

*afhankelijk is van zijn deelname aan vergaderingen of van zijn feitelijk gewerkte uren –, niet zelfstandig een economische activiteit verricht.*

Waar:

A. Arabadjiev, kamerpresident,  
T. von Danwitz, C. Vajda, P.G. Xuereb en A. Kumin, rechters,  
M. Szpunar, advocaat-generaal.

## Noot

### *Btw-plicht van bestuurders en commissarissen*

#### I. HvJ 13 juni 2019

In zijn arrest van 13 juni 2019 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie uitspraak gedaan over de btw-plicht van een commissaris. De commissaris in kwestie, in het arrest IO genoemd, is een in Nederland gevestigde natuurlijke persoon die enerzijds werkzaam is als gemeentebestuurder en anderzijds lid is van de raad van commissarissen van een stichting die voornamelijk instaat voor de huisvesting van hulpbehoevenden.

Ingevolge de statuten van de raad worden de commissarissen benoemd voor een periode van 4 jaar en kunnen leden van de raad alleen worden geschorst of ontslagen wegens taakverwaarlozing of andere gewichtige redenen. Hierover dient diezelfde raad desgevallend met een 3/4 meerderheid te beslissen.

De raad van commissarissen heeft tot taak toezicht te houden op het beleid van de stichting. De bevoegdheden van de raad van commissarissen bestonden o.a. in het benoemen, schorsen en ontslaan van de leden van het bestuur van de stichting, het schorsen van de uitvoering van besluiten genomen door het bestuur van de stichting en het adviseren van voormeld bestuur. Daarenboven wordt de raad van commissarissen in bijzondere omstandigheden (bv. in geval van een belangenconflict) ook betrokken in het bestuur van de stichting zelf. De raad van commissarissen treedt dus op als een onafhankelijk toezichtsorgaan op het bestuur en hoeft in zijn opdracht geen verantwoording af te leggen aan het bestuur van de stichting.

De leden van de raad van commissarissen, waaronder IO, krijgen voor hun werkzaamheden als lid van deze raad jaarlijks een bruto vergoeding van 14.912 EUR. Deze vergoeding wordt betaald door de stichting, maar de hoogte van de vergoeding wordt vastgelegd door de raad van commissarissen en is niet afhankelijk van het aantal gewerkte uren of eventuele deelname aan vergaderingen. Op de vergoeding die IO

krijgt wordt ook loonheffing ingehouden, maar dit is volgens de verwijzende rechter het gevolg van een juridische fictie<sup>1</sup>.

In het licht van deze achtergrond stelde zich de vraag of de vergoeding, die IO voor zijn werkzaamheden als lid van de raad van commissarissen verwierf, aan btw onderworpen is. IO was van mening dat dit niet het geval was. De Nederlandse belastingadministratie deelde oorspronkelijk dezelfde mening, maar heeft, overigens op instructie van de Europese Commissie<sup>2</sup>, haar standpunt hierover aangepast. Er werd een gerechtelijke procedure aanhangig gemaakt en uiteindelijk werd door het gerechtshof 's-Hertogenbosch volgende prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie:

*“Verricht een lid van de raad van commissarissen van een stichting, die voor zijn arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden in een ondergeschikte positie verkeert ten opzichte van deze raad, maar overigens niet in een ondergeschikte positie verkeert ten opzichte van de raad van commissarissen of stichting, zijn economische activiteiten zelfstandig in de zin van artikel 9 en artikel 10 van de btw-richtlijn?”*

In zijn antwoord onderzoekt het Hof in de eerste plaats of de commissaris een economische activiteit verricht in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn. Aangezien de commissaris in kwestie voor een periode van 4 jaar benoemd werd en voor zijn werkzaamheden als lid van de raad van commissarissen een bruto vergoeding van 14.912 EUR op jaarbasis ontving, komt het Hof vrij snel tot de conclusie dat de handelingen van de commissaris duurzaam van aard zijn en tegen vergoeding worden verricht en bijgevolg als een economische activiteit in de zin van artikel 9 van de richtlijn moeten worden beschouwd<sup>3</sup>. Met verwijzing naar eerdere rechtspraak bevestigt het Hof ook dat het daarbij irrelevant is dat de vergoeding forfaitair wordt bepaald en niet afhankelijk wordt gesteld van individuele prestaties<sup>4</sup>.

