

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie

De btw-kwalificatie van commissarisbeloningen

Naam student: Panagiotis Kavvathas

Studentnummer: 452178

Begeleider: R.N.F. Zuidgeest

Tweede beoordelaar: P.C.J. Oerlemans

Datum definitieve versie: 16 juli 2020

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Voorwoord

Ter afsluiting van mijn bacheloropleiding fiscale economie heb ik een scriptie geschreven over de btw plicht van commissarissen. Het doel van deze scriptie was onderzoek doen naar de kwalificatie van de activiteiten van commissarissen in de omzetbelasting. Onderwerpen die onder andere aan bod kwamen zijn de werking van de omzetbelasting, het begrip ondernemer in de omzetbelasting, het arrest IO relevante jurisprudentie. Ik wil de heer Zuidgeest hartelijk bedanken voor de begeleiding bij het schrijven van de scriptie.

Inhoudsopgave

Voorwoord	1
Hoofdstuk 1: Inleiding.....	3
1.1 Introductie onderwerp	3
1.2 Probleemstelling.....	4
1.3 Afbakening en opzet scriptie.....	5
Hoofdstuk 2: Omzetbelasting	6
2.1 De werking van de omzetbelasting	6
2.2 De ondernemer in de omzetbelasting	7
2.3 De KOR / OVOB.....	10
2.4 Deelconclusie hoofdstuk 2	11
Hoofdstuk 3: Het arrest IO	12
3.1 Introductie van het arrest IO.....	12
3.2 Eerdere jurisprudentie van het HvJ EU	14
3.3 Strekking van het arrest IO.....	20
3.4 Gevolgen naar aanleiding van het arrest IO.....	21
3.5 Deelconclusie hoofdstuk 3	23
Hoofdstuk 4: Commissaris en artikel 7 Wet OB.....	24
4.1 Vervulling van meerdere commissariaten bij verschillende organisaties	24
4.2 Vervulling van commissariaat als nevenactiviteit naast andere economische activiteiten.....	25
4.3 Deelconclusie hoofdstuk 4	29
Hoofdstuk 5: Conclusie	31
Literatuurlijst.....	34

Hoofdstuk 1 Inleiding

§ 1.1 Introductie onderwerp

In het besluit van 5 oktober 2006 over de btw-behandeling van commissarisbeloningen had de Minister van Financiën onder andere besloten dat de heffing van omzetbelasting achterwege blijft wanneer een commissaris niet meer dan 4 commissariaten vervult.¹ Het besluit belastingplicht commissarissen is per 1 juli 2012 komen te vervallen omdat het niet voldeed aan de EU-wetgeving.^{2,3,4} Voor een commissaris heerst nu vanaf de vervulling van zijn eerste commissariaat onduidelijkheid omtrent de afdracht van omzetbelasting over de beloning die hij ontvangt voor de uitvoering van zijn activiteiten.⁵ Het Europese Hof van Justitie (hierna: HvJ EU) heeft medio 2019 in het arrest IO uitspraak gedaan over de activiteiten van de commissaris IO.⁶ Uit dit arrest blijkt dat de activiteiten van commissaris IO geen zelfstandige economische activiteiten zijn. Heeft het HvJ EU hiermee een voorschrift vastgesteld wat betreft de behandeling van de positie van alle commissarissen in de omzetbelasting? Kan een commissaris, ondanks het arrest IO, onder bepaalde omstandigheden alsnog worden aangemerkt als ondernemer in de zin van artikel 7 van de wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) juncto artikelen 9 en 10 Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-Richtlijn)?⁷ Fiscaal gezien is dit een interessant en actueel onderwerp. Indien de commissaris als ondernemer voor de omzetbelasting kwalificeert, is btw verschuldigd over de commissarisbeloning. Bovendien kan hij aftrek van voorbelasting krijgen op de kosten die hij maakt voor zijn commissariaat. Bedrijven die een Raad van Commissarissen hebben kunnen in veel gevallen de in rekening gebrachte btw in aftrek brengen. Mocht een bedrijf echter geen recht op aftrek van voorbelasting hebben, hetzij een beperkte aftrek middels (pre) pro rata, vormt de btw een extra kostenpost in de resultatenrekening. De staatssecretaris van Financiën heeft in 2019 met het beantwoorden van Kamervragen toegelicht dat het arrest IO onvoldoende duidelijkheid geeft over de btw-behandeling van de activiteiten van een commissaris in het algemeen.⁸ De staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven te willen wachten op uitspraak van de Hoge Raad in een arrest over de btw-belastbaarheid van vacatiegelden, alvorens hij met nieuw beleid komt over de btw-kwalificatie van commissarisbeloningen.⁹ Dit arrest is door de Hoge Raad gewezen op

¹ *Stcrt*, 2006, 198.

² *Stcrt*, 2014, 36166.

³ *Stcrt*, 2012, 12999.

⁴ Zie ook Persbericht van de Europese Commissie van 29 september 2011, nr. IP/11/1128.

⁵ Met het woord 'hij' wordt verwezen naar de commissaris, maar de commissaris kan zowel een man als een vrouw zijn.

⁶ HvJ EU, 13 juni 2019, nr. C-420/18 (IO).

⁷ Laatstelijk gewijzigd bij wet van 16 oktober 2016, *Stb.* 2013, 413.

⁸ *Aanhangsel Handelingen II* 2018/19, 3376.

⁹ *Aanhangsel Handelingen II* 2018/19, 3376.

26 juni 2020 en wordt in hoofdstuk 3 behandeld.¹⁰ Er is op dit moment geen richtlijn in de (nationale) wetgeving die deze duidelijkheid kan geven omtrent dit vraagstuk. In deze scriptie zal dit vraagstuk nader worden onderzocht. Deze scriptie zou gebruikt kunnen worden als hulpmiddel bij het maken van nieuw beleid, omdat het een overzicht geeft van alle relevante jurisprudentie en overwegingen omtrent de btw-kwalificatie van commissarisbeloningen.

§ 1.2 Probleemstelling

Voor de scriptie is de volgende onderzoeksvraag geformuleerd:

Wat is het effect van het arrest IO op de btw-kwalificatie van de activiteiten van een commissaris bij een willekeurige organisatie?

Om deze onderzoeksvraag te kunnen vervullen zullen in de komende hoofdstukken een aantal deelvragen worden besproken en beantwoord. Deze deelvragen moeten een richting geven aan de scriptie, opdat het onderzoek evidente ondersteuning geeft ter beantwoording van de onderzoeksvraag. Voor de scriptie zijn de volgende deelvragen geformuleerd:

Wat is het doel en de strekking van artikel 7 Wet OB?

Wat is de strekking van het arrest HvJ IO en geldt dit arrest voor alle commissarissen, ook bij andere organisaties?¹¹

Kan een commissaris die functioneert onder andere omstandigheden dan IO wel ondernemer ex artikel 7 Wet OB zijn?

- *Maakt het uit dat een commissaris bij verschillende organisaties commissariaten vervult of slechts één commissariaat bij één organisatie?*
- *Maakt het uit dat het vervullen van een commissariaat een nevenactiviteit is naast andere economische activiteiten?*

¹⁰ HR, 26 juni 2020, nr. 18/02684.

¹¹ HvJ EU, 13 juni 2019, nr. C-420/18 (IO).

§ 1.3 Afbakening en opzet scriptie

In deze scriptie zullen alle deelvragen aan bod komen alsmede relevante arresten, die samen de leidraad zullen vormen voor het antwoord op de onderzoeksvraag. Hoewel het kan voorkomen dat meerdere belastingwetten aan het onderwerp gebonden zijn, zal in deze scriptie uitsluitend aandacht worden besteed aan de Wet OB en de Btw-Richtlijn. Voorafgaand aan de beantwoording van de hoofdvraag zal in hoofdstuk 2 worden ingegaan op de eigenschappen van de omzetbelasting, de overeenstemming met de Btw-Richtlijn en specifiek artikel 7 Wet OB. Voorts worden in hoofdstuk 3 het arrest IO en de gevolgen van deze uitspraak beschreven. In hoofdstuk 4 wordt besproken of een commissaris ondernemer kan zijn voor de omzetbelasting, waarbij wordt ingegaan op een commissaris die meerdere commissariaten vervult bij verschillende organisaties en op een commissaris die het commissariaat vervult als nevenactiviteit naast zijn andere economische activiteiten. Tot slot wordt in hoofdstuk 5 kort samengevat wat de bevindingen zijn van het onderzoek en wordt een conclusie getrokken door de beantwoording van de hoofdvraag.

Hoofdstuk 2 Omzetbelasting

De hoofdvraag in deze scriptie heeft betrekking op het begrip 'ondernemer' ex artikel 7 Wet OB, dat in dit hoofdstuk nader zal worden behandeld. Om een goed beeld te krijgen van dit begrip, zal eerst de werking van de omzetbelasting worden uitgelegd. Voorts wordt ingegaan op artikel 7 Wet OB, waarin de kenmerken van het begrip 'ondernemer' in de omzetbelasting uiteen worden gezet. Tevens wordt beknopt aandacht besteed aan de kleine ondernemersregeling (hierna: KOR) en de omzetgerelateerde vrijstelling omzetbelasting (hierna: OVOB) die van toepassing kan zijn bij commissarissen. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een deelconclusie waarin de eerste deelvraag wordt beantwoord.

§2.1 De werking van de omzetbelasting

De omzetbelasting wordt via een indirecte weg geheven. Wanneer een consument tot besteding overgaat, betaalt hij de prijs van een goed of dienst inclusief btw. Deze btw wordt niet direct bijgeschreven op de rekening van de fiscus, maar zal door de verkopende ondernemer moeten worden afgedragen. Volgens Van Hilten en Van Kesteren wordt de verbruiksbelasting altijd via indirecte weg geheven: 'namelijk bij degene bij wie de consument zijn bestedingen doet'.¹² Doordat in beginsel alle goederen en diensten in de omzetbelasting worden betrokken, is de omzetbelasting een algemene belasting. Van Hilten en Van Kesteren delen de verbruiksbelastingen in twee categorieën in.¹³ Er wordt onderscheid gemaakt tussen algemene verbruiksbelastingen en bijzondere verbruiksbelastingen. De omzetbelasting is een algemene indirecte verbruiksbelasting. Algemene directe verbruiksbelastingen worden in de praktijk niet geheven.¹⁴ Accijnzen zijn een vorm van een bijzondere indirecte verbruiksbelasting. Accijnzen worden slechts over enkele producten zoals alcoholische dranken en tabak geheven. Doordat niet alle producten worden belast met accijnzen, kunnen accijnzen niet worden gezien als algemene verbruiksbelasting. De accijnzen worden net zoals de omzetbelasting op een indirecte wijze geheven, waardoor er sprake is van een bijzondere indirecte verbruiksbelasting.

¹² Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 6.

¹³ Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 7.

¹⁴ Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 7.

§ 2.2 De ondernemer in de omzetbelasting

De ondernemer staat centraal in de omzetbelasting.¹⁵ Het is daarom belangrijk om het begrip ‘ondernemer’ uit de Wet OB te bespreken. De ondernemer draagt namelijk de omzetbelasting af. Om toe te komen aan heffing van omzetbelasting, moet zich eerst een belastbare prestatie voordoen. In artikel 1 Wet OB wordt onder andere als belastbare prestatie opgemerkt het leveren van goederen en diensten, welke in Nederland door een zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht.¹⁶

In de nationale wetgeving wordt niet specifiek gesproken over een belastingplichtige, zoals dat in artikel 9 Btw-Richtlijn wel zo is. Het begrip ondernemer is overgenomen uit de wet op de omzetbelasting 1954, waarna de wet niet meer is aangepast na invoering van zowel de Zesde Richtlijn BTW 77/388/EEG van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid- Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: Zesde Richtlijn) als de Btw-Richtlijn.¹⁷ Toch moeten de begrippen ondernemer uit de nationale wetgeving en belastingplichtige uit de Btw-Richtlijn als synoniemen worden beschouwd.¹⁸ De Hoge Raad heeft daarnaast ook bevestigd dat de Nederlandse wetgever aan het begrip ondernemer geen andere betekenis wil geven dan de term belastingplichtige die gebruikt werd in artikel 4 van de Zesde Richtlijn.¹⁹ Op grond van artikel 7 Wet OB is een ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent ondernemer. In het navolgende zal ik het begrip ondernemer behandelen door de bepalingen ‘ieder’, ‘bedrijf’ en zelfstandig toe te lichten.

