

## COMMISSARIS IS (TOCH) NIET BTW-PLICHTIG



***Recent heeft het Hof Van Justitie van de EU geoordeeld dat een commissaris, ondanks dat de toezichthoudende activiteiten gezien kan worden als een economische activiteit, geen btw ondernemer is. Dit oordeel heeft in veel gevallen een impact op de btw positie van commissarissen en de onderneming waar de commissaris toezicht op houdt. De wijziging in de btw voor commissarissen naar aanleiding van de oordeel volgt redelijk snel op een andere wijziging ten aanzien van commissarissen. De positie van de commissaris in de loonbelasting is met ingang van 2017 gewijzigd.***

### **Achtergrond btw positie commissaris**

In Nederland kan toezicht op ondernemingen of rechtspersonen worden uitgeoefend door een raad van commissarissen (RvC). In sommige gevallen is de uitoefening van dergelijk toezicht zelfs verplicht. Om dat toezicht daadwerkelijk uit te kunnen oefenen, is de RvC onafhankelijk van de desbetreffende onderneming of rechtspersoon. In het verleden werd een commissaris als btw-ondernemer aangemerkt bij meer dan vier commissariaten, echter per 2013 worden commissarissen, zelfs als zij slechts één enkel commissariaat vervullen, mogelijk al door de Nederlandse Belastingdienst als btw-ondernemer aangemerkt.



Wanneer een commissaris als een dergelijke ondernemer wordt aangemerkt, dan moet de commissaris btw voldoen over de (bruto) vergoeding die hij voor zijn werkzaamheden ontvangt en dient hij aan administratieve verplichtingen te voldoen (aangifte, btw administratie). De btw die de commissaris in rekening brengt kan, al dan niet gedeeltelijk, tot een kostenpost leiden indien de onderneming of rechtspersoon waar hij toezicht op houdt, niet of niet volledig aftrek gerechtigd is (bijv. verzekeraars, financiële instellingen, onderwijs, gezondheidszorg, etc.).

### **Hof van Justitie**

Op 13 juni jl. heeft het Hof van Justitie van de EU in Luxemburg (de hoogste rechter in btw-zaken) [in de procedure van IO \(zaak nr. C-420/18\)](#) geoordeeld dat een commissaris van een Nederlandse stichting weliswaar geacht kan worden economische activiteiten te verrichten, maar ondanks dat geen btw-ondernemer is. Dit is het geval wanneer hij noch in eigen naam, noch voor eigen rekening of onder eigen verantwoordelijkheid handelt, maar in plaats daarvan handelt voor rekening en onder de verantwoordelijkheid van de RvC, althans voor rekening van de onderneming of rechtspersoon waar hij toezicht op houdt.

Het voorgaande betekent dat een commissaris die aan voornoemde voorwaarden voldoet, geen btw-ondernemer is. Hierdoor dient hij niet alleen geen btw te berekenen over zijn vergoeding, maar kan hij ook geen aanspraak maken op aftrek van btw die hem in rekening is gebracht ter zake van door hem in dit kader gemaakte kosten. Indien meerdere commissariaten door dezelfde persoon worden uitgeoefend, dient voor elk commissariaat te worden bekeken of sprake is van btw-ondernemerschap. Indien bij één of meerdere van deze commissariaten sprake is van dat ondernemerschap kan dit, naar onze mening, op grond van rechtspraak van het HvJ in [de procedure van Kostov \(zaak nr. C-62/12\)](#) aanleiding zijn om de andere commissariaten mee te trekken in dat ondernemerschap.

Indien op basis van uitspraak van het HvJ blijkt dat een commissariaat bij nader inzien toch niet kwalificeert voor btw-ondernemerschap, dient aan het lichaam waar toezicht op wordt gehouden niet langer btw in rekening te worden gebracht. Tegelijkertijd kan de vraag worden gesteld of aan de aftrek kant, bijvoorbeeld ter zake van in het verleden aangeschafte bedrijfsmiddelen, een correctie moet worden ingediend. In dat kader kan op basis van Hoge Raad jurisprudentie het standpunt worden ingenomen dat dit niet het geval is ([HR 14 december 2012, nr. 10/02318, ECLI:NL:HR:2012:BU7242](#)).

