



Datum van
inontvangstneming

:

15/08/2018

GERECHTSHOF 's-HERTOGENBOSCH

Team belastingrecht

Meervoudige Belastingkamer

Kenmerk: 16/03573

Tussenuitspraak op het hoger beroep van**IO (hierna: belanghebbende),**

wonende te [woonplaats],

hierna: belanghebbende,

tegen de uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant (hierna: de Rechtbank) van 30 juni 2016, nummer 14/7659, in het geding tussen

belanghebbende,

en

de inspecteur van de rijksbelastingdienst, hierna: de Inspecteur,

betreffende na te noemen voldoening op aangifte.

1 Ontstaan en loop van het geding

1.1. Belanghebbende heeft op 8 juli 2014 aangifte omzetbelasting gedaan over de periode 1 april 2014 tot en met 30 juni 2014 naar een te betalen bedrag van € 782. Dit bedrag is voldaan. Belanghebbende heeft tegen de voldoening (betaling) van dit bedrag bezwaar gemaakt bij op 10 juli 2014 ontvangen bezwaarschrift. Bij uitspraak op bezwaar heeft de Inspecteur het bezwaar afgewezen.

1.2. Belanghebbende is van deze uitspraak in beroep gekomen bij de Rechtbank. Ter zake van dit beroep heeft de griffier van de Rechtbank van belanghebbende een griffierecht opgelegd van € 165. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.

1.3.

Ingeschreven in het register van het Hof van Justitie onder nr. <u>1.084.687</u>		
Luxemburg	28.06.2018	De Griffier, voor deze
Fax/E-mail:	<u>/</u>	<u>Manuela Ferreira</u>
Neergelegd op:	<u>26/06/18</u>	Maria Manuela Ferreira Hoofdadministrateur

Geregistreerd op	
Luxembourg	
Entrée	26.06.2018

Tegen deze uitspraak heeft belanghebbende hoger beroep ingesteld bij het Hof. Ter zake van dit beroep heeft de griffier van belanghebbende een griffierecht geheven van € 251. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.

- 1.4. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgehad op 28 september 2017 te 's-Hertogenbosch. Aldaar zijn toen verschenen en gehoord, namens belanghebbende, de heer [A] , als gemachtigde van belanghebbende, alsmede, namens de Inspecteur, de heren [B] , [C] en [D] .
- 1.5. Belanghebbende heeft te dezer zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd aan het Hof en aan de wederpartij.
- 1.6. Het Hof heeft aan het einde van de zitting het onderzoek geschorst en het vooronderzoek hervat.
- 1.7. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat in afschrift aan partijen is verzonden.
- 1.8. Belanghebbende heeft naar aanleiding van door het Hof tijdens het onderzoek ter zitting gevraagde inlichtingen een brief van 12 oktober 2017 aan het Hof gezonden. Deze brief is voor reactie gezonden aan de Inspecteur, die bij brief van 9 november 2017 heeft geantwoord dat die brief hem niet noopt een reactie te geven.
- 1.9. Het Hof heeft partijen in de gelegenheid gesteld te reageren op het voornemen om het Hof van Justitie van de Europese Unie te Luxemburg (hierna: HvJ) een prejudiciële vraag voor te leggen alsmede over de voor te leggen vraag. De Inspecteur heeft gereageerd bij brief van 6 juni 2018, door het Hof ontvangen op 11 juni 2018. Belanghebbende heeft gereageerd bij brief van 13 juni 2018, door het Hof ontvangen op 18 juni 2018.

2 Feiten

De Rechtbank heeft de volgende, in hoger beroep niet bestreden, feiten vastgesteld, welke feiten het Hof (na correctie van fouten in de citering) als vaststaand overneemt:

- 2.1. Belanghebbende is lid van de Raad van Commissarissen (hierna: RvC) van Stichting [E] (hierna: de stichting), statutair gevestigd te [F] . De kernactiviteit van de stichting is volgens artikel 2 van de statuten van de stichting van [datum] 2003 (hierna: de statuten van de stichting) het blijvend kunnen aanbieden van goede huisvesting aan die mensen die niet in staat zijn om voor eigen huisvesting zorg te dragen.
Belanghebbende werkt in dienstbetrekking als gemeentebambtenaar. Naast het commissariaat bij de stichting heeft belanghebbende geen andere nevenfuncties.
- 2.2. In de statuten van de stichting is, voor zover hier van belang, het volgende met betrekking tot de RvC bepaald:

"Benoeming Schorsing en Ontslag Bestuur

Artikel 5

De leden van het Bestuur worden benoemd, geschorst en ontslagen door de Raad van Commissarissen (Hof: hierna: Raad van Commissarissen).

