

De beloning van de commissaris: enkele fiscale aspecten

*Mr. drs. M.J. Oostenbroek**

Inleiding

De commissaris bevindt zich fiscaal in een schizofrene positie: ondernemer voor de btw, werknemer voor de loonbelasting en wel of geen ondernemer voor de inkomstenbelasting. Bovendien is het niet duidelijk of de inkomsten uit een commissariaat kunnen toevloeien aan de eigen management-bv, ook wel commissaris-bv genoemd.

Ondanks dat commissarissen voor de btw als btw-ondernemer kunnen worden aangemerkt, is de commissarisbeloning wel onderworpen aan loonbelasting. De commissarisbeloning wordt in zoverre hetzelfde behandeld als de arbeidsbeloning van een werknemer. Daarom bestaat vaak een samenloop: commissarissen brengen btw in rekening aan de vennootschap over de totale vergoeding, terwijl de vennootschap loonbelasting dient in te houden. In de inkomstenbelasting kan een commissaris echter onder omstandigheden als ondernemer kwalificeren in plaats van als loongenietter te worden belast. In de praktijk zien we dat commissarissen de beloning voor hun werkzaamheden willen laten toekomen aan een vennootschap waarvan zij (het merendeel van) de aandelen houden. De vennootschap is dan ook degene die btw in rekening brengt op de facturen voor de werkzaamheden van de commissaris.

Dit artikel schetst het fiscale kader waarin een commissaris zich sinds 1 januari 2013 beweegt. Hiertoe ga ik eerst kort in op het wettelijk kader van de commissarisbeloning voor de loonbelasting en de btw. Ik bespreek vervolgens onder welke omstandigheden een commissaris als ondernemer kan kwalificeren voor de inkomstenbelasting. Ten slotte komt aan de orde of de commissaris de vergoeding voor verrichte werkzaamheden aan de eigen bv kan laten toekomen of niet.

Loonbelasting

Het systeem van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB) brengt mee dat de vraag of sprake is van een dienstbetrekking in beginsel eerst getoetst moet worden aan de civielrechtelijke voorwaarden arbeid, loon en gezag van artikel 7:610 BW. Omdat een commissaris ten aanzien van zijn werkzaamheden niet aan gezag is onderworpen, is een commissaris niet in een privaatrechtelijke dienstbetrekking werkzaam. Een commissaris verricht zijn of haar werkzaamheden namelijk volledig onafhankelijk. De arbeidsverhouding van een commissaris wordt op grond van artikel 3, lid 1, onderdeel g Wet LB geacht een dienstbetrekking te zijn. Door deze wet-

telijke fictie kan de commissarisbeloning toch worden onderworpen aan loonbelasting. Voor de goede orde merk ik op dat het hiervoor niet relevant is of de commissaris in Nederland woonachtig is of niet als het een commissariaat van een in Nederland gevestigd lichaam betreft.

Op basis van de fictie wordt als dienstbetrekking beschouwd de arbeidsverhouding van de commissaris van een lichaam in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). Deze verwijzing naar de AWR betekent dat niet alleen commissarissen van een naamloze vennootschap of besloten vennootschap onder de loonbelasting vallen maar in principe ook commissarissen van verenigingen en andere rechtspersonen, maatschappen, ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen en doelvermogens (dergelijke commissarissen worden ook vaak aangeduid als leden van de raad van toezicht).

In de Wet LB is geen definitie van 'commissaris' opgenomen. Een aanwijzing van de invulling kan worden gevonden in het vroege Besluit op de Commissarissenbelasting 1941, dat overigens met de inwerkingtreding van de Wet op de vennootschapsbelasting is vervallen. In dit besluit worden onder commissarissen verstaan 'de natuurlijke personen en de rechtspersonen, die onder welken naam ook, belast zijn met toezicht op het bestuur, ongeacht of zij bijkomstig ook aan de bestuurs-taak deel hebben' (art.1 lid 2). Deze definitie is naar mijn mening nog steeds bruikbaar, hoewel sinds 1 januari 1987 een rechtspersoon geen commissaris meer kan zijn.¹ Verder kan ook als commissaris worden aangemerkt de persoon die zich feitelijk bezighoudt met het uitoefenen van toezicht op het bestuur. Het begrip commissaris wordt dus niet formeel maar materieel ingevuld.

