

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 13 juli 2023 (1)

Zaak C-288/22

TP

tegen

Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA

[verzoek van de Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (rechter in eerste aanleg Luxembourg, Luxembourg) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EU – Belastbare handelingen – Belastingplichtige – Begrip ‚zelfstandige economische activiteit’ – Typologische benadering – Werkzaamheden van een lid van de raad van bestuur van een rechtspersoon – Beginsel van neutraliteit van de rechtsvorm”

I. Inleiding

1. Met dit verzoek om een prejudiciële beslissing rijst de vraag, die zeer verschillend wordt beantwoord(2) in de lidstaten van de Europese Unie, of de vergoeding van een bestuurder van een vennootschap voor zijn activiteiten *als lid van een orgaan van een rechtspersoon* een vergoeding vormt voor een zelfstandige economische activiteit in de zin van het btw-recht. Terwijl de meeste lidstaten deze vergoeding niet als vergoeding voor een zelfstandige economische activiteit beschouwen, is dit in zes lidstaten onder bepaalde voorwaarden en in één lidstaat (Luxemburg) in het algemeen wel het geval, zij het ook pas sinds 2016(3). In Luxemburg moet het lid van het orgaan dus btw afdragen en btw in rekening brengen aan de rechtspersoon van wiens orgaan hij lid is.

2. In dit verband rijst ten eerste opnieuw(4) de vraag of een activiteit van een orgaan tegen vergoeding als een zelfstandige economische activiteit moet worden beschouwd. Deze vraag is in de eerdere zaken alleen voor een lid van een raad van commissarissen en een directeur (in zoverre ontkennend) beantwoord, maar niet voor een lid van een raad van bestuur.

3. Ten tweede rijst de vraag wat de reikwijdte is van het beginsel van rechtsvormneutraliteit in het btw-recht. De betrokken persoon ontvangt de vergoeding alleen omdat hij of zij heeft gehandeld als lid van een orgaan van de rechtspersoon (een andere belastingplichtige). Voor veel

rechtsvormen zijn dergelijke organen bij wet voorgeschreven. Belastingplichtigen die zonder dit orgaan kunnen, hoeven deze btw-last niet te dragen.

4. Aldus is de btw-last voor een onderneming afhankelijk van de gekozen rechtsvorm. In principe kan de belastingplichtige (hier de rechtspersoon) de gedragen btw via de aftrek van voorbelasting verminderen. Maar niet elke belastingplichtige heeft recht op de volledige aftrek van voorbelasting. Deze vraag is daarom met name relevant voor belastingplichtigen die (ook) belastingvrije handelingen in een later stadium verrichten. Hier leidt de belastingplicht van de activiteit van een lid van hun orgaan tot een extra en uiteindelijke kostenlast.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

5. De toepasselijke Unierechtelijke bepalingen zijn vervat in richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”).(5)

6. In artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn wordt de „belastingplichtige” als volgt gedefinieerd:

„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.”

7. Artikel 10 van de btw-richtlijn heeft betrekking op „loontrekkenden en andere personen” en luidt als volgt:

„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.”

B. Luxemburgs recht

8. Luxemburg heeft de btw-richtlijn omgezet bij de wet van 12 februari 1979 inzake de belasting over de toegevoegde waarde. Artikel 4, lid 1, van deze wet bepaalt dat als belastingplichtige wordt beschouwd eenieder die zelfstandig en regelmatig handelingen verricht in het kader van een algemene economische activiteit, ongeacht het oogmerk, het resultaat en de plaats van de activiteit.

III. Feiten en prejudiciële procedure

9. Advocaat TP (hierna: „TP”) is lid van de raad van bestuur van verschillende naamloze vennootschappen naar Luxemburgs recht.(6) Als lid van deze raden neemt hij deel aan de vorming van besluiten inzake de boekhouding, het risicomanagement en de door de betrokken groep te volgen strategie en stelt hij mede voorstellen op die aan de aandeelhoudersvergaderingen worden voorgelegd.

10. De dagelijkse leiding van twee van de vennootschappen is in handen van een directiecomité dat bestaat uit gedelegeerd bestuurders of directeurs-bestuurders. De twee andere ondernemingen verrichten geen werkzaamheden waarvoor een directiecomité nodig is.

11. Volgens TP is in artikel 441²⁸ van de Loi concernant les sociétés commerciales (wet inzake handelsvennootschappen) het beginsel neergelegd dat „bestuurders geen persoonlijke verplichtingen aangaan met betrekking tot de verbintenissen van de vennootschap”. De bestuurder kan volgens TP slechts persoonlijk aansprakelijk worden gehouden wanneer hij kennelijk buiten de grenzen van toelaatbaar gedrag treedt, zodat de onrechtmatige handeling losstaat van zijn daarmee verbonden functie.

12. Bovendien worden besluiten van de vennootschap meestal door werknemers van de vennootschap ten uitvoer gelegd, en niet door bestuurders afzonderlijk. Indien bestuurders individuele taken buiten de werkzaamheden van het collegiale orgaan vervullen en voor deze specifieke werkzaamheden worden bezoldigd, handelen zij in een andere hoedanigheid dan als lid van het collegiale orgaan. De raad van bestuur bespreekt de mogelijke opties collectief en neemt besluiten, waarbij het standpunt van een individueel lid lijnrecht tegenover dat van het collegiale orgaan kan staan.