In tweede instantie komt het Hof tot de essentie van de zaak, met name of de commissaris in kwestie zijn activiteiten zelfstandig uitoefent. Voor deze beoordeling volgt het Hof een tweestapsredenering. Vooreerst gaat het Hof na of er een juridische band bestaat tussen de commissaris enerzijds en de raad of de stichting anderzijds waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat in de zin van artikel 10 van de btw-richtlijn. Dit artikel bepaalt immers de gevallen die in ieder geval niet als een zelfstandig verrichte activiteit kunnen worden beschouwd in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn, met name de loontrekkenden en anderen die een juridische band hebben met hun werkgever waaruit een verhouding van ondergeschiktheid blijkt.

In dit verband benadrukt het Hof dat de verwijzende rechter heeft verduidelijkt dat de commissaris niet als een werknemer kan worden beschouwd en zijn werkzaamheden niet verricht op basis van een arbeidsovereenkomst, maar op basis van een overeenkomst van opdracht. Het Hof stelt verder dat de commissaris geenszins in een band van onderge-

1. HvJ 13 juni 2019, C-420/18, punt 33.

2. IP/11/1128, 29 september 2011.

3. HvJ 13 juni 2019, C-420/18, IO, randnr. 24 t.e.m. 31.

4. HvJ 22 februari 2018, C-182/17, *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft*, punt 37 en HvJ 29 oktober 2015, nr. 174/14, *Saudaçor*, punt 36.



schiktheid kan staan ten opzichte van de stichting waarop hij toezicht houdt. De onafhankelijkheid van de commissarissen ten opzichte van het bestuur van die stichting is immers essentieel voor de uitoefening van hun opdracht. Ook ten opzichte van de raad zelf bestaat er volgens het Hof geen juridische band waaruit een verhouding van ondergeschiktheid blijkt in de zin van artikel 10 van de btw-richtlijn. Het Hof baseert zich hiervoor op de vaststelling dat de raad geen regels kan opleggen over hoe de commissarissen hun taak moeten vervullen en op de verplichting in hoofde van de commissarissen om onafhankelijk en kritisch op te treden ten opzichte van de andere leden van de raad.

Het Hof gaat vervolgens naar stap 2 van de beoordeling of de commissaris in kwestie zijn activiteiten zelfstandig uitoefent, met name de beoordeling in het licht van artikel 9 van de btw-richtlijn. Met verwijzing naar eerdere rechtspraak<sup>5</sup> moet hiervoor worden nagegaan of de betrokken persoon zijn activiteiten in eigen naam, voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid verricht en of hij het aan die activiteiten verbonden economische risico draagt. Het Hof herhaalt het belang van de onafhankelijkheid van de commissaris voor de uitoefening van zijn opdracht en besluit dat de commissaris in ieder geval zijn opdracht zelfstandig uitoefent ten opzichte van de stichting. Niettemin handelt de commissaris in de uitoefening van zijn functie als lid van de raad van commissarissen en handelt hij bijgevolg niet in eigen naam, niet voor eigen rekening en niet onder zijn eigen verantwoordelijkheid. Zo blijkt o.m. dat de leden van de raad van commissarissen geen individuele verantwoordelijkheid dragen voor de handelingen die worden gesteld in het kader van de juridische vertegenwoordiging van de stichting en evenmin aansprakelijk zijn voor schade die bij de uitoefening van hun functie aan derden wordt toegebracht.

Tot slot komt het Hof ook tot de conclusie dat de commissaris in kwestie geen enkel economisch bedrijfsrisico draagt. De commissaris ontvangt immers een vaste vergoeding die niet afhankelijk is van zijn deelname aan vergaderingen of feitelijk gewerkte uren en kan, in geval van taakverwaarlozing, slechts ontslagen worden nadat een specifieke procedure is gevolgd. Met verwijzing naar eerdere rechtspraak<sup>6</sup> besluit het Hof dat er zonder een dergelijk bedrijfsrisico geen sprake kan zijn van een zelfstandig uitgeoefende activiteit in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn.

## II. Bedenkingen bij het arrest

Alvorens in te gaan op het belang en de mogelijke gevolgen van het arrest voor de btw-plicht van commissarissen, toezichthouders, bestuurders, e.a. worden hierna eerst een aantal kritische bedenkingen gemaakt bij het arrest.