Het komt regelmatig voor dat een werknemer uit hoofde van zijn functieomschrijving bij een vennootschap wordt benoemd tot commissaris door zijn werkgever. Banken benoemen vaak uit eigen personeel commissarissen en overheidsinstanties dragen ambtenaren voor om als toezichthouder op te treden. Vaak dient de werknemer het verdiende commissarisloon aan zijn eigenlijke werkgever af te staan. In dergelijke gevallen is het mogelijk om de zogenoemde 'doorbetaaldloonregeling' toe te passen (art. 32d Wet LB). Dit betekent dat de

* Mr. drs. M.J. Oostenbroek is advocaat bij Allen & Overy LLP.

1. Bij wet van 16 mei 1986, Stb. 275 (Derde Anti-misbruikwet, Wijziging van bepalingen van het Burgerlijk Wetboek en de Faillissementswet in verband met de bestrijding van misbruik van rechtspersonen) is bepaald dat rechtspersonen per 1 januari 1987 geen commissaris meer kunnen zijn.

inhoudingsplicht die normaal op de commissarisbeloning drukt, is verlegd naar de eigenlijke werkgever van de betreffende commissaris dan wel toezichthouder.

Btw-regels per 1 januari 2013

Per 1 januari 2013 zijn de Nederlandse btw-regels voor commissarissen gewijzigd. Sinds die datum moet iedere commissaris met één of meer commissariaten beoordelen of hij handelt als btw-ondernemer. De staatssecretaris van Financiën keurde in het verleden goed dat commissarissen die niet meer dan vier commissariaten vervulden, geen btw in rekening hoefden te brengen.² Volgens de Europese Commissie was deze goedkeuring echter in strijd met de EU-wetgeving. De Commissie heeft Nederland formeel verzocht om zijn btw-voorschriften voor de behandeling van commissarissen aan te passen. Daarop is de goedkeuring met ingang van 1 juli 2012 ingetrokken, maar het oude beleid mocht bij wijze van overgangsregeling nog tot 1 januari 2013 worden toegepast.³ De vervallen goedkeuring bepaalde eveneens dat sommige commissariaten helemaal buiten het btw-systeem konden blijven, óók als men meer dan vier commissariaten had, zoals een commissariaat van een oud-directeur van een vennootschap of een commissariaat van een familielid van de directie van een vennootschap. Vanaf 1 januari 2013 moeten alle commissarissen met één of meer commissariaten voor elk commissariaat afzonderlijk bezien of sprake is van belastingplicht voor de btw.

De verwachting is dat de Belastingdienst snel de stelling zal innemen dat van btw-ondernemerschap sprake is, waardoor de commissaris btw in rekening moet gaan brengen. De wijziging heeft een administratieve lastenverzwaring met zich gebracht voor commissarissen met slechts één of een paar commissariaten, die tot die datum niet belast werden met btw. Verder heeft deze wijziging een negatieve financiële impact op bedrijven die geen (volledig) recht op teruggave van in rekening gebrachte btw hebben (ook wel aftrek van btw genoemd).

Commissarissen die als btw-ondernemer kwalificeren

De staatssecretaris van Financiën maakt onderscheid tussen twee categorieën commissarissen die als btw-ondernemer kwalificeren:⁴

(1) Een commissaris is in ieder geval ondernemer als de commissariaatswerkzaamheden nauw verbonden zijn met, of in het verlengde liggen van, de overige in het bedrijf of beroep plaatsvindende activiteiten en aldus als een nevenwerkzaamheid worden aangemerkt. Dit komt onder andere voor bij commissariaten die worden vervuld door advocaten, belastingadviseurs en soortgelijke beroepsbeoefenaren. Als deze personen hun beroep in een maatschap uitoefenen, is de maatschap in beginsel omzetbelasting verschuldigd. Voor deze personen

verandert er per 1 januari 2013 niets. Zowel voor als na 1 januari 2013 keurt de staatssecretaris op praktische gronden goed dat als commissariaten worden vervuld door een persoon die zijn beroep in maatschapsverband uitoefent, die persoon voor zijn commissariaatswerkzaamheden facturen mag uitreiken.⁵ Hij stelt daarbij als voorwaarde dat de maatschap die facturen opneemt in de administratie. De goedkeuring heeft geen gevolgen voor de verschuldigdheid van de btw door de maatschap.

