



EUROPESE COMMISSIE

SECRETARIAAT-GENERAAL

Brussel,

SG-Greffe(2011)D/

PERMANENTE  
VERTEGENWOORDIGING  
VAN NEDERLAND  
BIJ DE EUROPESE UNIE  
Kortenberglaan, 4-10  
1000 BRUSSEL

**Betreft:** Met redenen omkleed advies  
Inbreuk nr. 2008/4926

Het secretariaat-generaal doet u hierbij het met redenen omkleed advies toekomen dat de Europese Commissie tot het Koninkrijk der Nederlanden richt krachtens artikel 258 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie. Dit advies heeft betrekking op het feit dat Nederland zijn verplichtingen krachtens de artikelen 2 en 9 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde niet is nagekomen door "*niet meer dan 4 commissariaten*" als criterium te hanteren om te bepalen of commissarissen als belastingplichtige voor de btw moeten worden aangemerkt.

Voor de Secretaris-generaal,

Valérie DREZET-HUMEZ

Bijlage: C(2011) 6790 def.

NL



EUROPESE COMMISSIE

Brussel, 29.9.2011

2008/4926

C(2011) 6790 def.

**MET REDENEN OMKLEED ADVIES**

gericht tot het Koninkrijk der Nederlanden

krachtens artikel 258 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie  
wegens het feit dat Nederland zijn verplichtingen krachtens de artikelen 2 en 9 van  
Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het  
gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde niet is nagekomen  
door "*niet meer dan 4 commissariaten*" als criterium te hanteren om te bepalen of  
commissarissen als belastingplichtige voor de btw moeten worden aangemerkt

## MET REDENEN OMKLEED ADVIES

gericht tot het Koninkrijk der Nederlanden  
krachtens artikel 258 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie  
wegens het feit dat Nederland zijn verplichtingen krachtens de artikelen 2 en 9 van  
Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het  
gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde niet is nagekomen  
door "*niet meer dan 4 commissariaten*" als criterium te hanteren om te bepalen of  
commissarissen als belastingplichtige voor de btw moeten worden aangemerkt

### **A. EU-wetgeving**

1. In artikel 2, lid 1, van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde<sup>1</sup> (hierna "de btw-richtlijn" genoemd) is het volgende bepaald:

*"1. De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:*

*(...)*

*c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht [...]"*

2. De definitie van het begrip "belastingplichtige" is vastgesteld in artikel 9 van de btw-richtlijn, dat als volgt luidt:

*"1. Als "belastingplichtige" wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.*

*Als "economische activiteit" worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. [...]"*

3. In artikel 10 van de btw-richtlijn is het volgende bepaald:

*"De in artikel 9, lid 1, bedoelde voorwaarde dat de economische activiteit zelfstandig moet worden verricht, sluit loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing uit, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding*

---

<sup>1</sup> Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347 van 11 december 2006, blz. 1).

*van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever."*

4. In artikel 395 van de btw-richtlijn is het volgende bepaald:

*"1. De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat machtigen bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen, teneinde de belastinginning te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen.*

*De maatregelen tot vereenvoudiging van de belastinginning mogen geen noemenswaardige invloed hebben op de totale belastingopbrengst van de lidstaat in het stadium van het eindverbruik.*

*2. De lidstaat die de in lid 1 bedoelde maatregelen wil treffen, dient een verzoek in bij de Commissie en verschaft haar alle nodige gegevens. Wanneer de Commissie meent niet over alle nodige gegevens te beschikken, neemt zij binnen twee maanden na ontvangst van het verzoek contact op met de betrokken lidstaat en deelt zij hem mede welke aanvullende gegevens vereist zijn.*

*Zodra de Commissie over alle gegevens beschikt die zij nodig acht voor de beoordeling van het verzoek, stelt zij de verzoekende lidstaat binnen een maand daarvan in kennis en zendt zij het verzoek in de oorspronkelijke taal aan de andere lidstaten toe.*