De nationale wetgeving is op het punt van ‘ieder’ ex artikel 7 Wet OB hetzelfde als het begrip ‘eenieder’ ex artikel 9 van de Btw-Richtlijn. Volgens Van Hilten en Van Kesteren blijkt dat uit jurisprudentie van het HvJ EU het begrip ‘eenieder’ uit de Btw-Richtlijn ruim moet worden opgevat.²⁰ Niet alleen natuurlijke personen en rechtspersonen vallen onder het begrip, maar ook diverse samenwerkingsverbanden zoals vennootschappen onder firma, verenigingen en maatschappen.²¹

Het volgende element in de bepaling van het begrip ondernemer is de uitoefening van een bedrijf. In artikel 7 lid 2 Wet OB worden met bedrijf ook het uitoefenen van een beroep en het exploiteren van een vermogensbestanddeel om duurzaam opbrengsten uit te verkrijgen gelijkgesteld. In het kader van de scriptie zal ik niet ingaan op de exploitatie van een vermogensbestanddeel. De interpretatie van het begrip bedrijf wordt door Nederlandse jurisprudentie bepaald. Daaruit blijkt dat een bedrijf een organisatie is van kapitaal en arbeid, dat er duurzaam naar streeft maatschappelijke behoeften te vervullen door deel te nemen

¹⁵ Aant. 1.4 bij artikel 7 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968.

¹⁶ Zie ook artikel 1 wet op de omzetbelasting 1968.

¹⁷ Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 62.

¹⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 62.

¹⁹ HR, 2 mei 1984, nr. 22-153.

²⁰ Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 64.

²¹ Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 64.

aan het maatschappelijk verkeer.²² Daarmee lijkt de nationale wetgeving af te wijken van de Btw-Richtlijn, waarin geen sprake is van een bedrijf, maar van een economische activiteit.²³ De Hoge Raad heeft echter in een uitspraak bevestigd dat het begrip ondernemer in de Wet OB geen andere betekenis heeft dan het begrip belastingplichtige in artikel 4 van de Zesde Richtlijn.²⁴ De aanwezigheid van een bedrijf ex artikel 7 Wet OB is afhankelijk van het bestaan van een economische prestatie zoals bedoeld in artikel 9 van de Btw-Richtlijn, waardoor de invulling van het begrip ‘bedrijf’ de formulering van ‘economische activiteit’ uit de Btw-Richtlijn als uitgangspunt volgt.²⁵

Voor de aanwezigheid van het ondernemerschap zoals bedoeld in de Wet OB moet ten slotte worden voldaan aan het zelfstandigheids criterium. Op grond van artikel 10 van de Btw-Richtlijn worden loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing uitgesloten, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid bestaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever. Dat betekent niet dat indien geen dienstbetrekking bestaat, er automatisch sprake is van ondernemerschap.²⁶ Wanneer een (rechts)persoon activiteiten verricht terwijl deze een ondergeschikte relatie heeft met de opdrachtgever betreffende deze activiteiten, kan zelfs de ten onrechte in rekening gebrachte omzetbelasting worden gecorrigeerd.²⁷ Van Hilten en Van Kesteren sommen een aantal omstandigheden op die van belang kunnen zijn bij het bepalen van de zelfstandigheid:

”

- *De omstandigheden waaronder de werkzaamheden worden verricht;*
- *De duur van de verhouding tot de opdrachtgever;*
- *De wijze van totstandkoming van de verhouding;*
- *De mate waarin de opdrachtgever instructies geeft;*
- *De mate waarin de opdrachtnemer financieel risico loopt, hetgeen tot uiting kan komen in het karakter van de vergoeding die wordt ontvangen;*
- *De mate waarin de opdrachtgever toezicht houdt;*
- *Het eventueel tegelijkertijd werken voor meer dan één opdrachtgever;*
- *Het optreden tegenover derden;*
- *Het gebruik van eigen bedrijfsmiddelen;*
- *De regeling bij ziekte en vakanties;*
- *In het algemeen: de sociale positie van de opdrachtnemer.* ”²⁸

²² Aant. 6.1 bij artikel 7 Wet op de omzetbelasting 1968.

²³ Artikel 9 lid 1 van de Btw-Richtlijn.

²⁴ HR, 2 mei 1984, nr. 22-153.

²⁵ Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 67.

²⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 80.

²⁷ Zie HvJ EU, 6 november 2003, nr. C-78/02 t/m C-80/02 (Karageorgou).

²⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 80-81.

Daarbij merken zij op dat niet alle omstandigheden een rol spelen, maar dat juist de verhouding van een dergelijke combinatie van omstandigheden in acht genomen moet worden bij de beantwoording van de vraag of voldaan is aan het zelfstandigheids criterium.²⁹ Een belangrijk element, de mate waarin economisch risico wordt gelopen, heeft geleid tot een aantal procedures.³⁰ In het arrest Commissie-Nederland heeft het HvJ EG besloten dat de notarissen en gerechtsdeurwaarders uit deze zaak werkzaamheden verrichten voor eigen rekening en risico, omdat zij vrij zijn in het inrichten van hun activiteiten en het bepalen van hun inkomens, ondanks de wettelijke beperkingen die gepaard gaan bij uitvoering van hun beroep.³¹ Het HvJ EU heeft aangewezen dat voor de vaststelling van de zelfstandigheid ook rekening gehouden moet worden met het economisch risico van een (rechts)persoon.³² Verder is het niet zo dat voor het zelfstandigheids criterium meerdere opdrachtgevers noodzakelijk zijn.³³

²⁹ Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 81.

³⁰ Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 81.

³¹ HvJ EG, 26 maart 1987, nr. 235/85 (Commissie-Nederland).

³² Zie HvJ EU, 25 juli 1991, nr. C-202/90 (Spaanse Belastingontvangers).

³³ Van Doesum 2009, p. 500.

§ 2.3 De kleine ondernemersregeling / De omzetgerelateerde vrijstelling omzetbelasting

De KOR is per 1 januari 2020 gewijzigd in de OVOB. In het kader van deze scriptie zal ik zowel de oude KOR als de huidige OVOB kort behandelen, aangezien een commissaris mogelijk te maken heeft met een van deze regelingen.

De KOR had naar mijn mening een misleidende naam. De naam doet namelijk denken dat de regeling bedoeld is voor de kleine ondernemer, terwijl in werkelijkheid ook een grote ondernemer gebruik zou kunnen maken van deze regeling. Het doel van de KOR was een verlichting van administratieve lasten voor de kleine ondernemer.³⁴ Om gebruik te mogen maken van deze regeling moet de ondernemer een natuurlijk persoon zijn wonende of gevestigd in Nederland.³⁵ Maatschappen, vennootschappen onder firma en soortgelijke samenwerkingsverbanden tussen natuurlijke personen kunnen ook gebruik maken van de KOR.³⁶ Op grond van artikel 25 Wet OB³⁷ wordt een korting verleend indien de verschuldigde omzetbelasting na aftrek van voorbelasting ex artikel 15 Wet OB niet hoger is dan 1.883,00 euro. De korting bedraagt 2,5 maal het verschil tussen 1.883,00 euro en het bedrag van die belasting met een maximum bedrag van 1.345,00 euro.³⁸ Theoretisch gezien geldt er geen maximumnorm aan omzet om gebruik te mogen maken van de KOR, zolang in beginsel maar voldaan wordt aan de verplichtingen van de regeling. De ondernemer moet wel op grond van artikel 25 lid 1 Wet OB al zijn bedrijven die hij als natuurlijk persoon uitoefent tezamen nemen.³⁹ In beginsel zal een ondernemer die gebruik wil maken van de KOR moeten voldoen aan de administratieve verplichtingen ex artikelen 34, 34b t/m 35 Wet OB, maar kan op verzoek een administratieve ontheffing aanvragen. In dat geval hoeft de ondernemer geen btw-administratie te voeren, geen facturen te versturen en alleen de inkoop facturen te bewaren.

Op 1 juni 2019 is een nieuwe wet inwerking getreden.⁴⁰ Met de wet is een modernisering van de KOR tot stand gekomen, zodat deze beter aansluit bij het doel van de regeling, namelijk het verlichten van administratieve lasten bij kleine ondernemers.⁴¹ De maximale omzetgrens om gebruik te mogen maken van deze regeling is 20.000 euro. De OVOB is een facultatieve regeling waar ondernemers voor kunnen opteren. De ondernemer mag nu, in tegenstelling tot de KOR, ook een rechtspersoon zijn, maar deze moet nog altijd in Nederland wonen of gevestigd zijn.⁴² De OVOB gaat gebonden met de ontheffing van administratieve verplichtingen. De ondernemer mag dus geen btw op de factuur zetten en kan de

³⁴ Van Hilten & Van Kesteren 2017, p 482.

³⁵ Artikel 25 Wet op de omzetbelasting 1968, geldend tot 1 januari 2020.

³⁶ Besluit minister van Financiën 25 januari 2007, *Stcrt*, 2007, 25.

³⁷ Geldend tot 1 januari 2020.

³⁸ Artikel 25 Wet op de omzetbelasting 1968, geldend tot 1 januari 2020.

³⁹ Van Hilten & Van Kesteren 2017, p 483.

⁴⁰ *Stb*. 2018, 511.

⁴¹ Aant. 1.4 bij artikel 25 Wet op de omzetbelasting 1968.

⁴² Artikel 25 Wet op de omzetbelasting 1968, geldend vanaf 1 januari 2020.

voorbelasting niet in aftrek brengen. De regeling wordt voor minimaal 3 jaar aangegaan, tenzij de omzetgrens gepasseerd wordt.⁴³

§ 2.4 Deelconclusie hoofdstuk 2

Voor de beantwoording van de eerste deelvraag *‘Wat is het doel en de strekking van artikel 7 Wet OB?’* heb ik in dit hoofdstuk onderzocht hoe de omzetbelasting werkt en hoe ondernemerschap en daarmee de belastingplicht tot stand komt.

De omzetbelasting is een indirecte belasting die consumptie tracht te belasten door het heffen van een belasting bij de eindgebruiker van een prestatie. Het indirecte karakter blijkt uit het feit dat de ondernemer de omzetbelasting afdraagt. Mijns inziens is artikel 7 Wet OB cruciaal voor de heffing van omzetbelasting. Het artikel bepaalt wie ondernemer is en dus wie belastingplichtig is, waardoor een heffing tot stand kan komen. Voor ondernemerschap zijn drie elementen van belang. Het element ‘eenieder’ zorgt voor een brede basis zodat niet in de weg staat in welke vorm een onderneming gedreven wordt. Het element ‘economische activiteiten’ moet onderscheiden of ‘eenieder’ wel of geen prestaties verricht voor de omzetbelasting. Daarbij is het van belang dat prestaties duurzaam worden verricht in het maatschappelijke verkeer met een opbrengstoogmerk, dat de ontvangen vergoeding in rechtstreeks verband staat met de prestatie en dat de vergoeding een reële waarde weerspiegelt van de prestatie. Met het laatste element ‘zelfstandig’ wordt voorkomen dat loontrekkenden en andere personen die hun werk in een ondergeschikte relatie uitvoeren ten opzichte van de opdrachtgever in de heffing van omzetbelasting worden betrokken. Bij de bepaling hiervan is vooral relevant of de werkzaamheden in ondergeschiktheid worden verricht en of economisch risico wordt gelopen door de ondernemer.

⁴³ Artikel 25 lid 7 & 8 Wet op de omzetbelasting 1968, geldend vanaf 1 januari 2020.