### A. Hof van Justitie onderschat het belang

Het zelfstandig uitoefenen van een economische activiteit is één van de essentiële voorwaarden om als een belastingplichtige in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn (in België art. 4 van het Btw-Wetboek) te worden beschouwd. Het belang van een correcte interpretatie van deze voorwaarde mag niet onderschat worden. Een handeling zal immers slechts aan btw onderworpen worden voor zover de handeling wordt verricht door een belastingplichtige in de zin van voormeld artikel. De rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie vormt hierbij een belangrijke leidraad. De uitspraak van het Hof in de zaak *IO* is dan ook een belangrijke aanvulling en verderzetting van eerdere rechtspraak van het Hof<sup>7</sup>.

Het is dan ook jammer dat net dergelijke zaken, die handelen over één van de belangrijkste basisbegrippen inzake btw (met name het begrip “belastingplichtige”) worden beslecht zonder conclusie van de advocaat-generaal.

### B. Autonome beoordeling van het begrip “zelfstandig” voor btw

Hoewel het Hof uiteindelijk besluit dat *IO* niet geacht kan worden zelfstandig een economische activiteit uit te oefenen, volgt uit de prejudiciële vraag en de redenering van het Hof wel duidelijk dat de beoordeling van het begrip “zelfstandig”, inzake btw een autonome beoordeling uitmaakt en niet zonder meer kan worden teruggevallen op de kwalificatie voor arbeidsrecht of inkomstenbelastingen.

### C. Redenering van het Hof is verwarrend

Aangezien artikel 10 van de btw-richtlijn verduidelijkt wanneer er niet voldaan is aan de voorwaarde van het zelfstandig verrichten van een economische activiteit in de zin van artikel 9 van de richtlijn, lijkt de gevolgde tweestapsredenering op het eerste gezicht een logische benadering van het Hof. Toch lijkt het Hof zichzelf enigszins tegen te spreken door enerzijds te oordelen dat er geen juridische band bestaat tussen de commissarissen en de raad waaruit een verhouding van ondergeschiktheid blijkt in de zin van artikel 10 van de richtlijn (punt 36 en 37 van het arrest) en anderzijds te stellen dat er wel een verhouding van ondergeschiktheid bestaat in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn (punten 38, 39 en 41 van het arrest).

Nochtans gaat het in artikel 10 van de btw-richtlijn over een “*juridische band waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever*”. Aangezien in de prejudiciële vraag de assumptie wordt aangenomen dat de commissaris voor zijn arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden in een ondergeschikte positie verkeert ten opzichte van de raad, hetgeen overigens bevestigd

5. HvJ 29 september 2015, C-276/14, *Gmina Wrocław* en HvJ 25 juli 1991, C-202/90, *Ayuntamiento de Sevilla*.

6. HvJ 23 maart 2006, C-210/04, *FCE Bank*; HvJ 18 oktober 2007, C-355/06, *Van der Steen*; HvJ 24 januari 2019, C-165/17, *Morgan Stanley & Co International*.

7. Zie o.a. HvJ 6 november 2003, gevoegde zaken C-78/02, 79/02 en 80/02, *Elliniko Dimosio*, alsook de rechtspraak aangehaald in vn. 5 en 6.



wordt door het feit dat de jaarlijkse vergoeding van de commissaris wordt vastgelegd door de raad, is het ten eerste opmerkelijk dat het Hof toch tot de conclusie komt dat er geen dergelijke band van ondergeschiktheid bestaat in de zin van artikel 10 van de btw-richtlijn (punt 37 van het arrest).

Ten tweede haalt het Hof net het ontbreken van de individuele verantwoordelijkheid van de commissarissen aan om in de tweede stap van zijn redenering tot de conclusie te komen dat er wel een verhouding van ondergeschiktheid bestaat in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn (punt 41 van het arrest). Is dit dan niet hetzelfde dan een verhouding van ondergeschiktheid ten aanzien van de verantwoordelijkheid van de raad in de zin van artikel 10 van de btw-richtlijn?