13. TP is van mening dat zijn vergoeding als lid van de raad van bestuur niet onderworpen is aan de btw. Hij legt uit dat hij zijn werkzaamheden niet zelfstandig verricht, maar als lid van een collegiaal orgaan. Dit orgaan vertegenwoordigt de rechtspersoon, zodat de collectief verleende dienst geacht wordt door de vennootschap zelf te zijn verricht.

14. Op 28 juli 2020 heeft de Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (dienst registratie, domeinen en btw; hierna: „btw-dienst”) btw geheven over de vergoedingen die TP in 2019 als bestuurder had ontvangen. Bij besluit van 23 december 2020 is de geheven belasting bevestigd op grond dat bestuurders van een vennootschap zelfstandig een economische activiteit verrichten, aangezien deze activiteit permanent is en de bestuurder hiervoor als tegenprestatie een vergoeding ontvangt.

15. Volgens de btw-dienst vloeit de permanente aard van de activiteit voort uit het feit dat bestuurders worden benoemd voor een termijn van ten hoogste zes jaar. TP ontvangt een vergoeding die wordt vastgesteld door de algemene vergadering van aandeelhouders op voorstel van de raad van bestuur. De vergoeding, die waarschijnlijk deels ook werd betaald in de vorm van tantièmes, betekent volgens de btw-dienst dat bestuurders, indien zij geen aandeelhouders zijn, er belang bij hebben dat de vennootschap goede resultaten boekt. Het arrest van 13 juni 2019, IO (Belasting over de toegevoegde waarde – werkzaamheden als lid van de raad van commissarissen) (C-420/18, EU:C:2019:490), waarop TP zich beroept, heeft enkel betrekking op werkzaamheden van een lid van de raad van commissarissen van een stichting naar Nederlands recht in de door de verwijzende rechter uiteengezette context, en kan niet op de onderhavige zaak worden toegepast, aldus de btw-dienst.

16. Op 26 januari 2021 heeft TP beroep tot nietigverklaring van de belastingaanslag ingesteld. De bevoegde rechter, de Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (rechter in eerste aanleg Luxemburg, Luxemburg), heeft benadrukt dat hij, bij gebrek aan meer gedetailleerde informatie over de vennootschappen en de door hen betaalde vergoedingen, ervan uitging dat de tantièmes van TP afkomstig waren van de winst van de naamloze vennootschappen naar Luxemburgs recht waarvan hij lid van de raad van bestuur was, en dat deze tantièmes hem waren toegekend bij besluit van de algemene vergadering van aandeelhouders. De verwijzende rechter heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof van Justitie krachtens artikel 267 VWEU twee 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 artikel 9 en artikel 10 van [de btw-richtlijn]?”

17. In de procedure bij het Hof hebben TP, het Groothertogdom Luxemburg, De Tsjechische Republiek en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend en, met uitzondering van Tsjechië, ook deelgenomen aan de terechtzitting van 17 mei 2023.

IV. Juridische beoordeling

A. Prejudiciële vragen en verloop van het onderzoek

18. Met de twee prejudiciële vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter te vernemen of de vergoeding die een bestuurder voor zijn werkzaamheden als lid van een orgaan van een rechtspersoon ontvangt, een vergoeding vormt voor een zelfstandige economische activiteit in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn.

19. Zo rijst opnieuw(7) de vraag wanneer een bezoldigde activiteit van een orgaan van een rechtspersoon als een economische activiteit moet worden beschouwd en wanneer deze activiteit zelfstandig wordt verricht. Beide aspecten samen leiden ertoe dat de handelende persoon wordt beschouwd als een belastingplichtige die de btw moet innen en afdragen (zie onder B.).

20. Bij het onderzoek van deze vraag moet in gedachten worden gehouden dat rechtspersonen alleen via hun organen kunnen handelen. Mocht het handelen als orgaan voor een rechtspersoon voldoende zijn om uit te gaan van een zelfstandige economische activiteit, dan zullen rechtspersonen die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben, belast worden met extra btw, die zij alleen vanwege deze rechtsvorm moeten dragen. Dit betreft met name ondernemingen die belastingvrije handelingen in een later stadium uitvoeren (zoals ziekenhuizen, woningverhuurbedrijven, banken en verzekeringsmaatschappijen).

21. Een onderneming met een rechtsvorm die het zonder een dergelijk orgaan kan stellen, hoeft deze btw niet te betalen en hoeft deze ook niet door te rekenen aan de eindklanten. Het antwoord op de hierboven gestelde vraag heeft dus ook betrekking op het beginsel van neutraliteit van de rechtsvorm in het btw-recht (zie onder C).