Hoofdstuk 3 Het arrest IO

Om een vervolg te maken met het onderzoek en tevens een belangrijk deel van de hoofdvraag te behandelen wordt in dit hoofdstuk het arrest IO onder de loep genomen. Eerst volgt een introductie van de zaak. Vervolgens worden de overwegingen en de conclusie uit het arrest besproken. Als laatst worden de gevolgen naar aanleiding van de uitspraak onderzocht en wordt de tweede deelvraag *‘Wat is de strekking van het arrest HvJ IO en geldt dit arrest voor alle commissarissen, ook bij andere organisaties?’* beantwoord.

§ 3.1 Introductie van het arrest IO

Belanghebbende in deze zaak is IO. IO werkt als lid bij de Raad van Commissarissen (hierna: RvC) van een stichting. Tevens is IO gemeenteambtenaar in dienstbetrekking. IO was in eerste instantie geen belastingplichtige ter zake van zijn werkzaamheden als commissaris, maar het ingetrokken besluit van de staatssecretaris van Financiën van 5 oktober 2006 bracht daar in 2013 verandering in.⁴⁴ In juli 2014 heeft IO bezwaar gemaakt tegen de eigen aangifte omzetbelasting van de periode 1 april 2014 tot en met 30 juni 2014. De inspecteur van de Belastingdienst heeft het bezwaar afgewezen. IO is daarop in beroep gegaan bij Rechtbank Zeeland-West-Brabant.⁴⁵ Nadat het beroep ongegrond werd verklaard ging IO in hoger beroep.⁴⁶ In hoger beroep ziet het Hof 's-Hertogenbosch aanleiding om een prejudiciële vraag te stellen aan het HvJ EU over de activiteiten van een lid van de RvC. Nadat het HvJ EU uitspraak heeft gedaan over de prejudiciële vraag, verklaart het Hof 's-Hertogenbosch bij de Rechtbank Zeeland-West-Brabant ingestelde beroep van IO gegrond en vernietigt het de uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant en de uitspraak op bezwaar.⁴⁷

⁴⁴ *Stcrt*, 2012, 12999.

⁴⁵ Zie ook Rb. Zeeland-West-Brabant, 30 juni 2016, nr. AWB-14/7659.

⁴⁶ Zie ook Hof 's-Hertogenbosch, 21 juni 2018, nr. 16/03573.

⁴⁷ Zie ook Hof 's-Hertogenbosch, 12 december 2019, nr. 16/03573bis.

Als lid van de RvC heeft IO medezeggenschap over de bevoegdheden van de RvC van de stichting. De bevoegdheden van de RvC van voornoemde stichting omvatten in het bijzonder het benoemen, schorsen en ontslaan van de leden van het bestuur en het vaststellen van hun arbeidsvoorwaarden, het schorsen van de uitvoering van besluiten van het bestuur, het adviseren van het bestuur, het vaststellen van de jaarstukken, het benoemen, schorsen en ontslaan van leden van de raad van commissarissen en het vaststellen van de vaste honorering voor laatstgenoemden.⁴⁸ Voor de werkzaamheden die IO voor de RvC verricht, krijgt IO een vergoeding van 14.912,00 euro per jaar, waarover loonbelasting wordt ingehouden. IO pleit dat hij geen ondernemer is ex artikel 7 Wet OB en de inspecteur van de Belastingdienst betoogt dat IO wel ondernemer is.⁴⁹ Het Hof 's-Hertogenbosch ziet zowel voor- als tegenargumenten en twijfelt over de kwalificatie van de activiteiten van IO.⁵⁰ Naar aanleiding van de twijfels stelt het Hof 's-Hertogenbosch de volgende prejudiciële vraag aan het HvJ EU:⁵¹

“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 [Btw-Richtlijn]?”

Volgens het HvJ EU moet eerst gekeken worden of de activiteiten op grond van artikel 10 van de Btw-Richtlijn uitgesloten zijn van belastingheffing.⁵² Uit de beantwoording van deze vraag blijkt dat IO niet voldoet aan de criteria van een dienstbetrekking, ondanks dat juridisch (fictief) gezien een dienstbetrekking bestaat tussen een lid van de RvC en die raad. De werkzaamheden van IO worden uitgevoerd op basis van een overeenkomst tot opdracht en tevens is geen sprake van ondergeschiktheid tussen de ontvangen vergoeding en de manier waarop de RvC zijn werkzaamheden uitvoert, omdat zij niet gebonden zijn aan aanwijzingen van het bestuur van de stichting. Ook kan de RvC ten aanzien van zijn leden geen gebonden instructies opleggen met betrekking tot de werkzaamheden van die leden, omdat de leden onafhankelijk zijn en kritisch jegens elkaar moeten kunnen handelen. Daarom kunnen de werkzaamheden van IO niet op grond van artikel 10 van de Btw-Richtlijn uitgesloten worden van de heffing.

Vervolgens kijkt het HvJ EU of de activiteiten van IO uitgeoefend worden als zelfstandige activiteiten in de zin van artikel 9 van de Btw-Richtlijn.⁵³ Het HvJ EU haakt voor het zelfstandigheids criterium aan bij eerdere jurisprudentie. Om een beter beeld te krijgen van de definitie van het zelfstandigheids criterium, zal ik een aantal arresten bespreken die de invulling van dit begrip weergeven.

⁴⁸ Zie ook HvJ EU, 13 juni 2019, nr. C-420/18 (IO).

⁴⁹ Zie ook Hof 's-Hertogenbosch, 21 juni 2018, nr. 16/03573.

⁵⁰ Zie ook Hof 's-Hertogenbosch, 21 juni 2018, nr. 16/03573.

⁵¹ Hof 's-Hertogenbosch, 21 juni 2018, nr. 16/03573.

⁵² Zie ook HvJ EU, 13 juni 2019, nr. C-420/18 (IO).

⁵³ Zie ook HvJ EU, 13 juni 2019, nr. C-420/18 (IO).

§ 3.2 Eerdere jurisprudentie van het HvJ EU

Het eerste arrest dat ik bespreek is het Commissie-Nederland arrest.⁵⁴ In dit arrest staan de Commissie van de Europese Gemeenschap (hierna: Commissie) en het Koninkrijk van Nederland (hierna: Nederland) tegenover elkaar in de kwestie of de ambtelijke diensten van notarissen en gerechtsdeurwaarders onderworpen zijn aan de btw. De notarissen en gerechtsdeurwaarders verrichten werkzaamheden die het algemeen belang dienen van Nederland, omdat het uit de wet voortvloeiende ambtsverrichtingen zijn. De bezoldiging van deze werkzaamheden is onderworpen aan wettelijke restricties en de notarissen en gerechtsdeurwaarders staan onder tuchtrechtelijk toezicht.⁵⁵ Nederland betoogt dat deze werkzaamheden geen economische activiteiten zijn omdat de normale economische wetten niet gelden, de vergoeding van deze diensten wettelijk vaststaan en de afnemers gebruik moeten maken van deze diensten verplicht om redenen van algemeen belang. De Commissie vindt dat de diensten zelfstandige economische activiteiten zijn, omdat de diensten duurzaam onder bezwarende titel worden verricht en de notarissen en gerechtsdeurwaarders deze diensten niet onder een verhouding van ondergeschiktheid uitvoeren, maar op eigen juridische verantwoordelijkheid. Omdat er zowel bij het begrip economische activiteiten als het begrip zelfstandigheid bij beide partijen onenigheden zijn, toetst het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (hierna: HvJ EG) de werkzaamheden van de notarissen en gerechtsdeurwaarders op beide begrippen. Voor het begrip ‘economische activiteiten’ hanteert het HvJ EG de definitie uit artikel 4 lid 2 van de Zesde Richtlijn. Het begrip heeft een ruime werkingssfeer, aldus het HvJ EG, dat het ook alle activiteiten van vrije beroepen omvat zonder dat er enig voorbehoud wordt gemaakt ten gunste van wettelijk geregelde beroepen, waardoor de activiteiten van de notarissen en gerechtsdeurwaarders economische activiteiten zijn voor de omzetbelasting.⁵⁶

Voor het begrip ‘zelfstandigheid’ haakt het HvJ EG aan bij de definitie uit artikel 4 lid 4 van de Zesde Richtlijn. In dit artikel staat dat degene die een arbeidsovereenkomst hebben met een werkgever of een andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ten aanzien van de arbeidsvoorwaarden en bezoldigingsvoorwaarden aanwezig is, uitgesloten is van belastingheffing.⁵⁷ Bij de notarissen en gerechtsdeurwaarders werden de bezoldigingsvoorwaarden bepaald door wettelijke restricties en stonden zij onder toezicht van de overheid bij het uitvoeren van hun werkzaamheden. Het HvJ EG stelt vast dat de notarissen en gerechtsdeurwaarders niet in een verhouding van ondergeschiktheid staan ten opzichte van de overheid, omdat zij geen deel uitmaken van het staatsapparaat.⁵⁸ Ook ontvangen de notarissen en gerechtsdeurwaarders, ondanks de wettelijke beperkingen aangaande de bezoldigingsvoorwaarden, zelf de vergoedingen waaruit zij hun inkomen halen. Verder kunnen de notarissen en gerechtsdeurwaarders hun werkzaamheden vrijelijk

⁵⁴ Zie HvJ EG, 26 maart 1987, nr. 235/85 (Commissie-Nederland).

⁵⁵ HvJ EG, 26 maart 1987, nr. 235/85 (Commissie-Nederland).

⁵⁶ Zie HvJ EG, 26 maart 1987, nr. 235/85 (Commissie-Nederland), r.o. 9.

⁵⁷ Zie HvJ EG, 26 maart 1987, nr. 235/85 (Commissie-Nederland), r.o. 14.

⁵⁸ Zie HvJ EG, 26 maart 1987, nr. 235/85 (Commissie-Nederland), r.o. 14.

inrichten binnen de grenzen van de wet. Dit maakt dat het HvJ EG oordeelt dat de werkzaamheden van de notarissen en gerechtsdeurwaarders voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid worden verricht. De wettelijke beperkingen ten aanzien van de arbeidsvoorwaarden en bezoldigingsvoorwaarden zijn geen voldoende grond om te spreken van een andere juridische verhouding van ondergeschiktheid zoals bedoelt in artikel 4 lid 4 van de Zesde Richtlijn. De werkzaamheden van notarissen en gerechtsdeurwaarders zijn economische activiteiten die zelfstandig worden verricht, derhalve zijn deze aan btw onderworpen. De verhouding van ondergeschiktheid ten aanzien van de arbeidsvoorwaarden en bezoldigingsvoorwaarden wordt ook in het arrest IO getoetst, echter heeft dat arrest een andere uitkomst omdat commissaris IO niet in eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid handelde.

In het tweede arrest wordt een soortgelijke casus behandeld. In het Spaanse Belastingontvangers arrest komt de vraag aan bod of de diensten van de Recaudadores de las Zonas primera y segunda (hierna: de belastingontvangers), die zij vervullen in opdracht van Ayuntamiento de Sevilla (hierna: de gemeente Sevilla), zijn onderworpen aan btw.⁵⁹ De belastingontvangers worden benoemd door de plaatselijke overheid om de belasting te innen. De beloning van de belastingontvangers bestaat uit een met de plaatselijke overheid vrij overeengekomen incassopremie alsmede uit een aandeel uit de verhoogde opbrengsten bij gedwongen executie. Bij het verrichten van hun diensten mogen de belastingontvangers zelf personeel aanwijzen en zij vestigen zich in hun eigen kantoren. Zij zijn wel functioneel afhankelijk van de plaatselijke overheid voor het vervullen van hun taak. Bij het bepalen van de zelfstandigheid van de belastingontvangers gebruikt het HvJ EG de definitie uit artikel 4 lid 4 van de Zesde Richtlijn. Zoals uit het hiervoor beschreven arrest Commissie-Nederland bleek, mag er geen sprake zijn van de aanwezigheid van een arbeidsovereenkomst of een andere vorm van ondergeschiktheid ten aanzien van de arbeidsvoorwaarden en bezoldigingsvoorwaarden met een werkgever om te kunnen spreken van zelfstandigheid. De belastingontvangers hebben geen arbeidsovereenkomst met de lokale overheid. Er is geen verhouding van ondergeschiktheid ten aanzien van de arbeidsvoorwaarden, omdat de belastingontvangers binnen de beperkingen van de wet zelf mogen kiezen hoe zij hun werkzaamheden uitvoeren.⁶⁰

Het HvJ EG geeft verder aan dat de toezicht van de gemeente niet doorslaggevend is voor het bepalen van een verhouding van ondergeschiktheid en refereert daarvoor naar het arrest Commissie-Nederland.⁶¹ Er is ook geen verhouding van ondergeschiktheid ten aanzien van de bezoldigingsvoorwaarden, omdat de belastingontvangers economisch risico dragen bij het verrichten van hun werkzaamheden.⁶² De winst die zij behalen hangt namelijk niet alleen af van hun inkomsten, maar ook van de kosten die zij maken ten behoeve van het verrichten

⁵⁹ HvJ EU, 25 juli 1991, nr. C-202/90 (Spaanse Belastingontvangers).