SCHHELP Gerechtshof 's-Hertogenbosch, Versie: 1.1.16101.21393

Schorsing en ontslag bestuurArtikel 8

1. Schorsing en ontslag van een lid van het Bestuur kan alleen geschieden bij een besluit van de Raad van Commissarissen, genomen met drie/vierde van de uitgebrachte stemmen in een vergadering waarin drie/vierde van de leden van de Raad van Commissarissen aanwezig is. (..)

2. (..)

3. (..)

4. (..)

Bevoegdheden BestuurArtikel 10

1. (..)

2. Aan de voorafgaande goedkeuring van de Raad van Commissarissen zijn, onverminderd het elders in deze statuten bepaalde, onderworpen de besluiten van het Bestuur omtrent:

a. de vaststelling dan wel wijziging van de (meerjaren) begroting;

b. de vaststelling of de wijziging van de statuten of reglementen;

c. ontbinding van de stichting of wijziging van de rechtsvorm;

d. het aangaan van een fusie door de stichting;

e. een ingrijpende wijziging in de dienstbetrekking of in de arbeidsomstandigheden van een aanmerkelijk aantal werknemers;

f. het aangaan op opzeggen van samenwerkingsverbanden;

g. het samenwerken met, het deelnemen in of het oprichten van andere rechtspersonen;

h. het vaststellen van dan wel wijzigen van het beleid van de stichting op hoofdlijnen;

i. het aanvragen van surséance van betaling of faillissement;

j. het doen van financiële transacties anders dan die opgenomen in, dan wel tot bedragen hoger dan voorzien in de vastgestelde begroting, en buiten nader door de Raad van Commissarissen vast te stellen grenzen;

k. het aangaan van gerechtelijke procedures, waarbij het financiële risico hoger ligt dan een nader door de Raad van Commissarissen vast te stellen bedrag.

De Raad van Commissarissen kan besluiten dat andere besluiten van het Bestuur aan haar voorafgaande goedkeuring onderworpen zijn.

VertegenwoordigingArtikel 11

De stichting wordt in en buiten rechte vertegenwoordigd door:

1. het Bestuur; voor zover uit de wet niet anders voortvloeit. Indien het Bestuur uit meerdere personen bestaat, is ieder der leden van het Bestuur bevoegd de stichting te vertegenwoordigen;

2. de voorzitter (respectievelijk zijn plaatsvervanger) en een of meer leden van de Raad van Commissarissen gezamenlijk, in gevallen waarin sprake is van een tegenstrijdig belang tussen (een lid van) het Bestuur en de stichting.

Raad van CommissarissenSamenstellingArtikel 12

1. De Raad van Commissarissen bestaat uit minimaal vijf en maximaal tien leden.

2. Het aantal leden wordt door de Raad van Commissarissen vastgesteld.

3. Voor twee zetels worden de huurders van de woongelegenheden van de stichting en de in het belang van die huurders werkzame organisaties in de gelegenheid gesteld een persoon uit hun kring voor te dragen voor benoeming in de Raad van Commissarissen. (..)

4. (..)

5. De leden van de Raad van Commissarissen worden benoemd voor een periode van vier jaar. (..)

6. (..)

Benoeming, schorsing en ontslag Raad van Commissarissen

Artikel 13

De leden van de Raad van Commissarissen worden benoemd, geschorst en ontslagen door de Raad van Commissarissen.

Onverenigbaarheden

Artikel 14

Tot lid van de Raad van Commissarissen kan niet worden benoemd:

a. een persoon die een arbeidsovereenkomst heeft met de stichting;

b. (..)

c. (..)

d. (..)

e. (..)

f. (..)

Einde lidmaatschap Raad van Commissarissen

Artikel 16

1. Het lidmaatschap van de Raad van Commissarissen eindigt door:

a. overlijden;

b. het aftreden volgens rooster;

c. ontslag bij besluit van de Raad van Commissarissen;

d. ontslagneming;

e. het verstrijken van de maximale zittingsduur als bedoeld in artikel 12, lid 5;

f. door ontslag door de rechtbank op een wijze analoog aan die vermeld is in artikel 2:298 Burgerlijk Wetboek;

g. het zich voordoen van een onverenigbaarheid als bedoeld in artikel 14.

2. (..)

