

Hof van Justitie: Luxemburgs lid van Raad van Bestuur is geen btw verschuldigd over winstafhankelijke bestuurdersbeloningen

Op 21 december 2023 heeft het Hof van Justitie van de EU in de zaak *TP* (C-288/22) [arrest](#) gewezen over de btw-gevolgen van het verrichten van bestuursactiviteiten tegen een winstafhankelijke vergoeding. Het Hof oordeelt dat een lid van de Raad van Bestuur zijn bestuurdersdiensten onzelfstandig verricht en daarom geen btw verschuldigd is, als hij niet persoonlijk aansprakelijk is voor schulden van de bestuurde vennootschap en ook anderszins geen bedrijfsrisico loopt. Dit arrest neemt nog bestaande onduidelijkheden voor een deel weg en heeft mogelijk gevolgen voor Nederlandse bestuurders die nu nog met btw factureren.

Daarnaast is van breder belang voor bijvoorbeeld winstafhankelijke afspraken of hedge-regelingen dat wordt geoordeeld dat winstafhankelijke vergoedingen geen bezwarende titel vormen, als ze ook tot nul worden gereduceerd bij het ontbreken van winst en daardoor niet voorzienbaar zijn.

Feiten van de zaak

Deze zaak gaat over een Luxemburgse advocaat die als uitvoerend bestuurder zitting heeft in vier Raden van Bestuur van verschillende NV's. Hij draagt daarmee bij aan besluitvorming over financiële en strategische onderwerpen binnen die vennootschappen. Bij twee vennootschappen is naast de Raad van Bestuur sprake van een dagelijkse leiding die de vennootschap naar buiten representeert, bij twee andere (passieve) vennootschappen is een dergelijk dagelijks bestuur niet nodig op basis van Luxemburgs recht. Voor de bestuursactiviteiten ontvangt de advocaat een bezoldiging in de vorm van vaste bedragen en/of tantièmes (winstafhankelijke vergoedingen).

Op basis van het Luxemburgse recht heeft de bestuurder in beginsel geen persoonlijke aansprakelijkheid voor activiteiten van de vennootschap, tenzij de bestuurder onrechtmatige handelingen heeft verricht. De Raad van Bestuur neemt de besluiten bovendien steeds als collectief. Voor eventuele individuele taken van een bestuurder buiten de raad om ontvangt een bestuurder een aparte vergoeding.

Context en prejudiciële vragen

De vraag in deze zaak is of de vergoedingen die de advocaat voor de bestuursactiviteiten heeft ontvangen belast zijn met btw. Hiervoor is nodig dat sprake is van zelfstandig en duurzaam verrichte economische activiteiten. Omdat de Raad van Bestuur steeds als collectief optreedt en er geen persoonlijke aansprakelijkheid is, is de advocaat van mening dat hij niet zelfstandig optreedt. Bovendien meent de advocaat dat door zijn winstafhankelijke vergoedingen geen sprake is van een dienst onder bezwarende titel.

In een eerder arrest van het Hof van Justitie van de EU is over dezelfde vragen geoordeeld voor een lid van een (Nederlandse) Raad van Commissarissen (HvJ 13 juni 2019, C-420/18 (IO)). Het Hof oordeelde in die zaak dat een dergelijk toezichthoudend lid weliswaar economische activiteiten verricht, maar dat de toezichthouder dit niet doet in eigen naam, voor eigen rekening en voor eigen verantwoordelijkheid en

daarnaast geen enkel bedrijfsrisico draagt. Om deze reden wordt die activiteit niet zelfstandig verricht volgens het Hof van Justitie. Hierover schreven wij eerder een [tax alert](#).

Het is volgens de Luxemburgse verwijzende rechter echter onduidelijk of ditzelfde oordeel ook geldt voor een lid van de Raad van Bestuur, die een winstafhankelijke vergoeding ontvangt en daarnaast meer invloed kan uitoefenen op het dagelijks beleid (en daarmee de resultaten en de eigen beloning die daarvan is afgeleid).

Oordeel Hof van Justitie

Het Hof van Justitie van de EU oordeelt op de eerste plaats dat een bestuurder die voor een bepaalde tijd is aangesteld doorgaans een economische activiteit verricht als deze vergoedingen ontvangt voor de bestuurdersdienst. Alleen als winstafhankelijke vergoedingsafspraken zodanig zijn vormgegeven dat een bestuurder in het geheel geen vergoeding krijgt toegewezen in het geval de vennootschap verlies heeft gemaakt en een vergoeding daardoor niet voorzienbaar is, ontbreekt het rechtstreekse verband tussen de bestuursdiensten en de ontvangen bezoldiging en zou er geen sprake zijn van een economische activiteit.

