

1 Positie van de DGA binnen het fiscale spectrum

1.1 Inleiding

In het onderhavige en de navolgende vier hoofdstukken staat de DGA binnen de Wet IB 2001 centraal. Gestart wordt met de afbakening van de positie van de DGA binnen deze materiële heffingswet.

Belangrijk kenmerk van een DGA is de kwalificatie als AB-houder in de zin van box 2 Wet IB 2001. Het is echter niet gezegd dat iedere AB-houder ook als DGA kwalificeert. Met de in de fiscaliteit ontworpen term DGA wordt namelijk gedoeld op de AB-houder die naast aandeelhouder ook werkzaam is voor de vennootschap. In het meest extreme geval is de DGA een 100%-aandeelhouder en tegelijkertijd directeur en enig werknemer van de besloten vennootschap (BV) die de onderneming drijft.

In de literatuur is meermaals de vraag opgeworpen welke positie een dergelijke DGA feitelijk inneemt. Is hij aan te merken als een belegger of als een ondernemer?¹

De DGA zal zich in veel gevallen zelf benoemen als ondernemer. Het feit dat zijn onderneming door hem is ingebracht in een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal doet aan deze opvatting weinig af.²

1 Zie bijv. R.E. Zwier, 'De dubbele identiteit van de AB-houder', *WFR* 2012, nr. 52. In zijn proefschrift gaat Heithuis eveneens in op het onderscheid tussen de AB-houder als belegger en als ondernemer. Zie E.J.W. Heithuis, *Opbrengst van aandelen: het nieuwe regime geëvalueerd* (diss.), 1999.

2 Vgl. bijv. HR 2 maart 2007, nr. 43336, ECLI:NL:HR:2007:AZ9678, *BNB* 2007/177 en *NTFR* 2007/412. In dit arrest was in geschil of de DGA recht heeft op toepassing van de zelfstandigenaftrek van art. 3.76 Wet IB 2001, een faciliteit die uitsluitend van toepassing is op een ondernemer in de zin van art. 3.4 Wet IB 2001. Zie ook Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 25 augustus 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:6337.

Juridisch gezien is echter sprake van een geheel andere situatie in vergelijking met een particuliere onderneming waarvan degene die deze exploiteert fiscaal als ondernemer in de zin van afdeling 3.2 Wet IB 2001 wordt aangemerkt (hierna: IB-ondernemer). In het geval van de DGA is de onderneming omgeven met de juridische huls van een vennootschap en kwalificeert de achterliggende natuurlijke persoon als aandeelhouder en niet als ondernemer in de zin van afdeling 3.2 Wet IB 2001.

1.2 De DGA fiscaal vergeleken met de IB-ondernemer

De fiscale verschillen tussen de DGA en de IB-ondernemer starten met het fiscale regime dat op beiden van toepassing is. Oftewel het winstregime van box 1 Wet IB 2001 versus het zogenoemde ‘klassieke stelsel’ bestaande uit heffing van vennootschapsbelasting ten laste van de vennootschap gecombineerd met een heffing van inkomstenbelasting in box 2 Wet IB 2001.

De IB-ondernemer wordt in box 1 belast volgens het winstregime dat geldt voor de ondernemers in de zin van artikel 3.4 Wet IB 2001.³ Vervolgens wordt deze IB-ondernemer belast volgens de regels van afdeling 3.2 Wet IB 2001.⁴ Een regime dat zich kenmerkt door onder meer de volgende elementen:

- een progressieve tariefstelling met een toptarief van 49,50% (art. 2.10 Wet IB 2001);
- een grondslagberekening volgens het totaalwinstprincipe (art. 3.8 Wet IB 2001);
- een jaarlijkse winstbepaling volgens de regels van goed koopmansgebruik (art. 3.25 Wet IB 2001);
- toepassing van een aantal ondernemersfaciliteiten, waaronder de ondernemersaftrek (art. 3.74 Wet IB 2001) en de MKB-winstvrijstelling (art. 3.79a Wet IB 2001).