(2) De vervulling van een aantal commissariaten vindt plaats als zelfstandige uitoefening van een beroep. Dit is het geval indien het voor de uitoefening van de werkzaamheden vereiste vakmanschap aanwezig is en de werkzaamheden een duurzaam karakter dragen. Ook over de vergoeding van een dergelijk commissariaat is in beginsel btw verschuldigd. Tot 1 januari 2013 was in dergelijke gevallen echter bij de vervulling van maximaal vier commissariaten geen btw verschuldigd over de commissarisvergoeding. Hiermee week Nederland af van de Europese btw-richtlijn.

In een aantal gevallen zal de zelfstandige beroepscommissaris genoemd onder (ii) die minder dan vijf commissariaten vervult, nu ook al factureren met btw. Op die manier kan de commissaris de btw die drukt op de kosten die hij zelf maakt, in aftrek brengen op de door hem in rekening gebrachte btw. Uiteraard ziet het aftrekrecht alleen op goederen die zijn aangeschaft of diensten die zijn verleend aan de commissaris en die betrekking hebben op het vervullen van het commissariaat.

De ingetrokken goedkeuring betekent niet noodzakelijkerwijs dat de commissaris netto minder beloning zal krijgen. De btw wordt in principe berekend over de afgesproken beloning en wordt derhalve in rekening gebracht aan de vennootschap. Wel zal op individuele basis moeten worden bekeken of de overeengekomen commissarisvergoeding inclusief of exclusief btw is. Het is raadzaam om dit expliciet vast te leggen in een overeenkomst.

Gevolgen voor de in Nederland woonachtige commissaris

In Nederland woonachtige commissarissen dienen alleen Nederlandse btw in rekening te brengen als de onderneming waarvoor zij hun diensten verrichten ook in Nederland is gevestigd. Voor in Nederland woonachtige commissarissen die werkzaamheden verrichten voor ondernemingen die in een andere EU-lidstaat zijn gevestigd, moet de factuur vermelden dat de btw is verlegd naar die onderneming waarvan het btw-nummer wordt vermeld. Voor in Nederland woonachtige commissarissen die werkzaamheden verrichten voor buiten de EU gevestigde ondernemingen kan een factuur worden uitgeleerd zonder Nederlandse btw.

In de praktijk betekent dit dat de commissaris met één of meer commissariaten die kwalificeert als btw-ondernemer:

(1) zich per 1 januari 2013 moet aanmelden bij de Belastingdienst als btw-ondernemer, van de belastingdienst een btw-nummer krijgt en administratieve verplichtingen krijgt;

2. Besluit minister van Financiën van 5 oktober 2006, nr. CPP2006/2138M, Vakstudie Nieuws 2006/53.20.

3. Besluit staatssecretaris van Financiën 27 juni 2012, Staatscourant 29 juni 2012, nr. 12 999.

4. Besluit minister van Financiën van 5 oktober 2006, nr. CPP2006/2138M, Vakstudie Nieuws 2006/53.20.

5. Besluit staatssecretaris van Financiën 27 juni 2012, Staatscourant 29 juni 2012, nr. 12 999.

(2) een factuur met btw moet gaan sturen voor de verrichte werkzaamheden;

(3) afhankelijk van het bedrag aan af te dragen btw een btw-aangifte moet doen per maand, per kwartaal of per jaar. Indien de af te dragen btw minder dan € 1.345 per jaar bedraagt, kan een beroep worden gedaan op de kleineondernemersregeling, waardoor in principe geen btw hoeft te worden afgedragen (op verzoek kunnen commissarissen een ontheffing krijgen ten aanzien van administratieve verplichtingen als minder dan € 1.345 afgedragen hoeft te worden);

(4) de in rekening gebrachte btw moet afdragen aan de belastingdienst.

