



## Omzetbelasting. Btw-heffing bij werkzaamheden van toezichthouders en van leden van diverse commissies

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek  
Besluit van 28 april 2021, nr. 2021-9403, Stcrt. 2021, nr. 22627  
De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

*Dit besluit geeft een invulling aan het begrip 'zelfstandig' zoals genoemd in artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968 met het oog op de btw-behandeling van de werkzaamheden van natuurlijke personen die optreden als toezichthouder of als lid van een bezwaaradviescommissie of van andere daarmee te vergelijken werkzaamheden zoals genoemd in dit besluit. Aanleiding voor dit besluit zijn de arresten HvJ EU 13 juni 2019, C-420/18 (IO), ECLI:EU:C:2019:490, en HR 26 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1143. Op dit besluit kan een beroep worden gedaan met ingang van 13 juni 2019.*

### 1. Inleiding

Aanleiding voor dit besluit zijn de arresten HvJ EU 13 juni 2019, C-420/18 (IO), ECLI:EU:C:2019:490, en HR 26 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1143. Dit besluit geeft een invulling aan het begrip 'zelfstandig' zoals genoemd in artikel 7 van de Wet OB met het oog op de btw-behandeling van de werkzaamheden van natuurlijke personen die optreden als toezichthouder of als lid van een bezwaaradviescommissie of van andere daarmee te vergelijken werkzaamheden zoals genoemd in dit besluit.

#### 1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

*Wet OB* Wet op de omzetbelasting 1968

*Btw-richtlijn* Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU L 347)

*BW* Burgerlijk Wetboek

*Awb* Algemene wet bestuursrecht

*HvJ EU* Hof van Justitie van de Europese Unie

*HR* Hoge Raad

### 2. Juridisch kader

#### 2.1 Inleidend kader

Ondernemer voor de omzetbelasting is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent (artikel 7 van de Wet OB). Deze bepaling heeft dezelfde betekenis als het bepaalde in artikel 9, lid 1, van de Btw-richtlijn.<sup>1</sup> In dat artikel is bepaald welke persoon als belastingplichtige wordt beschouwd. Dat is ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Volgens artikel 10 van de Btw-richtlijn ontbreekt de vereiste zelfstandigheid in ieder geval voor loontrekkenden en voor andere personen voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

In de arresten HvJ EU 13 juni 2019, C-420/18 (IO), ECLI:EU:C:2019:490 en HR 26 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1143 gaat het om een commissaris van een toezichtsorgaan respectievelijk een lid of voorzitter van een bezwaaradviescommissie die niet loontrekkend is en ten opzichte van de opdrachtgever ook niet enige andere juridische band heeft waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever. Niettemin zijn zij geen ondernemer omdat ze niet zelfstandig zijn in de uitoefening van hun economische activiteit. De zelfstandigheid ontbreekt omdat de hiervoor genoemde leden geen individuele taken of verantwoordelijkheden hebben, en zij de werkzaamheden niet op eigen naam, voor eigen rekening en/of onder eigen verantwoordelijkheid verrichten, en zij geen economisch risico lopen.

<sup>1</sup> HR 26 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1143, punt 2.5.1



## 2.2 Algemeen onderscheid en uitgangspunt

In het kader van dit besluit kunnen natuurlijke personen in drie categorieën worden onderscheiden, namelijk de natuurlijke persoon die:

- btw-ondernemer is en dus zelfstandig een economische activiteit verricht;
- in dienstbetrekking is (werknemer) of in een hiermee vergelijkbare juridische verhouding staat ten opzichte van de werkgever en geen btw-ondernemer is;
- niet in dienstbetrekking is en zich niet in een andere juridische verhouding van ondergeschiktheid bevindt ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever, maar die ook geen btw-ondernemer is vanwege het ontbreken van zelfstandigheid bij het verrichten van zijn diensten.