Schorsing en ontslag leden Raad van Commissarissen

Artikel 17

1. Schorsing en ontslag van leden van de Raad van Commissarissen kan alleen geschieden bij een besluit van de Raad van Commissarissen, genomen met drie/vierde van de uitgebrachte stemmen in een vergadering waarin tenminste drie/vierde van de leden van de Raad van Commissarissen aanwezig is, betrokkene(n) niet meegerekend. Is dit quorum niet aanwezig, dan treedt artikel 22 lid 3 in werking.

2. Tot schorsing of ontslag kan slechts worden besloten nadat de betrokkene(n) in de gelegenheid is (zijn) gesteld zich tegenover de Raad van Commissarissen te verklaren.

3. De ontslaggronden zijn beperkt tot:

- taakverwaarlozing;

- andere gewichtige redenen;

- ingrijpende wijziging van omstandigheden op grond waarvan het lidmaatschap van de Raad redelijkerwijs niet kan worden voortgezet.

4. Een schorsing van een lid van de Raad van Commissarissen die niet binnen zes maanden gevolgd wordt door een ontslagbesluit, vervalt door het enkele verloop van die termijn.

5. Een geschorst lid van de Raad van Commissarissen is niet bevoegd de in deze statuten aan de leden van de Raad van Commissarissen toegekende bevoegdheden uit te oefenen.

Taken Raad van Commissarissen

Artikel 18

1. De Raad van Commissarissen heeft tot taak toezicht te houden op het beleid van het Bestuur en op de algemene gang van zaken binnen de stichting en de met haar verbonden onderneming. Leden van de Raad van Commissarissen vervullen hun taak zonder mandaat van degene door wie zij zijn voorgedragen en onafhankelijk van de bij de onderneming betrokken deelbelangen. Hij staat het Bestuur met raad terzijde. Bij vervulling van hun taak richten de leden van de Raad van Commissarissen zich naar het belang van de stichting en de met haar verbonden onderneming.

2. Over zijn handelen is de Raad van Commissarissen niet gehouden verantwoording af te leggen aan het Bestuur.

3. De Raad van Commissarissen legt extern verantwoording af over zijn handelen door verslag te doen van zijn werkzaamheden in het jaarverslag.

4. De Raad van Commissarissen regelt zijn werkwijze in een reglement, dat geen bepalingen mag bevatten die in strijd zijn met de wet of met deze statuten.

Bevoegdheden Raad van Commissarissen

Artikel 19

De Raad van Commissarissen is onverminderd het bepaalde elders in deze statuten, bevoegd tot:

1. a. het benoemen, schorsen en ontslaan van de leden van het Bestuur;
 - b. het vaststellen van de arbeidsvoorwaarden van de leden van het Bestuur;
 - c. het schorsen van de uitvoering van besluiten van het Bestuur;
 - d. het adviseren van het Bestuur;
 - e. het verlenen van opdracht, als bedoeld in artikel 27 lid 1 van het Besluit Beheer Sociale Huursector, tot controle casu quo beoordeling van de jaarstukken aan een extern deskundige zoals voorgeschreven door de Minister belast met het toezicht op de Toegelaten Instellingen;
 - f. het vaststellen van de jaarstukken;
 - g. het zich op kosten van de stichting doen bijstaan door een deskundige;
 - h. het bij het Bestuur inwinnen van alle informatie die de Raad van Commissarissen voor de uitoefening van zijn taak noodzakelijk acht;
 - i. het benoemen, schorsen en ontslaan van leden van de Raad van Commissarissen;
 - j. het vaststellen van de vaste honorering voor de leden van de Raad van Commissarissen;
 - k. het voordragen van de voorzitter van de Klachtencommissie;
 - l. het ontnemen van het bindend karakter aan een voordracht als bedoeld in artikel 15.
2. Indien alle leden van het Bestuur komen te ontbreken wordt het Bestuur waargenomen door de Raad van Commissarissen, totdat een nieuw Bestuur is benoemd. De Raad is bevoegd één of meer personen, al dan niet uit zijn midden, daartoe aan te wijzen. De Raad dient binnen zes maanden een nieuw Bestuur te benoemen.