Men kan zich dan ook terecht afvragen of artikel 10 van de btw-richtlijn niet eerder als een verduidelijking op artikel 9 van de richtlijn moet worden gelezen in plaats van de interpretatie die het Hof eraan geeft in zijn uitspraak. In ieder geval is de eerder summier redenering van het Hof in deze zaak op zijn minst verwarrend te noemen. Jammer genoeg kan ook niet worden teruggevallen op een conclusie van de advocaat-generaal om één en ander te begrijpen.

#### D. Economisch bedrijfsrisico

Ingevolge eerdere rechtspraak van het Hof<sup>8</sup> is het voor de beoordeling of een belastingplichtige op zelfstandige basis handelt ook van belang om na te gaan of deze een economisch bedrijfsrisico draagt. Het Hof komt in deze zaak in welgeteld één summier paragraaf tot de conclusie dat commissaris IO geen enkel economisch bedrijfsrisico draagt.

De argumenten die het Hof hiervoor aanhaalt om dit standpunt te onderbouwen, doen op zijn minst de wenkbrauwen fronsen. Zo stelt het Hof dat commissaris IO, in tegenstelling tot een ondernemer, geen aanzienlijke invloed heeft op zijn inkomsten en uitgaven omdat zijn vergoeding niet afhankelijk is van zijn deelname aan vergaderingen of van zijn feitelijk gewerkte uren. Nochtans heeft het Hof reeds meerdere malen gesteld dat het forfaitaire karakter van een vergoeding irrelevant is om te bepalen of dit al dan niet de tegenprestatie uitmaakt van een aan btw onderworpen handeling<sup>9</sup> en haalt het deze rechtspraak zelfs aan in het begin van zijn redenering<sup>10</sup>. Daarenboven stelt het Hof dat de commissaris slechts ontslagen kan worden in geval van taakverwaarlozing na het volgen van een specifieke procedure. Nochtans zijn er talloze voorbeelden waarbij btw-belastingplichtigen aan btw onderworpen handelingen verrichten op basis van contracten voor bepaalde of onbepaalde duur, die eveneens

niet kunnen worden stopgezet zonder het volgen van een specifieke procedure.

### III. Gevolgen in de praktijk

#### A. Btw-plicht van commissarissen en toezichthouders

Een commissaris, die toezicht houdt op het beleid van een onderneming, mag niet verward worden met een bestuurder, die instaat voor het beleid van de onderneming. Het arrest IO is in de eerste plaats dan ook relevant voor de btw-plicht van commissarissen en toezichthouders.

In tegenstelling tot België, waar de mogelijkheid van een raad van toezicht voor de naamloze vennootschap pas onlangs werd ingeschreven in het nieuwe Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen<sup>11</sup>, zijn dergelijke toezichtsorganen in andere Europese lidstaten al veel langer bekend. In Nederland is een raad van commissarissen voor grote structuurvennootschappen zelfs een verplichting.

Er is in Nederland al heel wat te doen geweest over de btw-plicht van commissarissen. Tot 1 januari 2013 werden commissarissen die niet meer dan 4 commissariaten vervulden niet aangemerkt als een btw-belastingplichtige<sup>12</sup>. Nederland werd echter door de Europese Commissie verzocht om zijn regelgeving op dit punt aan te passen waardoor de btw-plicht van commissarissen vanaf 1 januari 2013 geval per geval werd beoordeeld. Sindsdien hebben heel wat commissarissen zich geregistreerd voor btw-doeleinden en hebben zij btw afgedragen op hun diensten die zij verricht hebben als commissaris. Mogelijks dient Nederland als gevolg van dit arrest nu opnieuw zijn regelgeving aan te passen<sup>13</sup>. In een antwoord op een parlementaire vraag<sup>14</sup> hierover, heeft de staatssecretaris voor Financiën alvast gesteld dat de Nederlandse administratie bij haar beoordeling rekening zal houden met dit arrest. De staatssecretaris bevestigde ook dat het arrest in principe een *ex tunc* werking heeft, maar dat een aanvraag tot ambts-halve teruggaaf van btw enkel mogelijk is voor zover de commissaris tijdig bezwaar heeft aangetekend tegen de voldoening van btw op de aangifte<sup>15</sup>.