Uitgangspunt is dat een natuurlijk persoon die in opdracht en tegen vergoeding diensten verleent aan een opdrachtgever en daarbij met zijn eigen vermogen, op eigen naam, voor eigen rekening en risico en onder eigen verantwoordelijkheid handelt, zelfstandig in de uitoefening van zijn economische activiteit is en dus ondernemer in de zin van de omzetbelasting is.<sup>2</sup> Dergelijke personen zijn in zoverre niet loontrekkend, staan niet in een verhouding van ondergeschiktheid tot hun opdrachtgever voor het verrichten van hun diensten, en maken niet juridisch deel uit van de organisatie waarvoor zij werkzaam zijn. Deze personen lopen economisch bedrijfsrisico dat verbonden is aan de door hen overeengekomen activiteiten. Dit zal in het algemeen het geval zijn bij zzp-ers die in opdracht bepaalde uitbestede werkzaamheden verrichten (zoals ondersteunende en/of administratieve backoffice activiteiten).

Uit de hiervoor genoemde arresten volgt dat afhankelijk van de juridische en feitelijke context<sup>3</sup> de zelfstandigheid in de uitoefening van werkzaamheden ook kan ontbreken als personen niet in loondienst zijn. Dit kan zich met name voordoen bij leden van een bij wet of statuten ingesteld orgaan van een rechtspersoon, die geen individuele verantwoordelijkheid of aansprakelijkheid dragen voor de als zodanig uitgevoerde werkzaamheden die zijn uitgevoerd in het kader van de juridische vertegenwoordiging van die rechtspersoon. Economisch bedrijfsrisico lopen deze personen niet voor die werkzaamheden. Specifiek voor (werkzaamheden van) hierna bedoelde uitvoerende en niet-uitvoerende bestuursleden, leden van Raden van Commissarissen, leden van Raden van Toezicht, leden van bezwaaradviescommissies en van soortgelijke personen verduidelijkt dit beleidsbesluit daarom de btw-positie.<sup>4</sup>

### 3. Verduidelijking van onzelfstandigheid van leden van Raden van Commissarissen, leden van een intern toezichthoudend orgaan, zoals Raden van Toezicht, leden van bezwaaradviescommissies en daarmee vergelijkbare personen die niet in loondienst zijn

De werkzaamheden zoals beschreven in de punten A tot en met D hierna worden voor de toepassing van de omzetbelastingregelgeving als zodanig beoordeeld en los van eventuele andere (neven)werkzaamheden waarvoor de natuurlijke persoon eventueel al ondernemer is in de zin van artikel 7 van de Wet OB.

Indien een natuurlijk persoon meerdere commissariaten, toezichtfuncties en dergelijke zoals hierna in A tot en met D genoemd vervult, en voor geen van die activiteiten zelfstandig optreedt, kwalificeert die persoon ook niet voor die activiteiten tezamen als ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet OB.

Ondanks het ontbreken van een arbeidsovereenkomst is geen sprake van zelfstandigheid in de uitoefening van een economische activiteit als bedoeld in artikel 7 van de Wet OB in de volgende gevallen:

#### A. Toezichthoudend orgaan met wettelijke grondslag in publiek- of privaatrecht (o.a. NV, BV, (bedrijf)stak)pensioenfond(s)

De natuurlijke persoon die op persoonlijke titel<sup>5</sup>, al dan niet op voordracht, wordt benoemd in een toezichthoudend orgaan van een rechtspersoon, welk toezichthoudend orgaan zijn directe wettelijke grondslag vindt in het publiek- of privaatrecht treedt hierbij, gelet op het hierna volgende, niet zelfstandig op. Hierbij geldt dat diegene op basis van dat recht en de statuten zijn

<sup>2</sup> Vergelijk HvJ 13 juni 2019, zaak C-420/18 (IO), ECLI:EU:C:2019:490.

<sup>3</sup> HR 26 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1143, punt 2.5.3.

<sup>4</sup> Antwoord op Kamervragen van 18 juni 2019 (*Kamerstukken II*, vergaderjaar 2018–2019, Aanhangsel nr. 3376)

<sup>5</sup> Met 'op persoonlijke titel' wordt bedoeld dat de natuurlijk persoon in persoon is benoemd en de activiteiten los van zijn (eventuele) onderneming of van zijn (eventuele) dienstbetrekking verricht. Dat de natuurlijk persoon gevraagd wordt vanwege bepaalde specifieke kennis die verband houdt met zijn onderneming of met zijn dienstbetrekking doet hieraan niet af. Het enkele feit dat de betaling voor de werkzaamheden via een BV/personal holding loopt, betekent op zich niet dat de natuurlijke persoon de werkzaamheden niet op persoonlijke titel zou verrichten.



toezichthoudende werkzaamheden verricht als statutair lid van het toezichtsorgaan en juridisch de rechtspersoon vertegenwoordigt voor namens het toezichtsorgaan uitgevoerde handelingen. Daarnaast blijkt uit de statuten en daarop gebaseerde reglementen dat hij de toezichtwerkzaamheden als geheel op naam van en onder verantwoordelijkheid van het toezichthoudende orgaan verricht.<sup>6</sup> Onder toezichthoudend orgaan wordt verstaan de onder meer in het BW genoemde toezichtsorganen van een naamloze vennootschap (NV) of van een besloten vennootschap (BV), die als geheel het toezicht op die vennootschap uitoefenen.

