengen in zijn aangifte: dit betrof een aanvraag tot een beschikking (artikel 1:3, derde lid, Awb). IJzerman ziet een overeenkomst tussen deze aanvraag en het correctiebericht en meent hiermee een rechtsingang gevonden te hebben. De Zeeuw weerspreekt dit: voor het doen van een aanvraag is een belanghebbende nodig en die moet een (financieel) belang hebben. Alleen voor financiële wijzigingen zou de vergelijking met de aanvraag dus een rechtsingang bieden. Van Schendel is van mening dat het gesloten systeem van de AWR geen duidelijkheid verschaft over de status van het correctiebericht.

Vervolgens wordt de rechtsbescherming bij een opgelegde correctieverplichting ex artikel 28a, tweede lid, Wet LB 1964 besproken. Van Schendel stelt dat de correctieverplichting het zwaarste drukmiddel van de Belastingdienst is en maant om hier terughoudend mee om te gaan. Er zijn immers voorbeelden te over van zaken die voor meerdere uitleg vatbaar zijn; genoemd wordt de langlopende discussie over het feit of een blackberry nu een telefoon of een PC is. Van Schendel becijfert wat een werkgever een omvangrijke correctieverplichting zou kosten. Bijvoorbeeld een correctie voor 5000 werknemers maal 12 maanden maal drie jaren = 180.000 correctieregels. Van Schendel vindt dat de afwezigheid van een rechtsmiddel tegen de oplegging van een dergelijke correctieverplichting niet door de beugel kan, aangezien de Belastingdienst bij weigering van de correctieverplichting kan dreigen met een naheffingsaanslag en bijbehorende omkering van de bewijslast. Hoogstraten wijst Van Schendel op het feit dat dit niets anders inhoudt dan vroeger. Dankaart ziet een overeenkomst met een uitspraak van de Hoge Raad (op het gebied van de omzetbelasting, met veronderstelde werking naar de loonbelasting) dat er een verplichting bestaat voor de inhoudingsplichtige om een geconstateerde fout zelf aan te geven bij de Belastingdienst. Deze uitspraak mag zien op de jaren voor 1 januari 2006 maar werkt waarschijnlijk nog door in het nieuwe systeem. Dankaart vraagt zich wel af waarom er op het niet nakomen van de correctieverplichting zo'n relatief geringe boete (van € 1134) staat, als het zo'n belangrijk onderdeel van het nieuwe systeem is. Pouw wijst op de wettelijke berekeningswijze van de boete, die kan worden opgelegd per aangifte en dus in het geval van het cijfervoorbeeld geen 5000 x 12 x 3 maar toch altijd nog 12 x 3 x € 1134 kan bedragen. IJzerman stelt dat jurisprudentie van de Hoge Raad in een dergelijk geval matiging van de boete voorschrijft.

Als mogelijke oplossing voor het gebrek aan rechtsbescherming bij het opleggen van een correctieverplichting noemt Van Schendel de oplegging bij voor bezwaar vatbare beschikking. Dit naar analogie van het Wetsvoorstel rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus (nr. 30.645). Goosen wijst op het gevaar van een dubbele rechtsgang, omdat dan opnieuw kan worden geprocedeerd als de Belastingdienst besluit (over hetzelfde feit) een naheffingsaanslag op te leggen.

Met de correctieplicht van de werkgever over *collectieve* gegevens heeft Van Schendel geen probleem. Hier kan immers de naheffing middels eindheffing van de werkgever plaatsvinden (heffingsbelang). Net als voorheen geldt hier een naheffingstermijn van vijf jaar. Van Schendel brengt tegen de correctieplicht op het gebied van de individuele gegevens in, dat van het veronderstelde equivalentiebeginsel in de werknemersverzekeringen in Nederland al lang geen sprake meer is.

Discussiepunt 4. Iets anders is de correctieplicht van de werkgever over *individuele* gegevens. Minister De Geus stelde tijdens de parlementaire behandeling van de Wet administratieve lastenverlichting in de sociale zekerheid (Walvis, 2004) dat naheffingen geen gevolgen zouden hebben voor reeds vastgestelde uitkeringen. Van Schendel vraagt zich af waarom bij een naheffing over vijf jaar (het heffingsbelang) ook over die vijf jaar de polisadministratie op individueel werknemersniveau gecorrigeerd moet worden, terwijl het uitkerings- en het gegevensbelang voor in ieder geval twee jaar ontbreekt. De referentieperiode voor uitkeringsloon ligt slechts één jaar in het verleden ligt (WW) of maximaal drie jaar (WIA). Pouw meent dat een goede reden kan zijn de invoering van het middelloonsysteem bij pensioenen. De pensioenfondsen zijn een belangrijke afnemer van de gegevens in de polisadministratie, en voor de berekening van het pensioen van de werknemer dienen ze te beschikken over de exacte loongegevens van alle jaren.

Van Ballegooijen is van oordeel dat Pouw en Van Schendel, gezien hun belangrijke analyses, eerder de politiek hadden moeten bereiken. Van Schendel repliceert met de opmerking dat hij in het verleden vaker individuele Kamerleden heeft benaderd, maar hierop nauwelijks respons krijgt.

5. Forumdiscussie over de toekomst van de loonheffingen

De eerste dag van de conferentie werd afgesloten met een debat onder leiding van de heer mr. Roderik Van Grieken, directeur van het Nederlandse Debat Instituut. De deelnemers werden in drie willekeurige groepen verdeeld, en kregen in totaal drie stellingen voorgelegd. Eén groep was gehouden, steeds na het aanhoren van een korte inleiding, vóór of tegen de stelling te kiezen. De beide andere groepen werden onderverdeeld in een pro- en een contra-kamp en werden uitgenodigd om, in een *setting* als in het Britse lagerhuis, argumenten vóór of tegen de stelling te laten horen, waarbij natuurlijk op elkaar werd gereageerd. Dit werd voor ieder kamp voorafgegaan door een kort betoog van een deelnemer, die zich had voorbereid op de kwestie en derhalve een gedegen onderbouwing van de belangrijkste argumenten kon produceren. Na afloop van het debat werd dan opnieuw gestemd, waarbij het voorkwam dat iemand zich had laten overtuigen en mitsdien van stem veranderde.

Inleider algemeen, inleider vóór en inleider tegen waren alternatief Van Ballegooijen, Hoogstraten en Schouten. De volgende drie stellingen werden, te vuur en te zwaard, verdedigd:

Stelling 1: de wetgever dient een strikt gesloten loonbegrip te hanteren

Slechts twee stemhoudende deelnemers waren vóór deze stelling. Kennelijk het meest overtuigende argument tegen een gesloten loonbegrip was de daaruit voortkomende noodzaak van een uitputtende

beschrijving van zoveel mogelijk variabele vormen van loon, een niet aantrekkelijk vooruitzicht getuige de omvangrijke regelgeving omtrent het fiscaal pensioen. Op grond van dit argument werd namelijk nog een stem gewijzigd. De allegorie van een toiletbezoek waarbij de diverse aldaar gepleegde handelingen verschillend door de fiscus worden belast, levert de prijs van de banaan op.

Stelling 2: na indiening van de loonaangifte moet de werkgever, voorzover te goeder trouw, gevrijwaard zijn van eventuele correcties

Kennelijk houdt dit onderwerp de deelnemers niet verdeeld, getuige de acht tegenstemmers, met slechts één voor. Een stem werd gewijzigd vanwege het gestelde vertrouwen in de juiste beantwoording van een vraag door de BelastingTelefoon.