*3. Binnen drie maanden na toezending van de in lid 2, tweede alinea, bedoelde gegevens legt de Commissie de Raad hetzij een passend voorstel voor, hetzij, wanneer zij bezwaren heeft tegen het verzoek om een afwijking, een mededeling waarin zij deze bezwaren toelicht.*

*4. De in de leden 2 en 3 vastgestelde procedure moet in ieder geval worden voltooid binnen acht maanden na ontvangst van het verzoek door de Commissie."*

## **B. Nationale wetgeving**

5. Artikel 7, eerste lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 luidt als volgt:

*"Ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent."*

6. Artikel 25, eerste lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 luidt als volgt:

*"Indien een ondernemer een natuurlijk persoon is die in Nederland woont of is gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting heeft en de door hem in een kalenderjaar verschuldigde belasting na toepassing van de in artikel 15 bedoelde aftrek niet hoger is dan € 1883, wordt het bedrag van de belasting verminderd met een bedrag, gelijk aan 2,5 maal het verschil tussen € 1883 en het bedrag van die belasting. De vermindering bedraagt ten hoogste het bedrag van de belasting."*

7. In een besluit van 5 oktober 2006 (Nr. CPP2006/2138M<sup>2</sup>) heeft de minister van Financiën bijzondere regels ter zake van de btw-behandeling van commissarissen vastgesteld. Dit besluit luidt als volgt:

### **"1. Inleiding**

*Commissarissen hebben als lid van de raad van commissarissen, een orgaan van een naamloze of een besloten vennootschap, een toezichthoudende en adviserende taak. Als de commissaris voor zijn werkzaamheden als belastingplichtige wordt aangemerkt, moet hij omzetbelasting in rekening brengen over de vergoeding. Hierbij onderscheid ik twee situaties.*

### **2. Belastingplicht commissarissen**

#### **2.1 De vervulling van een commissariaat als nevenwerkzaamheid**

*Hiervan is sprake als de werkzaamheden nauw verbonden zijn met of in het verlengde liggen van de overige in het bedrijf of beroep plaatsvindende activiteiten. 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.*

#### **Goedkeuring**

*Op praktische gronden keur ik goed dat het betreffende maatschapslid de factuur uitreikt. Ik stel hierbij als voorwaarde dat de maatschap deze factuur opneemt in de administratie. De goedkeuring heft uiteraard de verschuldigdheid van de belasting van de maatschap niet op.*

#### **2.2 De vervulling van een aantal commissariaten 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. In de praktijk is in voorkomend geval niet steeds eenvoudig te bepalen of bij de vervulling van slechts enkele commissariaten sprake is van belastingplicht.*

#### **Goedkeuring**

*Om zekerheid te geven over de belastingplicht in deze situatie keur ik het volgende goed.*

*Heffing van omzetbelasting blijft achterwege bij het vervullen van niet meer dan 4 commissariaten. Commissariaten binnen één concern tellen in dit verband als één commissariaat als de commissaris daarvoor één vergoeding ontvangt. Bij het vaststellen van het aantal commissariaten dat een persoon vervult, kunnen voorts de commissariaten buiten beschouwing blijven:*

- 1. van een oud-directeur van een vennootschap;*

---

<sup>2</sup> Besluit van 5 oktober 2006, nr. CPP2006/2138M, Staatscourant nr. 198. Omzetbelasting. Belastingplicht commissarissen.

2. van een familielid van de directie van een vennootschap;
3. van een directeur of oud-directeur van een binnen concernverband aan de vennootschap gelieerde belastingplichtige;
4. waarvoor geen vergoeding wordt ontvangen of een vergoeding die niet aan de loonheffing is onderworpen.