Schorsing Bestuur; opdracht tot beoordeling jaarstukken; informatie van het bestuur; fusiebesluit

Artikel 20

1. *Indien de uitvoering van een besluit van het Bestuur door de Raad van Commissarissen is geschorst, is het Bestuur verplicht binnen één maand een nieuw besluit te nemen.(..)*
2. (..)
3. *Het Bestuur is verplicht aan de Raad van Commissarissen alle door hem gewenste inlichtingen te verschaffen en desgewenst inzage te geven in de boeken en bescheiden van de stichting.*
4. *Goedkeuring door de Raad van Commissarissen van een besluit van het Bestuur over het aangaan van een fusie dient te worden genomen met drie/vierde van de uitgebrachte stemmen in een vergadering waarin alle leden van de Raad van Commissarissen aanwezig zijn. Is dit quorum niet aanwezig, dan treedt artikel 22 lid 3 in werking.*

Besluitvorming Raad van Commissarissen

Artikel 22

1. *De Raad van Commissarissen kan alleen rechtsgeldige besluiten nemen indien tenminste de helft van het aantal leden ter vergadering aanwezig is.*
2. *Besluiten worden genomen bij gewone meerderheid van de uitgebrachte stemmen, tenzij de statuten anders bepalen.*
3. (..)
4. (..)“

- 2.3. Belanghebbende ontvangt voor zijn werkzaamheden als commissaris een bruto vergoeding van € 14.912 per jaar, welke vergoeding in 12 gelijke maandelijkse termijnen wordt uitbetaald en waarop loonheffing [Hof: loonbelasting en premies volksverzekeringen] wordt ingehouden. De vergoeding is door de Raad van Commissarissen vastgesteld, met inachtneming van de regels op de Wet Normering Bezoldiging topfunctionarissen publieke en semipublieke sector.
- 2.4. Tot 1 januari 2013 werd belanghebbende voor zijn werkzaamheden als commissaris niet aangemerkt als belastingplichtige voor de omzetbelasting op grond van het tot 1 juli 2012 van kracht zijnde goedkeurend Besluit van 5 oktober 2006 (nr. CPP2006/2138M)[Hof: van de staatssecretaris van Financiën, St.crt. 2006, 198], dat inhield dat commissarissen die maximaal vier commissariaten vervulden, niet werden aangemerkt als belastingplichtige voor de omzetbelasting. In het besluit van 27 juni 2012 (BLKB.2012/477M) [Hof: van de staatssecretaris van Financiën, St.crt. 2012, 12999] is deze goedkeuring ingetrokken met een overgangsregeling tot 1 januari 2013. De goedkeuring is ingetrokken naar aanleiding van het verzoek van de Europese Commissie van 29 september 2011 om de btw-voorschriften voor de behandeling van leden van raden van commissarissen aan te passen, zodat deze voldoen aan de Btw-Richtlijn. Volgens de Europese Commissie moet het werk van een commissaris, ook al is het maar voor één raad, als een economische activiteit voor de omzetbelasting worden beschouwd.
- 2.5. Aan belanghebbende zijn omzetbelastingaangiftebiljetten uitgereikt. Op 8 juli 2014 heeft belanghebbende voor het tweede kwartaal van 2014 een aangifte omzetbelasting ingediend waarop hij aangeeft dat € 782 aan omzetbelasting verschuldigd is. Dit bedrag heeft hij ook betaald. Bij brief van 9 juli 2014 heeft belanghebbende bezwaar gemaakt tegen de op aangifte betaalde omzetbelasting. Bij uitspraak op bezwaar is het bezwaar afgewezen.

In aanvulling op de door de Rechtbank vastgestelde feiten stelt het Hof op grond van de stukken van het geding en het onderzoek ter zitting de volgende feiten en omstandigheden vast (waarbij het Hof de nummering van de Rechtbank vervolgt):
- 2.6. Het persbericht met betrekking tot het verzoek van de Europese Commissie van 29 september 2011 luidt als volgt (het verzoek zelf heeft het Hof niet in openbare bronnen kunnen vinden):

'Belastingen: Commissie verzoekt Nederland om aanpassing van btw-voorschriften voor vervulling van commissariaten

Brussel, 29 september 2011 – De Europese Commissie heeft Nederland vandaag formeel verzocht zijn btw-voorschriften voor de behandeling van leden van de raden van commissarissen aan te passen om zodoende te voldoen aan de EU-wetgeving. Als de Commissie binnen twee maanden geen bevredigend antwoord ontvangt, kan zij Nederland voor het Hof van Justitie van de Europese Unie brengen.

Naar Nederlands recht hoeven personen die niet meer dan vier commissariaten vervullen, zich niet voor btw-doeleinden te laten registreren, geen btw te betalen over de vergoeding die zij ontvangen en geen btw-aangifte te doen. De Commissie stelt dat het werk als commissaris, zelfs al is het maar voor één raad, als een economische activiteit moet worden beschouwd die aan btw is onderworpen.

In de praktijk komt het erop neer dat de Nederlandse voorschriften in een btw-vrijstelling voorzien voor diensten die volgens de btw-richtlijn moeten worden belast.'

