

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

21 december 2023 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 9 – Belastingplichtigen – Zelfstandig verrichte economische activiteit – Begrip ‚economische activiteit’ – Begrip ‚zelfstandig verrichten van een activiteit’ – Werkzaamheden van een lid van de raad van bestuur van een naamloze vennootschap”

In zaak C-288/22,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de tribunal d’arrondissement de Luxembourg (rechter in eerste aanleg Luxembourg, Luxembourg) bij beslissing van 26 april 2022, ingekomen bij het Hof op 29 april 2022, in de procedure

TP

tegen

Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Jürimäe, kamerpresident, N. Piçarra, M. Safjan (rapporteur), N. Jääskinen en M. Gavalec, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: K. Hötzel, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 17 mei 2023,

gelet op de opmerkingen van:

- TP, vertegenwoordigd door E. Adam, N. Le Gouellec en K. Veranneman, avocates,
- de Luxemburgse regering, vertegenwoordigd door A. Germeaux en T. Schell als gemachtigden, bijgestaan door F. Lerch, avocate,
- de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door O. Serdula, M. Smolek en J. Vlášil als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia, M. Björkland en C. Ehrbar als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 juli 2023,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 9 en 10 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen TP en de Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (dienst registratie, domeinen en btw, Luxemburg) over een door die dienst ambtshalve opgestelde aanslag voor de belasting over de toegevoegde waarde (btw) in verband met de werkzaamheden van TP als lid van de raad van bestuur van verschillende naamloze vennootschappen naar Luxemburgs recht.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn luidt:

„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;

[...]”

4 Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„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.”

5 Artikel 10 van deze richtlijn luidt:

„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.”

6 Artikel 24, lid 1, van die richtlijn bepaalt:

„Als ‚dienst’ wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is.”

7 Artikel 73 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”

Luxemburgs recht

8 Artikel 4, lid 1, van de loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (gewijzigde wet van 12 februari 1979 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”), bepaalt:

„Belastingplichtig in de zin van artikel 2 is eenieder die zelfstandig en regelmatig handelingen verricht die onder een economische activiteit vallen, ongeacht de oogmerken of resultaten en de plaats van die activiteit.

[...]”

9 Artikel 5 van de btw-wet luidt als volgt:

„Onder economische activiteit wordt verstaan alle activiteiten die erop gericht zijn inkomsten te genereren, met name de activiteiten van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw, de uitoefening van vrije beroepen en activiteiten waarbij lichamelijke of onlichamelijke zaken worden geëxploiteerd om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

10 Artikel 441¹ van de loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales (gewijzigde wet van 10 augustus 1915 betreffende handelsvennootschappen; hierna: „wet van 10 augustus 1915”) bepaalt:

„Naamloze vennootschappen worden bestuurd door tijdelijke mandatarissen – al dan niet vennoten – van wie het mandaat kan worden herroepen en die bezoldigd of onbezoldigd werken.”

11 In artikel 441² van deze wet staat te lezen:

„Er moeten ten minste drie bestuurders zijn.

[...]

Zij worden benoemd voor een bepaalde periode door de algemene vergadering van aandeelhouders; de eerste keer kunnen zij evenwel worden benoemd bij de oprichtingsakte van de vennootschap. [...]

De termijn van hun mandaat mag niet langer zijn dan zes jaar. Hun mandaat kan te allen tijde door de algemene vergadering worden herroepen.

[...]”

12 Artikel 441⁵ van die wet luidt als volgt:

„De raad van bestuur is bevoegd alle handelingen te verrichten die noodzakelijk of nuttig zijn om het maatschappelijke doel te verwezenlijken, met uitzondering van die welke door de wet of de statuten zijn voorbehouden aan de algemene vergadering. [...]

De raad van bestuur vertegenwoordigt de vennootschap tegenover derden en in rechte, als eiser of als verweerder. Procedures voor of tegen de vennootschap worden rechtsgeldig alleen in naam van de vennootschap gevoerd.

Beperkingen van de in de voorgaande alinea's aan de raad van bestuur toegekende bevoegdheden die voortvloeien uit de statuten of uit een beslissing van de bevoegde organen, kunnen niet aan derden worden tegengeworpen, zelfs niet wanneer zij worden bekendgemaakt.