*Deze commissariaten zijn ook niet aan de heffing van omzetbelasting onderworpen als een commissaris voor andere commissariaten belastingplichtig is. Als een persoon méér dan vier commissariaten vervult, mag heffing achterwege blijven voor de commissariaten waarvoor hij slechts een niet aan de loonheffing onderworpen bedrag ontvangt. Een commissaris die van deze goedkeuring gebruik maakt, heeft voor dat deel geen recht op aftrek van voorbelasting."*

### **C. Voorafgaande procedure**

8. Op 11 november 2009 heeft DG Taxud een document met een aantal vragen over de belastingplicht van commissarissen in Nederland in de EU Pilot geplaatst. Er werd met name gevraagd waarom Nederland uitging van "*niet meer dan 4 commissariaten*" als criterium om te bepalen of commissarissen als belastingplichtige moeten worden aangemerkt en hoe dit criterium zich verhiel tot de in artikel 9 van de btw-richtlijn opgenomen definitie van belastingplichtige.
9. Op 21 januari 2010 heeft de Nederlandse regering haar antwoord op deze vragen in de EU Pilot ingevoerd. Samengevat betoogde zij dat het criterium van maximaal vier commissariaten tot doel had discussies te vermijden en zekerheid te geven, en dat het de uitkomst van overleg met het Nederlandse bedrijfsleven was.
10. Omdat dit antwoord haar niet geheel tevreden stemde, heeft de Europese Commissie op 1 oktober 2010 Nederland een aanmaningsbrief toegezonden (ref. SG(2010)D/14899; C(2010)5668), waarin zij stelde dat Nederland de krachtens de artikelen 2 en 9 van de btw-richtlijn op hem rustende verplichtingen niet was nagekomen doordat het uitging van "*niet meer dan 4 commissariaten*" als criterium om te bepalen of commissarissen als belastingplichtige moeten worden aangemerkt.
11. Bij brief, ingekomen bij het secretariaat-generaal van de Europese Commissie op 30 november 2010 (ref. INF(2010)101762), heeft de Nederlandse regering te kennen gegeven dat zij het niet eens was met het standpunt van de Europese Commissie en rechtvaardigde zij Besluit nr. CCP2006/2138M van 5 oktober 2006 als een praktische regeling die ertoe strekt de belastinginning te vereenvoudigen, zoals bedoeld in artikel 395 van de btw-richtlijn, en binnen de speelruimte valt waarover Nederland bij de uitvoering van die richtlijn beschikt. Het is derhalve zaak deze inbreukprocedure te vervolgen en een met redenen omkleed advies uit te brengen.

### **D. Juridische analyse**

#### **I. Het oorspronkelijke standpunt van de Europese Commissie**

12. Zoals de Europese Commissie in haar aanmaningsbrief schreef, heeft de btw-richtlijn een gemeenschappelijk btw-stelsel tot stand gebracht dat onder meer is gebaseerd op een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen<sup>3</sup>.
13. Vervolgens stelde de Europese Commissie dat de btw-richtlijn een zeer ruime werkingssfeer aan de btw toekent, in die zin dat artikel 2, dat betrekking heeft op belastbare handelingen, *onder meer* ziet op de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.
14. Wat de term "diensten" betreft, is uit artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn duidelijk dat die term elke handeling omvat die geen levering van goederen is in de zin van artikel 14 e.v. van die richtlijn.
15. Overeenkomstig artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn wordt eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit, als "belastingplichtige" beschouwd. Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna "Hof van Justitie" genoemd) heeft bijvoorbeeld in zijn arrest in zaak C-186/89, *Van Tiem*<sup>4</sup>, geoordeeld dat, overeenkomstig de strekking van de btw-richtlijn, die er onder meer op is gericht het gemeenschappelijk btw-stelsel te baseren op een uniform begrip "belastingplichtigen", deze hoedanigheid uitsluitend moet worden beoordeeld aan de hand van de in de richtlijn genoemde criteria.
16. Tot slot omvat de term "economische activiteit" overeenkomstig artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn "alle" werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter. Overeenkomstig de rechtspraak van het Hof van Justitie bestrijkt dit alle stadia van de productie, distributie en dienstverrichting<sup>5</sup>.
17. Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie blijkt uit een analyse van deze definities dat het begrip "economische activiteiten" een ruime werkingssfeer heeft, alsook een objectief karakter, in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de activiteit<sup>6</sup>.
18. Uit deze analyse van de termen "economische activiteit", "belastingplichtige", "levering van goederen" en "diensten" blijkt dat al deze termen, die de in het kader van de btw-richtlijn belastbare handelingen omschrijven, een objectief karakter hebben en dat zij onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de betrokken handelingen worden toegepast<sup>7</sup>. Uit het objectieve karakter van bovenstaande termen en het oogmerk van de btw-richtlijn volgt ook dat deze termen overal in de Europese Unie op dezelfde wijze moeten worden uitgelegd.