B. Het lid van een raad van bestuur als belastingplichtige

1. *Typologische benadering voor het bepalen van de belastingplichtige*

22. Een lid van een raad van bestuur kan alleen als belastingplichtige in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn worden aangemerkt als hij met deze werkzaamheden in het kader van zijn lidmaatschap overeenkomstig lid 1, eerste alinea, „op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”. In artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn wordt uitgelegd wanneer een activiteit als een „economische activiteit” wordt beschouwd. Als aan de voorwaarden van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn is voldaan, is de betrokkene een belastingplichtige.

23. In dit verband verduidelijkt artikel 10 van de btw-richtlijn slechts dat loontrekkenden niet tevens als belastingplichtigen moeten worden aangemerkt. Deze declaratoire werking – de Commissie spreekt in haar schriftelijke opmerkingen van een verduidelijking – vloeit reeds voort uit de formulering dat het zelfstandig verrichten van een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn dergelijke personen van belastingheffing uitsluit. Bijgevolg is de te beantwoorden rechtsvraag beperkt tot de vraag of aan de vereisten van artikel 9, lid 1, is voldaan. De in artikel 10 van de btw-richtlijn vermelde verhouding van ondergeschiktheid is derhalve slechts een criterium dat mede moet worden onderzocht wanneer wordt nagegaan of er sprake is van een zelfstandige economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn.

24. Volgens artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn omvat het begrip „economische activiteit” die zelfstandig moet worden verricht, 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. Volgens de rechtspraak van het Hof blijkt uit deze formulering dat het begrip „economische activiteit” 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.(8)

25. Uit de rechtspraak van het Hof volgt ook dat, om vast te stellen of een dienstverrichting is verricht tegen vergoeding, zodat zij moet worden aangemerkt als een economische activiteit, *alle omstandigheden* waaronder zij plaatsvindt moeten worden onderzocht.(9) Dit wordt bevestigd door de bewoordingen van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn. Het omschrijft de economische activiteit die ertoe leidt dat een persoon als belastingplichtige wordt beschouwd, met verschillende specifieke beroepen en daarmee „gelijkgestelde beroepen” waarvan de activiteiten als economische activiteit worden beschouwd.

26. Gelet op de moeilijkheid om het begrip zelfstandige economische activiteit van een belastingplichtige nauwkeurig te definiëren, worden met de omschrijving van de noodzakelijke economische activiteit aan de hand van typische beroepsklassen („fabrikant, handelaar, dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen”) de contouren getekend van het begrip ‚belastingplichtige’ en de daarvoor noodzakelijke zelfstandige economische activiteit. In tegenstelling tot een abstract begrip heeft een typologische omschrijving een meer open karakter.(10) De indeling in een type behoeft niet door logisch-abstracte subsumptie te worden vastgesteld, maar kan worden bepaald aan de hand van de mate van gelijkenis met de oorspronkelijke klasse (het archetype). Die indeling vereist dat een totaalbeeld van het individuele geval wordt gevormd, rekening houdend met de in het economische verkeer gebruikelijke opvattingen.

27. Deze typologische benadering heeft het Hof inmiddels uitdrukkelijk bevestigd in zijn meest

recente rechtspraak. Daar verklaart het Hof in verband met artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn dat alle omstandigheden waaronder de activiteit plaatsvindt, moeten worden onderzocht. Daarbij moet per geval een beoordeling gebeuren tegen de achtergrond van hetgeen de typische gedraging zou zijn van een ondernemer die op het betrokken gebied actief is.(11)

28. Het Hof had al een vergelijkbare typologische benadering gevolgd in het arrest Gemeente Borsele(12) en daarvóór in het arrest Enkler(13). Reeds volgens vroegere rechtspraak moet de doorslaggevende factor voor de hoedanigheid van belastingplichtige zijn of de hoogte van de vergoeding wordt bepaald aan de hand van criteria die waarborgen dat het bedrag volstaat om de bedrijfskosten van de dienstverrichter te dekken.(14) Hetzelfde geldt voor de hoogte van het bedrag van de opbrengsten, en andere elementen, zoals de omvang van het cliëntèle.(15) Van belang is ook dat de door de ontvangers van de betrokken prestaties betaalde bijdragen slechts een klein deel van de totale door de dienstverrichters gemaakte bedrijfskosten beoogden te dekken.(16)

29. Ook al heeft het Hof zich tot nu toe voornamelijk gericht op het bestaan van een economische activiteit, er is geen reden om deze benadering niet uit te breiden naar het kenmerk van de zelfstandigheid. In artikel 9, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn is tenslotte sprake van een economische activiteit die zelfstandig wordt verricht, en vervolgens wordt in de tweede alinea verwezen naar beroepen die gewoonlijk zelfstandig worden uitgeoefend (bijvoorbeeld de vrije beroepen). Tot slot geeft artikel 10 van de btw-richtlijn voorbeelden (loontrekkenden en andere personen in een verhouding van ondergeschiktheid) waarin dit niet het geval is.