Ook in België zal het arrest van belang zijn om de btw-plicht te beoordelen van de leden van de raad van toezicht, die ingevolge het nieuwe Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen voor de naamloze vennootschap bij wijze van optie wordt voorzien<sup>16</sup>. Het is op dit ogenblik nog koffiedik kijken welk standpunt de Belgische btw-administratie hierover zal innemen, maar indien we de nieuwe regels van het WVV toetsen aan de principes die het Hof in het arrest IO heeft

8. Zie vn. 6.

9. Zie o.a. HvJ 27 maart 2014, C-151/13, *Le Rayon d'Or* en HvJ en rechtspraak vermeld in vn. 4.

10. Zie randnr. 25 van het arrest.

11. Zie WVV, Boek 7, Titel 4, Hoofdstuk 1, Afdeling 3. Voor de Europese vennootschap bestond deze mogelijkheid wel reeds op basis van verordening nr. 2157/2001.

12. Besl. van 5 oktober 2006, nr. CPP2006/2138M.

13. G. VONKEN, "Supervisory Board Members: Revision of the Dutch VAT Position Required after the ECJ's IO Case Ruling", *International VAT Monitor*, December 2019.

14. Parl.Vr. nr. 2019z12436 van het lid Omtzigt (CDA) aan de staatssecretaris van Financiën over de btw-plicht voor toezichthouders in het licht van een recente uitspraak van het Europees Hof, 18 juni 2019.

15. De Nederlandse fiscus baseert zich hiervoor op het besluit fiscaal bestuursrecht nr. 2017-1209 van 9 mei 2017.

16. Zie art. 7:104.



uiteengezet, dan zijn er alvast argumenten die in de richting wijzen van een btw-belastingplicht. Zo kunnen de leden van de raad van toezicht niet door een arbeidsovereenkomst met de vennootschap zijn verbonden (art. 7:105, § 2 WVV) en worden zij voor de uitoefening van hun mandaat in principe bezoldigd (art. 7:108 WVV). Daarenboven kunnen leden van de raad van toezicht in bepaalde gevallen persoonlijk en hoofdelijk aansprakelijk worden gesteld voor geleden schade (art. 7:122 WVV) en kan het mandaat door de algemene vergadering in principe te allen tijde en zonder opgave van redenen met onmiddellijke ingang beëindigd worden (art. 7:105, § 4 WVV). Er moet wel op worden gewezen dat de bevoegdheden en taken van een lid van de raad van toezicht van een NV niet volledig gelijklopen met deze van een commissaris<sup>17</sup> in de Nederlandse verenigingsrechtelijke betekenis.

Aangezien de leden van een raad van toezicht van een NV zowel natuurlijke als rechtspersonen kunnen uitmaken<sup>18</sup>, is het niet ondenkbaar dat de Belgische btw-administratie dezelfde regels zal hanteren dan de regels die gelden voor bestuurders (zie *infra*).

In ieder geval is het duidelijk dat de beoordeling van de btw-plicht van een toezichthouder niet eenvoudig is. En het wordt pas helemaal complex in een grensoverschrijdende context, bijvoorbeeld wanneer een in Nederland gevestigde natuurlijke persoon in een Belgische NV gemandateerd zou worden als lid van de raad van toezicht. Indien België het standpunt zou innemen dat een toezichthouder natuurlijke persoon geen btw-belastingplichtige uitmaakt, maar Nederland een andere mening is toegedaan, dan zal dit o.a. aanleiding geven tot verschillen in de intracommunautaire opgave en wellicht controles triggeren<sup>19</sup>. Indien België toch het standpunt zou innemen dat de toezichthouder een btw-belastingplichtige is, dan stelt zich een andere pertinente vraag, met name of de in Nederland gevestigde natuurlijke persoon in België een vaste inrichting heeft voor btw-doeleinden wanneer deze persoon zijn mandaat fysiek uitoefent in België.

## B. Btw-plicht van bestuurders

Ook voor de btw-plicht van bestuurders heeft de uitspraak van het Hof mogelijks gevolgen. In België wordt ter zake een onderscheid gemaakt tussen bestuurders-natuurlijke personen en bestuurders-rechtspersonen.

Bestuurders-natuurlijke personen die handelen in de uitoefening van hun mandaat worden als organen van de vennootschap, ingevolge het standpunt van de Belgische administratie<sup>20</sup>, geacht te handelen in een band van ondergeschiktheid ten opzichte van de bestuurde vennootschap en voldoen, bij gebrek aan het zelfstandig karakter, dus niet aan de definitie van btw-belastingplichtige in de zin van artikel 4 WBTW. Handelingen die evenwel buiten dit mandaat worden verricht, zijn principieel wel aan btw onderworpen voor zover het daarbij niet gaat om occasionele handelingen.