---

<sup>3</sup> Zie bv. zaak C-305/01, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, Jurispr. 2003, blz. I-6729, punt 38.

<sup>4</sup> Zaak C-186/89, *Van Tiem*, Jurispr. 1990, blz. I-4363, punt 25.

<sup>5</sup> Zie met name zaak C-186/89, *Van Tiem* (voetnoot 4), punt 17, en zaak C-305/01, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (voetnoot 3), punt 42.

<sup>6</sup> Zaak C-260/98, *Commissie tegen Griekenland*, Jurispr. 2000, blz. I-6537, punt 26 en de daarin vermelde verwijzingen.

<sup>7</sup> Zie gevoegde zaken C-354/03, C-355/03 en C-484/03, *Optigen e.a.*, Jurispr. 2006, blz. I-483, punt 44.

19. Zoals is aangegeven in overweging 8 van de btw-richtlijn, wordt de begroting van de Europese Unie, onverminderd de andere ontvangsten, in haar geheel gefinancierd uit de eigen middelen van de Unie. Deze middelen omvatten onder meer de ontvangsten uit de btw, verkregen door toepassing van een uniform tarief op belastinggrondslagen die op uniforme wijze volgens EU-voorschriften worden vastgesteld.
20. De Europese Commissie was derhalve van mening dat deze uniforme uitlegging werd ondergraven door de bestreden Nederlandse wetgeving, waarin als criterium om te bepalen of een persoon "belastingplichtige" voor de btw is, wordt aangeknoopt bij de vervulling van commissariaten door die persoon, hetgeen niet in overeenstemming is met de wijze waarop dit begrip in de btw-wetgeving van de EU is geharmoniseerd.

## **II. Standpunt van de autoriteiten van het Koninkrijk der Nederlanden**

21. In hun antwoord op de vragen in de EU Pilot hebben de Nederlandse autoriteiten aangegeven dat *per geval [dient] te worden bepaald of een commissaris als belastingplichtige moet worden aangemerkt voor de commissariaten die hij vervult, rekening houdende met het geheel van voorwaarden en omstandigheden bij de vervulling van die commissariaten.*
22. Zij hebben evenwel ook te kennen gegeven dat, *om discussies te vermijden en zekerheid te geven over de belastingplicht, ten behoeve van commissarissen en van de ondernemingen waarvoor zij hun werkzaamheden verrichten alsook van de belastingdienst, in besluit nr. CCP2006/2138M van 5 oktober 2006 is bepaald dat de heffing van omzetbelasting achterwege blijft bij het vervullen van niet meer dan 4 commissariaten<sup>8</sup>.*
23. Zij verklaarden ook dat deze regel de uitkomst was van overleg met het Nederlandse bedrijfsleven dat had geresulteerd in een consensus over het aantal commissariaten dat een economische activiteit vertegenwoordigde. Een commissaris die vijf of meer commissariaten vervult, zou voor de btw worden aangemerkt als belastingplichtige en btw over zijn werkzaamheden in rekening moeten brengen – de duidelijkheid van deze regel en de zekerheid die hij creëert, moeten zowel de bedrijven als de belastingdienst ten goede komen.
24. In haar antwoord op de aanmaningsbrief heeft de Nederlandse regering dit standpunt verder toegelicht en verklaard dat op basis van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, die betrekking hebben op gelijkheid, zorgvuldigheid, motivering, vertrouwen en rechtszekerheid, de overheid de fiscale regelgeving op een zodanige wijze dient in te richten dat de rechtsgevolgen voor belastingplichtigen daaruit op eenduidige wijze blijken.
25. Volgens haar werd met het besluit van 5 oktober 2006 (CPP2006/2138M) beoogd dergelijke rechtszekerheid te bieden, aangezien het voorkomt dat ten aanzien van iedere commissaris waarbij het commissariaat niet opgaat in zijn reeds uit andere hoofde bestaande ondernemerschapp, een afzonderlijke beoordeling ten aanzien