- 2.7. Belanghebbende is ooit, volledig op persoonlijke titel en losstaand van zijn functie als gemeenteambtenaar, als lid van de Raad van Toezicht benoemd bij een woningcorporatie in [G] . Deze corporatie is in 2001 gefuseerd met de woningcorporatie [H] te [F] . Deze is gefuseerd met Stichting [J] . Hieruit is de stichting ontstaan. Belanghebbende is steeds op persoonlijke titel benoemd als lid van de Raad van Toezicht en later de Raad van Commissarissen.
- 2.8. Belanghebbende is als ambtenaar in dienst van de gemeente Sittard-Geleen. De vorenbedoelde woningcorporaties hebben hun werkgebied binnen de gemeentegrenzen van de gemeenten Heerlen, [F] en Onderbanken. Belanghebbende vervult (derhalve) geen zogenoemde kwaliteitszetel voor de gemeenten binnen het werkgebied van de woningcorporaties. Benoeming van een persoon, die als ambtenaar werkzaam is bij één van de gemeenten binnen het werkgebied van de woningcorporaties, wordt onwenselijk geacht vanwege mogelijke belangenverstremming. Dit strookt met de Governancecode woningcorporaties 2011, p. 18, randnummer III.2.2 (hierna: Governancecode).
- 2.9. De vergoeding, die belanghebbende als commissaris ontvangt, is niet afhankelijk van deelname aan de vergaderingen (vacatiegeld) of feitelijk gewerkte uren. De vergoeding is door de Raad van Commissarissen vastgesteld, met inachtneming van de Wet Normering Bezoldiging topfunctionarissen publieke en semipublieke sector en de Regeling van de Minister voor Wonen en Rijksdienst van 22 november 2013, nr. 2013 – 0000717365, houdende vaststelling van de indeling van de toegelaten instellingen volkshuisvesting in klassen met daarbij toepasselijke bezoldigingsmaxima ten aanzien van hun topfunctionarissen (Regeling bezoldigingsmaxima topfunctionarissen toegelaten instellingen volkshuisvesting 2014), St.crt. 2013, 33942.

3 Geschil, alsmede standpunten en conclusies van partijen

- 3.1. In geschil is het antwoord op de vraag of belanghebbende voor zijn werkzaamheden als lid van de Raad van Commissarissen van de stichting als belastingplichtige in de zin van artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) en in de zin van de artikelen 9 en 10 van de 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 11.12.2006, blz. 1) (hierna: Btw-richtlijn) moet worden aangemerkt.

Belanghebbende beantwoordt deze vraag ontkennend en de Inspecteur bevestigend.

3.8. Partijen doen hun standpunten in hoger beroep steunen op de gronden die daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken. Voor hetgeen hieraan ter zitting is toegevoegd, wordt verwezen naar het van deze zitting opgemaakte proces-verbaal.

3.9. Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en van de uitspraak op bezwaar, en tot teruggaaf van de omzetbelasting die op aangifte is voldaan (€ 782). De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

4 Gronden

Ten aanzien van het geschil

4.1. Artikel 7 van de Wet OB 1968 luidt, voor zover te dezen van belang, als volgt:

- '1. Ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent.
2. Waar in deze wet wordt gesproken van bedrijf, wordt daaronder mede verstaan:
a. beroep;
b. (...).'

4.2. Artikelen 9 en 10 van de Btw-richtlijn luiden, voor zover te dezen van belang, als volgt:

'Artikel 9

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.

2. (...)

Artikel 10

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

4.3. Tussen partijen is, naar het oordeel van het Hof terecht, niet in geschil dat belanghebbende als lid van de Raad van Commissarissen van de stichting duurzaam deelneemt aan het economische verkeer en aldus een economische activiteit verricht. Belanghebbende stelt evenwel dat hij deze economische activiteit niet zelfstandig verricht.

De Inspecteur is de tegenovergestelde opvatting toegedaan.

4.4. Belanghebbende stelt, samengevat, dat belanghebbende als individuele commissaris ondergeschikt is aan de Raad van Commissarissen (als orgaan van de stichting). Als individu

kan hij geen van de (in de statuten) aan de Raad van Commissarissen toegekende bevoegdheden uitoefenen. Aan de Raad van Commissarissen zijn voorts in de statuten bevoegdheden toegekend voor benoeming, schorsing en ontslag van zijn leden. Tussen belanghebbende als individu en de Raad van Commissarissen is sprake van enige andere juridische band, waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever als bedoeld in artikel 10 van de Btw-richtlijn. Het ontbreken van een arbeidsovereenkomst staat niet in de weg aan de conclusie dat er wel sprake is van enige andere juridische band, waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat als bedoeld in artikel 10 van de Btw-richtlijn. Belanghebbende stelt, dat hij geen invloed heeft op zijn beloning en dat hij daardoor geen economisch risico loopt. De mogelijkheid dat belanghebbende zijn vergoeding niet betaald krijgt, verschilt niet van een werknemer die het risico loopt dat zijn loon niet wordt betaald, aldus belanghebbende.