Gelet op het bepaalde in leden 12 en 14 van paragraaf 23 van het Besluit fiscaal bestuursrecht ([Besluit van 9 mei 2017, nr. 2017-1209, Stcrt. 2017, 28270](#)) biedt dit arrest van het HvJ in beginsel ook geen grond voor het vragen van teruggaaf door commissarissen van, naar achteraf blijkt, in het verleden ten onrechte door hen gefactureerde btw.

## **Loonbelasting**

De positie van de commissaris voor de btw is als gevolg van dit oordeel van het HvJ mogelijk anders dan voorheen. Ook op het gebied van de loonbelasting is de positie van de commissaris vrij recent (1 januari 2017) veranderd.

Voor 1 januari 2017 was een commissaris fictief in dienstbetrekking bij het lichaam waarop de commissaris toezicht houdt. Dit had als gevolg dat het lichaam inhoudingsplichtige was voor de loonbelasting en bijdrage zorgverzekeringswet verschuldigd was. Dit had als gevolg dat de commissaris zowel btw-ondernemer was als een fictieve werknemer, wat in de praktijk tot een hogere administratielast leidde.

Per 1 januari 2017 is de fictieve dienstbetrekking van de commissaris definitief geschrapt uit de loonbelastingwetgeving. In het kader van de invoering Wet DBA, had de staatssecretaris van Financiën al in een beleidsbesluit ([Besluit van 14 maart, nr. BLKB2016/265M, Stcrt. 2016, 14756](#)) goedgekeurd dat de toepassing van de fictieve dienstbetrekking voor de periode van 1 mei 2016 tot 1 januari 2017 achterwege kon blijven.

Het gevolg van het definitief afschaffen van de fictieve dienstbetrekking is dat de commissaris niet meer onder de Wet op de loonbelasting valt en er derhalve geen loonheffingen en werkgeversbijdrage Zvw verschuldigd zijn op de commissarisbeloning. Per 2017 is de commissaris zelf inkomstenbelasting en de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw verschuldigd.

Ondanks de definitieve afschaffing van de fictieve dienstbetrekking voor commissarissen bestaat voor hen nog wel de mogelijkheid om onder de Wet op de loonbelasting te vallen middels de zogenaamde opting-inregeling. Deze regeling, die uit de wet volgt, houdt in dat een arbeidsverhouding die niet kwalificeert als een 'echte' of 'fictieve' dienstbetrekking voor fiscale doeleinden toch als dienstbetrekking wordt aangemerkt. De commissaris wordt dan als werknemer beschouwd, waarop in beginsel alle bepalingen van de Wet op de loonbelasting van toepassing zijn (waaronder de mogelijkheid te opteren voor de 30%-regeling) en met als gevolg dat de commissaris in de loonadministratie dient te worden opgenomen.

Indien de inkomsten van de commissaris kwalificeren als belastbare winst voor de inkomstenbelasting, kan de opting-inregeling niet worden toegepast. De opting-inregeling kan alleen tot uitvoering komen door middel van een gezamenlijk verzoek van de betreffende commissaris en het betrokken lichaam. Dit verzoek kan worden gedaan via het formulier 'Verklaring loonheffingen opting-in' op de website van de Belastingdienst. Het is goed mogelijk dat door de aanpassing van het btw-ondernemerschap meer commissarissen zullen willen opteren voor deze regeling. Dit kan immers hun administratieverplichtingen volledig wegnemen.

*Als u commissaris bent of een RvC heeft, dan adviseren wij u om de gevolgen van deze uitspraak van het HvJ voor uw situatie in kaart te brengen. Uiteraard kunnen de adviseurs van de Indirect Tax Group van Atlas u hierbij helpen. Neemt u gerust contact op met een van hen.*