Als een NV of BV het zogenoemde monistisch bestuursmodel toepast in de zin van artikel 2:129a BW (voor NV) of artikel 2:239a BW (voor BV), dan maken de uitvoerende en niet-uitvoerende bestuurders deel uit van één bestuur. In dat geval is de niet-uitvoerende bestuurder wat de werkzaamheden betreft vergelijkbaar met de in de vorige alinea genoemde natuurlijke persoon die toezichthoudende werkzaamheden verricht. Als de niet-uitvoerende bestuurder voldoet aan de criteria uit de eerste alinea, dan mist hij de in artikel 7 van de Wet OB genoemde zelfstandigheid. Ook de uitvoerende en niet-uitvoerende bestuurders van (bedrijf)stakpensionfondsen als bedoeld in de Pensioenwet en de Wet verplichte beroepspensioenregeling, die geen individuele verantwoordelijkheid dragen voor de door hen als zodanig uitgevoerde werkzaamheden waarmee ze juridisch het pensioenfonds vertegenwoordigen, missen de in artikel 7 van de Wet OB genoemde zelfstandigheid. De in de eerste alinea genoemde criteria moeten ook in deze situatie getoetst worden.

- B. *Toezichthoudend orgaan zonder wettelijke grondslag in publiek- of privaatrecht vergelijkbaar met NV of BV (o.a. stichting en vereniging)*  
Natuurlijke personen die op persoonlijke titel<sup>7</sup>, al dan niet op voordracht, zijn benoemd in toezichthoudende organen van rechtspersonen waarvoor geen directe privaatrechtelijke of publiekrechtelijke grondslag bestaat, ontberen – onder de hierna genoemde voorwaarden – zelfstandigheid bij de uitoefening van hun werkzaamheden. Hier wordt onder andere bedoeld op de toezichthoudende organen van stichtingen als bedoeld in Boek 2, Titel 6 BW en verenigingen als bedoeld in Boek 2, Titel 2 BW, die momenteel geen wettelijke grondslag hebben.<sup>8</sup> De hiervoor bedoelde zelfstandigheid ontbreekt als uit de statuten blijkt dat de toezichtwerkzaamheden op naam van en onder verantwoordelijkheid van het toezichthoudende orgaan worden verricht en dat de leden geen individuele verantwoordelijkheid dragen voor de handelingen van de raad die zijn vastgesteld in het kader van de juridische vertegenwoordiging van de rechtspersoon. Dit is het geval bij een statutair toezichthoudend orgaan dat als zodanig en als geheel tot taak heeft om toezicht te houden op het beleid van het bestuur en op de algemene gang van zaken bij de rechtspersoon en de daarmee verbonden onderneming of organisatie. De natuurlijk persoon is dan als statutair lid juridisch onderdeel van de rechtspersoon voor namens het toezichtsorgaan uitgevoerde handelingen. Deze situatie is dan vergelijkbaar met die bij een NV of BV, zoals bedoeld onder punt A.
- C. *Bezwaaradviescommissies, adviescolleges met wettelijke taak*  
Bezwaaradviescommissies in de zin van artikel 7:13 Awb hebben als wettelijke taak een bestuursorgaan dat een bezwaar behandelt, te adviseren over het bezwaar. Taak en bevoegdheden van deze bezwaaradviescommissies zijn wettelijk geregeld. Uit de totstandkomingsgeschiedenis van deze bepaling blijkt dat de voorzitters en de leden bij de uitoefening van hun taken als geheel op naam van en onder verantwoordelijkheid van de bezwaaradviescommissie optreden. De adviezen van de bezwaaradviescommissie maken bovendien juridisch deel uit van de beslissing van het bestuursorgaan (artikel 7:13, lid 7 Awb) en zijn daardoor onderdeel geworden van de handelingen van het bestuursorgaan. Het ontbreekt de voorzitters en leden van een dergelijke commissie daarom aan zelfstandigheid in de zin van artikel 7 Wet OB bij het verrichten van deze activiteiten, ongeacht of hiervoor een vergoeding wordt ontvangen.<sup>9</sup> Als de juridische en feitelijke omstandigheden vergelijkbaar zijn, geldt hetzelfde voor voorzitters en leden van adviescolleges met een wettelijke taak, zoals adviescolleges op basis van de Kaderwet (bijvoorbeeld de Gezondheidsraad).
- D. *Toetsingscommissies, geschillencommissies en vergelijkbare commissies*  
Op persoonlijke titel<sup>10</sup>, al dan niet op voordracht, benoemde voorzitters en leden van toetsingscommissies, geschillencommissies en daarmee vergelijkbare commissies ontberen voor hun werkzaamheden voor deze commissies zelfstandigheid in de zin van de omzetbelasting in