⁶⁰ Zie ook HvJ EU, 25 juli 1991, nr. C-202/90 (Spaanse Belastingontvangers), r.o. 11.

⁶¹ Zie ook HvJ EU, 25 juli 1991, nr. C-202/90 (Spaanse Belastingontvangers), r.o. 12.

⁶² Zie ook HvJ EU, 25 juli 1991, nr. C-202/90 (Spaanse Belastingontvangers), r.o. 13.

van hun werkzaamheden, zoals het inhuren van personeel. Verder handelen de belastingontvangers onder eigen verantwoordelijkheid, omdat zij aansprakelijk zijn voor de contractuele betrekkingen aangaande de uitoefening van hun werkzaamheden en ook voor de schade die zij aan derden veroorzaken wanneer zij niet handelen als gemachtigden van de overheid.⁶³ Dat de gemeente ook aansprakelijk kan worden gesteld voor de gedragingen van de belastingontvangers wanneer zij als gemachtigden van de overheid handelen, is geen voldoende grond om te spreken van een verhouding van ongeschiktheid.⁶⁴ De werkzaamheden van de belastingontvangers zijn derhalve onderworpen aan btw. In het arrest IO wordt ook getoetst op het dragen van economisch risico bij de werkzaamheden, maar leidt daar tot een andere uitkomst omdat commissaris IO geen economisch risico draagt bij zijn commissariaatswerkzaamheden.

In het Heerma arrest is ook de kwestie gaande of een economische activiteit zelfstandig wordt verricht. Twee maten, Heerma en zijn echtgenote, zijn een maatschap aangegaan. De maatschap is opgericht naar Nederlands recht. Een maatschap welke is opgericht naar Nederlands recht kent geen rechtspersoonlijkheid maar wel feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid, derhalve kan zij zelfstandig economische activiteiten verrichten.⁶⁵ Heerma verpacht een ligboxenstal aan de maatschap. Voor deze verpachting verzochten zowel Heerma als de maatschap aan de fiscus om uitgezonderd te worden van de vrijstelling van btw. De Hoge Raad stelde een prejudiciële vraag aan het HvJ EU:

“Dient artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus te worden uitgelegd dat, indien een persoon als enige economische activiteit heeft het verhuren van een lichamelijke zaak aan de maatschap waarvan hij deel uitmaakt, deze verhuur, hoewel een economische activiteit, geacht moet worden niet zelfstandig te worden verricht, omdat de maat tezamen met de maatschap als één belastingplichtige in de zin van genoemd artikel 4, lid 1, dient te worden beschouwd?”

Vast staat dat het verpachten van een onroerende zaak aan de maatschap de vorm heeft van verhuur, waarin de maatschap tegen betaling van huur gebruik maakt van de onroerende zaak.⁶⁶ Deze handeling is een handeling die wordt verricht onder bezwarende titel in de zin van artikel 2 van de Zesde Richtlijn. Het HvJ EU merkt op dat het verhuren van een onroerende zaak een economische activiteit is in de zin van artikel 4 lid 2 van de Zesde Richtlijn wanneer de verhuur gericht is op het behalen van een duurzame opbrengst en refereert hiervoor naar het arrest Enkler.⁶⁷ De Nederlandse regering is van mening dat het verhuren van een onroerende zaak binnen een besloten kring, zoals het geval is tussen Heerma en de maatschap waarvan hij maat is, geen economische zelfstandigheid bevat.⁶⁸ Dit komt omdat

⁶³ Zie ook HvJ EU, 25 juli 1991, nr. C-202/90 (Spaanse Belastingontvangers), r.o. 15.

⁶⁴ Zie ook HvJ EU, 25 juli 1991, nr. C-202/90 (Spaanse Belastingontvangers), r.o. 14.

⁶⁵ Zie HvJ EU, 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), r.o. 8.

⁶⁶ Zie HvJ EU, 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), r.o. 13.

⁶⁷ Zie HvJ EU, 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), r.o. 14.

⁶⁸ Zie HvJ EU, 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), r.o. 15.

de verhuurder tevens maat is van de maatschap die de onroerende zaak huurt, waardoor hij als maat medeaansprakelijk is voor de verbintenissen aangaande de huurovereenkomst. Het HvJ EU toetst aan de hand van artikel 4 van de Zesde Richtlijn of een verhouding van ondergeschiktheid bestaat tussen de maat en de maatschap. Het HvJ EU oordeelt dat een maat, ook wanneer deze de maatschap beheert, bij de verhuur van een lichamelijke zaak aan de maatschap, handelt op eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid.⁶⁹ Dit komt omdat de verhuur niet onder het beheer of de vertegenwoordiging van de maatschap valt.⁷⁰ De maat verricht met het verhuren van zijn ligboxenstal aan de maatschap zelfstandig een economische activiteit. De overeenkomst met het arrest IO is dat in het arrest IO ook wordt getoetst of de economische activiteiten verricht worden in eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid. Echter wordt in het arrest IO geconcludeerd dat de commissariaatswerkzaamheden niet in eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid worden uitgeoefend.

Ook in het Van der Steen arrest komt het zelfstandigheidscriterium aan bod. Van der Steen is directeur en enig aandeelhouder van J. A. Van der Steen Schoonmaakdiensten BV (hierna: de bv). Verder heeft hij een arbeidsovereenkomst met de bv, waarin hij een maandelijks een vast salaris krijgt. De bv houdt hiervoor loonbelasting en premies volksverzekeringen in. Van der Steen verrichtte als natuurlijke persoon de activiteiten voor de bv. De vraag die hier speelt is of Van der Steen zijn activiteiten voor de bv als zelfstandige verricht. Hof Amsterdam stelde hiervoor een prejudiciële vraag aan het HvJ EU:

“Dient artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus te worden uitgelegd dat indien een natuurlijk persoon als enige activiteit heeft het feitelijk uitvoeren van alle werkzaamheden die voortvloeien uit de activiteiten van een besloten vennootschap waarvan hijzelf enig bestuurder, enig aandeelhouder en enig ‚personeelslid’ is, deze werkzaamheden geen economische activiteiten zijn omdat zij binnen het kader van het beheer en de vertegenwoordiging van de besloten vennootschap en derhalve niet in het economisch verkeer zijn verricht?”

Bij het beantwoorden van de prejudiciële vraag zegt het HvJ EU dat een natuurlijk persoon, die directeur en enig aandeelhouder is van een belastingplichtige vennootschap en werkzaamheden verricht voor deze vennootschap in het kader van zijn arbeidsovereenkomst met deze vennootschap, geen belastingplichtige kan zijn in de zin van artikel 4 lid 1 van de Zesde Richtlijn.⁷¹ Ten aanzien van de bezoldigingsvoorwaarden is Van der Steen afhankelijk van de bv. Hij verricht zelf de werkzaamheden, maar de overeenkomsten met derden voor die werkzaamheden werden aangegaan door de bv. Gelet op het voorgaande handelt Van der Steen volgens het HvJ EU niet in eigen naam, voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid, maar voor rekening en onder verantwoordelijkheid van de

⁶⁹ Zie HvJ EU, 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), r.o. 18.

⁷⁰ Zie HvJ EU, 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), r.o. 18.

⁷¹ Zie HvJ EU, 18 oktober 2007, nr. C-355-06 (Van der Steen), r.o. 32.

vennootschap.⁷² Verder draagt Van der Steen geen economisch risico, zowel als werknemer en bestuurder, bij het uitvoeren van de werkzaamheden voor de bv aangaande de activiteiten van de bv met derden. Het HvJ EU oordeelt dat Van der Steen geen zelfstandig economische activiteiten verricht en derhalve uitgesloten is van belastingheffing. De samenhang met het arrest IO is dat ook in het arrest IO getoetst wordt of IO zijn werkzaamheden in eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid verricht en daarbij economisch risico draagt, wat in het geval van commissaris IO niet aan orde is.

In de voorgaande arresten toetste het HvJ EU de zelfstandigheid aan de definitie van artikel 4 van de Zesde Richtlijn. Per 1 januari 2007 is de Zesde Richtlijn ingetrokken en door de Btw-Richtlijn vervangen. De zelfstandigheid wordt nu gedefinieerd in artikel 9 lid 1 en artikel 10 van de Btw-Richtlijn. Het HvJ EU behandelde in het arrest Gmina Wroclaw aan de hand van artikel 9 lid 1 van de Btw-Richtlijn of publiekrechtelijke lichamen als belastingplichtigen kunnen worden beschouwd voor de btw, indien zij niet vallen onder de uitzondering van artikel 13 lid 1 van de Btw-Richtlijn en legde daarbij het begrip ‘zelfstandig’ uit.⁷³ Gmina Wroclaw (hierna: de gemeente) beschikt over begrotingseenheden die haar helpen met de uitvoering van taken. De begrotingseenheden kennen geen rechtspersoonlijkheid. De gemeente beslist over het budget, de bevoegdheden, de oprichting en de opheffing van deze begrotingseenheden. Vast staat dat de taken die de begrotingseenheden verrichten economische activiteiten zijn in de zin van artikel 9 lid 1 van de Btw-Richtlijn en dat deze niet zijn uitgezonderd op basis van artikel 13 lid 1 van de Btw-Richtlijn.⁷⁴

De vraag rijst op of deze begrotingseenheden zelfstandig hun taken uitvoeren en derhalve als belastingplichtige voor de btw worden aangemerkt. Om dit te bepalen haakt het HvJ EU als eerst aan bij het begrip ‘eenieder’ uit artikel 9 lid 1 van de Btw-Richtlijn. Dit begrip kent een ruime werkingssfeer, zoals reeds in hoofdstuk 2 werd geconcludeerd. De (rechts)vorm waarin economische activiteiten worden verricht maakt volgens het HvJ EU niet uit, zolang deze wel aan de objectieve bepalingen van artikel 9 van de Btw-Richtlijn voldoen.⁷⁵ Zowel een publieksrechtelijk lichaam als een lichaam zonder rechtspersoonlijkheid kunnen dus als belastingplichtige worden aangemerkt.

Verder gaat het HvJ EU in op de vraag of de begrotingseenheden van de gemeente hun taken zelfstandig verrichten. Hiervoor kijkt het HvJ EU of een verhouding van ondergeschiktheid bestaat bij de begrotingseenheden ten opzichte van de gemeente. Voor de uitleg van het begrip ‘zelfstandig’ refereert het HvJ EU naar de vier arresten die hiervoor zijn behandeld. Gekeken moet worden of de economische activiteiten worden verricht in eigen naam, voor eigen rekening, onder eigen verantwoordelijkheid en of er economisch risico wordt gedragen ten aanzien die economische activiteiten. De begrotingseenheden verrichten hun taken in naam en voor rekening van de gemeente en zijn niet aansprakelijk voor de schade die zij

⁷² Zie HvJ EU, 18 oktober 2007, nr. C-355-06 (Van der Steen), r.o. 23.