Een DGA die de onderneming drijft via de rechtsvorm van bijvoorbeeld een BV kent een fiscale behandeling die de volgende tweetrapsraket volgt:

1. heffing van vennootschapsbelasting bij de BV op het moment dat de ondernemingswinst wordt behaald; én
2. heffing van inkomstenbelasting bij de DGA volgens de regels van box 2 Wet IB 2001 (belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang) op het moment dat de

In deze uitspraak eist een DGA met een beroep op art. 26 IVBPR en art. 14 EVRM toepassing van de MKB-winstvrijstelling van art. 3.79a Wet IB 2001.

3 De fiscale behandeling van de medegerechtigde in de zin van art. 3.3 Wet IB 2001 wordt hier buiten beschouwing gelaten.

4 Voor een uitgebreide behandeling wordt verwezen naar Marres & Wisman 2024, onderdeel 2.2.

ondernemingswinst (na heffing van vennootschapsbelasting) aan de DGA in privé toekomt.

Ad 1. De heffing van vennootschapsbelasting vindt haar grondslag in de Wet Vpb 1969. Op basis van deze wet wordt een limitatief opgesomd aantal lichamen in de heffing betrokken (zie voor de belastingsubjecten art. 2 en 3 Wet Vpb 1969).

Voor de grondslagbepaling steunt de vennootschapsbelasting in grote lijnen op het winstregime van de Wet IB 2001 (art. 8 Wet Vpb 1969).⁵

Het tarief van de vennootschapsbelasting bedraagt 25,8% met een opstapje (het zogenoemde MKB-tarief) van 19% voor de eerste € 200.000 winst (art. 22 Wet Vpb 1969).⁶

Belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting is niet de achterliggende natuurlijke persoon, maar de BV die de onderneming uitoefent.

Ad 2. De aanvullende heffing bij de natuurlijke persoon is pas aan de orde op het moment dat de winst hem in privé toekomt. Dit kan op een later moment zijn dan het behalen van de winst door de vennootschap. De DGA geniet de winst bijvoorbeeld door middel van een dividenduitkering of een winst bij verkoop van de aandelen. Heffing van inkomstenbelasting vindt plaats volgens de regels van box 2 Wet IB 2001. Het tarief van deze box bedraagt 33% met een opstapje van 24,5% voor de eerste € 67.000 aan inkomen uit een aanmerkelijk belang.

Voorbeeld⁷

Bram drijft al een aantal jaren een scooterverhuurbedrijf in het centrum van Amsterdam. In 2024 behaalt deze onderneming een fiscale winst van € 200.000, die na heffing van inkomstenbelasting direct naar de privéspaarrekening van Bram wordt overgeboekt. Afhankelijk van de gekozen rechtsvorm verloopt de fiscale behandeling over 2024 als volgt:

-
- 5 Voor een uitgebreide behandeling van de heffing van vennootschapsbelasting wordt verwezen naar Marres & Wisman 2024, hoofdstuk 4.
 - 6 In dit boek wordt bij de uitwerkingen geabstraheerd van het tariefsopstapje in de Vpb. In het navolgende wordt derhalve gerekend met het hogere Vpb-tarief van 25,8% tenzij uitdrukkelijk anders vermeld.
 - 7 In dit voorbeeld wordt geabstraheerd van de gebruikelijkloonregeling van art. 12a Wet LB 1964. Zie hiervoor par. 8.3.4.

Scooterbedrijf als eenmans- zaak van Bram		Scooterbedrijf in BV met Bram als 100%-DGA	
Winst	€ 200.000		
Af: Zelfstandigenaftrek	€ 3.750 ^a		
(art. 3.76 Wet IB 2001)	€ 196.250		
		Winst BV De Scooter	€ 200.000
Af: MKB-winstvrijstelling	€ 26.120,88	Verschuldigde Vpb (19% van	€ 38.000
(13,31% van € 196.250)		€ 200.000)	
(art. 3.79a Wet IB 2001)		Uitkering nettowinst aan	€ 162.000
		DGA	
Belastbare winst	€ 170.129,12	Verschuldigde IB in box 2	€ 47.765
Verschuldigde IB box 1	€ 64.216 ^b	(24,5% van € 67.000 en 33%	
		van de overige € 95.000)	
^a Hierbij wordt ervan uitgegaan dat Bram heeft voldaan aan het uren criterium van art. 3.6 Wet IB 2001.			
^b Berekend naar de tarieven geldend voor 2024 (art. 2.10 Wet IB 2001) waarbij geabstraheerd is van heffingskortingen.			
^c Inclusief tarief premie volksverzekering.			