Stelling 3: de vier loonheffingen moeten één loonsomheffing ten laste van de werkgever worden

Aanvankelijk zijn de meningen verdeeld (vier vóór, drie tegen). Eén van de argumenten tegen is het feit dat Nederland verdragsrechtelijk gebonden is aan een scheiding tussen loonbelasting en premie werknemersverzekeringen. Het met deze stelling samenhangende neveneffect van de eenvoudiger afschaffing van de hypotheekrenteaf trek, is hier echter het doorslaggevende argument voor de wijziging van een stem.

De beker is voor Van Mulbregt, die op rustige wijze zijn standpunt toelicht en tegenargumenten pareert. Dit is een van de drie pijlers van een goed debater; de andere twee zijn overtuigingskracht ('be the argument') en de kracht van de argumentatie (dit vond Van Grieken moeilijk te beoordelen gezien zijn onbekendheid met het onderwerp).

6. Marginale arbeid en opting-in

Inleiders: mw mr. E.M.L. Goosen (marginale arbeid) en drs. J.C. de Zeeuw (opting-in)

Goosen licht het nut en de werking van de Verklaring arbeidsrelatie (VAR) toe (artikel 6a Wet LB 1964). Voor degene die beschikt over een VAR-wuo (winst uit onderneming) of VAR-dga, wordt zijn of haar opdrachtgever niet beschouwd als inhoudingsplichtige. De betreffende VAR moet dan wel betrekking hebben op soortgelijke werkzaamheden. Hiervoor moet sprake zijn van "dezelfde condities", dienen de werkzaamheden te vallen binnen hetzelfde kalenderjaar waarvoor de VAR geldt en dient de opdrachtgever de identiteit van de VAR-houder vast te stellen. De voorwaarde "dezelfde condities" is niet in het artikel te vinden, maar volgt wellicht uit de verwijzing naar art. 3.156 Wet IB. Er wordt gesproken over wanneer sprake is van "dezelfde condities". Duidelijk is dat het niet voldoende is als steeds dezelfde arbeidsbeloning wordt bedongen. IJerman oppert dat de voorwaarde ziet op de mogelijkheid dat bijvoorbeeld een journalist (die voor zijn werkzaamheden een VAR verkrijgt) tevens werkzaamheden als klusser uitoefent (waarvoor dan de VAR niet zou gelden). Schouten pleit voor een ruime begripsomschrijving, maar realiseert zich tegelijkertijd dat dit verwarring in de hand werkt. Onder de definitie van een "schrijvende werkzaamheid" zouden immers ook de werkzaamheden van een boekhouder kunnen vallen.

Het belangrijkste doel van de VAR is rechtszekerheid voor de opdrachtgever te goeder trouw. Een handelen te kwader trouw is lastig aan te tonen, beseffen de conferentiedeelnemers. Van Mulbregt geeft het voorbeeld van een vakkenvuller die een VAR aanvraagt op grond van werkzaamheden als logistiek medewerker.

De VAR is geïntroduceerd op 1 januari 2001 en gold toen alleen voor de loonbelasting. Met ingang van 1 januari 2002 werd de werkzaamheid uitgebreid naar de werknemersverzekeringswetten en sinds 1 januari 2006 geldt het artikel 6a Wet LB 1964, waardoor de houders van een VAR-dga en VAR-wuo en hun opdrachtgevers, mits te goeder trouw, gevrijwaard zijn van de inhouding van loonheffingen.

Goosen beschrijft de werkwijze rond de aanvraag van de VAR. Belastingdienst Oost/kantoor Winterswijk is bij uitstek bevoegd, binnen acht weken een VAR af te geven. De afgegeven VAR betreft een voor bezwaar vatbare beschikking. In verband met de Europese regels voor vrij verkeer van personen, kan een VAR ook worden afgegeven aan een buitenlands belastingplichtige. De voorwaarden hiervoor zijn wel afwijkend: zo dienen opdrachtgever en opdrachtnemer tezamen een aanvraag in te dienen en kan deze alleen gelden voor een specifieke werkzaamheid. Deze voorwaarde geldt niet voor de binnenlandse belastingplichtige, die ook een generale VAR kan krijgen. Vliese informeert naar de rechtsongelijkheid die hieruit blijkt. Hij geeft aan dat de buitenlandse belastingplichtige ook een langere vragenlijst dient in te vullen. Goosen meent dat in het geval van een buitenlands belastingplichtige meer gegevens nodig zijn, bijvoorbeeld om, in verband met de heffing, te bepalen welk deel van het loon dan wel de vergoeding van de buitenlands belastingplichtige aan Nederland dient te worden toegerekend. Van Keersop voegt hieraan toe dat het verschil in werkwijze met betrekking tot de afgifte van een VAR aan een buitenlands dan wel binnenlands belastingplichtige in een uitspraak van het Hof te Arnhem¹⁰^[0] goedgekeurd is. Hier brengt Schouten tegenin dat het verschil in lengte van de gehanteerde vragenlijsten een belemmering van vrij verkeer van personen zou kunnen vormen en dat dit onderwerp nog niet in een Europese procedure aan de orde is geweest. Van Ballegooijen vraagt zich af waarom een inspecteur niet tevens zou mogen vragen naar de gegevens van de buitenlands belastingplichtige die van belang zijn voor een juiste invordering? De inspecteur geeft met de afgifte van een VAR immers mogelijk een inhouding prijs. Hier wordt tegenin gebracht dat de buitenlands belastingplichtige evengoed belasting over zijn winst uit onderneming verschuldigd zal zijn, waardoor geen sprake zal zijn van het prijsgeven van inhouding. Van Mulbregt ziet om deze reden geen verschil tussen de buitenlandse en binnenlandse belastingplichtigen: in beide gevallen leidt de invulling van de vragenlijst mogelijk tot het prijsgeven van heffing. Van Keersop ziet geen rechtsongelijkheid in een langere vragenlijst, omdat er sprake is van ongelijke gevallen. Alternatief kan naast de vragenlijst een aparte vragenbrief aan de buitenlands belastingplichtige worden verzonden, maar dat lijkt hem niet doelmatig. Streng ziet een grotere rechtsongelijkheid in het feit dat de VAR door buitenlanders alleen in combinatie met een (potentiële) opdrachtgever kan worden aangevraagd.

Mertens zet vraagtekens bij het nut van artikel 6a Wet LB 1964. Immers, de wet regelt wat onder een inhoudingsplichtige wordt verstaan. Ben je geen inhoudingsplichtige, dan val je niet onder de wet. Een apart artikel dat aangeeft wanneer je niet als inhoudingsplichtige wordt gezien, is dus innerlijk tegenstrijdig of tenminste dubbelop. Porsius meent dat artikel 6a beoogt extra zekerheid voor de opdrachtgever te bieden. Dankkaart stelt dat de VAR declaratoir is en niet constitutief. De gestelde zekerheid is daarmee een schijnzekerheid, omdat de VAR op onjuiste wijze kan zijn aangevraagd, terwijl tegelijkertijd iemand die geen VAR bezit, heel wel als zelfstandige kan worden aangemerkt.

Langevoord vraagt zich af ten opzichte van wie de VAR werkt. Hij geeft het voorbeeld van een timmerman in het bezit van een VAR, die werkzaam is via een uitzendbureau. Het uitzendbureau betaalt het loon, de inlener is de opdrachtgever. Bindemann meent dat in het gegeven voorbeeld geen sprake is van "dezelfde condities", waardoor de timmerman zijn VAR niet tegen een eventueel leiding en toezicht bij de opdrachtgever kan inroepen. De aanwezigheid van leiding en toezicht bij de opdrachtgever impliceert immers een gezagsverhouding, welke in de meeste gevallen verzekeringsplicht voor de werknemersverzekeringen met zich brengt. Schouten oppert om in een dergelijk geval de verschuldigde loonheffingen na te heffen van de bewuste timmerman.