⁷³ Zie HvJ EU, 29 september 2015, nr. C-276/14 (Gmina Wroclaw).

⁷⁴ Zie HvJ EU, 29 september 2015, nr. C-276/14 (Gmina Wroclaw), r.o. 31.

⁷⁵ Zie HvJ EU, 29 september 2015, nr. C-276/14 (Gmina Wroclaw), r.o. 28.

kunnen veroorzaken bij het uitvoeren van die taken, omdat de gemeente die aansprakelijkheid draagt.⁷⁶ Verder verwerven de begrotingseenheden niet hun eigen inkomen, dragen geen kosten ten aanzien van hun taken en hebben geen eigen vermogen. De kosten worden door de gemeente gefinancierd en de opbrengsten worden aan de gemeente overgemaakt. De begrotingseenheden dragen daarom geen economische risico's ten aanzien van hun taken.⁷⁷ Er wordt niet voldaan aan het zelfstandigheids criterium, derhalve zijn de begrotingseenheden geen belastingplichtige in de zin van artikel 9 lid 1 van de Btw-Richtlijn. Het arrest IO legt een link met het arrest Gmina Wroclaw door ook te toetsen of de commissariaatswerkzaamheden van IO worden verricht in eigen naam, voor eigen rekening, onder eigen verantwoordelijkheid en of er economisch risico wordt gedragen ten aanzien van de commissariaatswerkzaamheden. In het arrest IO heeft dat tot een andere uitkomst geleid omdat de commissaris in kwestie geen economisch risico droeg en handelde in naam, voor rekening en onder verantwoordelijkheid van de RvC.

⁷⁶ Zie HvJ EU, 29 september 2015, nr. C-276/14 (Gmina Wroclaw), r.o. 37.

⁷⁷ Zie HvJ EU, 29 september 2015, nr. C-276/14 (Gmina Wroclaw), r.o. 38.

§ 3.3 Strekking van het arrest IO

De voorgaande arresten geven invulling aan het begrip zelfstandigheid. Uit deze jurisprudentie blijkt dat voldaan moet worden aan vier criteria om aan zelfstandigheid toe te komen:

- Handelen in eigen naam;
- Handelen voor eigen rekening;
- Handelen onder eigen verantwoordelijkheid;
- Economisch risico dragen bij het verrichten van economische activiteiten.

Het HvJ EU toetst ook in het arrest IO aan deze vier criteria. De stappen voor het bepalen van zelfstandigheid zijn daarom in lijn met de eerdere jurisprudentie. Voor commissaris IO betekent dit dat hij:

- Moet handelen in eigen naam;
- Moet handelen voor eigen rekening;
- Moet handelen onder eigen verantwoordelijkheid;
- Economisch risico moet dragen voor de activiteiten als commissaris.

Bij het toetsen van deze criteria stelt het HvJ EU dat IO met zijn werkzaamheden als lid van de RvC handelt voor rekening en risico van deze raad, mede omdat een lid van de voornoemde RvC zijn bevoegdheden niet individueel kan uitoefenen en dat in bepaalde gevallen een lid van de RvC de stichting juridisch kan binden maar niet zichzelf. IO handelt dus niet in eigen naam en ook niet voor eigen rekening. De leden van de RvC zijn individueel niet verantwoordelijk voor de activiteiten van de raad die betrekking hebben tot de juridische vertegenwoordiging van de stichting en zijn niet individueel aansprakelijk voor mogelijke schade die bij de uitoefening van hun beroep wordt toegebracht aan derden. Die verantwoordelijkheid ligt bij de RvC als geheel. Ook loopt een lid van de RvC geen economisch bedrijfsrisico, omdat de vaste vergoeding los staat van het aantal uren werk dat een commissaris verricht, en dat verwaarlozing van de werkzaamheden volgens de statuten van de stichting alleen kan leiden tot ontslag wanneer een specifieke ontslagprocedure wordt gevolgd. Het HvJ EU stelt dat een persoon die niet voor eigen rekening en risico handelt en evenmin geen economisch bedrijfsrisico loopt, geen economische activiteiten kan verrichten in de zin van artikel 9 van de Btw-Richtlijn. Voor IO betekent dit dat hij geen ondernemer is in de zin van artikel 7 Wet OB.

§ 3.4 Gevolgen van het arrest IO

Het HvJ EU legt met de beantwoording van de prejudiciële vraag uit hoe artikelen 9 en 10 van de Btw-Richtlijn moeten worden geïnterpreteerd voor de specifieke situatie wanneer een lid van de RvC in een ondergeschikte positie verkeert ten opzichte van deze raad betreffende zijn arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden. Daaruit volgt automatisch dat alle commissarissen die onder exact dezelfde omstandigheden als IO hun activiteiten uitvoeren voor de Wet OB geen ondernemer kunnen zijn. Zij mogen noch btw in rekening brengen voor hun commissariaatswerkzaamheden, noch de voorbelasting in aftrek brengen en zij mogen ook geen gebruik maken van de KOR/OVOB.

De staatssecretaris van Financiën heeft echter in 2019 met het beantwoorden van Kamervragen toegelicht dat het arrest IO onvoldoende duidelijkheid geeft over de activiteiten van een commissaris in verband met het begrip ondernemer in de omzetbelasting.⁷⁸ Hij heeft medegedeeld eerst te willen wachten op de het arrest van de Hoge Raad in een andere zaak over de btw-belastbaarheid van vacatiegelden.⁷⁹ In deze zaak is belanghebbende lid en voorzitter van een tweetal bezwaaradviescommissies van het ministerie.⁸⁰ Belanghebbende heeft omzetbelasting in rekening gebracht en afgedragen, waarna hij in bezwaar is gegaan tegen de eigen aangifte. In geschil is of belanghebbende zijn werkzaamheden als zelfstandige uitvoerde. Het bezwaar werd afgewezen waarna beroep en later hoger beroep werd ingesteld, waarbij belanghebbende steeds in het ongelijk is gesteld. A-G Ettema heeft op 12 december 2019 in haar conclusie aan de Hoge Raad de overweging gegeven de uitspraak van het Hof Amsterdam in deze zaak te vernietigen, het beroep gegrond te verklaren en voor de afgedragen omzetbelasting teruggaaf te verlenen.⁸¹ Uit deze conclusie blijkt dat moet worden gekeken of belanghebbende in eigen naam, voor eigen rekening, onder eigen verantwoordelijkheid handelt en economisch risico moet dragen bij zijn activiteiten om zo als zelfstandige aangemerkt te worden in de zin van artikel 9 van de Btw-Richtlijn. Volgens de A-G lijkt deze situatie op die van commissaris IO. Belanghebbende verricht namelijk werkzaamheden als lid van een bezwaaradviescommissie voor het ministerie. De werkzaamheden worden niet in eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid verricht, maar voor rekening en onder verantwoordelijkheid van de bezwaaradviescommissie als geheel. Daardoor zou belanghebbende geen zelfstandige kunnen zijn in de zin van artikel 9 van de Btw-Richtlijn. Op 26 juni 2020 is door de Hoge Raad arrest gewezen in deze zaak. De Hoge Raad volgt de conclusie van de A-G. Uit het arrest blijkt dat de voorzitter van de bezwaaradviescommissies wel een inkomensrisico loopt, maar dat het enkel lopen van economisch risico niet voldoende is om als zelfstandige te kwalificeren.⁸² Hij verricht de werkzaamheden namelijk niet in eigen naam, voor eigen rekening en onder

⁷⁸ *Aanhangsel Handelingen II* 2018/19, 3376.

⁷⁹ *Aanhangsel Handelingen II* 2018/19, 3376.

⁸⁰ Zie ook Hof Amsterdam, 29 mei 2018, nr. 17/00346.

⁸¹ HR, 12 december 2019, (concl. A-G C. M. Ettema). nr. 18/02684.

⁸² HR, 26 juni 2020, nr. 18/02684, r.o. 2.8.

eigen verantwoordelijkheid.⁸³ De uitspraak van de Hoge Raad is in lijn met het arrest IO. In beide arresten moesten voor de zelfstandigheidstoets aan alle vier de criteria worden voldaan. Naar mijn mening is het duidelijk dat voor de bepaling van zelfstandigheid moet worden gekeken of een economische activiteit in eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid wordt verricht en daarbij economisch risico gedragen wordt. Om te spreken van zelfstandigheid, moet voldaan worden aan alle vier de criteria.

De vier criteria die het HvJ EU noemt in het arrest IO zullen ook bij andere commissariaten getoetst moeten worden om het ondernemerschap voor de omzetbelasting van een commissaris te bepalen. In de praktijk kan het voorkomen dat een commissaris niet onder exact dezelfde omstandigheden als IO werkt. Wanneer de bezoldiging bijvoorbeeld wel afhankelijk is van het aantal gewerkte uren, het goed functioneren of de aanwezigheid bij vergaderingen, dan zou er sprake kunnen zijn van een bedrijfseconomisch risico. Dit is ook min of meer in lijn met de conclusie in het Spaanse Belastingontvangers arrest, waarin de Advocaat Generaal spreekt over het belang dat de werkzaamheden naar eigen inzicht georganiseerd kunnen worden.⁸⁴ Uit dit arrest blijkt ook dat er geen sprake is van ondergeschiktheid ten aanzien van de bezoldigingsvoorwaarden wanneer het economisch risico van de werkzaamheden niet alleen afhangt van de opbrengsten van deze werkzaamheden, maar ook van de kosten die ten aanzien van deze werkzaamheden worden gemaakt.⁸⁵

Voor een commissaris leid ik hieruit af dat hij economisch risico draagt ten aanzien van zijn werkzaamheden wanneer zijn bezoldiging afhangt van het aantal gewerkte uren, het goed functioneren of zijn aanwezigheid bij vergaderingen, alsmede wanneer hij kosten maakt voor de uitvoering van zijn functie, zoals het aannemen van personeel en het aanschaffen van materiaal. Verder hoeft een commissaris niet in alle gevallen lid te zijn van een RvC, dat wil zeggen een apart orgaan naast de directie, om een toezichthoudende taak te vervullen. Bij de statuten kan een bedrijf bepalen dat toezichthouders deel uit kunnen maken van het bestuur, waardoor sprake is van een zogenaamd *one-tier board*.⁸⁶ Hoewel een commissaris in een *one-tier board* doorgaans een actievere toezichthoudende functie vervult die meer past bij een functie als niet-uitvoerend bestuurder, zal hij in een dergelijk geval zijn functie vervullen in eigen naam, voor eigen rekening onder eigen verantwoordelijkheid.⁸⁷ Wanneer een commissaris in een *one-tier board* zijn werkzaamheden verricht en daarbij ook bedrijfseconomisch risico loopt, zal hij naar mijn mening kunnen kwalificeren als ondernemer voor de omzetbelasting. Overigens is het daarbij niet noodzakelijk om bij meerdere opdrachtgevers activiteiten te verrichten om te kwalificeren als ondernemer voor de omzetbelasting.⁸⁸

⁸³ HR, 26 juni 2020, nr. 18/02684, r.o. 2.8.

⁸⁴ Zie ook HvJ EU, 25 juli 1991, nr. C-202/90 (Spaanse Belastingontvangers).

⁸⁵ HvJ EU, 25 juli 1991, nr. C-202/90 (Spaanse Belastingontvangers), r.o. 13.

⁸⁶ Kamer van Koophandel, *One-tier of two-tier board als bestuursmodel*, (z.d.).

⁸⁷ Zie ook Strik, *Ondernemingsrecht* 2012, afl. 12, p. 496-500.

⁸⁸ Van Doesum 2009, p. 500.

§ 3.5 Deelconclusie hoofdstuk 3

Voor de beantwoording van de tweede deelvraag ‘*Wat is de strekking van het arrest HvJ IO en geldt dit arrest voor alle commissarissen, ook bij andere organisaties?*’ heb ik in dit hoofdstuk een introductie gegeven op het arrest IO, de strekking van het arrest besproken en het gevolg van de uitspraak behandeld.

