



EUROPESE COMMISSIE

Brussel, 26 oktober 2018

sj.d(2018)6180560

*Documenten betreffende een gerechtelijke
procedure*

**AAN DE PRESIDENT EN DE RECHTERS VAN HET HOF VAN JUSTITIE VAN
DE EUROPESE UNIE**

SCHRIFTELIJKE OPMERKINGEN

ingediend overeenkomstig artikel 23, tweede alinea, van het Protocol betreffende het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie door de

EUROPESE COMMISSIE

vertegenwoordigd door Jurgita JOKUBAUSKAITĖ en Pieter VANDEN HEEDE, leden van de juridische dienst, als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende ten kantore van de Juridische Dienst, Greffe contentieux, BERL 1/169, 1049 Brussel, en ermee instemmende dat de betekening van alle processtukken via e-Curia geschiedt

in

zaak C-420/18, IO

betreffende een bij arrest van 21 juni 2018 (hierna: “verwijzingsarrest”) van het Gerechtshof ’s-Hertogenbosch (Nederland) (hierna: “verwijzende rechter”) gedaan verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie inzake de uitlegging van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad¹ (hierna: “btw-richtlijn”), en met name de artikelen 9 en 10 ervan.

1 Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347 van 11.12.2006, blz. 1).

I. FEITELIJK KADER EN PROCESVERLOOP

1. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is ingediend in het kader van een geding tussen enerzijds IO (hierna: “eiser”) en anderzijds de inspecteur van de rijksbelastingdienst (hierna: “belastingdienst”) betreffende een bedrag van EUR 782 omzetbelasting die eiser verschuldigd zou zijn over de vergoeding die hij heeft ontvangen voor zijn werkzaamheden als lid van de Raad van Commissarissen van een stichting.
2. Voor verdere details betreffende het feitelijk kader en het procesverloop wordt verwezen naar het verwijzingsarrest.

II. DE PREJUDICIËLE VRAAG

3. De verwijzende rechter heeft de volgende prejudiciële vraag gesteld:

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 de stichting, zijn economische activiteiten zelfstandig in de zin van artikel 9 en artikel 10 van de Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347 van 11.12.2006, blz. 1)?

III. RECHTSKADER

III.1. Unierecht

4. De relevante bepalingen van de btw-richtlijn luiden als volgt:

Artikel 9

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

2. [...]

Artikel 10

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.

III.2. Nationaal recht

5. Artikel 7 van de Wet Omzetbelasting van 28 juni 1968, voor zover relevant, luidt als volgt:

Artikel 7

1. *Ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent.*
2. *Waar in deze wet wordt gesproken van bedrijf, wordt daaronder mede verstaan:*
 - a. *beroep;*
 - b. *[...]*

IV. VOORAFGAANDE OPMERKING

6. In punt 2.4 van zijn verwijzingsarrest vermeldt de verwijzende rechter dat besluit CPP2006/2138M van de Nederlandse staatssecretaris van Financiën, op basis waarvan een lid van de Raad van Commissarissen niet werd aangemerkt als belastingplichtige indien dat lid niet meer dan vier commissariaten vervulde, is ingetrokken naar aanleiding van het verzoek van de Europese Commissie van 29 september 2011. De verwijzende rechter vermeldt daarbij dat volgens de Europese Commissie het werk van een commissaris, ook al is het maar voor één raad, als een economische activiteit voor de omzetbelasting moet worden beschouwd.
7. Dienaangaande wenst de Commissie te verduidelijken dat het verzoek van de Europese Commissie een met redenen omkleed advies was dat was verzonden in het kader van een inbreukprocedure. Die inbreukprocedure betrof op zich niet de kwalificatie van activiteiten van commissarissen als een zelfstandig verrichte economische activiteit, maar wel het automatische karakter van de btw-vrijstelling

voor die activiteiten. Bijgevolg is die inbreukprocedure irrelevant voor de analyse van de gestelde prejudiciële vraag. Voor de volledigheid wenst de Commissie overigens nog op te merken dat de inbreukprocedure is stopgezet na de intrekking van het bestreden besluit.