De VAR-wuo en de VAR-dga vertonen qua werking overeenkomsten met de zelfstandigheidsverklaring welke voor 1 januari 2005 gold. De Memorie van Toelichting stelt in dit verband dat er "geen wijziging is beoogd". Goosen vermoedt desondanks, dat sinds de werking van de VAR voor de premies werknemersverzekeringen, er ten onrechte premies wegvloeien.

Bij afgifte van de VAR-row (resultaat uit overige werkzaamheden) blijft er voor de opdrachtgever en opdrachtnemer rechtsonzekerheid bestaan. Er kan namelijk achteraf alsnog tot verzekeringsplicht en inhoudingsplicht worden geconcludeerd, waarop naheffingen kunnen volgen. Een dergelijke VAR is dus, net als de VAR-loon, niet gewenst door opdrachtgever en opdrachtnemer. Mertens en Schouten trekken het nut van een VAR-loon in twijfel, omdat het niets toevoegt. IJzerman stelt dat de afgifte van een VAR-loon inhoudt dat de opdrachtgever de beoogde opdrachtnemer niet inhuurt. Goosen en Zwinkels merken op dat de IB-inspecteur achteraf de arbeidsverhouding nogmaals kwalificeert en anders kan besluiten dan de LB-inspecteur. Langevoord vindt dit onterecht, omdat de rechtszekerheid gebiedt dat er aan een eenmaal in de loonbelasting gegeven kwalificatie niet getornd wordt.

Een ander knelpunt van de VAR is de fraudegevoeligheid van het formulier. Websites helpen aanvragers met hoe de kruisjes op het formulier te zetten zodat de beoogde VAR-wuo wordt afgegeven. Daarbij komt dat werkgevers in bepaalde sectoren druk uitoefenen op personeel om een VAR aan te vragen, onder dreiging van het verlies van de baan. IJzerman stelt dat de VAR op deze wijze een valse rechtsbescherming biedt, aangezien de VAR te kwader trouw verkregen is. De Belastingdienst bekijkt daarom momenteel de mogelijkheid om voor bepaalde sectoren standaard geen VAR-wuo meer af te geven. Van Keersop denkt dat dit een politieke keuze moet zijn. In dit verband wordt opgemerkt dat in sommige sectoren (denk aan de bouw) noodzakelijkerwijs eerder een beroep op een uitkering wordt gedaan. Schouten ziet tevens een knelpunt in de uitwerking van de VAR in het civiele recht. Het probleem van een zieke werknemer die werkzaam was op basis van een VAR (en dus geen uitkering zou mogen claimen) verschuift zo van de loonheffingen naar de uitkeringskant. Alwaar alsnog beslist kan worden dat sprake was van een dienstbetrekking, waarover echter geen premie is betaald. Mertens stelt dat de wetgever ervan uitgaat dat de opdrachtnemer dit zelf inschat en regelt. Schouten meent daarnaast dat de afgifte van een VAR-loon op voorhand uitwerkt als een correctieverplichting. Waarom stuurt de inspecteur niet gewoon een brief waarin hij stelt dat de onderhavige arbeidsrelatie kwalificeert als een diensbetrekking?

Goosen oppert als mogelijke oplossingen de VAR alleen af te geven aan bepaalde beroepsgroepen of juist bepaalde beroepsgroepen niet, of - als ultieme remedie - een vorm van opting-out in de wet te introduceren.

Opting-in

De Zeeuw bespreekt de 'opting-in' regeling van artikel 4, onderdeel f Wet LB 1964 en artikel 2g, eerste lid, onderdeel b van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (UBLB 1965). Hij verhaalt over het onderscheid tussen ondernemerschap en werknemerschap. In het laatste geval is sprake van een echte dienstbetrekking (vereisten hiervoor zijn de aanwezigheid van de betaling van een vergoeding, persoonlijke arbeidsverplichting en een gezagsverhouding) of een fictieve dienstbetrekking (de arbeid wordt persoonlijk verricht met een minimumduur en -hoogte van de vergoeding). De opting-in regeling betreft een fictieve dienstbetrekking op verzoek, die zich beperkt tot de heffing van loonbelasting, volksverzekeringen en de Zvw. Opting-in is niet mogelijk voor de werknemersverzekeringen en heeft geen arbeidsrechtelijke gevolgen. De regeling is bedoeld voor pseudo-werknemers waarvoor in de wet niets is geregeld, zoals politieke ambtsdragers en bestuurders van stichtingen en verenigingen. Ook kan de regeling worden gebruikt voor geestelijken, auteurs en werkzaamheid in familieverhoudingen (samenhang met artikel 2 onderdeel e UBLB 1965), alsmede huispersoneel (artikel 5 Wet LB 1964).

Overigens vallen wethouders inmiddels onder de commissarisbepaling. Voor allen geldt dat de regeling alleen opgaat als geen sprake is van winstgenieters en de beoogd belastingplichtige tezamen met de beoogd inhoudingsplichtige, voorafgaand aan de eerste inhouding, zich meldt bij de inspecteur.

Hoe opting-in kan worden beëindigd is niet wettelijk geregeld. Van Mulbregt stelt dat middels een brief aan de inspecteur dient te worden opgezegd, anders blijft de inhoudingsplicht bestaan. Opname van een tekst hierover in het Handboek Loonheffingen is gewenst.

Een recente adviesaanvraag van de Sociaal Economische Raad (SER) betreft de ontwikkeling en stimulering van het ondernemerschap. In dit verband is de vraag gesteld hoe het werknemerschap in de werknemersverzekeringen zodanig kan worden afgebakend dat bij het aangaan van een arbeidsrelatie vooraf duidelijkheid bestaat over de verzekerings- en premieplicht? De oplossing wordt door de SER gezocht in een driesporen aanpak waarbij gebruik gemaakt wordt van het besluit beoordeling dienstbetrekking, de VAR-beschikking en een meer fundamentele benadering van de invulling van het werknemerschap. Het Platform Zelfstandig Ondernemers vond desgevraagd de volgende 'oplossingen': als er geen arbeidsovereenkomst bestaat naar burgerlijk recht, dan ook niet voor de werknemersverzekeringen; de vereisten gezag, arbeidsverplichting en loon hebben te weinig onderscheidingskracht om het verschil tussen een dienstbetrekking en een overeenkomst van opdracht te verduidelijken; en het feit dat opting-out niets van doen heeft met de afbakening van de begrippen ondernemer en werknemer. De angst voor ondergraving van de solidariteit onder de werknemersverzekeringen is nooit onderzocht. PZO vraagt zich af of het verschil tussen ondernemer en werknemer niet veel meer zit in de arbeidsrechtelijke aspecten dan in de sociale zekerheid. PZO adviseert ook te onderzoeken in welke mate de intentie van partijen bij het aangaan van overeenkomsten een rol kan spelen als onderscheidend criterium en hoe deze intentie kenbaar gemaakt kan worden. Hoogstraten reageert met de verwijzing naar het verschijnsel autoselectie: slechts degenen die verwachten een beroep te moeten doen op een verzekering, zullen zich verzekeren.

De SER besluit zijn advies uit 2004 met de opmerking dat de wetgeving omtrent de VAR zijn waarde in de praktijk moet bewijzen. De Tweede Kamer heeft in 2005 opnieuw om een studie verzocht, waarna de SER in 2006 adviseert om alle werkenden onder de werking van de werknemersverzekeringen te brengen, tenzij men ondernemer dan wel korter dan een maand werkzaam is, waarbij een uitzondering wordt gemaakt voor incidentele of gelegenheidsarbeiders en er uitzonderingen dienen te gelden voor bepaalde categorieën (zoals 65+, politieke ambtsdragers, DGA's, commissarissen, vrijwilligers, huishoudelijke hulpen, etc.). Van Ballegooijen merkt op dat de politiek het SER-advies min of meer heeft omarmd.