Gevolgen voor in het buitenland woonachtige commissarissen

Een commissaris die woonachtig is in een ander EU-land dan Nederland en die als ondernemer werkzaamheden verricht voor een Nederlandse vennootschap, zal in principe een factuur uitreiken voor zijn of haar diensten als commissaris. Indien een factuur wordt uitgereikt, dient vermeld te zijn dat de btw is verlegd naar de afnemer, te weten de vennootschap. De vennootschap moet vervolgens de Nederlandse btw over deze diensten aangeven en – als de vennootschap recht heeft op aftrek van voorbelasting – opgeven als voorbelasting, waardoor per saldo niets wordt betaald als de vennootschap recht heeft op aftrek van voorbelasting. De commissaris hoeft zich niet vanwege zijn commissariaat voor btw-doeleinden in Nederland te registreren. Voor de commissaris die niet in een EU-land woont, geldt ook dat de vennootschap Nederlandse btw over de diensten van de commissaris moet aangeven en – als de vennootschap recht heeft op aftrek van voorbelasting – opgeven als voorbelasting.

De commissaris als ondernemer in de inkomstenbelasting

De vraag of een commissaris als ondernemer kan worden aangemerkt voor de inkomstenbelasting is tweemaal voorgelegd aan de Hoge Raad.⁶ In beide arresten ging het om een commissaris die zeven respectievelijk vijf commissariaten vervulde en de kosten die betrekking hadden op die commissariaten (zoals secretaresse, auto en chauffeur etc.) in aftrek wilde brengen op de inkomsten. In beide arresten oordeelde de Hoge Raad dat commissariaten door de commissarissen werden vervuld in het kader van een zelfstandig uitgeoefend beroep. Een zelfstandig beroepsbeoefenaar wordt in de inkomstenbelasting gelijkgesteld met een ondernemer. Het belang voor de commissarissen van de kwalificatie ondernemer in plaats van genietter van loon uit dienstbetrekking, is dat in de loonsfeer de kosten die verband houden met de uitoefening van de commissariaten niet aftrekbaar zijn, terwijl dit voor een ondernemer wel het geval is.

Ondanks dat de Hoge Raad in beide arresten concludeert dat voor toepassing van de *inkomstenbelasting* de inkomsten uit de werkzaamheden als commissaris kwalificeren als winst

uit onderneming, is het de vraag of dit nu ook meebrengt dat de vennootschap geen *loonbelasting* hoeft in te houden over de beloning voor de werkzaamheden als commissaris. Het antwoord op de vraag is ontkennend, aangezien de dienstbetrekking van de commissaris als fictieve dienstbetrekking is aangemerkt. Voor de inhoudingsplicht is geen vrijstelling opgenomen in de Wet LB voor de commissaris die als ondernemer of zelfstandig beroepsbeoefenaar kwalificeert. Ondanks dat de activiteiten van de betreffende beroepscommissaris wellicht als onderneming kwalificeren, betekent dit dat nog steeds loonbelasting ingehouden dient te worden door de vennootschap over de beloning betaald aan de commissaris. De commissaris kan deze loonbelasting vervolgens als voorheffing in mindering brengen op zijn aanslag inkomstenbelasting. Dit is alleen anders indien de belastingplichtige voor de betreffende werkzaamheden over een geldige verklaring arbeidsrelatie – winst uit onderneming (hierna: VAR-wuo) beschikt. Op grond van artikel 3.156 Wet op de inkomstenbelasting 2001 kan een belastingplichtige de inspecteur verzoeken om zekerheid te geven over de vraag of de door belastingplichtige in een kalenderjaar voor werkzaamheden genoten voordelen kwalificeren als winst uit onderneming, loon of resultaat uit overige werkzaamheden. De inspecteur geeft een voor bezwaar vatbare beschikking af die verklaring arbeidsrelatie (VAR) wordt genoemd. Als een geldige VAR-wuo is afgegeven, hoeft de opdrachtgever over de aan een opdrachtnemer betaalde vergoedingen geen loonheffing én geen premies werknemersverzekeringen in te houden en af te dragen. Bij een geldige VAR-wuo hoeft de vennootschap over de aan de commissaris betaalde vergoedingen geen loonbelasting in te houden.