De statuten kunnen echter aan een of meer bestuurders de bevoegdheid verlenen om de vennootschap bij handelingen of in rechte te vertegenwoordigen, hetzij alleen, hetzij gezamenlijk. Dit beding kan aan derden worden tegengeworpen onder de voorwaarden van titel I, hoofdstuk Vbis, van de loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises [(gewijzigde wet van 19 december 2002 betreffende het handels- en vennootschapsregister en de boekhouding en jaarrekeningen van ondernemingen)].

[...]"

13 Artikel 441⁸ van die wet luidt als volgt:

„De bestuurders gaan geen persoonlijke verplichtingen aan met betrekking tot de verbintenissen van de vennootschap.”

14 Artikel 441⁹ van de wet van 10 augustus 1915 bepaalt:

„De bestuurders, de leden van het directiecomité en de algemeen directeur zijn jegens de vennootschap overeenkomstig het gemene recht aansprakelijk voor de uitvoering van het hun verleende mandaat en voor de fouten bij hun beheer.

De bestuurders en de leden van het directiecomité zijn jegens de vennootschap of jegens derden hoofdelijk aansprakelijk voor alle schade die voortvloeit uit inbreuken op de bepalingen van deze wet of de statuten.

De bestuurders en de leden van het directiecomité worden van deze aansprakelijkheid voor inbreuken waaraan zij niet hebben deelgenomen slechts ontheven indien hen geen schuld treft en indien zij deze inbreuken hebben gemeld, in het geval van de leden van de raad van bestuur, op de eerstvolgende algemene vergadering en, in het geval van de leden van het directiecomité, tijdens de eerste vergadering van de raad van bestuur nadat zij daarvan kennis hebben gekregen.”

15 Artikel 441¹⁰ van deze wet luidt:

„De dagelijkse leiding van de vennootschap, alsmede de daarop betrekking hebbende vertegenwoordiging van de vennootschap kunnen worden gedelegeerd aan een of meer bestuurders, directeuren, zaakvoerders en andere lasthebbers – al dan niet vennoten – die alleen of gezamenlijk handelen.

Hun benoeming, de herroeping van hun mandaat en hun bevoegdheden worden geregeld bij de statuten of bij beslissing van de bevoegde organen, zonder dat de beperkingen van hun vertegenwoordigingsbevoegdheden in het kader van de dagelijkse leiding aan derden kunnen

worden tegengeworpen, ook al worden deze beperkingen bekendgemaakt.

Het beding op grond waarvan de dagelijkse leiding wordt gedelegeerd aan een of meer personen die alleen of gezamenlijk handelen, kan aan derden worden tegengeworpen onder de voorwaarden van titel I, hoofdstuk Vbis, van de gewijzigde wet van 19 december 2002 betreffende het handels- en vennootschapsregister en de boekhouding en jaarrekeningen van ondernemingen.

Bij delegatie aan een lid van de raad van bestuur is deze raad verplicht om jaarlijks verslag uit te brengen aan de gewone algemene vergadering over de bezoldigingen, vergoedingen en voordelen die aan de gedelegeerde zijn toegekend.

De aansprakelijkheid van degenen aan wie de dagelijkse leiding is gedelegeerd wordt overeenkomstig de algemene regels van het mandaat bepaald.

[...]"

16 Artikel 441¹¹ van deze wet bepaalt:

„De statuten kunnen de raad van bestuur machtigen om zijn bestuursbevoegdheden aan een directiecomité of een algemeen directeur te delegeren, zonder dat deze delegatie betrekking kan hebben op het algemene beleid van de vennootschap of op alle handelingen die krachtens andere wettelijke bepalingen aan de raad van bestuur zijn voorbehouden. Indien een directiecomité wordt ingesteld of een algemeen directeur wordt benoemd, dient de raad van bestuur toezicht uit te oefenen op dit comité of die algemeen directeur.

Het directiecomité bestaat uit verschillende personen, die al dan niet bestuurders zijn.

[...]"

Hoofddeding en prejudiciële vragen

17 TP is lid van de raad van bestuur van verschillende naamloze vennootschappen naar Luxemburgs recht en vervult in die hoedanigheid verschillende taken.