V. BEANTWOORDING VAN DE PREJUDICIËLE VRAAG

8. In de eerste plaats wenst de Commissie op te merken dat volgens artikel 2, lid 1, onder c, van de btw-richtlijn, de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan btw worden onderworpen.
9. In de tweede plaats wenst de Commissie op te merken dat volgens artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn als „belastingplichtige” wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.
10. Artikel 10 van de btw-richtlijn preciseert dat het begrip “zelfstandig” niet alleen loontrekkenden van belastingheffing uitsluit, maar ook de personen die 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 werkgever². Bijgevolg is een dienst slechts belastbaar wanneer tussen de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsverhouding bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, waarbij bepalend is of de dienstverrichter een zelfstandige economische activiteit uitoefent. Daarbij moet worden onderzocht of de dienstverrichter autonoom is, met name doordat hij het economische bedrijfsrisico draagt³.
11. In dat verband moet worden opgemerkt dat, ofschoon eiser ambtenaar is bij de gemeente, zijn activiteiten als lid van de Raad van Commissarissen van de betrokken stichting daarvan volledig losstaan.

² Arrest van het Hof van Justitie van 6 november 2003, *Karageorgou and Others*, C-78/02, ECLI:EU:C:2003:604, punt 35.

³ Arrest van het Hof van Justitie van 23 maart 2006, *FCE Bank*, C-210/04, ECLI:EU:C:2006:196, punten 33-35 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en arrest van het Hof van Justitie van 17 september 2014, *Skandia America USA*, C-7/14, ECLI:EU:C:2014:2225, punten 24 en 25.

12. In de derde plaats wenst de Commissie op te merken dat er in de btw-richtlijn geen specifieke bepaling is opgenomen betreffende de activiteiten van leden van een Raad van Commissarissen.
13. De Commissie is echter van mening dat de activiteiten van een lid van een Raad van Commissarissen van een stichting, zoals omschreven in het verwijzingsarrest, gelijkenissen vertonen met de activiteiten van een bestuurder of een commissaris van een vennootschap.
14. Dienaangaande dient te worden verwezen naar de volgende verklaring die op 13 mei 1977, bij de vaststelling van de Zesde richtlijn⁴, die is vervangen door de btw-richtlijn, door de Raad van de Europese Unie en de Europese Commissie is gedaan:

“Le Conseil et la Commission déclarent que les Etats membres ont la faculté de ne pas soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée des personnes qui exercent des activités honorifiques ainsi que les gérants, administrateurs, commissaires et liquidateurs de sociétés dans leurs relations avec les sociétés et en tant qu’organes de celles-ci.”
15. De vraag of de activiteiten van natuurlijke personen, in hun hoedanigheid van bestuurder van een vennootschap, aan btw zijn onderworpen, is ook aan bod gekomen tijdens een discussie die op 7 september 2012 is gevoerd in het op grond van artikel 398 van de btw-richtlijn opgerichte btw-comité. Tijdens die discussie is vastgesteld dat:
 - er aangaande dit punt weinig tot geen overeenstemming bestond tussen de wetgevingen van de verschillende lidstaten en het bijgevolg onmogelijk is algemene richtlijnen uit te stippelen;
 - daaruit volgt dat die vraag slechts per geval kan worden beantwoord.
16. Uit punt 4.3 van het verwijzingsarrest blijkt dat niet in geschil is dat eiser als lid van de Raad van Commissarissen van de stichting een economische activiteit heeft verricht.
17. Uit datzelfde punt blijkt echter ook dat eiser van mening is dat hij zijn economische activiteit niet zelfstandig heeft verricht.

⁴ Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145 van 13.6.1977, blz. 1).

18. In dat verband wenst de Commissie te verwijzen naar de conclusies van Advocaat-Generaal Van Gerven in de zaak *Polysar*, waarin het volgende staat te lezen:

*“Een bestuurder of commissaris handelt [...] niet in eigen naam maar bindt slechts de (dochter)vennootschap waarvan hij het orgaan is; met andere woorden wanneer hij handelt in het kader van zijn statutaire opdracht, is er geen sprake van een ‘zelfstandig’ optreden. Veeleer is zijn activiteit in dit opzicht gelijk te stellen met deze van een werknemer, waarvan artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn [thans: artikel 10 van de btw-richtlijn] uitdrukkelijk zegt dat hij niet ‘zelfstandig’ optreedt.”*⁵

