

Geen btw op de functies van bestuurders natuurlijke personen van in België gevestigde vennootschappen of verenigingen (25 mei 2018)

Christian Amand, Advocaat Xirius

Sinds een inbreukprocedure in 2012 tegen Nederland wordt regelmatig de vraag gesteld of vroeg of laat alle functies van bestuurders van Belgische vennootschappen of verenigingen aan de btw zullen worden onderworpen (*FiscalNet* wekelijkse analyse van 14 april 2012). Op 1 januari 2016 zag België af van de toelating om bestuurders rechtspersonen geen btw toe te laten passen op hun mandaten in België (*FiscalNet* wekelijkse analyse van 24 januari 2015). De vraag werd opnieuw gesteld toen de Luxemburgse fiscus op 1 januari 2017 boog voor de Europese Commissie en eiste, behoudens enkele uitzonderingen na, de toepassing van de btw op de mandaten van bestuurders (*FiscalNet* wekelijkse analyse van 14 januari 2017).

De Europese Commissie was ook een inbreukprocedure opgestart tegen België, zowel voor bestuurders natuurlijke personen als bestuurders rechtspersonen. België had blijkbaar de EC overtuigd dat men geen btw moest toepassen op bestuurders natuurlijke personen van Belgische vennootschappen en verenigingen (Beslissing AV8. 2818 TAXUD C3 D(2018) 2448198 van 25 april 2018 – niet-gepubliceerd).

Standpunt van de EC

De Commissie wijst er eerst en vooral op dat de vraag van de behandeling van bestuurders niet het voorwerp is van een bepaling van de btw-richtlijn. Tijdens de goedkeuring van de zesde btw-richtlijn van 1977 werd de volgende verklaring opgenomen in het pv: "De Raad en de Commissie verklaren dat de lidstaten de mogelijkheid hebben om personen die vrijblijvende activiteiten uitoefenen evenals bestuurders, commissarissen, vereffenaars van vennootschappen in hun relaties met vennootschappen als instellingen daarvan niet aan de btw te onderwerpen."

De Commissie vervolgt dat, om te bepalen of de bestuurder al dan niet onderworpen is aan de btw, men moet nagaan of er sprake is van een zelfstandige uitoefening van een activiteit en dit ongeacht de locatie, economische activiteit en doelstellingen en resultaten van deze activiteit. Deze vraag is voorwerp geweest van een (niet-gepubliceerde) discussie in 2012 binnen het btw-comité en er was uit gebleken dat:

- de regels van het vennootschapsrecht die de verhoudingen regelen tussen de vennootschap en de bestuurders erg kunnen verschillen van lidstaat tot lidstaat;
- de lidstaten de mandaten van bestuurders kunnen beschouwen als occasionele activiteiten.

Bijgevolg is gebleken dat er verschillen konden bestaan tussen lidstaten in de behandeling van bestuurders natuurlijke personen ten aanzien van de btw en dat men geen richtlijnen terzake moest opstellen. Er was ook vastgesteld dat een dergelijke situatie niet problematisch was gezien de afwezigheid van concurrentievervalsing tussen lidstaten.

De Commissie wijst er eveneens op dat ze maar kan tussenkomen wanneer een nationale wetgeving of algemene en constante administratieve praktijk indruist tegen het recht van de Unie. De bewijslast rust in het kader van een inbreukprocedure bij de Commissie en het Hof van Justitie is bijzonder veeleisend met betrekking tot aan te voeren bewijzen wanneer het gaat om een nationale praktijk.

Deze elementen indachtig kwam de Commissie tot de conclusie dat België geen inbreuk had begaan tegen de btw-richtlijn aangezien de behandeling van bestuurders rechtspersonen was geregeld en dat de Belgische autoriteiten hebben bevestigd dat de behandeling van de bestuurders natuurlijke personen als volgt is geregeld in België:

- de natuurlijke personen die optreden als bestuurders, zaakvoerders en vereffenaars worden niet beschouwd als btw-plichtigen voor de activiteiten die zij in die hoedanigheid uitoefenen, gezien de afwezigheid van een zelfstandige activiteit;
- als deze natuurlijke personen echter zelfstandig aanvullende activiteiten uitvoeren buiten hun mandaat van bestuurder, zaakvoerder of vereffenaar worden ze beschouwd als btw-plichtigen voor die activiteiten.