Op de tweede plaats gaat het Hof in op de vraag of de bestuurdersdienst zelfstandig wordt verricht. Het Hof past het zelfde toetsingskader toe als in het hiervoor genoemde IO-arrest en gaat na of de bestuurder niet hiërarchisch ondergeschikt is aan de vennootschap, handelt in eigen naam, voor eigen rekening, voor eigen verantwoordelijkheid en bedrijfsrisico draagt. Dit moet worden beoordeeld op basis van de civiele wetgeving voor bestuurders in het betrokken land.

Het Hof merkt op dat de advocaat-bestuurder weliswaar vrijelijk en in eigen naam heeft gehandeld en niet hiërarchisch ondergeschikt is aan de vennootschap, maar dat hij toch voornamelijk voor rekening van de vennootschap heeft gehandeld en niet persoonlijk aansprakelijk is voor schulden van de vennootschap en ook anderszins geen risico op persoonlijke verliezen loopt. In dat geval verricht de advocaat de bestuurdersactiviteiten niet zelfstandig en is geen sprake van een btw-belaste activiteit.

Het Hof maakt daarbij nog wel het belangrijke voorbehoud dat in dit geval de advocaat geen doorslaggevende (beslissende) stem kan uitbrengen in de Raad van Bestuur, de vennootschap niet vertegenwoordigt naar buiten toe en niet de dagelijkse leiding heeft. Het is onduidelijk in hoeverre het een verschil zou maken als dit anders was geweest.

Het Hof gaat – anders dan de advocaat-generaal in haar conclusie – niet in op het feit dat de advocaat meerdere (4) bestuurdersactiviteiten verricht en dat deze activiteiten in het verlengde liggen van zijn reguliere ondernemersactiviteit (de advocatuur). Hieruit leiden wij af dat dit geen relevante gegevens zijn voor het vaststellen van de btw-behandeling (zoals in Nederland ook nu al de praktijk is).

Gevolgen voor de Nederlandse praktijk

In de Nederlandse praktijk is voor veel toezichthouders en bestuurders op basis van het beleidsbesluit dat naar aanleiding van het IO-arrest is verschenen al duidelijk dat zij geen btw-ondernemer zijn voor deze activiteiten (zie ons eerdere [tax alert](#)). Voor sommige bestuurders die hun werkzaamheden niet in dienstbetrekking verrichten (bijvoorbeeld voor een NV of voor bepaalde stichtingen, zoals een STAK of een Stichting Continuïteit of op ad interim-basis) bestaat hier nog wel onduidelijkheid over.

Deze onduidelijkheid wordt met dit arrest voor een deel weggenomen.

De meeste bestuurders met geen of een beperkte vertegenwoordigende taak naar buiten lijken geen btw-ondernemer. Minder duidelijk wordt dit als een bestuurder zijn zin kan doordrukken met een beslissende stem of als een bestuurder juridisch (en feitelijk) de vennootschap naar buiten vertegenwoordigt en/of de dagelijkse leiding over de vennootschap heeft. Wij zien daarom voor sommige bestuurders nog steeds argumenten om te betogen dat sprake is van btw-ondernemerschap (wat voordelig kan zijn vanwege het recht op aftrek van voorbelasting).

Wij raden bestuurders die niet in dienstbetrekking zijn aan om in overleg met de adviseur naar aanleiding van dit arrest de btw-behandeling van de bestuurdersactiviteit opnieuw tegen het licht te houden, zeker als op dit moment de bestuurdersbeloning met btw wordt gefactureerd.

Ook het oordeel dat een winstafhankelijke beloning die per definitie tot nul wordt gereduceerd bij het ontbreken van winst en aldus niet voorzienbaar wordt ontvangen, niet als bezwarende titel voor de btw kan worden aangemerkt, kan in de praktijk belangrijke gevolgen hebben. Wij denken bijvoorbeeld aan de btw-behandeling van winstdelingsafspraken of bepaalde hedging-regelingen. Ook bij dit soort variabele vergoedingsafspraken raden wij aan met uw adviseur de btw-behandeling tegen het licht te houden.

KPMG Meijburg & Co
december 2023

De in dit memorandum opgenomen informatie is van algemene aard en heeft geen betrekking op de specifieke omstandigheden van een bepaald individu of een bepaalde entiteit. Hoewel bij de totstandkoming van dit memorandum de grootst mogelijke zorgvuldigheid is betracht, kunnen wij niet garanderen dat de daarin opgenomen informatie op de datum van ontvangst juist en volledig is of dat in de toekomst zal blijven. Op grond van deze informatie dient geen actie ondernomen te worden zonder adequate professionele advisering na een grondig onderzoek van de specifiek van toepassing zijnde situatie.