30. Bij nadere beschouwing lag een dergelijke typologische benadering waarschijnlijk ook ten grondslag aan de reeds genoemde uitspraak van het Hof over de zelfstandige economische activiteit van een lid van een raad van commissarissen van een vennootschap dat daarvoor een vergoeding ontving. Per saldo vergeleek het Hof deze activiteit met die van een typische belastingplichtige en oordeelde het dat er geen sprake was van een zelfstandige economische activiteit gelet op de bijzondere kenmerken van het geval (vergoeding niet afhankelijk van zijn deelname aan vergaderingen of van zijn feitelijk gewerkte uren, geen economisch bedrijfsrisico, gering en vast forfaitair bedrag).(17)

31. Als deze benadering wordt toegepast, wordt een typische activiteit van een zelfstandige belastingplichtige gekenmerkt door het feit dat hij – zoals het Hof al heeft verduidelijkt(18) – zijn eigen economische risico neemt. Een typische belastingplichtige – waar artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn van uitgaat – draagt in zoverre een verlies- en winst risico voor eigen rekening. Hij beslist dan ook zelf – en niet iemand anders – over de omvang van zijn activiteit. Zijn succes of falen is voor eigen rekening en in zoverre neemt hij zijn eigen economisch initiatief. Hij beslist welke risico's hij neemt en hoeveel van zijn tijd hij in het ene of het andere project wil investeren. Deze tijdsbesteding en de kwaliteit van de activiteit worden meestal ook weerspiegeld in de hoogte van zijn vergoeding. Dit is bijvoorbeeld niet het geval bij een loontrekkende, aangezien alleen de werkgever het economische bedrijfsrisico draagt en het economische initiatief neemt.

32. In het onderhavige geval lijkt het derhalve twijfelachtig – zoals ook Tsjechië in zijn schriftelijke opmerkingen stelt – om uit te gaan van een zelfstandige economische activiteit van TP als lid van een orgaan van een rechtspersoon. Uiteindelijk moet de verwijzende rechter dit echter beslissen op basis van de door hem te verrichten algehele afweging.

33. Ten eerste ontvangt TP zijn vergoeding niet voor zijn eigen activiteit (bijvoorbeeld als gemandateerde advocaat die dan ook de overeenkomstige aansprakelijkheid op zich neemt als zijn advies onjuist was), maar als lid van een collectief orgaan. Bijgevolg is niet hij persoonlijk aansprakelijk, maar in eerste instantie alleen het orgaan waarvan hij lid is.(19) Het beginsel dat is vastgelegd in artikel 441⁷⁸ van de wet inzake handelsvennootschappen lijkt ook in die zin te

moeten worden opgevat. Op grond daarvan hebben de leden van de raad van bestuur geen persoonlijke verplichtingen met betrekking tot de verbintenissen van de vennootschap. Daarmee lijkt het uitgesloten dat de betrokkene het risico zelf draagt.

34. De aansprakelijkheid wegens onrechtmatige daad, die ook op een lid van een bestuursorgaan rust, kan in dit verband geen beslissende rol spelen. Dit komt omdat deze aansprakelijkheid in principe elke persoon kan treffen. Het feit dat ook een loontrekkende wegens onrechtmatige daad aansprakelijk is jegens zijn werkgever, zegt dus niets over het bestaan van een zelfstandige economische activiteit. Ook de mogelijke aansprakelijkheid van een orgaan voor de belastingsschulden van de vennootschap verandert hier niets aan, anders dan Luxemburg in zijn opmerkingen en ter terechtzitting heeft aangevoerd. Een dergelijke aansprakelijkheid heeft – zoals TP ook ter terechtzitting heeft verklaard – betrekking op het orgaan en geldt op dezelfde wijze voor leden van de raad van bestuur en voor directeuren in loondienst⁽²⁰⁾. Deze aansprakelijkheid van een orgaan zegt dus niets over de vraag of het orgaan of zijn leden een zelfstandige economische activiteit uitoefenen.

35. Ten tweede kunnen de activiteiten die een persoon als lid van een orgaan uitoefent, niet worden aangeboden aan andere derden op de vrije markt, afhankelijk van wat TP beslist. Deze activiteiten kunnen alleen ten goede komen van de vennootschap waarvoor hij als lid van het orgaan is benoemd. Ik zie geen eigen economisch initiatief van TP in dit opzicht. Zijn activiteit is beperkt door het vennootschapsrecht, dat het collegiaal orgaan of zijn leden bepaalde rechten en plichten jegens de vennootschap toekent. Blijkbaar was de hoogte van de vergoeding ook onafhankelijk van de feitelijk gewerkte uren.

36. Verder werd de vergoeding niet bepaald middels onderhandelingen met de dienstontvanger, zoals dit bij een onderneming normaal gesproken gebeurt. De vergoeding werd veeleer – hierop berust in ieder geval het verzoek om een prejudiciële beslissing – eenzijdig vastgesteld door de algemene vergadering van aandeelhouders, dat wil zeggen een ander orgaan van de vennootschap. Zoals het Hof al heeft opgemerkt, is het feit dat een natuurlijke persoon afhankelijk is van de vennootschap voor de bepaling van zijn bezoldigingsvoorwaarden, echter een aanwijzing dat hij niet zelfstandig economisch actief is.⁽²¹⁾ Zelfs als TP geen vaste maar een variabele vergoeding ontvangt of wanneer de vergoeding gebaseerd is op het succes van de vennootschap, verandert dit niets aan bovenstaande bevinding. Als gevolg daarvan neemt hij ook slechts net als een aandeelhouder deel aan het succes van de vennootschap, dat wil zeggen dat hij op dezelfde wijze het economische bedrijfsrisico draagt.