Aangezien de Belgische administratieve praktijk de hypothese van de zelfstandige uitoefening van een economische activiteit afzonderlijk beschouwt, wat effectief een relevant criterium is, lijkt deze praktijk geen problemen te geven.

Een welgekomen interpretatie

We kunnen ons gelukkig prijzen dat de Commissie de procedure tegen België heeft afgesloten. De Commissie verduidelijkt enkel een interpretatie die België sinds 1969 verdedigt, met name dat een bestuurder geen zelfstandige is wanneer hij handelt als orgaan of instelling van een vennootschap en niet vrij is om zijn activiteit te organiseren, zijn bezoldiging te regelen, en dat hij niet aansprakelijk is voor zijn handelingen, tenzij het om een zware fout gaat.

De discussie heeft een aanzienlijk praktisch en economisch belang dat de situatie van bestuurders van vennootschappen ruim overstijgt en zich ook uitstrekt tot syndici van gebouwen (zie de bijzonder gedetailleerde studie van Hadrien Bartholmeeusen en Evelyne Esterzon, "L'assujettissement des administrateurs, gérants, liquidateurs ... *Revue Générale de Fiscalité et de Comptabilité Pratique*, 2016/5 p. 5 en voor Luxemburg de studie van Valérie Bidoul, "Réflexion sur le traitement TVA des dirigeants d'entreprises", *ACE Comptabilité, fiscalité, audit, droit des affaires au Luxembourg* 2016/5 p.3). Praktisch gezien legt de onderwerping aan de btw administratieve formaliteiten op. Wanneer de instelling waarvan een persoon bestuurder is buiten het toepassingsgebied van de btw valt of haar activiteiten vrijgesteld zijn, kan ze de btw niet aftrekken.

Het is mogelijks toeval, maar de bestuurders van publieke instellingen in België kunnen geen vennootschappen zijn (wet van 19 december 2012 betreffende de bezoldiging van de personeelsleden en van de mandatarissen van de instellingen van openbaar nut, van de autonome overheidsbedrijven en de rechtspersonen waarop de Staat rechtstreeks of onrechtstreeks een overheersende invloed uitoefent, als natuurlijke persoon, BS, 28 januari 2013, P. 4221). De vennootschappen worden immers beschouwd als een middel om de fiscale last in de inkomstenbelastingen te beperken.

Is het standpunt van de Europese Commissie coherent?

Het antwoord van de Commissie is verbazend in meerdere opzichten:

- Zoals de Commissie vaststelt, staat het begrip van btw-plichtige los van de juridische vorm. Een btw-plichtige kan bovendien voor bepaalde activiteiten verrichtingen buiten het toepassingsgebied van de btw uitvoeren. Als blijkt dat de prestaties van bestuurders door natuurlijke personen buiten het toepassingsgebied van de btw vallen, hoe verklaart men dan de prestaties van een bestuurder rechtspersoon dat niet zijn? De Europese Commissie geeft hierover geen antwoord. Het is nochtans correct dat bij de 53e vergadering van het btw-comité op 4 en 5 november 1997 "alle delegaties van mening zijn dat de diensten geleverd door een rechtspersoon in de hoedanigheid van lid van de raad van bestuur van een vennootschap moeten worden beschouwd als economische activiteiten die op zelfstandige wijze worden uitgevoerd, in de zin van artikel 4, paragrafen 1 en 2, en dat ze bijgevolg aan de btw moeten worden onderworpen. ». Het is deze richtlijn van het btw-comité die België met 19 jaar vertraging zal omzetten.