Bestuurders-rechtspersonen daarentegen worden principieel wel als een btw-belastingplichtige beschouwd voor de prestaties die zij verrichten als bestuurder<sup>21</sup>. Ingevolge de afzonderlijke rechtspersoonlijkheid kan immers moeilijk gesteld worden dat zij in een band van ondergeschiktheid handelen. Desalniettemin bestond er in het verleden een keuzemogelijkheid<sup>22</sup> voor bestuurders-rechtspersonen om hun handelingen al dan niet aan btw te onderwerpen. Deze keuzemogelijkheid werd op vraag van de Europese Commissie geschrapt waardoor met ingang van 1 juni 2016<sup>23</sup> alle bestuurders-rechtspersonen verplicht btw moeten afdragen op de vergoedingen die zij voor hun prestaties ontvangen, inclusief op de tantièmes<sup>24</sup>. Teneinde de impact hiervan te beperken ten aanzien van de ondernemingen die geen of slechts een gedeeltelijk recht op btw-af trek kunnen uitoefenen, heeft de administratie bij de schrapping van het keuzestelsel wel voorzien in een aantal mitigerende maatregelen<sup>25</sup> die voornamelijk in de financiële sector veelvuldig worden toegepast.

Hoewel de Belgische btw-administratie haar standpunt aangaande de btw-plicht van bestuurders naar aanleiding van dit arrest wellicht niet zal aanpassen, kan men zich afvragen of het onderscheid in btw-behandeling tussen bestuurders-natuurlijke personen en bestuurders-rechtspersonen nog verantwoord kan worden. Met name stelt zich de vraag of er bij de uitoefening van een mandaat als bestuurder-natuurlijke persoon sprake is van een verhouding van ondergeschiktheid. Uit het arrest *IO* volgt alvast dat hiervoor moet worden nagegaan of de betrokken persoon zijn activiteiten in eigen naam, voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid verricht en of hij het aan die activiteiten verbonden economische risico draagt.

In zijn uitspraak in de zaak *IO* herhaalt het Hof meermaals

17. Merk op dat er ook een verschil bestaat tussen de bevoegdheden van een lid van de raad van toezicht in een NV en een lid van de raad van toezicht in een Europese vennootschap; zie art. 7:109 (NV) en art. 15:19 (Europese vennootschap) WVV.

18. Zie art. 7:105, § 1 WVV.

19. Voor een uitgebreide analyse van deze problematiek in een grensoverschrijdende context, zie S. DE MAEIJER, S. VASTMANS, V. BIDOUL, J. WESSELS en D. EVERS, "VAT and Director's Fees in the Benelux", *International VAT Monitor*, May/June 2017.

20. Het door de btw-administratie gehanteerde onderscheid is gebaseerd op de zogenaamde "Organschaft-theorie" waarbij bestuurders en zaakvoerders, als organen van de onderneming, niet op zelfstandige basis kunnen handelen ten opzichte van de onderneming die zij besturen.

21. Besl. ET 125.180, 20 november 2014; Besl. ET 125.180/2, 12 december 2014; Besl. ET 127.850, 30 maart 2016. Voor advocaten en bestuurders: Besl. ET 130.012, 2 juni 2016.

22. Besl. ET 78.581, 27 januari 1994, *Btw-Revue*, afl. 110, 1019 en Besl. ET 118.288, 27 april 2010.

23. Aanvankelijk was het bedoeling om het btw-keuzestelsel voor prestaties van bestuurders-rechtspersonen reeds per 1 januari 2015 af te schaffen en alle vergoedingen aan btw te onderwerpen. Gelet echter op de belangrijke impact van deze maatregel en de vele vragen over de praktische impact werd de invoering van de btw op prestaties van bestuurders-rechtspersonen herhaalde malen uitgesteld en een laatste maal tot 1 juni 2016.

24. De btw-administratie beschouwt tantièmes als tegenprestatie voor de aan btw onderworpen handelingen die als bestuurder worden verricht, maar deze interpretatie is m.i. voor discussie vatbaar.