18 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat TP volgens zijn preciseringen met name tot taak heeft de verslagen van de bestuurders of vertegenwoordigers van de betrokken vennootschappen te ontvangen alsook strategische voorstellen, de keuzes van de operationele bestuurders, problemen in verband met de boekhouding van deze vennootschappen en hun dochterondernemingen en de risico's waaraan zij worden blootgesteld, te bespreken. In voorkomend geval neemt hij deel aan de voorbereiding van beslissingen die vertegenwoordigers van de betrokken vennootschappen op het niveau van de raden van bestuur van hun dochterondernemingen moeten nemen. Hij neemt ook deel aan de besluitvorming betreffende de boekhouding van de betrokken vennootschappen en betreffende de voorstellen die aan de aandeelhoudersvergaderingen moeten worden voorgelegd, aan het risicomanagement en aan de besluitvorming inzake de door deze vennootschappen te volgen strategie. Overeenkomstig de artikelen 441¹⁰ en 441¹¹ van de wet van 10 augustus 1915 wordt de dagelijkse leiding van deze vennootschappen verzekerd door een directiecomité dat bestaat uit gedelegeerd bestuurders of directeurs-bestuurders of, bij gebreke van operationele activiteiten waarvoor een directiecomité vereist is, door permanente vertegenwoordigers bij de raad van bestuur of door leden van deze raad.

19 Voor deze activiteiten heeft TP, in zijn hoedanigheid van lid van de raad van bestuur van de betrokken vennootschappen, bij beslissing van de algemene vergaderingen van aandeelhouders van die vennootschappen tantièmes ontvangen over de door deze vennootschappen behaalde winst.

20 Gelet op deze activiteiten heeft TP voor het jaar 2019 een btw-aanslag ontvangen, die op 28 juli 2020 ambtshalve is opgelegd door de dienst registratie, domeinen en btw.

21 Bij brief van 2 oktober 2020 heeft TP bij deze dienst bezwaar ingediend tegen die aanslag, waarbij hij aanvoerde dat de werkzaamheden van een lid van de raad van bestuur van een naamloze vennootschap naar Luxemburgs recht geen economische activiteit vormden in de zin van artikel 4 van de btw-wet – waarbij artikel 9 van de btw-richtlijn is omgezet – en een dergelijk lid niet de hoedanigheid van belastingplichtige verleenden.

22 Bij besluit van 23 december 2020 heeft de directeur van die dienst het bezwaar van TP afgewezen op grond dat de leden van de raad van bestuur van een naamloze vennootschap naar Luxemburgs recht, zoals TP, zelfstandig een economische activiteit verrichten en dat de tantièmes die hij in die hoedanigheid had ontvangen, bijgevolg niet waren vrijgesteld van btw-heffing.

23 Op 26 januari 2021 heeft TP bij de tribunal d'arrondissement de Luxembourg (rechter in eerste aanleg Luxemburg, Luxemburg), de verwijzende rechter, beroep tot nietigverklaring van dat besluit ingesteld.

24 Deze rechter zet uiteen dat hij voor de beslechting van het hoofdgeding in de eerste plaats moet bepalen of een natuurlijke persoon die lid is van de raad van bestuur van naamloze vennootschappen naar Luxemburgs recht, een economische activiteit in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn verricht.

25 In deze context vraagt de verwijzende rechter zich af of, gelet op de rechtspraak van het Hof inzake het begrip „economische activiteit” als bedoeld in deze bepaling, de door een dergelijke natuurlijke persoon ontvangen tantièmes de werkelijke tegenwaarde vormen voor een aan de begunstigde verleende dienst en of er een rechtstreeks verband bestaat tussen de aldus verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde.

26 In de tweede plaats preciseert de verwijzende rechter dat een natuurlijke persoon zoals TP, die lid is van de raad van bestuur van naamloze vennootschappen, naar Luxemburgs recht geen arbeidsovereenkomst met een werkgever is aangegaan of enige andere juridische band daarmee heeft in de zin van artikel 10 van de btw-richtlijn. Hij verzoekt het Hof te verduidelijken of een dergelijke persoon zijn activiteit zelfstandig verricht in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn.

27 Tegen deze achtergrond heeft de tribunal d'arrondissement de Luxembourg de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Verricht een natuurlijke persoon die lid is van de raad van bestuur van een naamloze vennootschap naar Luxemburgs recht, een ‚economische’ activiteit in de zin van artikel 9 van [de btw-richtlijn] en moeten meer in het bijzonder de door deze persoon ontvangen tantièmes worden geacht een vergoeding te zijn als tegenprestatie voor de diensten die voor deze vennootschap zijn verricht?