Het voorbeeld toont aan dat hoewel de feitelijke situaties van de ondernemer met een eenmanszaak en de DGA met zijn vennootschap weinig van elkaar verschillen, de fiscale behandeling wel degelijk anders is. Opvallende verschillen zijn het belastingsubject, de tariefstelling, maar ook het heffingsmoment. Daarnaast bestaan tussen beide regimes ook verschillen in de grondslag.⁸

Het voorbeeld laat ook zien dat de heffing van vennootschapsbelasting en de heffing van inkomstenbelasting in box 2 voor de DGA gezamenlijk zijn uiteindelijke belastingdruk bepalen. Deze beide heffingen staan dus ondanks het zogenoemde klassieke stelsel met elkaar in verbinding.

1.3 Samenloop box 2 en box 3 Wet IB 2001

Een pakket aandelen gehouden door een natuurlijk persoon behoort naar de letter van de Wet IB 2001 onder voorwaarden niet alleen tot de grondslag van box 2, maar ook tot de grondslag van box 3 Wet IB 2001 (art. 5.3 Wet IB 2001).

De zogenoemde rangorderegeling van artikel 2.14 Wet IB 2001 voorkomt evenwel dubbele heffing. Wordt een pakket aandelen reeds begrepen in de grondslag van

8 Zie S.J. Mol-Verver, *De ondernemingswinstbelasting* (diss.) (Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 10), Amersfoort: Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers 2008, hoofdstuk 4.

box 2 Wet IB 2001, dan bepaalt de rangorderegeling dat aan box 3 niet meer wordt toegekomen.⁹ Box 3 komt derhalve pas in beeld op het moment dat het aandelenpakket niet (meer) kwalificeert als aanmerkelijk belang in de zin van box 2 Wet IB 2001.

1.4 Het leerstuk van de rechtsvormneutraliteit

Het vorenstaande geeft aan dat de belastingheffing van ondernemingswinsten verschilt afhankelijk van de gekozen rechtsvorm. Is sprake van een eenmanszaak, dan wordt de winst belast volgens de regels van box 1 Wet IB 2001. Na inbreng van de onderneming in een BV is sprake van een gecombineerde heffing bestaande uit vennootschapsbelasting op het niveau van de BV en inkomstenbelasting op het niveau van de achterliggende DGA.

Het verschil in belastingheffing over de ondernemingswinst afhankelijk van de rechtsvorm waarmee een onderneming wordt gedreven, wordt in de fiscaliteit wel aangeduid als het gebrek aan rechtsvormneutraliteit binnen de winstbelasting.¹⁰

In het verleden zijn in de literatuur verschillende mogelijkheden geschetst om meer rechtsvormneutraliteit tot stand te brengen.¹¹ Grofweg kunnen deze als volgt worden ingedeeld. Enerzijds voorstellen die uitgaan van fiscale transparantie, waarbij als het ware door de BV heen wordt gekeken en de ondernemingswinst rechtstreeks wordt belast bij de achterliggende aandeelhouder. Anderzijds voorstellen die uitgaan van een zelfstandige winstbelasting bij de onderneming, gevolgd door een aanvullende heffing bij de achterliggende natuurlijke personen. Tot op heden hebben al deze initiatieven nog niet geleid tot concrete wetsvoorstellen.

Wel komt dit onderwerp steeds terug op de politieke agenda en wordt door middel van kleine aanpassingen in de bestaande winstbelastingssystematiek gezocht naar gelijkheid in belastingheffing – qua uitkomst – tussen de verschillende ondernemingsvormen.

9 Een uitzondering geldt voor de gevallen die worden begrepen onder de antimisbruikbepaling van art. 2.14 lid 3 Wet IB 2001.

10 Zie uitgebreid Mol-Verver 2008.

11 Zie voor een opsomming van deze literatuur Mol-Verver 2008, hoofdstuk 2.