

Een bestuurder is slechts een BTW-plichtige wanneer het om een zelfstandige uitoefening gaat (5 juli 2019)

(Noot onder HJEU, 13 juni 2019, IO, zaak C-420/18)

Christian Amand, Advocaat Xirius

Het Hof van Justitie is de zeer onduidelijke toestand van de bestuurders voor de toepassing van de BTW op een interessante manier komen te verduidelijken. Wanneer de activiteit onbetwistbaar een economische activiteit is die met een bepaalde duurzaamheid wordt uitgeoefend, moet ze daarenboven op een zelfstandige manier worden uitgeoefend opdat men BTW-plichtige zou zijn. Dat is in een notendop het belang van het arrest IO.

Begrip Zelfstandig uitoefenen van de activiteit

IO is lid van de raad van toezicht van een stichting in Nederland. Tot 2012 was hij niet BTW-plichtig. Ten gevolge van een dreiging van de Europese Commissie met een inbreukprocedure heeft de Nederlandse belastingadministratie haar interpretatiewijze gewijzigd vanaf 1 januari 2013. De heer IO is hiermee niet akkoord en brengt de zaak voor de rechtbank. Deze zijn geneigd te oordelen dat de economische activiteit "niet zelfstandig wordt uitgeoefend" en dat IO derhalve niet als belastingplichtige kan worden aangemerkt. Het Gerechtshof van 's-Hertogenbosch heeft het Hof bevraagd en dat bevestigt dat de heer IO "niet zelfstandig" een economische activiteit verricht in de zin van artikel 10 van de BTW-Richtlijn. Deze bepaling sluit loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing uit, voor zover zij enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

Het Hof van justitie oordeelt dat er geen zelfstandigheid is omwille van volgende redenen :

- IO handelt niet in eigen naam, niet voor eigen rekening en niet onder zijn eigen verantwoordelijkheid;
- Hij handel voor rekening en onder verantwoordelijkheid van de raad : de leden van de raad van toezicht kunnen de aan deze raad toegekende bevoegdheden niet individueel uitoefenen ;
- Hij draagt geen enkel economisch bedrijfsrisico van zijn activiteit ;
- Hij ontvangt een vaste vergoeding die niet afhankelijk is van zijn deelname aan vergaderingen of van zijn feitelijk gewerkte uren ;
- Wanneer een lid van een dergelijke raad van toezicht nalatig is in de vervulling van zijn taken, kan dit bovendien geen rechtstreekse invloed hebben op de vergoeding van dat lid, aangezien een dergelijke taakverwaarlozing volgens de statuten van de betrokken stichting slechts tot het ontslag van voornoemd lid kan leiden nadat een specifieke procedure is gevolgd.

Een permanente juridische controverse

Sedert de invoering van de BTW werden de bestuurders in België beschouwd als "organen" van de vennootschappen en de verenigingen die handelden namens deze laatsten. Zij waren bijgevolg niet aan de BTW onderworpen.

In 1977, tijdens de onderhandelingen van de zesde BTW-richtlijn, verklaren Ecofin en de Europese Commissie dat de Lidstaten « de bevoegdheid hebben om niet aan de btw te onderwerpen » personen die onbezoldigde activiteiten verrichten, alsmede de zaakvoerders, bestuurders, commissarissen en vereffenaars van vennootschappen in hun relaties met de vennootschappen en als organen ervan (Document Nr. R/716/77 d.d. 25 maart 1977). Dit punt, dat is opgenomen in recentelijk gederubriceerde archieven, maar dat waarschijnlijk de Europese Commissie en de nationale administraties bekend was, laat toe de houding van de Europese Commissie en de nationale administraties te begrijpen, voor wie er geen juridische controverse bestond over het begrip vennootschapsorgaan, maar een gewone tolerantie toegekend aan de Lidstaten.