De Zeeuw beschrijft zijn voorstel voor een 'opting-out' regeling bedoeld voor degene die bereid is als DGA te gaan werken. Voor hen gaat dan gelden dat er geen sprake is van een echte dan wel fictieve dienstbetrekking. Dit geldt voor alle loonheffingen (loonbelasting, volksverzekeringen, werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage in de Zvw) alsmede voor het arbeidsrecht. In dit voorstel wordt de DGA gedefinieerd als degene die meer dan of gelijk aan 5% van de aandelen in een ('management') BV bezit. De voorwaarden zijn dat de BV in Nederland gevestigd (bestuurd) moet zijn; dat er sprake moet zijn van een arbeidsverhouding tussen een opdrachtgever en de BV; en dat de betreffende DGA in dienst is bij de BV. Schouten voorziet problemen met het leerstuk van de inlenersaansprakelijkheid, waarop De Zeeuw aangeeft dat daarvoor apart iets geregeld moet worden. Mertens constateert dat het voorstel van De Zeeuw voor niet alle werknemers geschikt is. De politiek zal moeten oordelen voor welke werknemers verzekeringsrechtelijke bescherming nodig is. Mertens meent dat een nieuw plan op dit gebied dient te starten bij het arbeidsrecht, aangezien de inning van loonbelasting en premie werknemersverzekeringen hiervan zijn afgeleid. Hij pleit voor een

politieke definitie, wie men onder de werking van de werknemersverzekeringen wil laten vallen. Zwinkels informeert bij De Zeeuw naar de toegevoegde waarde van de BV, waarop deze antwoordt dat dit duidelijkheid schept. Immers, de DGA is in dienst van "zijn" BV en niet van de opdrachtgever die met de BV contracteert. Naar de zin van Zwinkels is dit teveel moeite en hebben andere mogelijkheden waarschijnlijk hetzelfde effect.

De Zeeuw somt de voordelen van zijn voorstel op. Er zou duidelijkheid over de verbintenis vooraf bestaan en deze opting-out regeling sluit aan bij de intentie van opdrachtgever en -nemer. De DGA's die gebruik maken van de regeling lopen risico door middel van de investering van het aandelenkapitaal en door het missen van arbeidsrechtelijke en werknemersverzekeringsrechtelijke bescherming. Tenslotte is in zijn systeem geen behoefte aan een VAR-dga. Van Mulbregt merkt op dat de genoemde voordelen volstrekt willekeurige criteria verwoorden. De Zeeuw verwijst hierop naar de maatschappelijke tendens naar meer eigen verantwoordelijkheid. Een stemming naar de haalbaarheid van het voorstel levert twee stemmen vóór op (inclusief die van De Zeeuw) en acht tegen (de rest staakt). De conferentiedeelnemers vinden elkaar wel in de wens van meer mogelijkheid tot opting-out.

Van Mulbregt doet als tegenvoorstel: alle werkenden, inclusief zelfstandigen, zijn verplicht zich zelf te verzekeren. De Zeeuw merkt op dan sprake is van een nieuwe volksverzekering.

7. Verzekeringsplicht voor de directeur-grotaandeelhouder (DGA) en de gebruikelijk loon- en de doorbetaald loonregeling

Inleiders:

drs. H.J.P. van Keersop (Verzekeringsplicht voor de directeur-grotaandeelhouder)

mr. R.H.R. Vliese (gebruikelijk loon- en de doorbetaald loonregeling)

Gebruikelijk loon

Vliese verdedigt de stelling dat het regime van gebruikelijk loon moet worden afgeschaft. Het stoort hem dat de gebruikelijk loonregeling een doel op zich is geworden. In de casus van BNB 2005/50 was het gebruikelijk loon zelfs tenminste 70% van de omzet. Naar het oordeel van *Vliese* is een loon van € 120.000 al erg hoog. Als een BV van een vrije beroepsbeoefenaar een winst van bijv. € 300.000 behaalt, zou het gebruikelijk loon op veel hoger dan € 120.000 moeten worden vastgesteld. De vraag is of dit wenselijk is. Wanneer bijvoorbeeld een 'één-pitter' in een jaar meer omzet heeft dan in andere jaren, moet dan ook het gebruikelijk loon eenmalig omhoog? *Vliese* vindt van niet, maar *Streng* vindt van wel.

De gebruikelijk loonregeling is destijds onder meer ingevoerd om inkomensmanipulaties tegen te gaan. Een onjuiste vaststelling van het gebruikelijk loon heeft ook gevolgen voor de vennootschaps- en de inkomstenbelasting. Afschaffing van de gebruikelijk loonregeling heeft tot gevolg dat DGA's kunnen terugkeren naar een nulinkomen en toeslagen zullen gaan ontvangen, aldus *Zwinkels*. *Mertens* stelt voor dat het gebruikelijk loon teruggebracht wordt naar ten laagste een ondergrens van net boven de toeslagenregeling. *Van Ballegooijen* zegt dat de draagkracht van een DGA met een goedlopende BV zo hoog is dat een nulinkomen, dankzij een relatief laag gebruikelijk loon en een hoge lijfrente- of hypotheekaf trek, niet acceptabel is.

IJzerman is van mening dat het globale evenwicht zoek is sinds de afschaffing van de WAZ. Door de invoering van de toeslagen, de handhaving van de hypotheekrenteaf trek en eventuele afschaffing van de gebruikelijk loonregeling wordt het globale evenwicht tussen ondernemers en DGA hoe dan ook nog onevenwichtiger. De Zeeuw wijst erop dat winstgenieters een recht op aftrek van 10% hebben, wegens de ondernemersaftrek, terwijl DGA's dit voordeel niet hebben. Het globaal evenwicht is alleen daardoor al weg. Het gebruikelijk loonregime is mede ingevoerd om te voorkomen dat de DGA geen

premies volksverzekeringen betaalt terwijl hij wel uitkeringsgerechtigd is en om te voorkomen dat geen vermogensbelasting verschuldigd werd door af te zien van salaris door de toenmalige anti-cumulatiebepaling. Met de invoering van het boxensysteem is de heffing over het vermogen in Box III niet meer gekoppeld aan het inkomen en heeft de wetgever geaccepteerd dat een belastingplichtige die zijn gehele vermogen in Box III heeft, geen premie volksverzekeringen bijdraagt. Desondanks is de gebruikelijk loonregeling niet afgeschaft. Naar de mening van De Zeeuw zou de gebruikelijk loonregeling afgeschaft moeten worden.

Van Keersop vraagt hoe gedacht wordt over de koppeling tussen het gebruikelijk loon en de opbouw van pensioen. Het pensioen wordt tegen de pensioengerechtigde leeftijd meestal opgekrikt. Dit belemmert een soepele uitvoering van het gebruikelijk loon. Mertens vindt dat dit probleem dan ook moet worden opgelost.

Uit stemming komt naar voren dat de meerderheid van de aanwezigen vóór afschaffing van de gebruikelijk loonregeling is.

Werknemersverzekeringen

Van Keersop geeft een analyse van de jurisprudentie van de Centrale Raad van Beroep (CRvB) in het licht van de mogelijke verzekeringsplicht van DGA's. Hij geeft aan dat, waar de Hoge Raad immer formeel keek naar de DGA's in de werknemersverzekeringen, dit voor de CRvB slechts tussen 1968 en 1985 gold. Sinds 1986 benadert de CRvB de verzekeringsplicht van DGA's (weer) op materiële wijze.