2) Verricht een natuurlijke persoon die lid is van de raad van bestuur van een naamloze vennootschap naar Luxemburgs recht, zijn activiteit ‚zelfstandig‘ in de zin van de artikelen 9 en 10 van [de btw-richtlijn]?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

28 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een lid van de raad van bestuur van een naamloze vennootschap naar Luxemburgs recht een economische activiteit in de zin van deze bepaling verricht.

29 In de eerste plaats dient eraan te worden herinnerd dat volgens artikel 9, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit, als „belastingplichtige” wordt beschouwd. Het begrip „economische activiteit” wordt in artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn gedefinieerd als 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.

30 Het Hof heeft gepreciseerd dat van een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn enkel sprake is wanneer een activiteit tot gevolg heeft dat een van de belastbare handelingen als bedoeld in artikel 2, lid 1, van deze richtlijn zich voordoet (zie in die zin arrest van 15 april 2021, *Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Tot die belastbare handelingen behoren volgens artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

31 Het staat weliswaar aan de verwijzende rechter om de nationale bepalingen ter omzetting van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn toe te passen op de omstandigheden van het hoofdgeding en de daartoe noodzakelijke feitelijke beoordelingen en juridische kwalificaties te verrichten, maar het Hof kan in zijn prejudiciële beslissing preciseringen geven om de nationale rechter bij zijn uitlegging te leiden (arrest van 22 november 2017, *Cussens e.a.*, C-251/16, EU:C:2017:881, punt 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 In het onderhavige geval blijkt weliswaar uit de stukken van het dossier waarover het Hof beschikt, met name uit de in punt 18 hierboven in herinnering gebrachte taken van TP, dat laatstgenoemde een dienst heeft verricht in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn, maar de verwijzende rechter vraagt zich af of deze dienst onder bezwarende titel is verricht en meer bepaald of de door een lid van de raad van bestuur van verschillende naamloze vennootschappen ontvangen tantièmes kunnen worden beschouwd als een vergoeding die wordt verkregen als tegenprestatie voor de diensten die voor deze vennootschappen zijn verricht.

33 In dit verband zij eraan herinnerd dat er voor de kwalificatie van een dienstverrichting als verrichting „onder bezwarende titel” in de zin van bovengenoemde bepaling enkel een rechtstreeks verband hoeft te bestaan tussen de verrichte dienst en de door de belastingplichtige daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie. Een dergelijk rechtstreeks verband bestaat wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat in het kader waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de ten behoeve van de ontvanger verrichte

dienst (arrest van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 Wat dit laatste betreft, zij eraan herinnerd dat de vergoeding in een redelijke verhouding tot de verrichte dienst moet staan om als de werkelijke tegenwaarde voor de verrichte dienst te kunnen worden beschouwd, in die zin dat zij de verrichte of te verrichten diensten niet slechts ten dele mag vergoeden in die mate dat het rechtstreekse verband tussen deze diensten en de tegenprestatie wordt verbroken (zie in die zin arrest van 2 juni 2016, Lajvér, C?263/15, EU:C:2016:392, punt 49). Het feit dat een economische handeling wordt verricht tegen een prijs die hoger of lager is dan de kostprijs en dus tegen een hogere of lagere prijs dan de normale marktprijs, is evenwel niet relevant voor de kwalificatie van deze handeling als „verrichting onder bezwarende titel”. Een dergelijke omstandigheid kan namelijk niet afdoen aan het rechtstreekse verband tussen de verrichte of te verrichten diensten en de ontvangen of te ontvangen tegenprestatie waarvan het bedrag vooraf volgens duidelijk afgebakende criteria wordt bepaald (zie in die zin arresten van 12 mei 2016, Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën, C?520/14, EU:C:2016:334, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punt 43).

35 Bovendien kan de vergoeding worden vastgesteld naarmate een dienstverrichter zijn werkzaamheden ontplooit, voor zover de wijze van vaststelling voorzienbaar is en waarborgt dat de dienstverrichter in beginsel voor de door hem verrichte diensten zal worden betaald (zie in die zin arrest van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punt 44).