4.5. De Inspecteur betoogt, samengevat, dat het doel van de Raad van Commissarissen vooral is het toezicht houden op het door het bestuur van de stichting gevoerde beleid. De positie van de Raad van Commissarissen binnen de rechtspersoon (de stichting) is zodanig dat de Raad van Commissarissen zich zelfstandig en zonder last of ruggespraak van zijn taak kan kwijten. De verhouding tussen de stichting en een lid van de Raad van Commissarissen wordt gekenmerkt door gelijkwaardigheid. Dit komt tot uiting doordat tussen een lid van de Raad van Commissarissen en de stichting (civielrechtelijk) een overeenkomst van opdracht (artikel 400, boek 7 van het Burgerlijk Wetboek) wordt vastgesteld. Van een ondergeschiktheid van een lid van de Raad van Commissarissen aan deze Raad is geen sprake. Er is geen sprake van enige andere juridische band, waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever als bedoeld in artikel 10 van de Btw-richtlijn. Aan de juridische band tussen belanghebbende en de stichting kunnen niet dezelfde rechtsgevolgen worden verbonden als wanneer tussen hen een arbeidsovereenkomst zou zijn gesloten. De Raad van Commissarissen is niet belast met verantwoordelijkheden, die een werkgever normaliter heeft, zoals de naleving van de arbeidsomstandighedenwet, begeleiding bij ziekte, loonbetaling, vakantieregeling, pensioenopbouw, inhoudingsplicht voor de loonheffing enz. De Raad van Commissarissen noch de stichting kunnen instructies geven over bijvoorbeeld hoe en wanneer de commissaris zijn werkzaamheden dient uit te voeren, zodat de commissaris ten aanzien van zijn werkzaamheden aan geen enkel gezag is onderworpen. Voorts is er geen onderscheid tussen een lid van de Raad van Commissarissen en deze Raad: de commissarissen tezamen zijn de Raad van Commissarissen. Belanghebbende loopt wel economisch risico. Belanghebbende loopt het risico dat zijn vergoeding niet wordt betaald. Bovendien loopt belanghebbende wel economisch risico doordat hij door derden persoonlijk aansprakelijk kan worden gesteld bij een onbehoorlijke taakvervulling, aldus de Inspecteur.

4.6. Voor de duidelijkheid vermeldt het Hof – mede gelet op HvJ 18 oktober 2007, [REDACTED], C-355/06, ECLI:EU:C:2007:615, r.o. 22 - het volgende. Op de door belanghebbende ontvangen vergoeding is loonheffing ingehouden. Dit komt omdat in artikel 3, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op de loonbelasting 1964 de verhouding tussen een commissaris en een rechtspersoon (lichaam) bij wege van wetsfictie als een dienstbetrekking (tussen een 'werknemer' en een 'werkgever') werd aangemerkt. Juist omdat in het geval van een commissaris (naar Nederlandse maatstaven) niet werd (en wordt) voldaan aan de criteria voor een dienstbetrekking werd in de wet voor de loonheffing bij fictie aangenomen dat er wel sprake was van een dienstbetrekking. De criteria voor een dienstbetrekking zijn:

- a. de werknemer moet in dienst zijn van de werkgever: hij moet aan hem ondergeschikt zijn; noodzakelijk is derhalve een gezagsverhouding tussen degene die de arbeid opdraagt en degene die de arbeid verricht;
- b. de verplichting van de werkgever loon te betalen;

c. de verplichting van de werknemer gedurende zekere tijd arbeid te verrichten ten dienste van de werkgever.

Uit de omstandigheid dat (in 2014) loonheffing op de vergoeding van belanghebbende is ingehouden, kan dus niet worden afgeleid dat voldaan is aan de hiervoor onder a tot en met c vermelde criteria.