De Federatie van Bedrijfsverenigingen publiceerde in 1993 het beleid van de toenmalige bedrijfsverenigingen (FBV-richtlijnen). Op basis van een zestal richtlijnen werd geconcludeerd welke directeuren niet verzekerd waren voor de werknemersverzekeringen. Deze richtlijnen stelden dat niet verzekeringsplichtig was de directeur (1) die meer dan 50% van de stemmen in de algemene vergadering van aandeelhouders (AVA) had; (2) die anderszins niet kon worden ontslagen op grond van stemrecht; (3) die nevenschikt was aan andere directeurs; (4) waarbij tweederde van de aandelen in bezit waren van zijn familie of die tezamen met zijn echtgeno(o)t(e) zijn ontslag door de AVA kon tegenhouden. De richtlijnen hadden geen wettelijke status, maar waren een door de Federatie opgestelde verwoording van de jurisprudentie van de CRvB.

Met de Regeling aanwijzing DGA in 1997 werd enkel een codificatie van de FBV-richtlijnen beoogd, maar zij kent een belangrijk verschil hiermee. Waar de FBV repte van directeur, heeft de Regeling aanwijzing DGA het over de (statutair) bestuurder. De zes FBV-richtlijnen zijn in de Regeling aanwijzing DGA teruggebracht naar vier punten.

In recente jaren heeft zich een verschuiving in de jurisprudentie van de CRvB voorgedaan, meent Van Keersop. Voorheen werd enerzijds gekeken naar de juridische (statutaire) vormgeving van een BV of NV, op grond waarvan verzekeringsplicht werd aangenomen voor DGA's indien zij, kort gezegd, hun ontslag door de AVA niet konden tegenhouden. En anderzijds kon, in bijzondere gevallen sprake zijn van materiële indicaties voor gezamenlijk ondernemerschap. Deze twee aspecten werden tegen elkaar afgewogen.

Echter, Van Keersop bespeurt thans de tendens om in beginsel uit te gaan van verzekeringsplicht, tenzij sprake is van echt zeer bijzondere omstandigheden waaruit blijkt dat het onwaarschijnlijk is dat gezag zal worden uitgeoefend. Onder meer op grond van de uitspraak van de CRvB van 26 juli 2007 (nr. 06/7006 ALGEM) concludeert Van Keersop dat slechts bij hoge uitzondering sprake is van dergelijke bijzondere omstandigheden. Hierbij kan gedacht worden aan een persoonlijke borgstelling ten behoeve van de onderneming, de aanwezigheid van bijzondere familieomstandigheden, dan wel de bedreiging

van het voortbestaan van de onderneming indien de DGA wordt ontslagen. Aldus wordt bij DGA's thans eerder een verzekeringsplichtige arbeidsverhouding aanwezig geacht.

Van Keersop schetst een drietal situaties. De situatie van de DGA die 100%-aandeelhouder is, levert geen problemen op. Bij een BV met drie bestuurders die respectievelijk 60%, 30% en 10% van de aandelen bezitten (terwijl de AVA beslist met volstreekte meerderheid van stemmen), zijn beide laatstgenoemde bestuurders onder gezag werkzaam en dus verzekeringsplichtig. Tenslotte is er de situatie van 100 aandeelhouders met ieder 1% van de aandelen, niet zijnde bestuurders, waarop de Regeling aanwijzing DGA niet van toepassing is.

Het is lastig om het exacte effect van de Regeling aanwijzing DGA op de jurisprudentie van de CRvB te meten, aldus Van Keersop. De Regeling is immers - in tegenstelling tot de richtlijnen - regelend recht. Van Keersop vindt de stappen in de diverse uitspraken soms lastig te duiden. Wel abstraheert hij uit de jurisprudentie dat de aanwezigheid van een stemovereenkomst niet van belang is bij de bepaling of sprake is van verzekeringsplicht. Het gaat om de verhoudingen in de AVA. Onder voorwaarden kan wel van belang zijn de aanwezigheid van onafhankelijke arbitrage indien in de AVA de stemmen staken. Tenslotte lijkt het zijn van statutair bestuurder een harde voorwaarde voor het van toepassing zijn van de Regeling aanwijzing DGA.

Wanneer De Zeeuw informeert naar het gezamenlijk ondernemerschap, stelt Van Keersop dat de door hem geanalyseerde jurisprudentie in merendeel ziet op premiejaren van vóór de invoering van de Regeling aanwijzing DGA. In de jurisprudentie over de latere jaren komt de verwijzing naar gezamenlijk ondernemerschap nauwelijks nog voor. Mertens merkt op dat zaken die niet worden voorgelegd aan de CRvB, niet in de analyse betrokken zijn. Ook is hij niet overtuigd van de gestelde kentering.

Van Keersop schat in dat de Hoge Raad (HR) de invulling van de CRvB op het gebied van de verzekeringsplicht van DGA's in de toekomst zal respecteren. Dit op grond van het feit dat de HR verschillende invullingen van eenzelfde begrip binnen verschillende wetten accepteert. Bovendien is de Regeling aanwijzing DGA, in tegenstelling tot bij de Loonbelasting, bij de werknemersverzekeringen onderdeel van de wet. Er is ook de historische jurisprudentie van de CRvB en tenslotte blijft de CRvB verantwoordelijk voor uitspraken op het gebied van de uitkeringen. De laatste stelling betwijfelt Van Ballegooijen; hij stelt dat de HR ook bij het begrip dienstbetrekking bevoegd is geworden.

De Zeeuw vraagt naar de bedoeling van de Regeling aanwijzing DGA en ziet op dit punt graag uitleg van het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid. Ook Van Keersop is benieuwd naar een visie van het Ministerie op de bedoeling van de regelgeving omtrent de DGA, omdat dit wellicht uitgebreide discussies voorkomt.

Doorbetaaldloonregeling

Vliese geeft een uiteenzetting over de levensloop van de doorbetaaldloonregeling vanaf eind 2005 tot heden. De Belastingdienst werd met ingang van 2006 verantwoordelijk voor de premieheffing werknemersverzekeringen en heeft vóór 2006 een periode geen beschikkingen afgegeven. In het Handboek Loonheffingen 2006 staat dat de doorbetaaldloonregeling van een aanmerkelijk belanghouder (hierna: ab-houder) niet meer geldt wanneer die ab-houder bij één of meer andere vennootschappen werknemer is voor de werknemersverzekeringen. In 2007 is deze wijziging in de URLB opgenomen. Het ministerie van Financiën heeft in januari 2007 besloten^{11 [0]} dat de doorbetaaldloonregeling op grond van artikel 87 URLB, zoals die gold vóór 2007 (en 2006), voor de jaren 2006 tot en met 2007 geldig blijft. Omdat inmiddels de invoering van een nieuw voorgesteld

artikel 32d, waarin de doorbetaaldloonregeling in de Wet LB, zou worden opgenomen, met een jaar is uitgesteld, is de toepassing van het besluit met een jaar verlengd. Dit nieuwe wetsartikel verschilt met de huidige doorbetaaldloonregeling in de URLB.

In het voorgestelde artikel 32d is een aantal aanvullende voorwaarden voor toepassing van de doorbetaaldloonregeling opgenomen. Vliese is voorstander van handhaving van de doorbetaaldloonregeling op grond van artikel 87 URLB van vóór 2007. Deze doorbetaaldloonregeling zou dan ook voor de werknemersverzekeringen moeten gelden.

Van Keersop voegt daaraan toe dat in de slotzin van het voorgestelde artikel 32d, lid 1 Wet LB staat dat het aandelenbelang en de werkzaamheden "materieel grotendeels (>50%)" vergelijkbaar moeten zijn met die van een vennoot in een v.o.f. De vraag is wat in deze context 'materieel grotendeels' betekent. Wat in het geval van certificering van aandelen? Is dat ook vergelijkbaar met een vennoot in een vof, waar het voorgestelde artikel 32d, lid 1 over spreekt?

