



EUROPESE COMMISSIE

SECRETARIAAT-GENERAAL

Brussel,

SG-Greffe (2010)D/

PERMANENTE VERTEGENWOORDIGING  
VAN NEDERLAND  
BIJ DE EUROPESE UNIE  
Kortenberglaan 4-10  
1040 BRUSSEL

**Betreft:** Ingebrekestelling

– Inbreuk nr. 2008/4926

Het secretariaat-generaal doet u hierbij, voor doorzending aan zijne Excellentie de minister van Buitenlandse Zaken, een brief van de Commissie over het bovengenoemde onderwerp toekomen.

Voor de secretaris-generaal,

Karl VON KEMPIS

Bijlage: C(2010)6586

NL



EUROPESE COMMISSIE

Brussel, 30.9.2010

2008/4926

C(2010)6586

Excellentie,

Hierbij vestig ik uw aandacht op de behandeling van commissarissen in het kader van de Nederlandse btw-wetgeving.

#### **A. EU-wetgeving**

In artikel 2, lid 1, van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna "de btw-richtlijn" genoemd) is het volgende bepaald:

"1. De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht; [...]"

De definitie van het begrip "belastingplichtige" is vastgesteld in artikel 9 van de btw-richtlijn, dat onder meer als volgt luidt:

"1. Als "belastingplichtige" wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als "economische activiteit" worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde

Zijne Excellentie de heer Maxime VERHAGEN  
Minister van Buitenlandse Zaken  
Bezuidenhoutseweg 67  
NL – 2500 EB Den Haag

beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

In artikel 10 van de btw-richtlijn is het volgende bepaald:

"De in artikel 9, lid 1, bedoelde voorwaarde dat de economische activiteit zelfstandig moet worden verricht, sluit loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing uit, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever."

## ***B. Nationale wetgeving***

Artikel 7, eerste lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 luidt als volgt:

*"Ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent."*

In een besluit van 5 oktober 2006 (Nr. CPP2006/2138M)<sup>1</sup> heeft de minister van Financiën bijzondere regels ter zake van de btw-behandeling van commissarissen vastgesteld. Dit besluit luidt als volgt:

### **1. Inleiding**

Commissarissen hebben als lid van de raad van commissarissen, een orgaan van een naamloze of een besloten vennootschap, een toezichthoudende en adviserende taak. Als de commissaris voor zijn werkzaamheden als belastingplichtige wordt aangemerkt, moet hij omzetbelasting in rekening brengen over de vergoeding. Hierbij onderscheid ik twee situaties.

### **2. Belastingplicht commissarissen**

#### **2.1. De vervulling van een commissariaat als nevenwerkzaamheid**

Hiervan is sprake als de werkzaamheden nauw verbonden zijn met of in het verlengde liggen van de overige in het bedrijf of beroep plaatsvindende activiteiten. Dit komt onder andere voor bij commissariaten die worden vervuld door advocaten, belastingadviseurs en soortgelijke beroepsbeoefenaren. Als deze personen hun beroep in een maatschap uitoefenen is de maatschap in beginsel omzetbelasting verschuldigd.

#### **Goedkeuring**

Op praktische gronden keur ik goed dat het betreffende maatschapslid de factuur uitreikt. Ik stel hierbij als voorwaarde dat de maatschap deze factuur opneemt in de administratie. De goedkeuring heft uiteraard de verschuldigdheid van de belasting van de maatschap niet op.

---

<sup>1</sup> Besluit van 5 oktober 2006, nr. CPP2006/2138M, Staatscourant nr. 198. Omzetbelasting. Belastingplicht commissarissen.

## **2.2. De vervulling van een aantal commissariaten als zelfstandige uitoefening van een beroep**

Dit is het geval indien het voor de uitoefening van de werkzaamheden vereiste vakmanschap aanwezig is en de werkzaamheden een duurzaam karakter dragen. In de praktijk is in voorkomend geval niet steeds eenvoudig te bepalen of bij de vervulling van slechts enkele commissariaten sprake is van belastingplicht.

### **Goedkeuring**

Om zekerheid te geven over de belastingplicht in deze situatie keur ik het volgende goed.

Heffing van omzetbelasting blijft achterwege bij het vervullen van niet meer dan 4 commissariaten. Commissariaten binnen één concern tellen in dit verband als één commissariaat als de commissaris daarvoor één vergoeding ontvangt. Bij het vaststellen van het aantal commissariaten dat een persoon vervult, kunnen voorts de commissariaten buiten beschouwing blijven:

1. van een oud-directeur van een vennootschap;
2. van een familielid van de directie van een vennootschap;
3. van een directeur of oud-directeur van een binnen concernverband aan de vennootschap gelieerde belastingplichtige;
4. waarvoor geen vergoeding wordt ontvangen of een vergoeding die niet aan de loonheffing is onderworpen.