De strekking van arrest IO is dat IO niet als zelfstandige zijn activiteiten uitoefent als lid van de RvC en derhalve geen ondernemer is in de zin van artikel 7 Wet OB. Dit komt doordat hij niet voor eigen rekening en risico, en niet onder eigen verantwoordelijkheid handelt, maar voor rekening en risico en onder verantwoordelijkheid van de RvC als geheel. Door het arrest zullen nu alle commissarissen die onder dezelfde omstandigheden als IO hun werkzaamheden verrichten niet meer aangemerkt kunnen worden als ondernemer voor de omzetbelasting. Zij brengen dus geen btw in rekening voor hun commissariaatswerkzaamheden, mogen de voorbelasting niet in aftrek brengen en kunnen geen gebruik maken van de KOR/OVOB. In een andere, nog aanhangige zaak waarin de Hoge Raad nog arrest moet wijzen, is het de vraag of iemand om soortgelijke redenen geen ondernemer zou kunnen zijn voor de omzetbelasting. De kern die ik hieruit afleid is dat gekeken moet worden of iemand al dan niet handelt in eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid om als ondernemer aangemerkt te worden, alsmede of economisch risico wordt gedragen bij de uitoefening van de economische activiteiten. Dit is in lijn met eerdere jurisprudentie over het begrip zelfstandigheid.

Omdat in de praktijk niet alle commissarissen hun activiteiten onder exact dezelfde omstandigheden uitvoeren, kan naar mijn mening niet worden gezegd dat met de uitleg van het HvJ EU voortaan alle commissarissen worden uitgesloten van heffing van omzetbelasting. Zo kan bij een commissaris de bezoldiging afhangen van het aantal gewerkte uren, het goed functioneren of de aanwezigheid bij vergaderingen, alsmede het maken van kosten ten behoeve van zijn functie, zoals het inzetten van personeel of materieel, waardoor economisch risico gepaard gaat met de uitvoering van zijn werkzaamheden. Wanneer een commissaris zijn economische activiteiten verricht in een *one-tier board* is het mogelijk dat hij in eigen naam, voor eigen rekening onder eigen verantwoordelijkheid zijn functie uitoefent. Wanneer deze twee omstandigheden zich simultaan voordoen dan verricht een commissaris zelfstandig economische activiteiten in de zin van artikel 9 van de Btw-Richtlijn en zal hij derhalve als ondernemer voor de omzetbelasting worden aangemerkt. Ook kan worden gedacht aan een commissaris die meerdere commissariaten vervult bij verschillende organisaties en een commissaris die zijn commissariaat als nevenfunctie vervult naast andere economische activiteiten. Deze situaties zal ik behandelen in hoofdstuk 4.

Hoofdstuk 4

In hoofdstuk 3 is duidelijk geworden dat de discussie omtrent de btw-behandeling van de beloning van een lid van de RvC richting heeft gekregen. Een commissaris is geen ondernemer voor de omzetbelasting wanneer hij niet in eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid handelt en ook geen economisch risico draagt bij de uitvoering van zijn economische activiteiten. In de deelconclusie bij hoofdstuk 3 kwam naar voren dat niet alle commissarissen onder dezelfde soort omstandigheden werken. De belastingheffing over de beloning van een commissaris die onder andere omstandigheden werkt is dus nog niet uitgesloten. In dit hoofdstuk behandel ik de volgende deelvraag: *‘Kan een commissaris die functioneert onder andere omstandigheden dan IO wel ondernemer ex artikel 7 Wet OB zijn?’*

Om deze deelvraag te beantwoorden zal ik ingaan op de volgende twee vraagstukken:

- *Maakt het uit of een commissaris bij verschillende organisaties commissariaten vervult of slechts één commissariaat bij één organisatie?*
- *Maakt het uit dat het vervullen van een commissariaat een nevenactiviteit is naast andere economische activiteiten?*

§ 4.1 Meerdere commissariaten bij verschillende organisaties

Nadat het besluit van 5 oktober 2006 in juli 2012 kwam te vervallen, moet voor ieder commissariaat apart worden gezien of het aan de criteria voor ondernemerschap voldoet.⁸⁹⁹⁰ In de parlementaire geschiedenis werd een commissaris die meerdere commissariaten vervult zonder dat sprake was van ondernemerschap uit anderen hoofde, als ondernemer voor de omzetbelasting gekwalificeerd, indien de werkzaamheden een duurzaam karakter droegen en een vakbekwaamheid aanwezig was bij het uitoefenen van deze werkzaamheden.⁹¹ Door het arrest IO is deze behandeling achterhaald. Een commissaris die onder dezelfde omstandigheden als IO zijn functies vervult bij meerdere organisaties, zal per commissariaat apart moeten beoordelen of deze al dan niet kwalificeert voor ondernemerschap voor de omzetbelasting. Deze visie wordt gedeeld in de literatuur door Rous, die zegt dat in het arrest IO duidelijk is geworden dat het niet uitmaakt hoeveel commissariaten worden vervuld en door Van Zadelhoff, die reeds in 2012 aangaf dat het niet van belang is of een commissaris één of meerdere commissariaten vervult voor het bepalen

⁸⁹ *Stcrt*, 2006, 198.

⁹⁰ *Stcrt*, 2012, 12999.

⁹¹ *Aanhangsel Handelingen II* 1983/84, nr. 69, p. 141–142.

van de btw plicht.^{92,93} In hoofdstuk 3 zijn de specifieke criteria genoemd voor het bepalen van het ondernemerschap voor een commissaris:

- Handelen in eigen naam;
- Handelen voor eigen rekening;
- Handelen onder eigen verantwoordelijkheid;
- Economisch risico dragen voor de activiteiten als commissaris.

Het vervullen van meerdere commissariaten leidt tot meerdere inkomstenstromen. In het geval van meerdere commissariaten onder dezelfde omstandigheden als IO, waar de bezoldiging niet afhangt van het aantal gewerkte uren of de mate waarin deelgenomen wordt aan vergaderingen, kan een commissaris de afweging maken hoe hij zijn tijd verdeelt over de commissariaten. Daarmee bepaalt een commissaris enigszins zijn zelfstandigheid door het economisch risico wat hij draagt.⁹⁴ Echter wordt niet voldaan aan de andere drie criteria, omdat de commissaris voor zijn commissariaten als lid van een RvC optreedt en daarmee handelt in naam, voor rekening en onder verantwoordelijkheid van deze RvC als geheel. Daardoor zal een commissaris die meerdere commissariaten vervult onder dezelfde omstandigheden als IO naar mijn mening ook niet als ondernemer kunnen kwalificeren voor de omzetbelasting.

§ 4.2 Een commissariaat als nevenfunctie naast andere economische activiteiten

Een commissaris zou ook zijn commissariaat als nevenfunctie kunnen vervullen naast andere economische activiteiten. De jurisprudentie leert ons dat economische activiteiten apart van elkaar moeten worden beoordeeld, tenzij zij onlosmakelijk samenhangen.⁹⁵ Gedacht kan worden aan het Levob arrest, waarvan de casus was dat Levob een softwareprogramma geleverd kreeg van een bedrijf uit de Verenigde Staten en het softwareprogramma vervolgens door datzelfde bedrijf liet aanpassen voordat het gebruikt kon worden.⁹⁶ Voor deze aanpassing betaalde Levob een aparte vergoeding. Het HvJ EU oordeelde dat de aanpassing van het softwareprogramma zodanig nauw samenhangt met de verschaffing hiervan, dat de aanpassing als element moet worden geacht in de hoofdprestatie.⁹⁷ Uit het arrest kan worden opgemaakt dat wanneer meerdere elementen of handelingen nauw samenhangen, waardoor het kunstmatig zou zijn om deze te splitsen, als één economische prestatie moeten worden gezien. De staatssecretaris van Financiën heeft in het besluit van 6 december 2014 gezegd dat

⁹² Zie ook Rous, *NtFR* 2019/35, afl. 10.

⁹³ Zie ook Zadelhoff, *WFR* 2012/1472, afl. 6976, p. 1472–1474.

⁹⁴ Dit volgt uit twee bevindingen uit hoofdstuk 2: ‘De mate waarin de opdrachtnemer financieel risico loopt, hetgeen tot uiting kan komen in het karakter van de vergoeding die wordt ontvangen’ en ‘Het eventueel tegelijkertijd werken voor meer dan één opdrachtgever.’

⁹⁵ Dit volgt uit o.a. HvJ EU, 25 februari 1999, nr. C-349/96 (CPP) en HvJ EU, 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob).

⁹⁶ Zie HvJ EU, 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob).

⁹⁷ Zie HvJ EU, 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob).

een commissaris als ondernemer wordt gezien, wanneer zijn commissariaatswerkzaamheden nauw verbonden zijn of in het verlengde liggen van de overige activiteiten in het kader van zijn beroep/bedrijf.⁹⁸ Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn bij een ondernemer die als advocaat werkt en met de kennis uit zijn beroep zeer geschikt is voor een commissarisfunctie bij een andere organisatie. Zijn werkzaamheden als commissaris liggen dan in het verlengde van zijn beroep als advocaat. Dit standpunt werd in eerste instantie gedeeld door de Redactie Vakstudie Nieuws in aantekening 3.6 bij artikel 7 lid 2 Wet OB, maar in de noot bij het arrest HR 26 juni 2020 over de btw-belastbaarheid van vacatiegelden is dit standpunt gewijzigd.⁹⁹¹⁰⁰ Echter vind ik dat de Redactie Vakstudie Nieuws niet duidelijk aangeeft waarom zij na HR 26 juni 2020 van mening is dat het meetrekken van commissariaatswerkzaamheden die in het verlengde liggen of nauw verbonden zijn van de overige in het bedrijf of beroep plaatsvindende activiteiten is achterhaald. Ik deel die mening dan ook niet onverkort en zal dat hierna toelichten op basis van jurisprudentie over het samenvoegen van economische activiteiten.

In het arrest Nigl heeft een familie drie maatschappen en een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid.¹⁰¹ Iedere maatschap produceerde hun eigen wijn op hun eigen grond en deze wijn werd onder gemeenschappelijke naam verkocht. De vennootschap hield zich bezig met de verkoop van de wijn in naam en voor rekening van de maatschappen. Het HvJ EU oordeelde dat de maatschappen ieder als een zelfstandige belastingplichtige moet worden gezien, omdat ze in zekere mate autonoom naar buiten toe treden jegens hun afnemers en overheidsinstanties en de productie van hun eigen wijn grotendeels met eigen bedrijfsmiddelen tot stand brengen. Voor een commissaris zou dit arrest geen knelpunt moeten vormen. In het arrest Nigl gaat het om meerdere (rechts)personen gaat die economische activiteiten verrichten, welke nauw met elkaar verbonden zijn. Een commissaris zal zijn commissariaatswerkzaamheden samenvoegen met andere economische activiteiten die hij zelf verricht, zonder tussenkomst van een samenwerkingsverband met een andere (rechts)persoon. Mijns inziens is het arrest Nigl daarom niet van toepassing voor een commissaris die zijn commissariaatswerkzaamheden samenvoegt met andere economische activiteiten.

Het samenvoegen van economische activiteiten komt ook aan bod in het arrest AJFP.¹⁰² Een Roemeense ondernemer oefent zelfstandig diverse vrije beroepen uit en verhuurt daarnaast een onroerende zaak. De onroerende zaak wordt verhuurd aan een handelsvennootschap waarvan hij zelf beherend vennoot is. Voor het bepalen van de KOR is niet duidelijk of de verhuur van de onroerende zaak een samenhangende handeling is bij het verrichten van zijn werkzaamheden als faillissementscurator. Het HvJ EU merkt op dat met het begrip 'met ander handelingen samenhangende handeling' bedoeld wordt de handelingen die niet tot de

⁹⁸ Zie *Stcrt*, 2014, 36166, § 3.8.3.3.

⁹⁹ Aant. 3.6 bij artikel 7 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968.

¹⁰⁰ Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HR 26 juni 2020, *V-N* 2020/33.18

¹⁰¹ Zie HvJ EU, 12 oktober 2016, nr. C-340/15 (Nigl).