De volgende stelling wordt in stemming gebracht: niemand zit te wachten op invoering van artikel 6, lid 6 Wet LB. Een alternatief is de DGA gelijk te stellen met een IB-ondernemer. De stemming wijst uit dat de meerderheid voor niet-invoering van lid 6 van artikel 6 LB is. Een sterke minderheid is voor invoering van het zesde lid, maar dan met de mogelijkheid voor de vennootschap te kiezen of deze wel of niet inhoudingsplichtig blijft.

8. Materieel werkgeverschap

Inleiders: mr. P. Cools en Prof.mr. F.P.G. Pötgens

Pötgens legt uit dat het werkgeversbegrip van artikel 15, lid 2, onderdeel b, van het OESO-modelverdrag (hierna: modelverdrag) hierin niet nader is gedefinieerd. Artikel 3, lid 2, van het modelverdrag verwijst voor de betekenis van niet in het modelverdrag omschreven begrippen naar het nationale recht van de verdragstoepassende staten^{12 [0]}. In dit verband ontberen de relevante Nederlandse belastingwetten een definitie van werkgever waarbij volgens de HR^{13 [0]} niet de betekenis van de term "inhoudingsplichtige" kan worden gehanteerd omdat hij in een andere context wordt gebruikt. De HR volgt in zijn jurisprudentie zoals dit tot dusver is geweest een autonome interpretatie van "werkgever" aangezien de betreffende belastingverdragen in de met art. 3, lid 2 overeenkomende bepalingen voor niet-gedefinieerde begrippen verwezen naar de betekenis daarvan onder de Nederlandse belastingwetten (welke belastingen onderdeel uitmaakten van die verdragen).

De HR^{14 [0]} oordeelt in 2003 dat het voornaamste kenmerk voor het werkgeverschap de gezagsverhouding is, maar laat de betekenis van het begrip gezagsverhouding min of meer in het midden. In de arresten van 1 december 2006 legt de HR uit dat het bij de gezagsverhouding voor verdragsdoeleinden gaat om aanwijzingen en instructies die de werknemer moet volgen. Hiermee kiest de HR duidelijk voor een materiële invulling van het werkgeversbegrip (i.t.t. een formele of civielrechtelijke werkgever). Als overige kenmerken waaraan een materiële verdragswerkgever moet voldoen, noemt de HR: dat hij de voordelen van de werkzaamheden en de daaruit voortvloeiende nadelen draagt; dat hij verantwoordelijk is voor de resultaten van de werkzaamheden en dat hij de werknemerslasten geïndividualiseerd ten laste neemt.

In tegenstelling tot het commentaar op artikel 15 van het modelverdrag^{15 [0]} aanvaardt de HR dat meerdere werkgevers voorhanden kunnen zijn voor doeleinden van een belastingverdrag, hetgeen ook volgt uit de tekst van artikel 15, lid 2, onderdeel b, van het modelverdrag ("een werkgever"). Opvallend in de uitspraken van de HR van 1 december 2006 vindt Pötgens het volgende.

- De HR merkt het aspect van de geïndividualiseerde doorbelasting expliciet aan als een kenmerk voor het (materiële) werkgeverschap. Een vergelijkbare benadering kiest de Duitse Bundesfinanzhof. Gezien

het feit dat een dergelijke doorbelasting reeds separaat aan de orde komt bij de vraag of de beloning wordt "betaald door of namens" (een werkgever), kunnen vraagtekens worden gesteld bij deze benadering van de HR en of zij in overeenstemming kan worden geacht met de structuur en opzet van artikel 15, lid 2, van het modelverdrag. Te meer daar de HR op de geïndividualiseerde doorbelasting in BNB 1996/369 alleen is ingegaan op het "betaald door of namens"-criterium (en geen aandacht besteedde aan het werkgeverschap). Het zou de voorkeur hebben verdiend indien de HR in dezen een consistente benadering had gekozen waarbij het de voorkeur verdient dat de doorbelasting behandeld wordt bij het "betaald door of namens"-vereiste.

- De HR gaat aan het substantiële karakter van de werkzaamheden voorbij waaraan hij bij de beoordeling of een gezagsverhouding voorhanden was bij een grensoverschrijdende dienstbetrekking het nodige gewicht toekende in BNB 1998/118. Een referentie aan dit substantiële karakter had kunnen vermijden dat het heffingsrecht ook bij zeer geringe werkzaamheden aan de werkstaat kan toevallen, hetgeen met name bij de inbound-situatie tot een verzwaring van de administratieve lasten kan leiden en in de outbound-situatie in meer gevallen aanleiding kan zijn tot voorkoming van dubbele belastingheffing toe te staan.

- De HR gaat niet in op paragraaf 8 van het commentaar op artikel 15 van het modelverdrag. De consequentie van de arresten van de HR op 1 december 2006 is dat er sneller sprake is van werkgeverschap in Nederland dan voorheen. De buitenlandse uitlenende concernvennootschap kan daardoor eveneens eerder in de Nederlandse loonbelasting worden betrokken^{16 [0]}.

Het beleid van het ministerie van Financiën maakt tot nu toe onderscheid tussen klassieke uitzendsituaties (materieel werkgeverschap) en uitzendingen binnen concernverband (formeel werkgeverschap)^{17 [0]}. Uit het oogpunt van verdeling van de bewijslast wordt nog een onderscheid gemaakt tussen (i) een buitenlands belastingplichtige werknemer die ter beschikking wordt gesteld door een buitenlands uitzendbureau aan een Nederlandse inlener en (ii) een binnenlands belastingplichtige werknemer die door een binnenlands uitzendbureau ter beschikking wordt gesteld van een buitenlandse inlener; in het eerste geval wordt de Nederlandse inlener aangemerkt als werkgever en kunnen de betrokkenen het tegendeel aannemelijk maken, terwijl in de tweede situatie het Nederlandse uitzendbureau als werkgever wordt beschouwd. Opvallend is verder dat in het beleid niet verwezen wordt naar paragraaf 8 van het commentaar op artikel 15 van het modelverdrag. Paragraaf 8 van het commentaar op artikel 15 van het modelverdrag is onder omstandigheden eveneens bereid een materiële uitleg van het begrip "werkgever" te volgen, alleen lijkt het commentaar dit te beperken tot misbruiksituaties ("international hiring-out of labour") en bovendien lijkt het commentaar ervan uit te gaan dat er slechts één werkgever voorhanden kan zijn voor doeleinden van artikel 15 van het modelverdrag. Een dergelijke werkgever dient aan twee hoofdkenmerken te voldoen, i.e. (i) hij is gerechtigd is tot het tot stand gebrachte werk en (ii) hij draagt de verantwoordelijkheid en het risico van dat werk. Deze hoofdkenmerken die het commentaar gebruikt komen niet geheel overeen met de nadruk die de HR legt in dit verband. Wel kunnen staten via een *mutual agreement* additionele criteria overeenkomen, waaronder de instructiebevoegdheid. Dit laatste gebeurt nauwelijks in de praktijk. Nederland volgde aanvankelijk (voor BNB 2004/235) alleen de uitleg van het commentaar ingeval van misbruiksituaties: voor de overige situaties stond Nederland een formele uitleg van het werkgeverschap voor. De onduidelijkheden waarmee het commentaar is omgeven, zoals wat exact onder misbruik moet worden verstaan en waarop het onderscheid tussen bona fide uitzendingen en "international hiring-out of labour" is gebaseerd, zouden kunnen verklaren waarom de HR er niet naar verwijst in zijn jurisprudentie.