---

<sup>8</sup> Nadruk toegevoegd.



van de belastingplicht moet worden gemaakt. Dankzij het besluit van 5 oktober 2006 weten de commissaris en de onderneming waaraan hij is verbonden alsmede de belastingautoriteiten dus exact waar ze aan toe zijn en wordt de heffing van btw aanzienlijk vereenvoudigd. Volgens de Nederlandse regering wordt hiermee ook recht gedaan aan het bepaalde in de btw-richtlijn en het daarmee beoogde resultaat - aangezien de btw-richtlijn de uitvoering aan de lidstaten laat, moeten zij volgens haar ook een zekere ruimte krijgen bij de uitvoering van die richtlijn.

26. Voorts wegen de administratieve lasten die dergelijke afzonderlijke beoordelingen met zich meebrengen voor zowel de commissaris als de belastingautoriteiten, volgens de Nederlandse regering niet op tegen het geringe fiscale belang dat ermee gemoeid is. Zij stelt dat de commissaris in de meeste gevallen immers verbonden is aan een onderneming die de in rekening gebrachte btw (voorbelasting) volledig in aftrek kan brengen en dat een eventuele belastingplicht van de commissaris in die situaties dan ook geen invloed heeft op de eigen middelen van de Europese Unie. Volgens haar zou de in rekening gebrachte btw slechts daadwerkelijk bijdragen aan de eigen middelen indien de commissaris is verbonden aan een onderneming die geen (volledig) recht op aftrek van de voorbelasting heeft. In dit verband merkte de Nederlandse regering op dat uit statistische gegevens blijkt dat een commissaris gemiddeld 13 tot 14 uur per maand aan zijn werkzaamheden besteedt en dat hij daarvoor gemiddeld 10 000 tot 12 000 euro per jaar ontvangt.
27. Commissarissen die op grond van het besluit van 5 oktober 2006 niet als belastingplichtige worden aangemerkt, zouden volgens de Nederlandse regering feitelijk vaak buiten de heffing van de omzetbelasting blijven, omdat zij, zelfs wanneer ze toch in de heffing worden betrokken, gebruik kunnen maken van artikel 281 e.v. van de btw-richtlijn of artikel 25 van de Nederlandse Wet OB.
28. De Nederlandse regering wees erop dat het besluit van 5 oktober 2006 een onderscheid maakt tussen enerzijds de situatie waarin de commissaris belastingplichtig is omdat zijn werkzaamheden nauw verbonden zijn met of in het verlengde liggen van werkzaamheden uit hoofde waarvan hij reeds wordt aangemerkt als belastingplichtige en anderzijds de situatie waarin daarvan geen sprake is. Alleen in het tweede geval diende er volgens haar een nadere beoordeling van de eventuele belastingplicht te worden gemaakt waarbij het criterium van niet meer dan vier commissariaten in beeld komt.
29. De Nederlandse regering eindigde met de conclusie dat het besluit van 5 oktober 2006 een praktische regeling betreft met als doel de belastinginning te vereenvoudigen, zoals is bedoeld in artikel 395 van de btw-richtlijn, en dat deze vereenvoudigingsmaatregel geen noemenswaardige invloed heeft op de totale belastingopbrengst van Nederland. Tot slot gaf de Nederlandse regering haar bereidheid te kennen om deze maatregel verder te bespreken, indien de Europese Commissie van mening is dat hij dient te worden geformaliseerd door middel van de procedure van artikel 395 van de btw-richtlijn.

### ***III. Standpunt van de Europese Commissie in het licht van het antwoord van de autoriteiten van het Koninkrijk der Nederlanden***

30. Zoals reeds werd uiteengezet in de aanmaningsbrief waarin werd verwezen naar de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie, moet de vraag of een persoon als

"belastingplichtige" voor btw-doeleinden dient te worden aangemerkt, uitsluitend worden beoordeeld aan de hand van de in de btw-richtlijn genoemde criteria.