19. Een soortgelijke redenering is terug te vinden in de conclusies van Advocaat-Generaal Fennelly in de zaak *Floridienne en Berginvest*, waarin het volgende staat te lezen:

“Benevens de hiervoor bedoelde handelingen die een holdingvennootschap als aandeelhouder van andere vennootschappen verricht, zijn er de handelingen die zij zelf, net als elke andere vennootschap, door middel van haar organen verricht en die, voor zover zij binnen het interne kader van de vennootschap (in haar betrekkingen met haar aandeelhouders en vennootschapsorganen) worden verricht, evenmin als ‘economische activiteiten’ in de zin van de Zesde richtlijn [thans: btw-richtlijn] kunnen worden aangemerkt. Daaronder komen het administreren van de holdingvennootschap, het opstellen van haar jaarrekening, het organiseren van de algemene vergadering, het beslissen over de besteding van de winst van de holding en het betaalbaar stellen (en eventueel uitbetalen) van het dividend.

Evenmin is er mijns inziens sprake van zelfstandig verrichte economische activiteiten in de zin van artikel 4, lid 1, van de richtlijn [thans: artikel 10 van de btw-richtlijn] in het geval van handelingen die de holdingvennootschap, of in haar naam handelende personen, verricht in de hoedanigheid van bestuurder of commissaris in een dochtervennootschap. Een bestuurder of commissaris handelt immers niet in eigen naam maar bindt slechts de (dochter)vennootschap waarvan hij het orgaan is; met andere woorden wanneer hij handelt in het kader van zijn statutaire opdracht, is er geen sprake van een ‘zelfstandig’ optreden. Veeleer is zijn activiteit in dit opzicht gelijk te stellen met deze van een werknemer, waarvan artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn [thans: artikel 10 van de btw-richtlijn] uitdrukkelijk zegt dat hij niet ‘zelfstandig’ optreedt.

26. *Uit deze passage volgt dat, anders dan het standpunt dat de Belgische regering in deze zaak verdedigt, uit het oogpunt van de BTW de aard van de verhouding niet wordt gewijzigd door de enkele aanduiding door een holdingvennootschap van bestuurders of commissarissen, en ook managers zou ik zeggen, bij een dochteronderneming.*⁶

⁵ Conclusie van Advocaat-Generaal Van Gerven van 24 april 1991 in zaak C-60/90, ECLI:EU:C:1991:171, punt 6.

⁶ Conclusie van Advocaat-Generaal Fennelly van 4 april 2000 in zaak C-142/99, ECLI:EU:C:2000:186, punten 25 en 26.

20. In de twee hierboven aangehaalde zaken was telkens sprake van een relatie tussen twee afzonderlijke vennootschappen, namelijk tussen enerzijds een holdingvennootschap en anderzijds andere tot die groep behorende vennootschappen. In de onderhavige zaak gaat het echter om de relatie tussen een Raad van Commissarissen van een stichting en een lid van die Raad, waarbij die Raad een inherent en vormend bestanddeel van die stichting vormt.
21. Dienaangaande wenst de Commissie te verwijzen naar het arrest *Heerma*, waarin de vraag rees of de verhuur van een onroerend goed door een particulier aan een maatschap waarin die particulier zelf maat was, diende te worden beschouwd als een zelfstandig verrichte economische activiteit. Aangezien het onroerend goed niet tot het vermogen van de maatschap behoorde, kon niet ervan worden uitgegaan dat de particulier bij de verhuur van het onroerend goed had opgetreden als maat van de maatschap. Bijgevolg oordeelde het Hof van Justitie dat de verhuur diende te worden geacht zelfstandig te zijn verricht in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn (thans: artikel 10 van de btw-richtlijn). Meer in het bijzonder oordeelde het Hof van Justitie dat “[...] er [...] tussen de maatschap en de maat geen banden van ondergeschiktheid [bestonden] zoals die bedoeld in artikel 4, lid 4, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, die zouden betekenen dat aan de voorwaarde dat de maat zelfstandig handelt, niet [was] voldaan. Integendeel, bij de verhuur van een lichamelijke zaak aan de maatschap handelt de maat op eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid, ook indien hij tegelijkertijd de maatschap die de zaak huurt, beheert. Deze verhuur valt immers niet onder het beheer of de vertegenwoordiging van de maatschap.”⁷
22. In de onderhavige zaak lijkt vast te staan dat, anders dan in het arrest *Heerma*, de economische activiteiten van eiser niet los kunnen worden gezien van de Raad van Commissarissen waarvoor hij die activiteiten verricht.
23. Bovendien wenst de Commissie te verwijzen naar het arrest *van der Steen*, waaruit valt af te leiden dat de omstandigheid dat de betrokkene een vast maandsalaris en een jaarlijkse vakantievergoeding ontvangt, waarop de onderneming of organisatie