Deze commissariaten zijn ook niet aan de heffing van omzetbelasting onderworpen als een commissaris voor andere commissariaten belastingplichtig is. Als een persoon méér dan vier commissariaten vervult, mag heffing achterwege blijven voor de commissariaten waarvoor hij slechts een niet aan de loonheffing onderworpen bedrag ontvangt. Een commissaris die van deze goedkeuring gebruik maakt, heeft voor dat deel geen recht op aftrek van voorbelasting.

### ***C. Voorafgaande procedure***

Op 11 november 2009 heeft DG TAXUD in het EU-pilotsysteem een document ingevoerd met een aantal vragen over de belastingplicht van commissarissen in Nederland. Op 21 januari 2010 heeft de Nederlandse overheid haar antwoord op deze vragen in het EU-pilotsysteem ingevoerd. Dit antwoord wordt hieronder behandeld.

### ***D. Juridische analyse***

De btw-richtlijn heeft een gemeenschappelijk btw-stelsel tot stand gebracht dat onder meer is gebaseerd op een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Zie punt 38 van het arrest van 26 juni 2003 in zaak C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring.

Deze richtlijn kent aan de btw een zeer ruime werkingssfeer toe, in die zin dat artikel 2, dat betrekking heeft op belastbare handelingen, *onder meer* ziet op de leveringen van goederen en diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

Wat de term "levering van goederen" betreft, is in artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn bepaald dat de overdracht of de overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken, als een dergelijke levering is aan te merken.

Uit de rechtspraak van het Hof is duidelijk dat die term elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij omvat die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij de eigenaar van die zaak<sup>3</sup>.

Wat de term "diensten" betreft, is uit artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn duidelijk dat die term elke handeling omvat die geen levering van goederen is in de zin van artikel 14 e.v. van die richtlijn.

Overeenkomstig artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn wordt eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit, als "belastingplichtige" beschouwd. Het Hof van Justitie heeft in punt 25 van zijn arrest van 4 december 1990 in zaak C-186/89, *Van Tiem*, geoordeeld dat, overeenkomstig de strekking van de richtlijn, die er onder meer op is gericht het gemeenschappelijk btw-stelsel te baseren op een uniform begrip "belastingplichtigen", deze hoedanigheid uitsluitend moet worden beoordeeld aan de hand van de in de richtlijn genoemde criteria.

Overeenkomstig artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn omvat de term "economische activiteit" "alle" werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, en overeenkomstig de rechtspraak omvat hij alle stadia van de productie, distributie en dienstverrichting<sup>4</sup>.

Zoals het Hof van Justitie in punt 26 van zijn arrest van 12 september 2000 in zaak C-260/98, *Commissie tegen Griekenland*, stelde, blijkt uit een analyse van deze definities dat het begrip "economische activiteiten" een ruime werkingssfeer heeft, alsook een objectief karakter, in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de activiteit<sup>5</sup>.

Uit deze analyse van het begrip "economische activiteit" en de analyse van de termen "belastingplichtige", "levering van goederen" en "diensten" blijkt dat deze begrippen, die de in het kader van de btw-richtlijn belastbare handelingen omschrijven, alle een objectief karakter hebben en dat zij onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de betrokken handelingen worden toegepast<sup>6</sup>. Het zijn ook allemaal gemeenschappelijke begrippen die overal in de Europese Unie op dezelfde manier moeten worden uitgelegd.

---

<sup>3</sup> Zie met name punt 7 van het arrest van 8 februari 1990 in zaak C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, en punt 64 in het arrest van 21 april 2005 in zaak C-25/03, *HE*.

<sup>4</sup> Zie met name punt 17 van het arrest van 4 december in zaak C-186/89, *Van Tiem*, en punt 42 in *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*.

<sup>5</sup> Zie bijvoorbeeld punt 8 van het arrest van 26 maart 1987 in zaak C-235/85, *Commissie tegen Nederland*.

<sup>6</sup> Zie in die zin het arrest van 12 januari 2006 in de gevoegde zaken C-354/03, C-355/03 en C-484/03, *Optigen e.a.*, punt 44.

De Commissie wenst andermaal te benadrukken dat "belastingplichtige" een EU-rechtelijk begrip is dat in alle lidstaten op dezelfde wijze moet worden uitgelegd. Zoals immers is aangegeven in overweging 8 van de btw-richtlijn, wordt de begroting van de Europese Unie, onverminderd de andere ontvangsten, in haar geheel gefinancierd uit de eigen middelen van de Unie. Deze middelen omvatten onder meer de ontvangsten uit de btw, verkregen door toepassing van een gemeenschappelijk percentage op een grondslag die op uniforme wijze volgens EU-voorschriften wordt vastgesteld.