36 Voorts wordt het rechtstreekse verband tussen de prestatie en de tegenprestatie verbroken wanneer de vergoeding op volstrekt vrijwillige en willekeurige wijze wordt toegekend, zodat het bedrag ervan in de praktijk onmogelijk is vast te stellen (zie in die zin arrest van 3 maart 1994, Tolsma, C?16/93, EU:C:1994:80, punt 19), of wanneer het bedrag van de vergoeding moeilijk kwantificeerbaar of onzeker is in het licht van de omstandigheden rond de vaststelling ervan (zie in die zin arrest van 10 november 2016, Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, punt 35).

37 In casu heeft TP weliswaar geen schriftelijke overeenkomst over zijn vergoeding gesloten met de naamloze vennootschappen waarvan hij lid van de raad van bestuur is, maar uit de gegevens van het dossier waarover het Hof beschikt blijkt dat TP als tegenprestatie voor zijn werkzaamheden als lid van de raad van bestuur een vergoeding heeft ontvangen die de vorm lijkt te hebben aangenomen van ofwel tantièmes die door de algemene vergaderingen van aandeelhouders zijn toegekend op basis van de door de betrokken naamloze vennootschappen behaalde winst, ofwel, zoals TP ter terechtzitting voor het Hof heeft verklaard, een forfaitair bedrag.

38 Dienaangaande lijkt het rechtstreekse verband tussen de vergoeding en de activiteit vast te staan in het geval van een vergoeding in de vorm van een vooraf vastgesteld forfaitair bedrag. De omstandigheid dat een vergoeding niet wordt bepaald op basis van individuele prestaties, maar forfaitair op jaarbasis, doet op zich namelijk niet af aan het rechtstreekse karakter van het verband tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie [arresten van 22 februari 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C?182/17, EU:C:2018:91, punt 37, en 13 juni 2019, IO (Btw – Werkzaamheden als lid van een raad van commissarissen), C?420/18, EU:C:2019:490, punt 25].

39 Indien de vergoeding van TP de vorm van tantièmes heeft aangenomen, zal de verwijzende rechter, gelet op de in de punten 33 tot en met 36 hierboven aangehaalde rechtspraak, moeten nagaan of in het geval dat de betrokken naamloze vennootschap geen of weinig winst maakt, de algemene vergadering van aandeelhouders van die vennootschap TP alsnog een bedrag aan

tantièmes kan toekennen op basis van andere factoren, welk bedrag objectief kan worden geacht in overeenstemming te zijn met de door TP verrichte dienst.

40 Wat voorts de omstandigheid betreft dat de tantièmes worden toegekend door de algemene vergadering van aandeelhouders van de betrokken vennootschap en zelfs wanneer een dergelijke vergadering naar Luxemburgs recht niet dient te worden beschouwd als een orgaan van deze vennootschap, maar wel als een derde of een entiteit die daarvan losstaat, moet eraan worden herinnerd dat voor de kwalificatie van een dienstverrichting als verrichting „onder bezwarende titel” in de zin van de btw-richtlijn niet vereist is – zoals ook duidelijk volgt uit de bewoordingen van artikel 73 van deze richtlijn – dat de tegenprestatie van die dienstverrichting rechtstreeks wordt verkregen van de ontvanger van de dienst, aangezien de tegenprestatie ook kan worden verkregen van een derde (zie in die zin arrest van 15 april 2021, *Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 In de tweede plaats volgt uit de rechtspraak van het Hof dat het bestaan van een dergelijke dienstverrichting niet volstaat om vast te stellen dat er sprake is van een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van die richtlijn (arrest van 12 mei 2016, *Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, punt 28), maar dat ook aan andere criteria moet zijn voldaan.

42 Uit de in punt 29 hierboven in herinnering gebrachte definitie van het begrip „economische activiteit” blijkt namelijk dat dit begrip een ruime werkingssfeer heeft, alsook dat het een objectief karakter heeft, in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat ervan. Een activiteit wordt aldus in het algemeen als economisch gekwalificeerd wanneer zij van permanente aard is en wordt uitgevoerd tegen een vergoeding die wordt ontvangen door degene die de transactie uitvoert (arrest van 15 april 2021, *Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak), hetgeen impliceert dat de vergoeding op zich duurzaam moet zijn [zie in die zin arresten van 13 december 2007, *Götz*, C-408/06, EU:C:2007:789, punt 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak; 13 juni 2019, *IO (Btw – Werkzaamheden als lid van een raad van commissarissen)*, C-420/18, EU:C:2019:490, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 15 april 2021, *Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, punt 55].