De laatste herziene *discussion draft* van het OESO commentaar op artikel 15, lid 2 van het modelverdrag dateert uit maart 2007. Deze *discussion draft* maakt een onderscheid tussen staten die een formele en een materiële uitleg van "werkgever" voorstaan; de eerste categorie kan een specifieke bepaling opnemen in haar verdragen teneinde te voorkomen dat artikel 15, lid 2, modelverdrag van

toepassing is ingeval van "international hiring-out of labour"^{18 [0]}. Bij staten die een materiële uitleg van "werkgever" volgen, zijn volgens de *discussion draft* twee benaderingen mogelijk: (i) de betekenis van "werkgever" wordt afgeleid uit die van "dienstbetrekking" (ii) het begrip "werkgever" wordt geïnterpreteerd overeenkomstig doel en strekking van artikel 15, lid 2, modelverdrag. Pötgens heeft moeite met beide benaderingen. Wat betreft benadering (i) neemt Pötgens aan dat zij wordt gekozen vanwege het feit dat het nationale recht van staten veelal een definitie ontbeert van "werkgever", maar wel een omschrijving van "dienstbetrekking" bevat. De *discussion draft* verduidelijkt niet of hiermee bedoeld wordt op een indirecte referentie aan het nationale recht van de verdragstoepassende staat, dan wel of zulks moet worden aangemerkt als een autonome verdragsinterpretatie. Hoewel Pötgens aanneemt dat dit laatste het geval is, had het de voorkeur verdiend indien duidelijk naar de interpretatieregels van het Verdrag van Wenen^{19 [0]} was verwezen. Bovendien miskent de *discussion draft* dat de wetgeving van bepaalde staten, zoals het VK en de VS, in een definitie van "werkgever" voorziet die niet is beperkt tot het concept van inhoudingsplichtige en welke betekenis van belang is voor de interpretatie van het begrip "werkgever" als gevolg van artikel 3, lid 2, van het modelverdrag dat in de belastingverdragen is opgenomen die dergelijke staten hebben gesloten. Benadering (ii) lijkt evenmin in overeenstemming met het Verdrag van Wenen dat de tekst van het verdrag als uitgangspunt neemt voor de interpretatie van een begrip en niet uitsluitend te rade gaat bij doel en de strekking (teleologische benadering).

Ook in de herziene *discussion draft* miskent men de mogelijkheid dat meer werkgevers voorhanden kunnen zijn voor doeleinden van een belastingverdrag; dit in tegenstelling tot de HR. Hoewel de *discussion draft* een aantal objectieve criteria geeft, hanteert deze een preselectie door te kijken naar de integratie van de activiteiten van de werknemer ("integratietoets"). Liggen de activiteiten van de werknemer meer in lijn van de uitzendende of van de inlenende vennootschap? Afhankelijk van het antwoord op deze vraag wordt de werkgever vastgesteld. Leidt deze preselectie niet tot een resultaat, dan gaat de gezagsverhouding etc. weer een rol spelen bij de interpretatie van het werkgeversbegrip. De HR daarentegen past de integratietoets niet toe als een preselectie, zodat de vraag rijst hoe een en ander zich gaat verhouden met zijn jurisprudentie indien de *discussion draft* in deze vorm wordt geïmplementeerd in het commentaar.

Wanneer de interpretatie op basis van doel en strekking van artikel 15, lid 2, modelverdrag of de uitleg waarbij de betekenis van "werkgever" uit die van de "dienstbetrekking" wordt afgeleid tot conflicten leidt, dan stelt paragraaf 8.10 van de *discussion draft* dat de woonstaat in beginsel de kwalificatie van "werkgever" moet volgen die de werkstaat voorstaat en dienovereenkomstig voorkoming van dubbele belasting moet verlenen. Deze oplossing voor een dergelijk kwalificatieconflict komt voort uit paragraaf 32.3 van het commentaar op artikel 23 van het modelverdrag (waarnaar paragraaf 8.10 van de *discussion draft* verwijst). Paragraaf 32.3 van het commentaar op artikel 23 van het modelverdrag definieert een kwalificatieconflict als een situatie waarin verschillende verdragsbepalingen worden toegepast door de woon- en de bronstaat als gevolg van de verwijzing naar het nationale recht van deze staten (artikel 3, lid 2, modelverdrag). Is geen sprake van een zodanig nationaalrechtelijk kwalificatieconflict, dan is er een interpretatieconflict. Paragraaf 32.5 van het commentaar op artikel 23 van het modelverdrag verwijst dan naar een *mutual agreement* als oplossing van dit conflict. Nederland heeft echter een voorbehoud gemaakt op de visie die het commentaar voorstaat voor de oplossing van kwalificatieconflicten^{20 [0]}. Alsdan rijst de vraag of de houding van Nederland ten aanzien van kwalificatieconflicten en met betrekking tot het door de *discussion draft* voorgestelde commentaar niet gestroomlijnd moet worden, zodat in ieder geval in dat verband sprake is van een consequente houding^{21 [0]}.

Pötgens merkt verder op dat het commentaar en de *discussion draft* met elkaar in tegenspraak lijken, aangezien de *discussion draft* de oplossing die het commentaar formuleert voor kwalificatieconflicten uitbreidt naar situaties waar artikel 3, lid 2, modelverdrag geen toepassing vindt (de interpretatie op

basis van doel en strekking en de interpretatie volgens de welke de betekenis van "werkgever" wordt afgeleid uit de definitie van "dienstbetrekking").

Het begrip "betaald door of namens" uit artikel 15, lid 2, onderdeel b, modelverdrag moeten de verdragslanden in het algemeen autonoom interpreteren, omdat artikel 3, lid 2, modelverdrag geen toepassing vindt vanwege het ontbreken van een omschrijving van dit begrip in het nationale recht of omdat het begrip in het nationale recht in een andere context wordt gebruikt. De HR oordeelt in 1996²² [0] dat dit begrip meebrengt dat vereist is dat de uitlener die het salaris betaalt, de daarmee verband houdende loonkosten specifiek en als zodanig moet doorbelasten aan de inlener. In 2006²³ [0] oordeelt de HR dat een beroep op het *at arm's length*-beginsel van artikel 9 van het modelverdrag in dezen onvoldoende is. Er treedt derhalve volgens de HR een divergentie op tussen het begrip "ten laste van" een vaste inrichting van de werkgever (artikel 15, lid 2, onderdeel c, modelverdrag) en het enigszins analoge begrip "betaald door of namens" in artikel 15, onderdeel b, modelverdrag.

De conclusie is dat het besluit uit 2004 moet worden aangepast aan de jurisprudentie van de HR. Zolang dit niet is gebeurd, kan bij *inboundsituaties* binnen een concern een beroep worden gedaan op het besluit uit 2004 (formeel werkgeverschap) en kan bij *outboundsituaties* een beroep worden gedaan op de arresten van de HR van 1 december 2006.

Cools meldt dat er nog geen nieuw besluit is opgesteld. Hij legt uit dat in het besluit van 30 juni 1995²⁴ [0] alleen sprake was van materieel werkgeverschap in echte misbruiksituaties. Ook Cools vraagt zich af: wat zijn misbruiksituaties?

Het HR arrest van 28 februari 2003²⁵ [0] zette het besluit van juni 1995 op losse schroeven. Pas in maart 2004²⁶ [0] is er een nieuw besluit vastgesteld. Reden hiervan is dat naar een redelijke oplossing voor het internationale bedrijfsleven gezocht moest worden en dat de HR uitspraak niet op alle punten duidelijkheid gaf. Uiteindelijk is in het besluit uit 2004 een beperkte werking aan het arrest uit februari 2003 gegeven.