¹⁰² Zie HvJ EU, 9 juli 2020, nr. C-716/18 (AJFP).

gebruikelijke bedrijfswerkzaamheden van de belastingplichtige behoren.¹⁰³ Het HvJ EU oordeelt dat de verhuur van een onroerend goed geen ‘met andere handelingen samenhangende handeling’ vormt wanneer belastingplichtige natuurlijke persoon meerdere vrije beroepen uitoefent en onroerende goederen verhuurt als economische activiteiten wanneer deze handeling wordt verricht in het kader van een gebruikelijke beroepsactiviteit van de belastingplichtige.¹⁰⁴ Overigens is het aan de nationale rechter om te beoordelen of in deze casus sprake is van een handeling die verricht wordt in het kader van een gebruikelijke beroepsactiviteit.¹⁰⁵ Voor een commissaris kan ik hier echter geen aanknopingspunten vinden. In het arrest AJFP wordt namelijk niet aan het begrip ‘zelfstandigheid’ getoetst, maar gaat het om de vraag of zelfstandige economische activiteiten bij elkaar moeten worden gevoegd voor het bepalen van de KOR. Het is naar mijn mening niet duidelijk of op basis van het AJFP arrest een belastingplichtige, die bijvoorbeeld een onroerende zaak verhuurt waarvoor hij als zelfstandige en dus als ondernemer kwalificeert, zijn commissariaatswerkzaamheden mee kan trekken als ‘met andere handelingen samenhangende handeling’ bij het bepalen van zijn zelfstandigheid als commissaris.

In het Kostov arrest wordt wel duidelijk gemaakt dat een economische activiteit die een ondernemer incidenteel verricht en die in geen enkel verband staat met zijn duurzame economische activiteiten, ook wordt meegetrokken in de btw sfeer, zolang deze activiteit wel een economische activiteit is in de zin van artikel 9 lid 1 van de Btw-Richtlijn.¹⁰⁶ Kostov was werkzaam als deurwaarder waarvoor hij kwalificeerde als belastingplichtige voor de omzetbelasting. Naast zijn economische activiteiten als deurwaarder heeft Kostov eenmalig een lastgevingsovereenkomst gesloten met een derde partij tegen een vergoeding van 50.000 Bulgaarse lev. De activiteiten die Kostov verrichtte ten aanzien van deze overeenkomst staan in geen enkel verband met de werkzaamheden als deurwaarder. Toch zegt het HvJ EU dat artikel 9 lid 1 van de Btw-Richtlijn zodanig moet worden uitgelegd dat een natuurlijk persoon voor zijn activiteiten als deurwaarder, waarvoor hij reeds als belastingplichtige kwalificeert, ook voor elke andere economische activiteit in de zin van artikel 9 lid 1 van de Btw-Richtlijn, die hij incidenteel verricht, als belastingplichtige moet worden aangemerkt.¹⁰⁷ Voor een iemand met een nevenfunctie naast andere economische activiteiten, zoals een advocaat met een commissariaat, kan hieruit worden afgeleid dat ook wanneer zijn nevenwerkzaamheden als commissaris niet in het verlengde liggen van zijn hoofdwerkzaamheden, maar op basis van het IO arrest wel economische activiteiten zijn in de zin van artikel 9 lid 1 van de Btw-Richtlijn, zijn commissariaatswerkzaamheden op basis van het Kostov arrest tot btw plicht kunnen leiden. Het is echter onduidelijk of een economische activiteit die op zichzelf niet zelfstandig wordt verricht, op basis van het Kostov arrest ook meegetrokken wordt in andere economische activiteiten. Het HvJ EU heeft zich immers alleen uitgelaten over een incidentele economische activiteit die zelfstandig werd verricht. Voor een commissariaat zoals dat van IO, waarbij de commissariaatswerkzaamheden wel economische activiteiten vormen in de zin

¹⁰³ Zie HvJ EU, 9 juli 2020, nr. C-716/18 (AJFP), r.o. 38.

¹⁰⁴ Zie HvJ EU, 9 juli 2020, nr. C-716/18 (AJFP), r.o. 46.

¹⁰⁵ Zie HvJ EU, 9 juli 2020, nr. C-716/18 (AJFP), r.o. 45.

¹⁰⁶ Zie ook HvJ EU, 13 juni 2013, nr. C-62/12, (Kostov).

¹⁰⁷ Zie HvJ EU, 13 juni 2013, nr. C-62/12, (Kostov), r.o. 31.

van artikel 9 lid 1 van de Btw-Richtlijn maar niet zelfstandig worden verricht, is daarom niet met zekerheid te zeggen dat deze op basis van het Kostov arrest ook tot belastingplicht leiden omdat ze worden meegetrokken in andere economische activiteiten. Wanneer een incidentele activiteit niet kwalificeert als economische activiteit, kan deze naar mijn mening niet worden meegetrokken in andere belaste activiteiten op basis van het Kostov arrest. Dit komt omdat deze activiteit niet kwalificeert als economische activiteit in de zin van artikel 9 lid 1 van de Btw-Richtlijn. Een commissariaat dat anders dan in het IO arrest geen economische activiteit in de zin van artikel 9 lid 1 van de Btw-Richtlijn is, kan in elk geval niet op basis van het Kostov arrest tot belastingplicht leiden.

Wanneer een incidentele economische activiteit op basis van het Kostov arrest wordt meegetrokken in de hoofdactiviteiten van een ondernemer, ben ik van mening dat dit ook geldt voor niet-incidentele activiteiten. Een ondernemer die duurzaam een nevenfunctie vervult, zal ook voor die nevenwerkzaamheden worden meegetrokken in de belastingplicht van de economische hoofdactiviteiten. Deze nevenwerkzaamheden moeten dan wel economische activiteiten vormen in de zin van artikel 9 lid 1 van de Btw-Richtlijn. Ik sluit me verder ook aan bij het standpunt van de Staatssecretaris van Financiën en het eerdere standpunt van de Redactie Vakstudie Nieuws, namelijk dat een commissaris als ondernemer wordt gezien, wanneer zijn commissariaatswerkzaamheden nauw verbonden zijn of in het verlengde liggen van de overige activiteiten in het kader van zijn beroep/bedrijf.¹⁰⁸

Voor het gedeelte van de niet-economische activiteiten is de btw niet aftrekbaar wanneer een belastingplichtige zowel economische activiteiten als niet-economische activiteiten verricht.¹⁰⁹ De belastingplichtige kent in dit geval twee sferen: een ondernemerssfeer en een niet-ondernemerssfeer. Deze sferen kenmerken zich door het verrichten van economische (belaste) activiteiten en niet-economische activiteiten door de belastingplichtige. Voor algemene kosten die voor beide sferen gemaakt worden, moet een pre-pro-rata methode worden toegepast om de aftrek van voorbelasting van de algemene te kunnen bepalen.¹¹⁰ Dit impliceert dat een belastingplichtige geen ondernemer voor de omzetbelasting is voor zijn niet-economische activiteiten. Het begrip 'zelfstandigheid' speelt mijns inziens geen rol bij nevenwerkzaamheden, die wel economische activiteiten vormen, maar op zichzelf niet zelfstandig worden verricht, wanneer deze op basis van het Kostov arrest worden meegetrokken in de hoofdwerkzaamheden. De zelfstandigheid volgt dan al uit de hoofdwerkzaamheden waar een (rechts)persoon reeds ondernemer voor de omzetbelasting is. Het vervullen van een commissariaat als nevenfunctie onder dezelfde omstandigheden als IO naast andere economische activiteiten wordt dan naar mijn mening meegetrokken in het ondernemerschap van de belastingplichtige.¹¹¹

¹⁰⁸ Zie ook *Stcrt*, 2014, 36166, § 3.8.3.3 en aant. 3.6 bij artikel 7 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968.

¹⁰⁹ Zie ook HvJ EU, 13 maart 2008, nr. C-437/06 (*Securenta*) en HvJ EU, 12 februari 2009, nr. C-515/07 (*VNLTO*).

¹¹⁰ Met algemene kosten wordt bedoeld: Kosten die niet toerekenbaar zijn aan specifieke activiteiten.

¹¹¹ In het arrest IO stond vast dat de werkzaamheden van IO economische activiteiten zijn, maar niet zelfstandig worden uitgevoerd.

§ 4.3 Deelconclusie hoofdstuk 4

Voor de beantwoording van de derde deelvraag *‘Kan een commissaris die functioneert onder andere omstandigheden dan IO wel ondernemer ex artikel 7 Wet OB zijn?’* heb ik in dit hoofdstuk twee situaties onderzocht om te bezien of een commissaris toch nog als ondernemer kan worden gekwalificeerd voor de omzetbelasting.

Als eerste is de situatie van een commissaris die meerdere commissariaten onder dezelfde omstandigheden als IO vervult bij verschillende organisaties onder de loep genomen. Hiervoor moet ieder commissariaat apart worden getoetst aan de zelfstandigheidscriteria van het arrest IO. Omdat bij een commissariaat onder dezelfde omstandigheden als IO geen sprake is van handelen in eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid, kan een commissaris niet kwalificeren als ondernemer voor de omzetbelasting. Bij meerdere commissariaten onder dezelfde omstandigheden als IO bij verschillende organisaties zal daarom ook geen sprake zijn van zelfstandigheid en kan een commissaris niet als ondernemer voor de omzetbelasting worden gekwalificeerd.

Als tweede werd de situatie onderzocht waarin een commissaris zijn commissariaat als nevenfunctie vervult naast andere economische activiteiten waarvoor hij al ondernemer voor de omzetbelasting is. Een belastingplichtige welke een commissariaat onder dezelfde omstandigheden als IO vervult, kent een dergelijk geval twee sferen: een sfeer als ondernemer zijnde en een sfeer als niet-ondernemer zijnde. Doorslaggevend is hier of de activiteiten die worden verricht economische activiteiten zijn als bedoeld in artikel 9 lid 1 van de Btw-Richtlijn. In het arrest IO stond vast dat de commissariaatswerkzaamheden economische activiteiten zijn in de zin van artikel 9 lid 1 van de Btw-Richtlijn, maar deze niet zelfstandig worden verricht door de commissaris, waardoor er geen sprake was van ondernemerschap. Op basis van het Kostov arrest zou iemand, die als ondernemer voor de omzetbelasting kwalificeert door zijn hoofdfunctie, ook voor zijn nevenfuncties ondernemer kunnen zijn, mits deze nevenfuncties op zichzelf economische activiteiten zijn. De nevenfuncties worden dan als het ware meegetrokken in de andere economische activiteiten. Voor een belastingplichtige die als nevenfunctie een commissariaat vervult, kan daarom worden afgeleid dat hij voor zijn commissariaatswerkzaamheden ook ondernemer zou kunnen zijn. De commissariaatswerkzaamheden moeten in dit geval wel economische activiteiten zijn in de zin van artikel 9 lid 1 van de Btw-Richtlijn. Dit is echter niet met zekerheid te zeggen, omdat de nevenactiviteiten in het Kostov arrest zelfstandig werden verricht, terwijl dit bij een commissariaat onder dezelfde omstandigheden als IO niet het geval is. Mochten de commissariaatswerkzaamheden geen economische activiteiten zijn, dan kunnen ze niet op basis van het Kostov arrest worden meegetrokken in de economische hoofdactiviteiten.

De derde deelvraag *‘Kan een commissaris die functioneert onder andere omstandigheden dan IO wel ondernemer ex artikel 7 Wet OB zijn?’* zou daarom alleen bij de tweede situatie bevestigend kunnen worden beantwoord. Een belastingplichtige die zijn commissariaat als nevenfunctie vervult zou wel ondernemer ex artikel 7 Wet OB kunnen zijn, zolang zijn commissariaatswerkzaamheden economische activiteiten zijn in de zin van artikel 9 lid 1 van de Btw-Richtlijn en zijn hoofdfunctie bestaat uit andere economische activiteiten. De vervulling van zijn commissariaat wordt dan op basis van het Kostov arrest meegetrokken in zijn andere economische activiteiten waar hij reeds als ondernemer voor de omzetbelasting kwalificeert.