43 Om vast te stellen of een dienstverrichting is verricht tegen vergoeding zodat zij moet worden aangemerkt als economische activiteit, moeten alle omstandigheden waaronder deze verrichting plaatsvindt worden onderzocht (arrest van 15 april 2021, *Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 In dat verband dient in herinnering te worden gebracht dat het vergelijken van de omstandigheden waarin de betrokkene de betreffende dienst verricht, met die waarin dit type dienst in de regel wordt verricht, dus een van de methoden kan zijn waarmee kan worden bepaald of de desbetreffende activiteit een economische activiteit vormt (arrest van 12 mei 2016, *Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Tevens kan relevant zijn of het bedrag van de vergoeding wordt bepaald aan de hand van criteria die waarborgen dat dit bedrag volstaat om de bedrijfskosten van de verrichter te dekken (arrest van 15 april 2021, *Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 Gelet op deze rechtspraak moet worden geoordeeld dat de benoeming van een natuurlijke persoon, zoals TP, tot lid van de raad van bestuur van een naamloze vennootschap naar

Luxemburgs recht voor een hernieuwbaar mandaat van maximaal zes jaar, de werkzaamheden van dat lid een permanent karakter verleent. De omstandigheid dat een dergelijk mandaat ad nutum kan worden herroepen – dat wil zeggen op elk moment en zonder motivering – en dat de houder ervan eveneens op elk moment daarvan afstand kan doen, kan op zich niet tot gevolg hebben dat deze activiteit haar permanente karakter verliest, aangezien van meet af aan een maximumduur van zes jaar aan dat mandaat is verbonden.

46 Door de duurtijd van zes jaar van het mandaat kan de in de vorm van tantièmes toegekende vergoeding eveneens duurzaam van aard zijn [zie in die zin arrest van 13 juni 2019, IO (Btw – Werkzaamheden als lid van een raad van commissarissen), C-420/18, EU:C:2019:490, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak]. Om deze duurzame aard te behouden, is het evenwel van belang dat, ingeval de tantièmes worden toegekend op basis van de door de betrokken vennootschap behaalde winst, de tantièmes ook kunnen worden toegekend aan de leden van de raad van bestuur in de boekjaren waarin de vennootschap geen winst heeft gemaakt.

47 Gelet op een en ander dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een lid van de raad van bestuur van een naamloze vennootschap naar Luxemburgs recht een economische activiteit in de zin van deze bepaling verricht indien dit lid ten behoeve van deze vennootschap diensten onder bezwarende titel verricht en deze werkzaamheden een permanent karakter hebben en worden verricht tegen een vergoeding waarvan de wijze van vaststelling voorzienbaar is.

Tweede vraag

48 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 9, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de werkzaamheden van een lid van de raad van bestuur van een naamloze vennootschap naar Luxemburgs recht zelfstandig worden verricht in de zin van deze bepaling.

49 Vooraf moet worden opgemerkt dat uit de gegevens van het dossier waarover het Hof beschikt, blijkt dat TP geen beslissende stem had in de raden van bestuur van de naamloze vennootschappen waarvan hij lid was, en dat hij noch de vertegenwoordiging of de dagelijkse leiding van deze vennootschappen in de zin van artikel 441^o10 van de wet van 10 augustus 1915 op zich nam noch deel uitmaakte van een directiecomité als bedoeld in artikel 441^o11 van die wet. Het is dus in het licht van deze omstandigheden dat het Hof de vraag zal onderzoeken of werkzaamheden als die van TP al dan niet zelfstandig worden verricht.

50 Tevens dient te worden gepreciseerd dat, overeenkomstig de vaststellingen van de verwijzende rechter en niettegenstaande de formulering van de tweede vraag door deze rechter, deze vraag enkel in het licht van artikel 9 van de btw-richtlijn en niet in het licht van artikel 10 moet worden beoordeeld. Zoals de advocaat-generaal in essentie in de punten 23 en 39 van haar conclusie heeft opgemerkt, is de in artikel 10 van deze richtlijn genoemde verhouding van ondergeschiktheid namelijk slechts een relevant criterium wanneer wordt nagegaan of een economische activiteit zelfstandig wordt verricht in de zin van artikel 9, lid 1, van die richtlijn.