Dat naar aanleiding van de arresten van 1 december 2006 een nieuw besluit moet komen is duidelijk. Wanneer dit besluit geheel conform het oordeel van de HR is, is er heffingsrecht vanaf dag 1. Dit creëert een enorme uitvoeringslast voor bedrijven. Op de in Kamervragen voorgestelde invoering in Nederland van een 60-dagenregeling (binnen concern) is afwijzend gereageerd. De invoering van een 60-dagenregeling binnen concernverband heeft tot gevolg dat er ongelijkheid ontstaat met betrekking tot uitgezonden werknemers buiten concernverband. Omdat Nederland (waarschijnlijk) relatief meer internationaal verkeer van personen heeft dan Engeland, waar de 60-dagenregeling ook buiten concernverband geldt, kan de 60-dagenregeling niet op alle werknemers uitgezonden naar Nederland van toepassing worden.

In het nieuwe besluit zullen exacte kaders van het materieel werkgeverschap moeilijk aan te geven zijn. Er zal een onder- en een bovengrens worden aangegeven, waarin ruimte voor interpretatie wordt gelaten aan inspecteurs en jurisprudentie. In het besluit zal aansluiting gezocht worden bij de *discussion draft* uit maart 2007. Om de uitvoeringslast te beperken zullen bewijsvermoedens opgenomen worden voor werknemers die binnen concernverband worden uitgezonden en niet tewerkgesteld worden in het reguliere bedrijfsproces: er wordt dan geen materieel werkgeverschap bij de inlener verondersteld. De inspecteur zal tegenbewijs mogen leveren.

Pötgens vraagt zich af waarom er geen definitie van werkgeverschap in de Nederlandse wetgeving wordt opgenomen. Cools antwoordt dat die definitie waarschijnlijk in de Wet LB zou moeten worden opgenomen. Gevolg daarvan is dat de hele systematiek van de Wet LB daarmee overhoop zal worden

gehaald. Het gevolg van de vervanging van de term 'inhoudingsplichtige' in artikel 6 van de Wet LB door de term 'werkgever', hetgeen De Zeeuw voorstelt, is dat een uitzendbureau daarmee ook werkgever wordt. Dit is volgens Schouten onwenselijk, bovendien komt het inlenerschap hiermee ook in het gedrang.

Dankaart meent dat een overweging waard is om aan te sluiten bij de EG-verordening 1408/71 met betrekking tot de toewijzing van het heffingsrecht van premies sociale verzekeringen. Cools merkt op dat deze overweging in een brief aan de Tweede Kamer van 15 december 1999 ook aan de orde is geweest. Een dergelijke aansluiting heeft als groot voordeel dat coördinatie tussen belasting- en premieheffing wordt verkregen (budgettaire effecten moeten dan wel worden gecompenseerd via een macro-economische verrekening van belastingopbrengsten). Deze aansluiting zal echter uiteindelijk Europees geregeld moeten worden, hetgeen zeer lastig zal worden.

9. Evaluatie

Conferentievoorzitter Van Ballegooijen valt het tijdens observaties van de deelnemers op dat er veel betrokkenheid bij het onderwerp is. Hij geeft de deelnemers daarom de volgende drie punten mee:

1. Allemaal lid worden van een politieke partij en plaatsnemen in de fiscale commissie ervan ! Dit is de beste wijze waarop men politieke invloed kan uitoefenen en nieuwe ideeën kan lanceren. Een alternatief is het stelselmatig informeren van Kamerleden die belast zijn met fiscale onderwerpen.
2. Allemaal meer publiceren ! De Hoge Raad der Nederlanden, waar in de toekomst ongetwijfeld geprocedeerd gaat worden over een aantal onderwerpen die tijdens de conferentie de revue passeerden, informeert zich graag uitvoerig omtrent de diverse standpunten. Hiervoor worden allerhande periodieken geraadpleegd, dus ook die, waarin de artikelen van de conferentie-deelnemers zullen worden gepubliceerd. Van Ballegooijen merkt in dit verband op dat hij tijdens de conferentie diverse nieuwe argumenten voor oude twistpunten hoorde.
3. Allemaal aanmelden als lid bij de Vereniging van Belastingwetenschap. Het bestuur van de Vereniging wil graag een studiecmissie in het leven roepen die een rapport over loonheffingen opstelt dat plenair wordt besproken. Liefhebbers melden zich!.

NOTEN

¹ mw. mr. J.W.H. Nietveld is werkzaam bij Ernst & Young Belastingadviseurs. Mr. R. Hofland is werkzaam bij de Belastingdienst Rijnmond.

²HR 7 maart 1990, BNB 1990/109: het kwijtschelden van een niet voor verwezenlijking vatbare schuld is geen loon

HR 24 juni 1992, BNB 1993/19: (...) *loon uit dienstbetrekking zijn de voordelen die de werkgever aan de werknemer als zodanig verstrekt* (...)

HR 3 januari 2001, BNB 2001/89c: als de werkgever a priori geen verhaalsrecht heeft, geniet de werknemer geen voordeel indien hij van verhaal afziet

³HR 24 juni 1992, BNB 1993/19: : (...) *loon uit dienstbetrekking zijn de voordelen die de werkgever aan de werknemer als zodanig verstrekt* (...)

⁴HR 24 juli 1995, BNB 1995/311 en 312

⁵HR 23 maart 2007, BNB 2007/168c (kerstpakketten via personeelsvereniging)

⁶HR 24 juni 1992, BNB 1993/19

⁷Gesloten loonbegrip: beloningsloon + afkoopsommen + winst uit aandelenopties + uitkeringen uit werknemersfondsen + geforfaiteerd loon van derden + art. 15c-loon + uitkeringen ingevolge vrijgestelde aanspraken + art. 12a-loon + art. 13bis-loon - vrijstellingen

⁸HR 3 november 2006, BNB 2007/118c en 119c

⁹HR 10 augustus 2001, BNB 2001/354 (Dow Chemical) en HR 1 april 2005, BNB 2005/243 (van derden gekregen boeken) en HR 23 maart 2007, BNB 2007/168c (kerstpakketten via personeelsvereniging)

¹⁰Gerechtshof Arnhem, 24 januari 2006, nr. 03/02489, LJN: AV2204

¹¹Besluit van 29 januari 2007, CPP2007-72

¹²Sinds de wijzigingen die in 1995 in art. 3, lid 2, Modelverdrag zijn aangebracht, wordt niet alleen verwezen naar de betekenis die een begrip heeft volgens de belastingwetten waarop dat verdrag ziet, maar kan ook de betekenis onder andere rechtsgebieden, zoals het civiele recht, relevantie hebben.

¹³HR 28 februari 2003, BNB 2004/138 en HR 1 december 2006, BNB 2007/75 t/m 79.

¹⁴HR 28 februari 2003, BNB 2004/138

¹⁵Par. 8 van het commentaar op artikel 15 van het modelverdrag.

¹⁶HR 29 juni 2007, BNB 2007/237 (fictieve vaste inrichting; artikel 6, lid 3, onderdeel b, LB).

¹⁷Besluit van 10 maart 2004, BNB 2004/235.

¹⁸De discussion draft omschrijft "international hiring-out of labour" evenmin.

¹⁹Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht, gesloten te Wenen op 23 mei 1969. Het verdrag is voor Nederland in werking getreden op 9 mei 1985.

²⁰Paragraaf 80 van het commentaar op artikel 23 van het modelverdrag

²¹Hieraan doet niet af dat de Staatssecretaris van Financiën het voorbehoud van Nederland lijkt te nuanceren in de Nota naar aanleiding van het verslag bij de wijziging van het protocol bij het verdrag met de VS in 2004 (Kamerstukken 1, 2004/05, 29 632, nr. D, V-N 2005/45.3, blz. 18)

²²HR 19 juni 1996, BNB 1996/369

²³HR 23 juni 2006, BNB 2006/295

²⁴Besluit van 30 juni 1995, nr. IFZ 96/661M

²⁵HR 28 februari 2003, BNB 2004/138

²⁶HR 28 februari 2003, BNB 2004/138

Bron URL:

<http://www.nob.net/?q=node/11359>