Deze uniforme uitlegging wordt ondergraven door de bestreden Nederlandse wetgeving, waarin het criterium voor de vaststelling van de "belastingplichtige" in het geval van commissarissen, niet in overeenstemming is met de wijze waarop dit begrip in het EU-recht is geharmoniseerd.

Zoals de Nederlandse autoriteiten in hun antwoord op de vragen in de EU Pilot hebben aangegeven, dient per geval te worden bepaald of een commissaris als belastingplichtige moet worden aangemerkt voor de commissariaten die hij vervult, rekening houdende met het geheel van voorwaarden en omstandigheden bij de vervulling van die commissariaten.

Zij hebben evenwel ook te kennen gegeven dat, *om discussies te vermijden en zekerheid te geven over de belastingplicht, ten behoeve van commissarissen en van de ondernemingen waarvoor zij hun werkzaamheden verrichten alsook van de belastingdienst, in besluit nr. CCP2006/2138M van 5 oktober 2006 is bepaald dat de heffing van omzetbelasting achterwege blijft bij het vervullen van niet meer dan 4 commissariaten.*

De Commissie kan niet accepteren dat dit het **enige criterium** is dat wordt gebruikt om te bepalen of een commissaris voor btw-doeleinden als belastingplichtige moet worden aangemerkt. Dat moet immers, zoals hierboven werd aangegeven, per geval worden bepaald, rekening houdende met **alle relevante** elementen.

De wijze waarop Nederland thans dit begrip toepast ter zake van commissarissen, kan ertoe leiden dat commissarissen ten onrechte niet als belastingplichtige voor btw-doeleinden worden aangemerkt of, omgekeerd, toch als belastingplichtige voor btw-doeleinden worden aangemerkt terwijl ze dat niet zijn.

De Nederlandse autoriteiten geven dit ook toe in hun antwoord, waar zij stelden dat *het, wanneer een commissaris 5 of meer commissariaten vervult, waarschijnlijk is [...]*.

In de laatste alinea van hun antwoord stelden de Nederlandse autoriteiten zich op het standpunt dat de belastingneutraliteit niet werd verstoord, omdat in de meeste gevallen de btw die een commissaris in rekening brengt bij de onderneming waarvoor hij werkzaamheden verricht, door die onderneming kan worden afgetrokken.

Ofschoon de Commissie er niet van overtuigd is dat dit werkelijk zo is, omdat er – zoals de autoriteiten hebben aangegeven – ook gevallen zijn waarin geen aftrek van btw mogelijk is, wil zij toch wijzen op het negatieve effect dat de Nederlandse wet zal sorteren in de gevallen waarin ten onrechte geen btw wordt geheven.

De Europese Commissie is bijgevolg van oordeel dat het Koninkrijk der Nederlanden de krachtens de artikelen 2 en 9 van de btw-richtlijn op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen doordat het uitgaat van niet meer dan 4 commissariaten als criterium om te bepalen of commissarissen als belastingplichtige moeten worden aangemerkt.

Tot slot moet worden opgemerkt dat, in geval van een inbreuk op de btw-richtlijn en een eventuele daaruit voortvloeiende derving van eigen middelen van de Gemeenschappen, de Europese Unie aanspraak kan maken op het volledige bedrag van de desbetreffende eigen middelen, vermeerderd met vertragingsrente overeenkomstig artikel 11 van Verordening (EG, Euratom) nr. 1150/2000 van de Raad<sup>7</sup>.

Krachtens artikel 258 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie verzoekt de Commissie uw regering haar binnen twee maanden na ontvangst van deze brief haar opmerkingen over het hierboven uiteengezette standpunt mede te delen.

De Commissie behoudt zich het recht voor om, na kennisneming van deze opmerkingen of indien deze haar niet binnen de vastgestelde termijn mochten bereiken, een met redenen omkleed advies als bedoeld in genoemd artikel uit te brengen.

Met bijzondere hoogachting,

Voor de Commissie

Algirdas ŠEMETA

Lid van de Commissie

**VOOR GELIJKLUIDEND AFSCHRIFT**  
Voor de Secretaris – generaal,

**Jordi AYET PUIGARNAU**  
Directeur van de Griffie

---

<sup>7</sup> Verordening (EG, Euratom) nr. 1150/2000 van de Raad van 22 mei 2000 houdende toepassing van Besluit 2000/597/EG, Euratom betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen (PB L 130 van 31.5.2000), gewijzigd bij Verordening (EG, Euratom) nr. 2028/2004 van de Raad van 16 november 2004 (PB L 352 van 27.11.2004) en bij Verordening (EG, Euratom) nr. 105/2009 van de Raad van 26 januari 2009 (PB L 36 van 5.2.2009).