37. Deelname aan andermans (winst)risico kan echter niet worden gelijkgesteld aan het dragen van een eigen (winst- en verlies-) risico. Ook een werknemer die naast zijn vaste salaris een variabele beloning ontvangt op basis van het succes van de werkgever, oefent louter om deze reden geen zelfstandige economische activiteit uit. Zijn werkgever blijft het economische risico dragen, waaraan de werknemer bij succes deelneemt, maar het niet zelf draagt.

38. Dit lijkt ook voor TP het geval te zijn indien hij een prestatiegerelateerde beloning ontvangt. Ter terechtzitting werd alleen bevestigd dat hij een forfaitaire vergoeding ontvangt. Enerzijds hangt het succes van de vennootschap af van vele andere factoren. TP is slechts een onderdeel van een collegiaal orgaan, dat meestal ook niet het enige orgaan van een vennootschap is, maar naast andere organen van de belastingplichtige bestaat. Anderzijds wordt in het ergste geval zijn vergoeding als lid van de raad van bestuur verlaagd tot nul (of tot een mogelijk toegezegd vast bedrag). Daarentegen hoeft hij niet bang te zijn voor verliezen of andere risico's – in tegenstelling tot een typische ondernemer/belastingplichtige. Van groter belang is of TP zijn vergoeding ook ontvangt als hij tijdelijk niet kan werken, bijvoorbeeld door ziekte, omdat hij dan ook niet het economisch bedrijfsrisico van zijn activiteit draagt.⁽²²⁾ Uiteindelijk moet dit worden geverifieerd

door de verwijzende rechter.

39. In het geval van TP is er zeker geen sprake van de klassieke verhouding van ondergeschiktheid van een loontrekkende in de zin van artikel 10 van de btw-richtlijn, zoals het Groothertogdom Luxemburg terecht benadrukt. Maar dit is ook niet nodig. Het gaat er niet om of artikel 10 van de btw-richtlijn van toepassing is, maar of aan de voorwaarden van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn is voldaan.

40. In de voorgestane typologische benadering is TP als lid van een collegiaal orgaan van een andere belastingplichtige – zelfs als er sprake zou zijn van een variabele vergoeding – waarschijnlijk niet vergelijkbaar met een typische belastingplichtige die economisch zelfstandig handelt in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn. Uiteindelijk is het echter aan de verwijzende rechter om hierover te beslissen.

2. *Invloed van de bestaande hoedanigheid van een belastingplichtige als gevolg van zijn activiteit als advocaat op de beoordeling van de activiteit als lid van een raad van bestuur?*

41. Het is echter de vraag of dit resultaat verandert omdat TP in het specifieke geval al een zelfstandige economische activiteit uitoefent als advocaat. In dit opzicht is TP reeds als belastingplichtige actief. Dit betreft de vraag hoe andere betaalde activiteiten die geen deel uitmaken van de eigenlijke hoofdactiviteit van een belastingplichtige, moeten worden ingedeeld.

42. Het Hof heeft zich al uitgesproken over de btw-indeling van dergelijke „nevenactiviteiten”. In het geval van een zelfstandige gerechtsdeurwaarder moet artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat een natuurlijke persoon die voor zijn activiteiten als zelfstandig gerechtsdeurwaarder reeds btw-plichtig is, ook voor elke andere economische activiteit die hij incidenteel verricht als „belastingplichtige” moet worden aangemerkt, mits deze activiteit een activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, is.(23)

43. In dat geval had de gerechtsdeurwaarder in het kader van een lastgevingsovereenkomst gebruikgemaakt van zijn mogelijkheden als ondernemer en had hij bepaalde onroerende goederen op een veiling gekocht voor een derde partij. Dergelijke economische nevenactiviteiten, die bovendien in zekere zin verband houden met de eigenlijke (economische) hoofdactiviteit, delen bijgevolg het lot van die hoofdactiviteit.

44. Deze benadering wordt door het Hof ook benadrukt in zijn meer recente beslissing in de zaak Fluvius Antwerpen. De levering van elektriciteit door een beheerder van een elektriciteitsdistributienet als gevolg van diefstal van elektriciteit vormt, als dit een typisch commercieel risico is dat eigen is aan zijn andere economische activiteit, ook een zelfstandige economische activiteit.(24) In dit opzicht wordt met deze levering een typisch ondernemersrisico gerealiseerd. Deze deelt dus btw-rechtelijk het lot van de eigenlijke economische activiteit.

45. In het onderhavige geval is er daarentegen sprake van twee onafhankelijke activiteiten, aangezien de ene activiteit een zelfstandige economische activiteit is en de andere juist geen zelfstandige economische activiteit. De ene activiteit valt binnen de werkingssfeer van de btw, de andere niet. Als de Uniewetgever daadwerkelijk een „besmetting” van de ene activiteit door de andere had gewild, zou hij dit in de bewoordingen van de btw-richtlijn tot uitdrukking hebben gebracht. Aangezien dit niet is gebeurd, worden nevenactiviteiten die onafhankelijk zijn van de zelfstandige economische activiteit, geen zelfstandige economische activiteit louter omdat de noodzakelijke – hier juridische – kennis voor de zelfstandige activiteit ook nuttig is voor de niet-zelfstandige activiteit.