51 Tegen de achtergrond van deze voorafgaande verduidelijkingen blijkt uit de rechtspraak van het Hof over dit artikel 9 dat, om te beoordelen of iemand zelfstandig een economische activiteit uitoefent, moet worden nagegaan of er sprake is van een verhouding van ondergeschiktheid in de uitoefening van die activiteit [arrest van 13 juni 2019, IO (Btw – Werkzaamheden als lid van een raad van commissarissen), C-420/18, EU:C:2019:490, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

52 Om te bepalen of er sprake is van een dergelijke ondergeschiktheidsverhouding moet

worden nagegaan of de betrokken persoon zijn activiteiten in eigen naam, voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid verricht en of hij het aan die activiteiten verbonden bedrijfsrisico draagt. Om vast te stellen of de betrokken activiteiten zelfstandig worden verricht, heeft het Hof aldus in aanmerking genomen dat de betrokkene op geen enkele wijze hiërarchisch ondergeschikt was, en dat hij voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid handelt, vrijelijk zijn werkwijze bepaalt en zelf de vergoedingen ontvangt waaruit hij zijn inkomen haalt [arrest van 13 juni 2019, IO (Btw – Werkzaamheden als lid van een raad van commissarissen), C-420/18, EU:C:2019:490, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

53 In casu staat het aan de verwijzende rechter om na te gaan of TP vrijelijk zijn werkwijze heeft bepaald en zelf de vergoedingen heeft ontvangen waaruit hij zijn inkomen haalt.

54 Wat de vraag naar de verhouding van hiërarchische ondergeschiktheid betreft, vormt de omstandigheid dat een lid van de raad van bestuur in het kader van zijn werkzaamheden bestaande in adviesverlening en beraadslaging binnen deze raad van bestuur vrij is om de door hem gewenste voorstellen en adviezen aan deze raad voor te leggen en naar eigen goeddunken binnen de raad van bestuur te stemmen, een aanwijzing voor het ontbreken van een dergelijke verhouding. Dit is het geval zelfs indien dit lid zich moet voegen naar de beslissingen van die raad, aangezien zijn taken, zoals die welke in punt 18 van het onderhavige arrest in herinnering zijn gebracht, in wezen niet erin bestaan de beslissingen van een dergelijke raad toe te passen of uit te voeren maar voorstellen aan te brengen en adviezen uit te brengen, alsook samen met de andere leden van de betrokken raden van bestuur de beslissingen van deze raden voor te bereiden en vast te stellen.

55 Wat de vraag betreft of een dergelijk lid van een raad van bestuur in eigen naam, voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid heeft gehandeld, moet in het bijzonder rekening worden gehouden met de regels van nationaal recht inzake de verdeling van de verantwoordelijkheden tussen de leden van de raad van bestuur en de betrokken vennootschap. Zoals de advocaat-generaal in de punten 33 en 34 van haar conclusie in wezen heeft opgemerkt, wijst het feit dat een dergelijke verdeling van de verantwoordelijkheden op vergelijkbare of gelijkwaardige wijze voorkomt in de betrekkingen tussen een werknemer en zijn werkgever, erop dat dergelijke leden niet onder hun eigen verantwoordelijkheid handelen. Hetzelfde geldt wanneer de op hen toepasselijke aansprakelijkheidsregeling slechts accessoir is aan de aansprakelijkheidsregeling die op de vennootschap of de raad van bestuur als orgaan van de vennootschap van toepassing is.

56 Indien na afloop van deze verificaties blijkt dat het lid van de raad van bestuur niet onder zijn eigen verantwoordelijkheid handelt, moet ook worden geoordeeld dat deze persoon veeleer handelt voor rekening van die raad en, meer in het algemeen, van de vennootschap waarvan de raad van bestuur een orgaan vormt, zelfs al lijkt hij in eigen naam te handelen wanneer hij adviezen of voorstellen aan de raad van bestuur voorlegt en wanneer hij deelneemt aan de stemmingen. Die adviezen, voorstellen en stemmingen – waarvoor in de eerste plaats de vennootschap aansprakelijk kan worden gesteld – moeten immers in het belang en voor rekening van de vennootschap worden geformuleerd.