- De Commissie gaat in op de moeilijkheid om een administratieve praktijk te bewijzen die ingaat tegen de richtlijn. Waarom zou men dieper ingaan op dit punt, terwijl volgens de Commissie België het gemeenschapsrecht niet heeft geschonden. Zijn de administratieve beslissingen overigens niet voldoende bewijs van een administratieve praktijk?
- De Commissie beweert dat de afwezigheid van toepassing van de btw op de prestaties van bestuurders geen enkele impact heeft op de interne markt. Duizenden beroepsverenigingen hebben niet het recht om de btw af te trekken en zijn voor het merendeel in Brussel gevestigd. De fiscale beschouwingen hebben zeker niet gespeeld, als men ten minste de Commissie mag geloven. Is het op dit punt dan uitzonderlijk dat bestuurders gevestigd zouden zijn in andere lidstaten?
- De Commissie bevestigt dat alleen de interne markt haar interpretaties van de btw oplegt. Echt waar? Is de eerste doelstelling van het huidige btw-systeem niet het bepalen van een uniforme belastinggrond voor de vage berekening van eigen middelen?
- De activiteit van een bestuurder zal gebeurlijk occasioneel zijn. Heeft het Hof van Justitie echter niet geoordeeld dat louter het feit dat men een enkel gebouw verhuurt volstaat om de hoedanigheid van btw-plichtige toe te kennen (zie het arrest van het Hof van Justitie, 4 december 1990, *Van Tiem* zaak C-186/89)?

Als Nederland en het Groothertogdom Luxemburg plooiden voor de Commissie, is dat misschien wel omdat er in die landen bestuurders zijn wier beroepsactiviteit bestaat uit het besturen en beheren van vennootschappen. Op dit punt kan men de onderwerping aan de btw van dergelijke bestuurders moeilijk betwisten, ook al zijn het natuurlijke personen.

Wat met de Belgische inwoners bestuurders van Luxemburgse vennootschappen?

In ons artikel in de *FiscalNet*-wekelijkse analyse van 14 januari 2017 merkten we op dat een toepassing van de Europese regels natuurlijke personen die in België wonen en bestuurder zijn van een Luxemburgse vennootschap verplicht zou hebben om zich te identificeren bij de btw in België, facturen op te maken en een samenvattende opgave in te dienen. Dat heeft de btw-administratie ertoe gedwongen om haar ambtenaren een mailing met de referentie 2017-014 te sturen volgens dewelke:

"De aandacht wordt gevestigd op het feit dat deze informatie onjuist is. De administratie blijft Belgische inwoners natuurlijke personen bestuurders van vennootschappen beschouwen als niet-btw-plichtige personen, ongeacht de plek waar de vennootschap waarvan ze bestuurder zijn is gevestigd. Bijgevolg kan er geen Belgisch btw-identificatienummer wordt toegekend aan de natuurlijke personen omwille van hun prestaties als bestuurder van de vennootschap, zelfs als deze vennootschap niet in België is gevestigd aangezien ze in België worden beschouwd als niet btw-plichtig en geen btw-verplichting hebben."

We mogen nog maar eens tevreden zijn met het pragmatisme van de Belgische administratie. Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie in de zaken C-142/99 *Floridienne* en C-240/05 *Eurodental* is het niet aan België om zich uit te spreken over de kwalificatie van btw-hoedanigheid door een andere lidstaat. De kwestie is echter ingewikkelder dan ze op het eerste zicht lijkt. Kan men stellen dat Belgische inwoners die beroepshalve diverse vennootschappen in Luxemburg beheren, de zetel van hun economische activiteit in België hebben? Het antwoord is wellicht negatief onder voorbehoud van het onderzoek van de feitelijke omstandigheden.

Heeft men in deze controverse over het btw-statuut van bestuurders niet de fout begaan om zich te beperken tot het criterium van zelfstandigheid? Op zich is dit criterium van zelfstandigheid fundamenteel, maar moest men zich ook geen vragen stellen bij de voorwaarde van "gewoonlijk voorkomend"? Het probleem is dat het begrip "gebruikelijke aard" niet is terug te vinden in de btw-richtlijn. Deze kent wel "occasionele" activiteiten of ontvangsten die niet van een "permanente aard" zijn, maar beslist niet deze



met een "gebruikelijke aard". Jaarlijks uitgeoefende verrichtingen zullen op gewoonlijke of occasionele wijze worden uitgevoerd. Dit hangt allemaal af van het belang van de activiteit en de investeringen. In de praktijk zijn dit misschien de moeilijkste begrippen in de btw.

Het is dus een zoveelste hierboven becommentarieerde standpunt van de Europese Commissie dat het debat afsluit ...



Christian Amand

Avenue Tedescolaan 7

1160 Bruxelles - Brussel

Tél. : + 32 2 663.14.55

Fax : + 32 2 663.30.78

E-mail: ca@xirius.be

Website: <http://www.xirius.be>