46. Dit sluit echter niet uit dat de vennootschap of eventueel het orgaan van de vennootschap

TP ook als advocaat in de arm neemt. De vergoeding voor de uitoefening van dit mandaat zou dan een vergoeding zijn voor een zelfstandige economische activiteit als advocaat. Hiervoor zijn echter nadere aanknopingspunten nodig, die de verwijzende rechter moet vaststellen. Het enkele feit dat een advocaat is benoemd als lid van verschillende organen van vennootschappen, is hiervoor niet voldoende.

C. Belasting van de activiteiten van een orgaan van een belastingplichtige (beginsel van neutraliteit van de rechtsvorm)

47. Ook het beginsel van neutraliteit van de rechtsvorm in het btw-recht – dat het Hof van Justitie regelmatig onder de aandacht brengt⁽²⁵⁾ – pleit tegen het belasten van de activiteit van een orgaan van een belastingplichtige als dit orgaan wettelijk is voorgeschreven voor de belastingplichtige. Dit zou hier het geval kunnen zijn, maar het staat uiteindelijk aan de verwijzende rechter dit te beoordelen.

48. Volgens dit beginsel – dat ook gebaseerd kan worden op artikel 20 van het Handvest – is de rechtsvorm waarin de fabrikant of de dienstverrichter zijn activiteit uitoefent, niet relevant voor de vraag of goederen of diensten soortgelijk zijn.⁽²⁶⁾ Het beginsel van fiscale neutraliteit verbiedt immers dat marktdeelnemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld op het gebied van belastingen.

49. De veronderstelling dat de activiteit van een lid van een orgaan van een andere belastingplichtige zelf een activiteit van een belastingplichtige is, zou tot gevolg hebben dat dit lid van het orgaan btw zou moeten betalen over de ontvangen vergoeding. Aangezien de btw, als algemene verbruiksbelasting, vanuit materieel oogpunt niet tot doel heeft de belastingplichtige die de levering of dienst verricht, te belasten, maar de ontvanger van de levering of dienst, indien en omdat deze laatste geld gebruikt om een verbruiksgoed of dienst te verkrijgen⁽²⁷⁾, wordt de desbetreffende vennootschap, als ontvanger van de levering of dienst, met btw belast overeenkomstig het wettelijke stelsel.

50. Als de vennootschap een belastingplichtige is met recht op volledige aftrek van voorbelasting, is dit geen probleem. Deze belastingplichtige heeft baat bij het neutraliteitsbeginsel. Dit is een fundamenteel beginsel⁽²⁸⁾ van de btw en houdt onder meer in dat de onderneming als belastingontvanger voor rekening van de staat dient te worden bevrijd van de uiteindelijke btw^{last}⁽²⁹⁾, op voorwaarde dat de bedrijfsactiviteit zelf dient om belastbare handelingen te verrichten.⁽³⁰⁾ Dit gebeurt via de aftrek van voorbelasting volgens artikel 168 van de btw-richtlijn.

51. Als de vennootschap daarentegen een belastingplichtige is die geen of slechts gedeeltelijk recht heeft op aftrek van voorbelasting, dan leidt de belastingplicht van *de activiteiten van de wettelijk verplichte organen* tot een uiteindelijke kostenlast. Deze kostenlast heeft betrekking op alle rechtsvormen die krachtens de wet afhankelijk zijn van het handelen van organen. Dit laatste is meestal het geval bij kunstmatige rechtsvormen (bijvoorbeeld rechtspersonen), aangezien deze noodzakelijkerwijs moeten handelen via bij wet bepaalde organen. Of dit in het onderhavige geval ook zo is, moet door de verwijzende rechter worden uitgemaakt. Als dit het geval is, dan zou deze constellatie, aangezien er ook belastingplichtigen zijn voor wie een dergelijk orgaan niet vereist is (bijvoorbeeld de klassieke eenmanszaak), leiden tot een nadeel voor individuele rechtsvormen die met elkaar concurreren wanneer en omdat zij identieke diensten verrichten.

52. De btw moet echter neutraal zijn voor met elkaar concurrerende dienstverrichters. Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich er dus ook tegen dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld bij de btw-heffing.⁽³¹⁾ Het Hof stelt uitdrukkelijk vast dat aan dit beginsel afbreuk zou worden gedaan wanneer de belastingheffing zou afhangen van de rechtsvorm waarin de belastingplichtige zijn activiteit uitoefent.⁽³²⁾

53. Hier zou een belastingplichtige met dezelfde (van belasting vrijgestelde) handelingen in een later stadium echter nadelig worden behandeld als hij een vergoeding betaalt aan de leden van zijn organen die namens hem handelen. De reden hiervoor is dat de belastingplichtige die, bijvoorbeeld als eenmanszaak, zichzelf deze „vergoeding” als „salaris” uitbetaalt (of deze vergoeding uit het bedrijfsvermogen haalt door middel van opname), deze btw-last niet zou hoeven te dragen.