57 Wat de vraag betreft of een lid van de raad van bestuur van een naamloze vennootschap naar Luxemburgs recht het aan zijn activiteit verbonden bedrijfsrisico draagt, moet worden verduidelijkt dat – zoals blijkt uit punt 43 van het arrest van 13 juni 2019, IO (Btw – Werkzaamheden als lid van een raad van commissarissen) (C-420/18, EU:C:2019:490), en uit de in dat punt aangehaalde rechtspraak – het door het Hof in zijn rechtspraak bedoelde bedrijfsrisico steeds betrekking heeft op het bedrijfsrisico dat rechtstreeks wordt gelopen door de persoon met betrekking tot welke moet worden beoordeeld of hij zelfstandig een economische activiteit verricht.

Bijgevolg is het bedrijfsrisico waaraan een dergelijke vennootschap wordt blootgesteld als gevolg van de beslissingen van de raad van bestuur waarvan een dergelijke persoon lid is, niet relevant.

58 Na deze verduidelijking moet worden vastgesteld dat wanneer een persoon als TP zijn deskundigheid en knowhow inbrengt in de raad van bestuur van een vennootschap en deelneemt aan de stemmingen binnen die raad, hij niet het aan zijn eigen activiteit verbonden bedrijfsrisico draagt aangezien, zoals de advocaat-generaal in de punten 33 en 36 tot en met 38 van haar conclusie in essentie heeft opgemerkt, de vennootschap zelf de negatieve gevolgen van de beslissingen van de raad van bestuur zal moeten dragen en dus het bedrijfsrisico draagt dat voortvloeit uit de werkzaamheden van de leden van die raad.

59 Een dergelijke vaststelling geldt in het bijzonder wanneer, zoals in het hoofdgeding, uit het nationale rechtskader blijkt dat de leden van de raad van bestuur geen persoonlijke verplichtingen aangaan met betrekking tot de schulden van de vennootschap. Zij geldt zelfs wanneer het bedrag van de vergoeding die het lid van de raad van bestuur in de vorm van tantièmes ontvangt, afhangt van de door de vennootschap behaalde winst. Dit lid draagt namelijk hoe dan ook geen verliesrisico in verband met zijn activiteit als lid van de raad van bestuur, aangezien de deelneming in de winst van de vennootschap niet kan worden gelijkgesteld met het dragen van een eigen winst- en verliesrisico. Bovengenoemde vaststelling geldt a fortiori wanneer de tantièmes door de algemene vergadering van aandeelhouders worden toegekend in de vorm van een forfaitair bedrag dat zelfs wordt betaald wanneer de vennootschap verlies lijdt of in staat van gerechtelijke vereffening verkeert.

60 Gelet op een en ander dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 9, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de werkzaamheden van een lid van de raad van bestuur van een naamloze vennootschap naar Luxemburgs recht niet zelfstandig worden verricht in de zin van deze bepaling, wanneer dit lid – ondanks het feit dat het vrijelijk zijn werkwijze bepaalt, zelf de vergoedingen ontvangt waaruit het zijn inkomen haalt, in eigen naam handelt en niet aan een hiërarchische verhouding van ondergeschiktheid is onderworpen – niet voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid handelt en niet het aan zijn activiteit verbonden bedrijfsrisico draagt.

Kosten

61 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

moet aldus worden uitgelegd dat

een lid van de raad van bestuur van een naamloze vennootschap naar Luxemburgs recht een economische activiteit in de zin van deze bepaling verricht indien dit lid ten behoeve van deze vennootschap diensten onder bezwarende titel verricht en deze werkzaamheden een permanent karakter hebben en worden verricht tegen een vergoeding waarvan de wijze van vaststelling voorzienbaar is.

2) Artikel 9, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112

moet aldus worden uitgelegd dat

de werkzaamheden van een lid van de raad van bestuur van een naamloze vennootschap naar Luxemburgs recht niet zelfstandig worden verricht in de zin van deze bepaling, wanneer dit lid – ondanks het feit dat het vrijelijk zijn werkwijze bepaalt, zelf de vergoedingen ontvangt waaruit het zijn inkomen haalt, in eigen naam handelt en niet aan een hiërarchische verhouding van ondergeschiktheid is onderworpen – niet voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid handelt en niet het aan zijn activiteit verbonden bedrijfsrisico draagt.

ondertekeningen

* Procestaal: Frans.