31. Overeenkomstig artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn wordt eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit, als "belastingplichtige" beschouwd.
32. De term "economische activiteit" omvat overeenkomstig artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn onder meer "alle" werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter. Overeenkomstig de rechtspraak van het Hof van Justitie bestrijkt dit alle stadia van de productie, distributie en dienstverrichting.
33. Het vervullen van een commissariaat bij een naamloze of een besloten vennootschap moet bijgevolg worden aangemerkt als een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn, hetgeen betekent dat commissarissen in principe kwalificeren als belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn.
34. Wat de commissarissen betreft die uit hoofde van hun werkzaamheden volgens de huidige Nederlandse wetgeving nog niet worden aangemerkt als belastingplichtige voor btw-doeleinden, is de Europese Commissie van mening dat het gebruik van het criterium van "*niet meer dan 4 commissariaten*" als **enige** criterium om te bepalen of een commissaris als belastingplichtige moet worden aangemerkt, niet kan worden aanvaard. Dat moet immers, zoals reeds in de aanmaningsbrief werd uiteengezet en hierboven (punt 20) bevestigd, per geval worden bepaald, rekening houdende met **alle relevante** elementen.
35. Het is niet onwaarschijnlijk dat de wijze waarop Nederland thans het begrip "belastingplichtige" uitlegt ter zake van commissarissen, tot situaties leidt waarin sommige commissarissen ten onrechte niet als belastingplichtige voor btw-doeleinden worden aangemerkt.
36. De Nederlandse regering heeft dit ook al toegegeven in haar antwoord in de EU Pilot, waar zij stelde dat *het, wanneer een commissaris 5 of meer commissariaten vervult, **waarschijnlijk is dat hij een beroep uitoefent zoals bedoeld in artikel 9 van de btw-richtlijn.***
37. In de laatste alinea van haar antwoord in de EU Pilot stelde de Nederlandse regering zich op het standpunt dat het beginsel van de belastingneutraliteit niet werd verstoord, omdat in de meeste gevallen de btw die een commissaris in rekening brengt bij de onderneming waarvoor hij een commissariaat vervult, door die onderneming kan worden afgetrokken.
38. Ofschoon de Commissie er niet van overtuigd is dat dit werkelijk zo is, omdat er – zoals Nederland heeft aangegeven – ook gevallen zijn waarin geen aftrek van btw mogelijk is, wil zij toch wijzen op het negatieve effect dat de Nederlandse wet zal sorteren in de gevallen waarin ten onrechte geen btw wordt geheven.
39. Het argument van de Nederlandse regering dat zelfs wanneer commissarissen die op grond van het besluit van 5 oktober 2006 niet als belastingplichtige worden aangemerkt, toch in de heffing zouden worden betrokken, veelal gebruik zouden

kunnen maken van het bepaalde in artikel 281 e.v. van de btw-richtlijn of artikel 25 van de Nederlandse Wet OB en om die reden dus buiten de heffing van de omzetbelasting zouden blijven, moet worden afgewezen.