54. Interessant is dat er een verklaring voor de notulen van de zitting van de Raad ad artikel 4 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) (de voorloper van de btw-richtlijn) bestaat volgens welke de lidstaten vrij zijn om „bestuurders, beheerders, leden van raden van commissarissen [...] van vennootschappen niet aan btw te onderwerpen in hun relatie met de vennootschappen en in hun hoedanigheid van organen ervan”.⁽³³⁾ De juridische betekenis van deze verklaring⁽³⁴⁾ is weliswaar twijfelachtig, omdat een dergelijk keuzerecht niet lijkt voort te vloeien uit de btw-richtlijn. Deze verklaring laat echter zien dat er in de Unie toen al bezorgdheid bestond over de belasting van de activiteiten van de organen van vennootschappen. Het beginsel van neutraliteit van de rechtsvorm vereist in elk geval dat er geen belasting wordt geheven als het gaat om de activiteiten van de verplichte organen van een vennootschap. Dit is de enige manier om de mededingingsneutraliteit van de btw voor concurrerende ondernemingen met verschillende rechtsvormen te behouden.

55. Het beginsel van neutraliteit van de rechtsvorm pleit er bijgevolg ook voor dat de vergoeding die een belastingplichtige voor de activiteiten van de wettelijk voorgeschreven organen betaalt, op haar beurt niet aan de btw wordt onderworpen, zodat de mededinging tussen belastingplichtigen niet wordt verstoord.

V. Conclusie

56. Gezien het bovenstaande geef ik het Hof van Justitie in overweging de prejudiciële vragen van de Tribunal d'arrondissement de Luxembourg te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 9, lid 1, juncto artikel 10 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 het bestaan van een zelfstandige economische activiteit moet worden vastgesteld aan de hand van een typologische vergelijking. Daarbij is in het kader van de vereiste algehele afweging bepalend of de betrokkene zelf een economisch risico draagt en een eigen economisch initiatief heeft, zoals een typische belastingplichtige, hetgeen de verwijzende rechter moet beoordelen.

2) Uit het beginsel van neutraliteit van de rechtsvorm volgt dat een natuurlijke persoon die lid is van een wettelijk voorgeschreven orgaan van een vennootschap en voor deze activiteit als lid van het orgaan een vergoeding ontvangt, in dit opzicht niet als zelfstandig economisch actief kan worden beschouwd.”

1 Oorspronkelijke taal: Duits.

2 Veel staten onderwerpen het inkomen (de vergoedingen) van een orgaan van een

vennootschap dus alleen aan inkomstenbelasting en gaan dus niet uit van een zelfstandige economische activiteit. Van de 13 lidstaten die ook regelgeving of rechtspraak hebben over de beoordeling van deze vergoedingen van een orgaan van een andere belastingplichtige in het kader van de btw, gaan 6 lidstaten in principe niet uit van een aan de btw onderworpen economische activiteit, terwijl 6 andere lidstaten onder bepaalde omstandigheden wel uitgaan van een zelfstandige economische activiteit. Alleen Luxemburg gaat over het algemeen altijd uit van een zelfstandige economische activiteit van deze organen of orgaanleden.

3 Zie Valérie Bidoul, *Réflexions sur le traitement TVA des dirigeants d'entreprise*, ACE Comptabilité, fiscalité, audit, droit des affaires au Luxembourg 2016/5, blz. 3 e.v.

4 Het Hof van Justitie heeft de vraag of een lid van een raad van commissarissen belastingplichtig is, reeds behandeld in het arrest van 13 juni 2019, IO (Belasting over de toegevoegde waarde – werkzaamheden als lid van de raad van commissarissen) (C-420/18, EU:C:2019:490). In het arrest van 18 oktober 2007, Van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615), ging het om een directeur in loondienst die tevens enig aandeelhouder was.

5 Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 (PB 2006 L 347, blz. 1), in de voor het litigieuze jaar (2019) geldende versie, zoals laatstelijk gewijzigd bij richtlijn (EU) 2018/2057 van de Raad van 20 december 2018 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de tijdelijke toepassing van een veralgemeende verleggingsregeling voor leveringen van goederen en diensten boven een bepaalde drempel (PB 2018, L 329, blz. 3).

6 Concreet gaat het om een bank in Luxemburg, een holding van een aan de beurs van Frankfurt genoteerde logistieke groep en twee holdings van een aan de beurs van Parijs genoteerde farmaceutische groep.

7 Het Hof van Justitie heeft de vraag of een lid van een raad van commissarissen belastingplichtig is, reeds behandeld in het arrest van 13 juni 2019, IO (Belasting over de toegevoegde waarde – werkzaamheden als lid van de raad van commissarissen) (C-420/18, EU:C:2019:490). In het arrest van 18 oktober 2007, Van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615), ging het om een directeur in loondienst die tevens enig aandeelhouder was.