25. De belangrijkste zijn de mogelijkheid om een btw-eenheid op te richten tussen verschillende managementvennootschappen en een exploitatievennootschap en de mogelijkheid tot uitsplitsing van de vergoeding in btw-belaste bestuurdersprestaties en prestaties die onder een btw-vrijstelling op grond van art. 44 WBTW kunnen vallen.





dat er geen sprake is van een band van ondergeschiktheid ten opzichte van de stichting waarover commissaris IO als lid van de raad van commissarissen het toezicht houdt<sup>26</sup>. Voor bestuurders-natuurlijke personen is het nochtans de band van ondergeschiktheid ten opzichte van de bestuurde vennootschap waarop de Belgische btw-administratie zich steunt om te oordelen dat bestuurder-natuurlijke personen niet als een btw-belastingplichtige kunnen worden aangemerkt. In het nieuwe WVV wordt nochtans verduidelijkt dat bestuurders in hun hoedanigheid van bestuurder niet door een arbeidsovereenkomst met de vennootschap verbonden kunnen zijn (zie art. 5:70, § 1; art. 6:58, § 1; art. 7:85, § 1 en art. 7:105, § 2 *cq.* art. 7:107, lid 2) en heeft de RSZ zijn instructies aangaande het sociaal statuut van mandaathouders in die zin aangepast<sup>27</sup>. Het is dan ook zeer de vraag of het Hof van Justitie tot dezelfde conclusie zou komen indien het Hof hierover uitspraak zou moeten doen.

Bestuurders zijn in bepaalde omstandigheden immers aansprakelijk jegens de vennootschap die zij besturen. Dit geldt ook ten opzichte van derden voor zover de begane fout een buitencontractuele fout is<sup>28</sup>. Hoewel bestuurders in bepaalde gevallen ten opzichte van elkaar hoofdelijk aansprakelijk kunnen worden gesteld voor hun begane fouten, kan er in tegenstelling tot de commissaris in het arrest *IO*, niet gesteld worden dat zij geen individuele verantwoordelijkheid dragen. Het feit dat hun bestuurdersvergoeding forfaitair bepaald is, zou op grond van dit arrest dan weer een argument kunnen geven om te stellen dat bestuurders geen economisch bedrijfsrisico dragen, maar deze redenering van het Hof is zoals hierboven reeds uiteengezet m.i. niet consistent met eerdere rechtspraak van het Hof.

### C. Retrocessie van bestuurdersvergoedingen

Een bijzonder probleem in het kader van bestuurdersbezoldigingen stelt zich wanneer bestuurders als natuurlijke persoon een mandaat als bestuurder uitoefenen, maar de vergoeding die zij hiervoor ontvangen retrocederen aan hun managementvennootschap<sup>29</sup>. De btw-administratie doet ter zake wel een *case by case*-beoordeling om uit te maken welke partij er btw-matig als dienstverrichter moet worden beschouwd (de natuurlijke persoon of de managementvennootschap). Indien uit alle omstandigheden die aan de zaak ten grondslag liggen, blijkt dat de managementvennootschap btw-matig als dienstverrichter moet worden beschouwd, dan zijn de bestuurdersvergoedingen, ingevolge het standpunt van de administratie, aan btw onderworpen. Indien het daarentegen de natuurlijke persoon is die btw-matig als dienstverrichter moet worden beschouwd, dan zal er in principe geen btw opeisbaar worden op de bestuurdersvergoeding.

In de zaak *IO* werd aan het Hof niet uitdrukkelijk gevraagd wie er btw-matig als dienstverrichter moet worden beschouwd. Het Hof spreekt zich immers enkel uit over de vraag of commissaris IO ten opzichte van de raad van commissarissen en ten opzichte van de stichting waarop hij toezicht hield, op zelfstandige basis handelt in de zin van de artikelen 9 en 10 van de btw-richtlijn. Het Hof komt in deze zaak uiteindelijk tot de conclusie dat dit niet het geval is omdat de commissaris in kwestie, als lid van de raad van commissarissen, niet handelt in eigen naam, niet handelt voor eigen rekening en niet handelt onder zijn eigen verantwoordelijkheid. De vraag die in deze zaak dan ook onbeantwoord blijft, is of de raad van commissarissen dan btw-matig als dienstverrichter moet worden beschouwd waardoor er alsnog btw verschuldigd zou kunnen zijn op de vergoedingen van de commissarissen. Net als bij de retrocessies van bestuurdersbezoldigingen lijkt een voorafgaande analyse van wie er btw-matig als dienstverrichter moet worden beschouwd in ieder geval aan de orde om tot een juiste btw-behandeling te komen.