40. Zoals de Nederlandse regering in haar antwoord op de aanmaningsbrief opmerkte, blijkt uit statistische gegevens dat een commissaris gemiddeld<sup>9</sup> tussen 10 000 en 12 000 euro per jaar ontvangt voor zijn werkzaamheden waaraan hij gemiddeld 13 tot 14 uur per maand besteedt (zie punt 26). Hieruit volgt al dat een gemiddelde commissaris in Nederland die slechts één commissariaat vervult, in de meeste gevallen een vergoeding ontvangt die hoger ligt dan de btw-minimumdrempel zoals bepaald in artikel 25, eerste lid, van de Nederlandse Wet OB. Voorts zij opgemerkt dat artikel 281 e.v. van de btw-richtlijn slechts van toepassing is op kleine ondernemingen en dus niet relevant is voor de problematiek van de btw-plicht van commissarissen, die per definitie natuurlijke personen zijn en geen kleine ondernemingen.
41. Het laatste argument van de Nederlandse regering dat het besluit van 5 oktober 2006 tot doel heeft het beheer van de btw te vereenvoudigen, is ook niet aanvaardbaar, omdat het al gebaseerd is op een foute veronderstelling, namelijk dat het buiten de heffing houden van bepaalde commissarissen die niet meer dan vier commissariaten vervullen, een vereenvoudigingsmaatregel voor de belastinginning is. Een dergelijke werkwijze is niet zozeer een vereenvoudigingsmaatregel als wel een vrijstelling van de btw, waarin de btw-richtlijn evenwel niet voorziet en die dus niet onder artikel 395 van die richtlijn kan vallen.
42. Ingeval voor een dergelijke maatregel toch machtiging zou kunnen worden verleend op grond van de procedure van artikel 395 van de btw-richtlijn, is dit slechts mogelijk als Nederland een daartoe strekkend verzoek indient overeenkomstig artikel 395, lid 2, van de btw-richtlijn en de Raad met eenparigheid van stemmen daarmee instemt overeenkomstig artikel 395, lid 1, van de btw-richtlijn. Artikel 395 van de btw-richtlijn staat de lidstaten niet toe om eenzijdig vereenvoudigingsmaatregelen toe te passen zonder voorafgaande machtiging.

### ***E. Conclusie***

De Europese Commissie is bijgevolg van oordeel dat het Koninkrijk der Nederlanden de krachtens de artikelen 2 en 9 van de btw-richtlijn op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen door "*niet meer dan 4 commissariaten*" te hanteren als criterium om te bepalen of commissarissen als belastingplichtige voor de btw moeten worden aangemerkt.

Bijgevolg moet ook worden opgemerkt dat, in geval van een inbreuk op de btw-richtlijn en een eventuele daaruit voortvloeiende derving van eigen middelen van de Gemeenschappen, de Europese Unie aanspraak kan maken op het volledige bedrag van

---

<sup>9</sup> Nadruk toegevoegd.

de desbetreffende eigen middelen, vermeerderd met vertragingsrente overeenkomstig artikel 11 van Verordening (EG, Euratom) nr. 1150/2000 van de Raad<sup>10</sup>.

**OM DEZE REDENEN  
BRENGT DE EUROPESE COMMISSIE**

na het Koninkrijk der Nederlanden bij brief van 1 oktober 2010 (ref. SG(2010)D/14899; C(2010)6586) in de gelegenheid te hebben gesteld opmerkingen te maken en gezien het antwoord van de regering van het Koninkrijk der Nederlanden, ingekomen bij het secretariaat-generaal van de Europese Commissie op 30 november 2010 (ref. INF(2010)101761),

het in artikel 258, eerste alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie bedoelde

**MET REDENEN OMKLEDE ADVIES UIT**

dat het Koninkrijk der Nederlanden, door uit te gaan van "*niet meer dan 4 commissariaten*" als criterium om te bepalen of commissarissen als belastingplichtige voor de btw moeten worden aangemerkt, de krachtens de artikelen 2 en 9 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Krachtens artikel 258, eerste alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie verzoekt de Commissie het Koninkrijk der Nederlanden de nodige maatregelen te nemen om aan dit met redenen omklede advies binnen twee maanden na de ontvangst ervan gevolg te geven.

Gedaan te Brussel, 29.9.2011

Voor de Commissie,

Algirdas ŠEMETA

Lid van de Commissie

**VOOR GELIJKLUIDEND AFSCHRIFT**  
Voor de Secretaris – generaal,

**Jordi AYET PUIGARNAU**  
Directeur van de Griffie

---

<sup>10</sup> Verordening (EG, Euratom) nr. 1150/2000 van de Raad van 22 mei 2000 houdende toepassing van Besluit 2000/597/EG, Euratom betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen (PB L 130 van 31.5.2000), gewijzigd bij Verordening (EG, Euratom) nr. 2028/2004 van de Raad van 16 november 2004 (PB L 352 van 27.11.2004) en bij Verordening (EG, Euratom) nr. 105/2009 van de Raad van 26 januari 2009 (PB L 36 van 5.2.2009).