4.7. Bij de beantwoording van de in geschil zijnde vraag acht het Hof met name de volgende arresten van het HvJ van belang:

- HvJ 25 juli 1991, ██████████ to ██████████, C-202/90, ECLI:EU:C:1991:332;
- HvJ 27 januari 2000, ██████████, C-23/98, ECLI:EU:C:2000:46;
- HvJ 18 oktober 2007, ██████████, C-355/06, ECLI:EU:C:2007:615.

4.8. Tegen de opvatting dat belanghebbende zelfstandig een economische activiteit verricht, pleit dat:

- de leden van de Raad van Commissarissen worden benoemd, geschorst en ontslagen door de Raad van Commissarissen;
- één lid van de Raad van Commissarissen schorsing of ontslag van hemzelf niet kan verhinderen;
- de Raad van Commissarissen de vaste honorering voor de leden van de Raad van Commissarissen (binnen de kaders van wet- en regelgeving) vaststelt;
- de vaste honorering voor de leden van de Raad van Commissarissen niet afhankelijk is van deelname aan de vergaderingen (vacatiegeld) of feitelijk gewerkte uren;
- een lid van de Raad van Commissarissen niet individueel de aan de Raad van Commissarissen toegekende bevoegdheden, in het kader van zijn taak toezicht te houden op het beleid van het bestuur en op de algemene gang van zaken binnen de stichting en de met haar verbonden onderneming, kan uitoefenen en dus dat lid niet in eigen naam, voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid handelt, maar voor rekening en onder verantwoordelijkheid van de Raad van Commissarissen.

Deze omstandigheden duiden erop dat een lid van de Raad van Commissarissen ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden in een ondergeschikte positie verkeert ten opzichte van de Raad van Commissarissen. Dan valt te verdedigen dat sprake zou zijn van een verhouding van ondergeschiktheid ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever als bedoeld in artikel 10 van de Btw-richtlijn.

4.9. Voor de opvatting dat belanghebbende zelfstandig een economische activiteit verricht, pleit dat:

- een persoon die een arbeidsovereenkomst heeft met de stichting geen lid van de Raad van Commissarissen kan zijn;
- alhoewel de Raad van Commissarissen een commissaris benoemt, de benoeming wordt geëffectueerd door een overeenkomst (van opdracht) tussen de stichting en de commissaris, omdat de stichting als rechtspersoon alleen (door tussenkomst van het bestuur van de stichting) een dergelijke overeenkomst kan sluiten en de Raad van Commissarissen als orgaan van de stichting niet;
- de stichting bij het sluiten van die overeenkomst ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden geen vrijheid heeft af te wijken van hetgeen de Raad van Commissarissen dienaangaande heeft bepaald en de stichting ook overigens geen verantwoordelijkheden draagt die eigen zijn aan die van een regulier werkgever;
- een lid van de Raad van Commissarissen binnen deze Raad onafhankelijk en kritisch moet opereren ten opzichte van de andere leden en het bestuur van de stichting (Governancecode, p.

18, randnummer III.2 en artikel 18 van de statuten), zodat buiten de ondergeschiktheid van een commissaris aan de Raad van Commissarissen ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden er overigens geen ondergeschiktheid is aan deze Raad of de stichting.

Deze omstandigheden duiden erop dat een lid van de Raad van Commissarissen alleen ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden in een ondergeschikte positie verkeert ten opzichte van de Raad van Commissarissen, maar overigens niet in een ondergeschikte positie verkeert ten opzichte van de Raad van Commissarissen of de stichting. Dan valt te verdedigen dat sprake zou zijn van het zelfstandig verrichten van economische activiteiten.

- 4.10. Het Hof is van oordeel dat er zoveel twijfel bestaat over de beantwoording van de in geschil zijnde vraag, dat het aangewezen is zich te wenden tot het HvJ. Bij de afweging zich te wenden tot het HvJ heeft het Hof mede acht geslagen op het door de staatssecretaris van Financiën tot 27 juni 2012 ingenomen standpunt en het andersluidende standpunt van de Europese Commissie in het kader van een zogenoemde inbreukprocedure (zie onder 2.4).

Slot

- 4.11. Het Hof ziet gelet op het vorenoverwogene aanleiding om op de voet van artikel 267 VWEU het Hof van Justitie van de Europese Unie te verzoeken om een prejudiciële beslissing inzake na te melden vraag.
- 4.12. Gelet op de op het Hof uit hoofde van artikel 67 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen rustende verplichting tot geheimhouding van belanghebbendes identiteit en persoonsgegevens en de identiteit van de wederpartij, gelet op de uit de Verordening (EU) 2016/679 van het Europees parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming), Pb L-119/1 voor het Hof voortvloeiende verplichting tot bescherming van belanghebbendes identiteit en persoonsgegevens, en gelet op § 21 van de 'Aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures', Pb 2016/C 439/01 (hierna: de Aanbevelingen) zal het Hof de griffier opdragen deze tussenuitspraak en het proces-verbaal van de zitting te anonimiseren en slechts een geanonimiseerd afschrift van deze stukken aan het Hof van Justitie van de Europese Unie te zenden.