<sup>6</sup> Vergelijk HvJ 13 juni 2019, C-420/18 (IO), ECLI:EU:C:2019:490.

<sup>7</sup> Zie voetnoot 5.

<sup>8</sup> Met ingang van 1 juli 2021 treedt de Wet bestuur en toezicht rechtspersonen in werking (Wet van 11 november 2020, Stb. 2020, 507; Iwtr. Stb. 2020, 508). Als gevolg hiervan zal met ingang van 1 juli 2021 voor verenigingen en stichtingen een uitdrukkelijke wettelijke grondslag bestaan voor de instelling van een raad van commissarissen dan wel raad van toezicht.

<sup>9</sup> HR 26 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1143.

<sup>10</sup> Zie voetnoot 5.



vergelijkbare situaties als in A tot en met C genoemd. Het gaat hierbij om deelname aan commissies die zelf geen wettelijke taak hebben, maar door een publiekrechtelijke of privaatrechtelijke rechtspersoon op eigen initiatief zijn ingesteld voor de uitoefening van (een deel van) diens taken. Uit de statuten moet blijken dat de voorzitters en leden extern geen individuele taken of verantwoordelijkheden hebben, maar dat zij statutair en reglementair een bepaalde taakstelling van de commissie als geheel uitvoeren<sup>11</sup>, waarmee de werkzaamheden van (de leden van) de commissie juridisch deel uitmaken van de handelingen van de rechtspersoon. Een voorwaarde dat de voorzitters en leden van een dergelijke commissie niet zelfstandig hun werkzaamheden uitoefenen in de zin van artikel 7 Wet OB, is dat een uitspraak of een beslissing van de commissie alleen tot stand kan komen wanneer de voltallige commissie de uitspraak doet of de beslissing neemt.<sup>12</sup>

Andere situaties die niet onder A tot en met D vallen, moeten op basis van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval beoordeeld worden aan de hand van regelgeving en jurisprudentie.

#### **4. Ingetrokken regeling**

Gelet op het vorenstaande is onderdeel 3.3.8.3 van het besluit van 6 december 2014, 'Omzetbelasting, administratieve-, facturerings- en andere verplichtingen', nr. BLKB2014-704M, (Stcrt. 2014, 36166), zoals laatstelijk gewijzigd bij besluit van 10 oktober 2017, nr. BLKB2017/7366 (Stcrt. 2017, 59187) achterhaald en is daarom ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

#### **5. Inwerkingtreding**

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot 13 juni 2019 (de datum waarop het HvJ EU het arrest IO, nr. C-420/18, heeft gewezen).

##### *Goedkeuring*

Voor de periode vanaf 13 juni 2019 tot en met de datum van inwerkingtreding van dit besluit keur ik goed dat in het geval dat voor de in dit besluit bedoelde werkzaamheden btw in rekening is gebracht en deze btw bij de afnemer in aftrek is gebracht hierop niet teruggekomen hoeft te worden.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

*Den Haag, 28 april 2021*

*De Staatssecretaris van Financiën,  
namens deze,  
H.G. Roodbeen  
hoofddirecteur Fiscale en Juridische zaken*

<sup>11</sup> Vgl. HR 26 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1143, punt 2.5.4, tweede alinea.

<sup>12</sup> HR 26 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1143, punt 2.5.4, derde alinea.