Op de 53e vergadering van het BTW-Comité op 4 en 5 november 1997, waren de Lidstaten unaniem van mening dat de rechtspersonen die lid waren van een raad van bestuur een zelfstandige economische activiteit uitoefenen. Jammer genoeg acht dit comité het niet nodig om haar redenering toe te lichten. In 2011 start de Europese Commissie, zonder haar juridische motivering uiteen te zetten, een inbreukprocedure op tegen Nederland, die haar interpretatie wijzigt vanaf 1 januari 2013.

De kwestie wordt opnieuw besproken binnen het BTW-Comité van 2012 en er vloeide uit voort dat :

- de regels van het vennootschapsrecht die de betrekkingen regelen tussen de vennootschap en de bestuurders enorm verschillend zijn tussen de ene Lidstaat en de andere waardoor het onmogelijk is om terzake richtlijnen op te stellen ;
- de toestand is niet problematisch gelet op de afwezigheid van enig risico op concurrentieverstoring tussen de Lidstaten.

De Commissie is tot de conclusie gekomen dat :

- de natuurlijke personen die optreden als bestuurders, zaakvoerders en vereffenaars worden niet beschouwd als belastingplichtigen voor de activiteiten die zij uitvoeren in deze hoedanigheid, gelet op het ontbreken van een zelfstandige economische activiteit;
- wanneer deze natuurlijke personen bijkomende activiteiten uitoefenen op een zelfstandige wijze en buiten hun mandaat als bestuurder zullen ze voor deze activiteiten worden beschouwd als belastingplichtigen.

Sedert 1 januari 2016 heeft België afstand gedaan van het machtigen van bestuurders-rechtspersonen om geen BTW te moeten toepassen op hun mandaten in België. (Actualiteiten *TaxWin* 24 januari 2015). Sedert 1 januari 2017, is ook de Luxemburgse fiscus gezwicht (*TaxWin* 14 januari 2017). De gevolgen van deze chaotische toestand werden beschreven door Stein de De Maeijer, Stijn Vastmans, Valérie Bidoul Joël Wessels en Dirk Evers in hun studie "VAT and Directors' Fees in the Benelux", *International VAT Monitor* May /June 2017 p. 216 en volgende. Ze belichten op een nuttige manier de juridische onzekerheden verbonden aan de positie van de bestuurders die concurrentieverstoringen veroorzaken in het bijzonder voor de passieve holdings.

Om alles nog ingewikkelder te maken, wanneer een natuurlijke persoon gevestigd in België een activiteit van bestuurder uitoefent in een andere Lidstaat van de EU (bijvoorbeeld in het Groothertogdom Luxemburg) en in dat verband een BTW-plichtige is, heeft de Belgische

administratie haar ambtenaren ingelicht dat deze natuurlijke personen de formaliteiten opgelegd door de BTW-Richtlijn, zijnde de BTW-identificatie in België en het indienen van listings van intracommunautaire handelingen, niet moeten naleven (*TaxWin* 25 mei 2018).

Een discriminatie tussen belastingplichtige natuurlijke personen en rechtspersonen

De Belgische interpretatie die de natuurlijke personen en de rechtspersonen op een andere manier behandelt is juridisch onsamenhangend (en des te meer omdat ze niet van toepassing is op de rechtspersoon syndicus). Dat kan evenwel worden uitgelegd door deze oude verklaring van de Raad in 1977 en door het feit dat het gebruik van managementvennootschappen wordt beschouwd als een vorm van belastingontwijking en dat daarom de bestuurders van staatsbedrijven noodzakelijkerwijze natuurlijke personen moeten zijn.

De economische impact is verre van verwaarloosbaar zoals men kan lezen in de punten 18 en 19 van circulaire 47/2013 d.d. 20 november 2013 die toelichting geeft bij de toepassing van de BTW op prestaties van advocaten, bestuurders, zaakvoerders en vereffenaars van vennootschappen die in hun hoedanigheid van natuurlijke persoon ten aanzien van derden optreden als organen van de rechtspersoon die zij vertegenwoordigen niet zelfstandig handelen. De rechtspersonen daarentegen zijn in principe wel belastingplichtigen. De BTW commentaar bevestigt dat vereffenaars-rechtspersonen in ieder geval BTW moeten aanrekenen op hun prestaties sedert 1 januari 2016.