⁷ Arrest van het Hof van Justitie van 27 januari 2000, *Heerma*, C-23/98, ECLI:EU:C:2000:46, punt 18.

- loonbelasting en premies volksverzekering inhoudt, en waarbij de betrokkene bij het verrichten van zijn diensten voor rekening en onder verantwoordelijkheid van de onderneming of organisatie handelt, een indicatie kan zijn dat de betrokken economische activiteit niet zelfstandig wordt verricht (arrest van het Hof van Justitie van 18 oktober 2007, van der Steen, C-355/06, ECLI:EU:C:2007:615, punten 22 en 23).
24. Uit het verwijzingsarrest (punten 2.3 en 2.9) blijkt dat de betrokkene voor de door hem verrichte economische activiteit een vaste maandelijks vergoeding ontvangt, waarop loonbelasting en premies volksverzekering wordt ingehouden. Die vergoeding is niet afhankelijk van deelname aan de vergaderingen of feitelijk gewerkte uren en wordt vastgesteld door de Raad van Commissarissen, waardoor hij niet het economisch risico draagt.
 25. Bijgevolg kan een natuurlijk persoon die lid is van een Raad van Commissarissen niet zonder meer worden gelijkgesteld met een natuurlijk persoon die zelf de prijs van zijn of haar dienstverlening kan bepalen op basis van de marktwerking.
 26. In die omstandigheden moet worden vastgesteld dat er geen direct verband lijkt te bestaan tussen de economische activiteit die door eiser is verricht en de daarvoor ontvangen vergoeding. De Commissie is van mening dat, gelet op het ontbreken van dat direct verband, die activiteit bijgevolg niet aan btw dient te worden onderworpen.
 27. De omstandigheid dat de benoeming tot commissaris wordt geëffectueerd door een overeenkomst tussen de stichting en de betrokken commissaris, in plaats van tussen de Raad van Commissarissen en de betrokken commissaris, lijkt daarbij irrelevant. Die omstandigheid lijkt eerder ingegeven door praktische overwegingen (enkel de stichting beschikt immers over rechtspersoonlijkheid) dan uit de wil een bepaalde gezagsverhouding tot stand te brengen, dan wel te vermijden.
 28. Gelet op het bovenstaande is de Commissie van mening dat een natuurlijke persoon die lid is van een Raad van Commissarissen van een stichting, voor de activiteiten die hij als lid van die Raad van Commissarissen verricht, niet kan worden beschouwd als een van de stichting en van de Raad van Commissarissen van die stichting onafhankelijke btw-plichtige, daar die natuurlijke persoon niet zelfstandig economische activiteiten verricht.

29. Waar daarentegen een natuurlijke persoon zelfstandig bijkomende diensten verleent buiten zijn mandaat als lid van de Raad van Commissarissen, zoals het verlenen van gespecialiseerd advies, dienen die diensten te worden beschouwd als onderworpen aan btw.

VI. CONCLUSIE

In het licht van het bovenstaande stelt de Commissie het Hof van Justitie voor de door de verwijzende rechter gestelde prejudiciële vraag als volgt te beantwoorden:

De artikelen 9 en 10 van Richtlijn 2006/112/EG moeten aldus worden uitgelegd dat een natuurlijke persoon die lid is van de Raad van Commissarissen van een stichting niet btw-plichtig is wanneer die persoon voor zijn arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden in een ondergeschikte positie verkeert ten aanzien van die Raad van Commissarissen of stichting en zich beperkt tot het uitoefenen van activiteiten die noodzakelijk zijn voor de vervulling van zijn of haar mandaat.

Jurgita JOKUBAUSKAITĖ

Pieter VANDEN HEEDE

Gemachtigden van de Commissie