8 Arrest van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 47); zie in vergelijkbare zin arrest van 25 februari 2021, Gmina Wrocław (Omzetting van het recht van vruchtgebruik) (C-604/19, EU:C:2021:132, punt 69), en ook arrest van 16 september 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit) (C-312/19, EU:C:2020:711, punt 39).

9 Arresten van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 48), en 12 mei 2016, Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punt 29); zie in die zin ook arresten van 19 juli 2012, Radviliškis (C-263/11, EU:C:2012:497, punt 34), en 26 september 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, punt 27).

10 Zie mijn conclusie in de zaak Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, punt 25).

11 Arresten van 30 maart 2023, Gmina L. (C-616/21, EU:C:2023:280, punt 43), en 30 maart 2023, Gmina O. (C-612/21, EU:C:2023:279, punt 35).

12 Arrest van 12 mei 2016, Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punten 29 e.v.). De achtergrond was de ontbrekende typische deelname door de

gemeente aan de markt – zie mijn conclusie in die zaak (C-520/14, EU:C:2015:855, punt 62 e.v.).

13 Arrest van 26 september 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, punt 28 – „vergelijking tussen de omstandigheden”); hierop voortbouwend ook arrest van 19 juli 2012, Rådhuset i København (C-263/11, EU:C:2012:497, punten 35 en 36).

14 Arrest van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 49); zie in die zin arrest van 22 februari 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, punt 38 en de daar aangehaalde rechtspraak).

15 Arrest van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 49), zie in die zin arresten van 12 mei 2016, Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punt 31); 19 juli 2012, Rådhuset i København (C-263/11, EU:C:2012:497, punt 38), en 26 september 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, punt 29).

16 Arresten van 12 mei 2016, Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punt 33), en 29 oktober 2009, Commissie/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 50). Dit wordt ook benadrukt in het arrest van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 52).

17 Arrest van 13 juni 2019, IO (Belasting over de toegevoegde waarde – werkzaamheden als lid van de raad van commissarissen) (C-420/18, EU:C:2019:490, punt 44).

18 Arrest van 13 juni 2019, IO (Belasting over de toegevoegde waarde – werkzaamheden als lid van de raad van commissarissen) [C-420/18, EU:C:2019:490, punt 41 (eigen rekening) en punt 42 (economisch bedrijfsrisico)].

19 Zie in dit verband arrest van 29 september 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punten 34 en 37).

20 Wat deze laatste betreft heeft het Hof van Justitie al ontkend dat er sprake is van een zelfstandige economische activiteit: arrest van 18 oktober 2007, Van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, dictum).

21 Arrest van 18 oktober 2007, Van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, punt 22). Dit heeft het Hof van Justitie zelfs aangenomen in het geval van een directeur die tegelijkertijd de enige aandeelhouder van de vennootschap was. Dat laatste kan hier worden uitgesloten.

22 Zie in die zin ook arrest van 18 oktober 2007, Van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, punt 24). Ook het arrest van 25 juli 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332, punt 13) benadrukt het verband tussen de winst en de eigen inzet.

23 Arrest van 13 juni 2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391, punt 31 en dictum).

24 Arrest van 27 april 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, punt 47).

25 Zie alleen op het gebied van belastingvrijstellingen: arresten van 28 juni 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust en The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, punt 26); 4 mei 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, punt 53); 3 april 2003, Hoffmann (C-144/00, EU:C:2003:192, punt 24); 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 30), en 7 september 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punt 20).

26 Arrest van 15 april 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin (C-868/19, niet gepubliceerd, EU:C:2021:285, punt 65). Zie in die zin arresten van 17 februari 2005, Linneweber en Akritidis (C-453/02 en C-462/02, EU:C:2005:92, punt 25), en 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club en Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punt 31).

27 Zie in die zin arresten van 3 maart 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punt 62); 3 mei 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punten 23 en 24); 11 oktober 2007, KÖGÁZ e.a. (C-283/06 en C-312/06, EU:C:2007:598, punt 37), en 18 december 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punten 20 en 23).

28 In het arrest van 13 maart 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 43), spreekt het Hof van een uitleggingsbeginsel.

29 Arresten van 13 maart 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 25), en 1 april 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punt 39).

30 Arresten van 13 maart 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41); 15 december 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punt 51), en 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punt 57), en mijn conclusie in zaak Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punt 25).

31 Zie arresten van 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club en Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punt 30), en 11 juni 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punt 22).

32 Zie in die zin reeds arrest van 7 september 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punt 20).

33 Volgens het memorandum van de Commissie is het document van de Raad gedateerd 23 maart 1997 en heeft het referentienummer R/716/77 (FIN 151). De Duitse vertaling van deze verklaring in de zitting van de Raad van 17 mei 1977 over de Zesde btw-richtlijn is afgedrukt in het omzetbelastingcommentaar „Rau/Dürrwächter, UStG” in deel VIII, teksten, „EG-richtlijnen” – over artikel 4 van de Zesde btw-richtlijn (editie 112 – november 2002).

34 Zie over de beperkte juridische betekenis arresten van 17 december 2020, WEG Tevesstrasse (C-449/19, EU:C:2020:1038, punt 44); 22 oktober 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, punt 62), en 8 juni 2000, Epson Europe (C-375/98, EU:C:2000:302, punt 26).