"Gewoonlijke" uitoefening van een economische activiteit

In de zaak *IO* verdedigt de Zweedse administratie voor het hof de interpretatie op basis waarvan een bestuurder slechts aan de BTW is onderworpen wanneer de activiteit een duurzaam karakter vertoont, d.w.z. dat hij mandaten uitoefent in meerdere vennootschappen en verenigingen. Het Hof verwerpt dit argument en antwoordt dat door het feit dat dit lid slechts één taak uitoefent, voldoende is opdat deze activiteit duurzaam van aard is. De reden hiervan is dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat ervan.

Tegelijkertijd bevestigt het Hof van Justitie dat er wel degelijk een economische activiteit is.

Economisch risico en verantwoordelijkheid

Het Hof stelt vast dat *IO* geen enkel "economisch risico" draagt, omdat hij een vaste vergoeding ontvangt die niet afhankelijk is van zijn deelname aan vergaderingen of van zijn feitelijk gewerkte uren.

Het Hof maakt hier een subtiel onderscheid tussen het risico van de economische activiteit en van de verantwoordelijkheid, zelfs wanneer deze wordt opgelegd door een bepaling zoals artikel 93undecies C van het BTW-Wetboek ten gevolge van de niet-betaling van de BTW.

Terugkeer van de orgaantheorie?

Het Hof stelt eveneens vast dat *IO* geen individuele verantwoordelijkheid draagt voor de voor de handelingen van de raad en evenmin aansprakelijk is voor schade die aan derden wordt toegebracht. Bijgevolg handelt hij niet onder zijn eigen verantwoordelijkheid.

We kunnen ons de vraag stellen of het Hof van Justitie in het arrest *IO*, niet impliciet de orgaantheorie bevestigt, waarover ze zich nog nooit heeft uitgesproken en waarnaar advocaat-generaal Van Gerven had verwezen in zijn voorgaande conclusies *C-60/90, Polysar* para. 6, wanneer hij opmerkte :

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

En alhoewel het Hof van Justitie dit punt indertijd niet heeft overgenomen in het arrest *Polysar* is dit omdat de vraag die de nationale rechtbank heeft gesteld betrekking had op het begrip economische activiteit en niet op het zelfstandig karakter. Men kan er dus niet uit besluiten dat, zoals de Europese Commissie voorhoudt, het Hof deze interpretatie had verworpen.

Het arrest *IO* moet worden benaderd met het arrest *van der Steen*, zaak *C-355/06* waarin het Hof heeft beslist dat een natuurlijke persoon die alle werken heeft uitgevoerd in naam en voor rekening van een belastingplichtige vennootschap in uitvoering van een arbeidsovereenkomst waarmee hij verbonden is aan deze vennootschap, waarvan hij ook enige aandeelhouder, bestuurder en personeelslid is, niet zelf een belastingplichtige is.

Een economische uitdaging binnen de interne markt

Gelet op de onmogelijkheid van de nationale administraties en de Europese Commissie om enige klaarheid te schepen in de praktische moeilijkheden over de manier van juridisch redeneren, kan men alleen maar hopen op de tussenkomst van de rechtbanken en kunnen zij zinnig verwijzen naar het arrest *IO*. Jammer genoeg wordt het dringend. Vooreerst omwille van de verschillen tussen de toepasselijke oplossingen binnen de verschillende Lidstaten. Vervolgens hebben veel verenigingen, stichtingen en holdings geen recht om de BTW af te trekken en is de toepassing van de BTW op de bezoldigingen van hun bestuurders een zuivere kost, en indien we consequent vasthouden aan de redenering van het hof van Justitie, een kost in strijd met het BTW-mechanisme.

Gelukkig wordt deze kost in België beperkt tot de bestuurders-rechtspersonen. Ziehier een uitstekend argument om internationale verenigingen, stichtingen en holdings aan te trekken naar België...

(Wordt vervolgd !)