Prejudiciële vraag en antwoord

- 4.13. De aan het Hof van Justitie van de Europese Unie te stellen prejudiciële vraag luidt als volgt:

Verricht een lid van de Raad van Commissarissen van een stichting, die voor zijn arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden in een ondergeschikte positie verkeert ten opzichte van deze Raad, maar overigens niet in een ondergeschikte positie verkeert ten opzichte van de Raad van Commissarissen of de stichting, zijn economische activiteiten zelfstandig in de zin van artikel 9 en artikel 10 van de Btw-richtlijn?

- 4.14. Door het Hof in de gelegenheid gesteld te reageren op het voornemen om op de voet van artikel 267 VWEU het Hof van Justitie van de Europese Unie te verzoeken om een prejudiciële beslissing en op de voorgenomen vraag heeft de Inspecteur gereageerd bij brief van 6 juni 2018 en belanghebbende bij brief van 13 juni 2018. Deze reacties geven het Hof geen aanleiding om de vraag aan te passen, omdat hetgeen de Inspecteur en belanghebbende naar voren brengen voldoende tot uitdrukking is gebracht in de rechtsoverwegingen die aan de vraag vooraf gaan.

- 4.15.

Gelet op § 17 van de Aanbevelingen zal het Hof beknopt vermelden hoe de prejudiciële vraag zijns inziens zou moeten worden beantwoord.

4.16. Voorlopig is het Hof van oordeel, dat uit artikel 10 van de Btw-richtlijn valt af te leiden dat voor het antwoord op de vraag of een lid van de Raad van Commissarissen van een stichting zijn economische activiteiten zelfstandig verricht doorslaggevend is, dat dit lid voor zijn arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden in een ondergeschikte positie verkeert ten opzichte van deze Raad, ook al verkeert dit lid overigens niet in een ondergeschikte positie ten opzichte van de Raad van Commissarissen of de stichting. Voorlopig is het Hof geneigd te oordelen dat een lid van de Raad van Commissarissen van een stichting zijn economische activiteiten niet zelfstandig verricht en hij derhalve niet als belastingplichtige kan worden aangemerkt.

4.17. Het Hof geeft het Hof van Justitie van de Europese Unie in overweging de prejudiciële vraag ontkennend te beantwoorden.

5 Beslissing

Het Hof:

- gelast dat de griffier deze tussenuitspraak en het proces-verbaal van de zitting anonimiseert en dat hij een geanonimiseerd afschrift van deze stukken (met de kopie van het procesdossier) zendt aan het Hof van Justitie van de Europese Unie;
- verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie uitspraak te doen over de volgende vraag:

Verricht een lid van de Raad van Commissarissen van een stichting, die voor zijn arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden in een ondergeschikte positie verkeert ten opzichte van deze Raad, maar overigens niet in een ondergeschikte positie verkeert ten opzichte van de Raad van Commissarissen of de stichting, zijn economische activiteiten zelfstandig in de zin van artikel 9 en artikel 10 van de 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 11.12.2006, blz. 1)?

- houdt iedere verdere beslissing aan en schorst het geding totdat het Hof van Justitie van de Europese Unie naar aanleiding van vorenstaand verzoek uitspraak heeft gedaan.

Aldus gedaan op: 21 juni 2018 door P. Fortuin, voorzitter, J. Swinkels en J.W. Verstraate, leden, in tegenwoordigheid van R.O.J.M. de Windt, griffier. De beslissing is op die datum ter openbare zitting uitgesproken en afschriften van de uitspraak zijn op die datum aangetekend aan partijen verzonden.

Rechtsmiddel

Tegen tussenbeslissingen stelt de wet geen afzonderlijk, tussentijds beroep in cassatie dan wel een ander rechtsmiddel open (artikel 28, lid 5 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen). Tegen dergelijke beslissingen van de rechtbank of het gerechtshof kan slechts worden opgekomen tegelijkertijd met het hoger beroep respectievelijk het beroep in cassatie tegen de einduitspraak,

zijnde de uitspraak waarbij het geding wordt afgedaan (vergelijk het arrest van de Hoge Raad van 14 september 2007, nr. 43 294, BNB 2008/51).