Hoofdstuk 5

Voor deze scriptie is de volgende onderzoeksvraag onderzocht:

Wat is het effect van het arrest IO op de btw-kwalificatie van de activiteiten van een commissaris bij een willekeurige organisatie?

Om te bepalen of een commissaris al dan niet ondernemer kan zijn voor de omzetbelasting, moet eerst het begrip ondernemer worden uitgelegd. In hoofdstuk 2 stond daarom de volgende deelvraag centraal: *Wat is het doel en de strekking van artikel 7 Wet OB?*

Artikel 7 Wet OB bepaalt wie als ondernemer kwalificeert voor de omzetbelasting. De kwalificatie bestaat uit drie elementen: 'eenieder', 'economische activiteiten', 'zelfstandig'. Als eerste wordt het element 'eenieder' getoetst. Dit element heeft een ruime reikwijdte opdat niet in de weg staat in welke vorm het ondernemerschap wordt gedreven. Vervolgens wordt met het element 'economische activiteiten' bepaald of 'eenieder' prestaties verricht die onderworpen zijn aan de omzetbelasting. Economische activiteiten zijn prestaties die duurzaam worden verricht in het maatschappelijke verkeer met een opbrengstoogmerk, waarvan de ontvangen vergoeding in rechtstreeks verband staat met deze prestaties. De vergoeding moet ook een reële waarde weerspiegelen van de prestatie. Het laatste element 'zelfstandig' voorkomt dat loontrekkenden en anderen, die hun activiteiten in ondergeschikte positie verrichten ten opzichte van een opdrachtgever, in de belastingheffing worden betrokken. Getoetst wordt op ondergeschiktheid bij het verrichten van werkzaamheden tussen opdrachtnemer en opdrachtgever en de mate waarin economisch risico wordt gelopen door de opdrachtnemer.

In het derde hoofdstuk is de volgende deelvraag behandeld: *Wat is de strekking van het arrest HvJ IO en geldt dit arrest voor alle commissarissen, ook bij andere organisaties?*

In het arrest IO werd geconcludeerd dat IO zijn activiteiten als commissaris niet zelfstandig verricht, omdat hij niet in eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid handelt en evenmin geen economisch risico loopt. De uitspraak van dit arrest geldt voor alle commissarissen die onder dezelfde omstandigheden als IO hun commissariaatswerkzaamheden verrichten. Zij kunnen dus geen btw in rekening brengen voor hun commissariaatswerkzaamheden, de voorbelasting niet in aftrek brengen en ook geen gebruik maken van de KOR/OVOB.

Het arrest IO sluit aan bij eerdere jurisprudentie van het HvJ EU waarin het begrip 'zelfstandig' onder de loep werd genomen. Getoetst moet worden of een commissaris zijn werkzaamheden zelfstandig verricht:

- De commissaris handelt in eigen naam.
- De commissaris handelt voor eigen rekening.
- De commissaris handelt onder eigen verantwoordelijkheid.
- De commissaris draagt economisch risico voor zijn activiteiten als commissaris.

Indien de vergoeding voor de commissariaatswerkzaamheden afhangt van het aantal gewerkte uren, het goed functioneren of de aanwezigheid bij vergaderingen alsmede het maken van kosten ten behoeve van de werkzaamheden, zoals het inhuren van personeel, is er sprake van economisch risico. Wanneer deze werkzaamheden worden verricht in een *one-tier board*, zodat de functie in eigen naam, voor eigen rekening onder eigen verantwoordelijkheid wordt verricht, zal een commissaris ondernemer zijn voor de omzetbelasting. De commissariaatswerkzaamheden moeten dan wel economische activiteiten in de zin van artikel 9 van de Btw-Richtlijn zijn.

Als laatste is in hoofdstuk 4 de volgende deelvraag aan bod gekomen: *Kan een commissaris die functioneert onder andere omstandigheden dan IO wel ondernemer ex artikel 7 Wet OB zijn?*

Om deze deelvraag te beantwoorden zijn in hoofdstuk 4 twee situaties besproken:

- *Maakt het uit dat een commissaris bij verschillende organisaties commissariaten vervult of slechts één commissariaat bij één organisatie?*
- *Maakt het uit dat het vervullen van een commissariaat een nevenactiviteit is naast andere economische activiteiten?*

Bij het vervullen van meerdere commissariaten onder dezelfde omstandigheden als IO bij verschillende organisaties moet per commissariaat apart getoetst worden of voldaan wordt aan het zelfstandigheids criterium. Het maakt dus niet uit of er meerdere commissariaten bij verschillende organisaties worden vervuld, of slechts één commissariaat bij één organisatie.

Wel is het zo dat, wanneer een commissariaat als nevenfunctie wordt vervuld naast de andere economische activiteiten als hoofdfunctie, waarvoor iemand reeds als ondernemer voor de omzetbelasting is gekwalificeerd, de commissariaatswerkzaamheden op basis van het Kostov arrest zouden kunnen worden meegetrokken in de andere economische activiteiten, mits die commissariaatswerkzaamheden economische activiteiten zijn in de zin van artikel 9 van de Btw-Richtlijn. Een commissaris zou via deze weg alsnog als ondernemer kunnen worden aangemerkt voor zijn activiteiten als commissaris, zonder dat voldaan is aan de toets die het HvJ EU stelt.

Het arrest IO vormt een leidraad in de behandeling van de activiteiten van een commissaris in de omzetbelasting, echter is dit arrest niet alles bepalend voor de btw-kwalificatie van commissariaatswerkzaamheden. De staatssecretaris van Financiën heeft gezegd dat hij zal bezien of het mogelijk is om in een nieuw beleidsbesluit meer duidelijkheid te geven over de btw-plicht van commissarissen, nadat arrest is gewezen in een zaak over de btw-belastbaarheid van vacatiegelden. De Hoge Raad heeft op 26 juni 2020 arrest gewezen in deze

zaak. Het is nu aan de staatssecretaris van Financiën om met nieuw beleid te komen die de btw-plicht van commissarissen verduidelijkt. Ik zou de staatssecretaris van Financiën willen adviseren om in dit beleid tenminste het volgende op te nemen:

Commissarissen zijn naar mijn mening in ieder geval ondernemer voor hun commissariaatswerkzaamheden wanneer zij hun commissariaat als nevenwerkzaamheden verrichten naast andere economische activiteiten uit hoofde, waarvoor zij reeds als ondernemer voor de omzetbelasting kwalificeren. De Redactie Vakstudie Nieuws heeft in haar noot bij het arrest over de btw-belastbaarheid van vacatiegelden aangegeven dat het meetrekken van commissariaatswerkzaamheden die in het verlengde liggen of nauw verbonden zijn met de overige in het bedrijf of beroep plaatsvindende activiteiten is achterhaald. Het standpunt van de Redactie Vakstudie Nieuws is mijns inziens onvoldoende toegelicht en wijkt af met mijn conclusie. De nevenwerkzaamheden zouden op basis van het Kostov arrest kunnen worden meegetrokken in de economische hoofdactiviteiten. In alle overige gevallen moet worden bezien of de commissariaatswerkzaamheden in eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid worden verricht en dat bij deze werkzaamheden economisch risico gedragen wordt door de commissaris. Aan alle vier de criteria moet worden voldaan om ondernemerschap vast te stellen bij een commissaris. Deze criteria moeten per commissariaat worden getoetst, waardoor een getalscriterium niet aan orde is.

Literatuurlijst

Boeken

A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW (Fiscale monografieën, nr. 133)*, Deventer: Kluwer 2009.

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2017.

Tijdschriften

B.G. van Zadelhoff, 'De commissaris en bestuurder in de btw', *WFR* 2012/1472, afl. 6976, p. 1472-1474.

D.A.M.H.W. Strik, 'One-tier board en aansprakelijkheid', *Ondernemingsrecht* 2012/91, afl. 12, p. 496-500.

Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting Aantekeningen bij de wet op de omzetbelasting 1968.

J. Rous, 'De belastingplicht van commissarissen in de btw', *NtFR* 2019/35, afl. 10.

Kamerstukken

Besluit van de Minister van Financiën 5 oktober 2006, nr. CPP2006/2138M, Stcrt. 2006, 198.

Besluit minister van Financiën 25 januari 2007, nr. CPP2006/2469M, Stcrt, 2007, 25.

Besluit van de staatssecretaris van Financiën 27 juni 2012, nr. BLKB/2012/477M, Stcrt. 2012, 12999.

Besluit van de staatssecretaris van Financiën 6 december 2014, nr. BLKB 2014-704M, Stcrt. 2014, 36166.

Wet modernisering kleineondernemersregeling 28 december 2018, Stb. 2018, 511.

Aanhangsel Handelingen II 1983/84, nr. 69, p. 141–142.

Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 3376.

Jurisprudentie

- HvJ EG, 26 maart 1987, nr. 235/85, ECLI:EU:C:1987:161 (Commissie-Nederland).
- HvJ EU, 25 juli 1991, nr. C-202/90, ECLI:EU:C:1991:332 (Spaanse Belastingontvangers).
- HvJ EU, 25 februari 1999, nr. C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (CPP).
- HvJ EU, 27 januari 2000, nr. C-23/98, ECLI:EU:C:2000:46 (Heerma).
- HvJ EU, 6 november 2003, nr. C-78/02 t/m C-80/02, ECLI:EU:C:2003:604 (Karageorgou).
- HvJ EU, 27 oktober 2005, nr. C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649 (Levob).
- HvJ EU, 18 oktober 2007, nr. C-355-06, ECLI:EU:C:2007:615 (Van der Steen).
- HvJ EU, 13 maart 2008, nr. C-437/06 ECLI:EU:C:2008:166 (Securenta).
- HvJ EU, 12 februari 2009, nr. C-515/07 ECLI:EU:C:2009:88 (VNLTO).
- HvJ EU, 13 juni 2013, nr. C-62/12, ECLI:EU:C:2013:391 (Kostov).
- HvJ EU, 29 september 2015, nr. C-276/14, ECLI:EU:C:2015:635 (Gmina Wroclaw).
- HvJ EU, 12 oktober 2016, nr. C-340/15, ECLI:EU:C:2016:764 (Nigl).
- HvJ EU, 13 juni 2019, nr. C-420/18, ECLI:EU:C:2019:490 (IO).
- HvJ EU, 9 juli 2020, nr. C-716/18, ECLI:EU:C:2020:540 (AJFP).
- HR, 2 mei 1984, nr. 22-153, ECLI:NL:HR:1984:AW8625.
- HR, 12 december 2019, nr. 18/02684, ECLI:NL:PHR:2019:1327.
- HR, 26 juni 2020, nr. 18/02684, ECLI:NL:HR:2020:1143, *V-N* 2020/33.18, m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws.
- Hof Amsterdam, 29 mei 2018, nr. 17/00346, ECLI:NL:GHAMS:2018:1696.
- Hof 's-Hertogenbosch, 21 juni 2018, nr. 16/03573, ECLI:NL:GHSHE:2018:2685.
- Hof 's-Hertogenbosch, 12 december 2019, nr. 16/03573bis, ECLI:NL:GHSHE:2019:4474.
- Rb Zeeland-West-Brabant, 30 juni 2016, nr. AWB-14/7659, ECLI:NL:RBZWB:2016:4744.

Wetten

Zesde Richtlijn BTW 77/388/EEG van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid- Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

Wet op de Omzetbelasting 1968.

Overige

Kamer van Koophandel. (z.d.). *One-tier of two-tier board als bestuursmodel*. Geraadpleegd van: <https://ondernemersplein.kvk.nl/one-tier-of-two-tier-board-als-bestuursmodel/>

Europese Commissie. (2011, 29 september). *Belastingen: Commissie verzoekt Nederland om aanpassing van btw-voorschriften voor vervulling van commissariaten* [Persbericht]. Geraadpleegd van: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/nl/IP_11_1128