### D. Bredere discussie

Het arrest *IO* is tot slot niet enkel van belang voor de beoordeling van de btw-belastingplicht van toezichhouders en bestuurders, maar is ook relevant voor tal van andere situaties waarbij het al dan niet zelfstandig handelen minstens voor discussie vatbaar is, zoals met name de btw-positie van syndici<sup>30</sup>, de btw-positie van een natuurlijke persoon die auteursrechten verleent aan zijn managementvennootschap, de btw-positie van advocaten die verbonden zijn aan een kantoor<sup>31</sup>, de btw-positie van leden van een feitelijke vereniging of maatschap, etc. Het lijkt in ieder geval hoogst onzeker dat de op dit ogenblik geldende administratieve commentaren aangaande al deze punten volledig in lijn zijn met de rechtspraak van het Hof.

## IV. Conclusie

Alle uitspraken van het Hof die handelen over het basisbegrip inzake btw, met name “de btw-belastingplichtige” vormen een belangrijke leidraad in de beoordeling van de btw-behandeling van prestaties die worden verricht in tal van onderscheiden situaties. De uitspraak in het arrest *IO* is in het bijzonder relevant om één van de essentiële voorwaarden van een btw-belastingplichtige, met name het handelen op zelfstandige basis, te beoordelen. Het is dan ook jammer dat het Hof, *nota bene* zonder voorafgaande conclusie van een advocaat-generaal en op basis van een zeer summiere en verwarrende redenering tot een uitspraak komt in deze zaak.

26. Zie punten 35 en 40 van het arrest.

27. Instructie RSZ – 2019/3, zie ook H. VAN HOGENBEMPT, “Sociaal statuut na invoering WVV: instructies RSZ”, *Fiscoloog*, 1639.

28. Art. 2:56 WVV.

29. Zie in dit verband ook Brussel 4 mei 2016; I.MASSIN, “Retrocessie bestuurdersvergoedingen: wat met de btw?”, *Fiscoloog*, 1511, 1 maart 2017.

30. Voor rechtspersonen-syndici bestaat het keuzestelsel nog steeds; zie Vr. nr. 25092 van 22 mei 2018, SMAERS, voorlopig verslag Commissie F&B van 22 mei 2018, [www.dekamer.be](http://www.dekamer.be).

31. Voor advocaten-vennoten (natuurlijke persoon of rechtspersoon) geldt ook nog steeds een keuzeregime; zie art. 8 tot 12 van Circ. AAFisc 47/2013 van 20 november 2013.



Indien we de principes van deze zaak, zoals uiteengezet door het Hof, zouden toepassen op de bestaande regels aangaande de btw-belastingplicht van bestuurders, dan dreigt met name de gehanteerde positie aangaande bestuurders-natuurlijke personen niet in lijn te zijn met deze uitspraak. De mogelijke impact van het arrest is echter niet beperkt tot de btw-belastingplicht van bestuurders, maar strekt zich uit tot tal van andere situaties waarbij het zelfstandig karakter van de dienstverrichter minstens voor discussie vatbaar is. Ook voor de btw-positie van toekomstige toezichthouders van een NV, die ingevolge het nieuwe Wetboek voor Vennootschappen en Verenigingen hun ingang hebben gevonden in ons vennootschapsrecht, is het arrest mogelijks van belang.

Alvorens echter voorbarig conclusies te trekken op basis van een uitspraak, die (i) betrekking heeft op een zeer specifieke regelgeving die in Nederland bestaat voor commissarissen, (ii) gebaseerd is op een summiere en verwarrende redenering die op bepaalde punten zelfs niet consistent lijkt te zijn met eerdere rechtspraak van het Hof en (iii) mogelijks zelfs het gevolg is van een beperkte en onvolledige vraagstelling, lijkt het aangewezen om enige voorzichtigheid aan de dag te leggen en, indien de opportuniteit zich voordoet, een volledige en goed onderbouwde prejudiciële vraag aan het Hof voor te leggen aangaande de btw-belastingplicht van bestuurders.

Stein DE MAEIJER  
Advocaat Tiberghien