De praktijk van de commissaris-bv nader belicht

In de praktijk wordt soms wel getracht om beloningen voor werkzaamheden als commissaris voor rekening en risico te laten komen van de (buitenlandse) vennootschap van de (buitenlandse) commissaris. Afgezien van het feit dat de arbeidsverhouding van een commissaris fictief als dienstverband is aangemerkt krachtens artikel 3 lid 1 sub g Wet LB en de beloning daarmee dus onderworpen is aan loonbelasting, is het de vraag of werkzaamheden die voortvloeien uit een persoonlijke benoeming, zoals in het geval van een commissaris, aan een vennootschap kunnen worden toegerekend. Uitgangspunt is dat een commissaris het commissariaat persoonlijk vervult en de beloning dus ook persoonlijk zal genieten.

De jurisprudentie over de commissaris die door zijn of haar management-bv als commissaris ter beschikking wordt gesteld, laat ook zien dat de commissaris het commissariaat persoonlijk vervult met als gevolg dat de arbeidsverhouding tussen de vennootschap en de commissaris als dienstbetrekking wordt beschouwd.⁷ Alleen een natuurlijk persoon kan als commissaris worden benoemd. Om die reden ontstaat dus tussen de commissaris en vennootschap een rechtsbetrekking en niet met de management-bv. De management-bv heeft geen betekenis in de relatie tussen commissaris en vennootschap en

6. HR 29 mei 2009, LJN BH0499 en HR 12 september 2008, LJN BA6413.

7. Hof Amsterdam 31 januari 1992, Vakstudie-Nieuws blz. 3156 en Hoge Raad 19 februari 1997, BNB 1997/133.

derhalve kan de management-bv de beloning niet genieten. De belastingdienst heeft reeds in een notitie uit 1992 kenbaar gemaakt dat een commissaris-bv geen bestaansrecht meer heeft, omdat uitsluitend een natuurlijk persoon een commissaris kan zijn en de commissaris geacht wordt in dienstbetrekking te staan.⁸ Dit betekent naar mijn mening dan ook dat een directeur-groootaandeelhouder die een verklaring arbeidsrelatie – inkomsten uit werkzaamheden voor rekening en risico van de vennootschap – aanvraagt voor werkzaamheden die de directeur-groootaandeelhouder als commissaris verricht, een dergelijke verklaring niet behoort te verkrijgen. Vennootschappen die de commissarisvergoeding uitbetalen aan de management-bv van de commissaris lopen om die reden een risico op naheffingsaanslagen loonbelasting en brutering van deze loonbelastingaanslagen als de naheffingsaanslagen niet op de commissaris worden verhaald.

Afsluitende opmerkingen

De commissarisbeloning is in principe onderworpen aan loonbelasting, omdat de commissaris krachtens artikel 3 lid 1 sub g Wet LB in een fictieve dienstbetrekking staat tot de vennootschap waar het commissariaat wordt uitgeoefend. Voor de btw moeten vanaf 1 januari 2013 alle commissarissen met één of meer commissariaten voor elk commissariaat afzonderlijk bezien of sprake is van belastingplicht voor de btw. Om die reden ontstaat een samenloop: commissarissen brengen btw in rekening aan de vennootschap over de totale vergoeding, terwijl de vennootschap loonbelasting dient in te houden. In de inkomstenbelasting kan een commissaris echter onder omstandigheden als ondernemer worden aangemerkt. Het komt voor dat commissarissen de beloning voor hun werkzaamheden willen laten toekomen aan een vennootschap. Ondanks dat dit in de praktijk gebeurt, verzet het systeem van de Wet LB zich hiertegen en lopen de vennootschappen die de commissarisbeloning zonder inhouding van loonbelasting uitbetalen de kans op naheffingen in de loonbelasting.

8. LOON 21 mei 1992, afl. 07, Notitie van Belastingdienst / Grote Ondernemingen Amsterdam