

VERGOEDINGEN AAN TOEZICHTHOUDERS EN FISCALITEIT

De afgelopen jaren zijn de fiscale regelingen ten aanzien van de beloningen aan leden van de Raad van Toezicht diverse malen gewijzigd. Wij merken vanuit de praktijk dat er nog veel vragen leven naar de huidige fiscale behandeling rondom deze vergoedingen. In dit artikel geven wij een compilatie van de huidige stand van zaken, waarbij wij ingaan op de aspecten ten aanzien van de loonheffingen en de btw.

Loonheffingen

Tot 1 januari 2017 was er in beginsel sprake van een fictieve dienstbetrekking voor de loonbelasting. Hier kon doorgaans alleen van worden afgeweken als de toezichthouder beschikte over een Verklaring Arbeidsrelatie (VAR) die aangaf dat hij/zij ondernemer was danwel optrad via zijn/haar bedrijf of instelling.

Met ingang van 1 januari 2017 is de fictieve dienstbetrekking vervallen, zodat de vergoeding aan de toezichthouders door de instelling niet meer in de loonbelasting betrokken behoeft te worden. Overigens kan daar op verzoek nog wel sprake van zijn (opting-in regeling). Dit heeft geen arbeidsrechtelijke gevolgen; wel zal de instelling dan, naast de loonheffingen, de bijdrage Zorgverzekeringswet dienen in te houden en af te dragen.

Vergoedingen aan toezichthouders die hun werkzaamheden niet verrichten als ondernemer of via een BV en per 1 januari 2017 niet langer via de loonadministratie worden uitbetaald, dient de uitbetalende organisatie jaarlijks via een formulier 'opgaaf van uitbetaalde bedragen aan derden' (formulier IB 47) aan de Belastingdienst te melden.

Btw

Voor de btw heeft de wijziging voor de loonheffingen geen gevolgen. Vanaf 1 januari 2013 zijn toezichthouders in ieder geval btw-ondernemer, ook al bij één toezichthoudende functie. De toezichthouder dient een factuur te sturen met btw en deze btw via de periodieke btw-aangifte aan de Belastingdienst te voldoen.

De toezichthouder dient een factuur uit te reiken voor de totale vergoeding. De vergoeding voor de btw bestaat uit alles wat de toezichthouder voor zijn/haar diensten ontvangt, derhalve inclusief eventuele loonheffingen (als is gekozen voor opting-in) en de vergoeding van reiskosten en andere onkosten. Hierover dient 21% btw in rekening gebracht te worden en te worden afgedragen aan de Belastingdienst. De wijzingen voor de loonheffingen hebben derhalve wel tot gevolg dat de vergoeding van de toezichthouder niet langer mede zal bestaan uit de loonheffingen (tenzij opting-in). Dit maakt het voor een toezichthouder ook makkelijk om zijn/haar eigen facturen op te maken. Tot 1 januari 2017 werden deze facturen vaak door de organisatie opgesteld namens de toezichthouder, omdat de organisatie de precieze vergoeding kende (rekening houdend met de loonheffingen).

De toezichthouder kan als gevolg van de belaste toezichthoudervergoeding de btw op kosten en investeringen die verband houden met zijn functie, in aftrek brengen.

Kleine ondernemersregeling

Onder voorwaarden kan de toezichthouder gebruikmaken van de kleine ondernemersregeling (KOR). De kleine ondernemersregeling is van toepassing op ondernemers (alleen natuurlijke personen) die na aftrek van voorbelasting in een kalenderjaar minder dan € 1.883 btw moeten afdragen. Zij krijgen dan een korting op het af te dragen btw-bedrag. Als de toezichthouder de KOR toepast dan berekent hij/zij de vermindering aan de hand van de tabel op de volgende pagina.

Hoeveel btw zou de toezichthouder per jaar moeten betalen? (na aftrek voorbelasting)	Hoeveel vermindering kan de toezichthouder krijgen?
€ 1.883 of meer	De toezichthouder krijgt geen vermindering
Meer dan € 1.345, maar minder dan € 1.883	2,5 x (€ 1.883 - verschuldigde bedrag aan btw)
€ 1.345 of minder	De commissaris hoeft geen btw te betalen (maar moet wel aangifte doen)

De vermindering kan niet hoger zijn dan het btw-bedrag dat eigenlijk zonder toepassing van de KOR verschuldigd zou zijn. De kleine ondernemer krijgt dus geen btw terug op basis van de vermindering van de KOR.

Voorbeeld

Indien de toezichthouder een beloning ontvangt van € 7.500 per jaar, werkt de KOR als volgt uit:

Btw 21%	€ 1.575
Vermindering volgens de KOR $2,5 \times (1.883 - 1.575)$	€ 770 -/-
Af te dragen btw	<u>€ 805</u>

Als dit de enige omzet/functie is voor deze toezichthouder, zal hij/zij de btw slechts gedeeltelijk (in dit geval € 805) aan de Belastingdienst hoeven te betalen vanwege de vermindering op grond van de KOR. Het overige deel, € 770, mag hij/zij derhalve zelf houden. De toezichthouder gaat er qua beloning dus op vooruit. Over het bedrag van de vermindering moet de toezichthouder overigens wel inkomstenbelasting afdragen. Met dit voordeel zou in voorkomende gevallen wellicht rekening kunnen worden gehouden bij de bepaling van de hoogte van de vergoeding.

Ondernemers die (na aftrek van voorbelasting) per jaar € 1.345 of minder aan btw verschuldigd zijn, zijn door de vermindering op grond van de KOR helemaal geen btw verschuldigd. In dat geval kan de toezichthouder een verzoek indienen voor ontheffing van de administratieve verplichtingen.

Ontheffing administratieve verplichtingen

In het laatstgenoemde geval, dus als de toezichthouder op basis van de KOR per saldo helemaal geen btw behoeft te voldoen, kan bij de Belastingdienst een schriftelijk verzoek worden ingediend om ontheffing van administratieve verplichtingen. Daarbij moet worden aangetoond dat de toezichthouder jaarlijks niet meer dan € 1.345 btw verschuldigd is. De inspecteur beslist op het verzoek middels een beschikking, waarna de ontheffing ingaat bij het begin van het volgende boekjaar. Tegenwoordig is goedgekeurd dat de ondernemer

mag verzoeken om de ontheffing te laten ingaan vanaf de datum van het verzoek. Dit kan dus ook lopende het boekjaar.

De ontheffing heeft tot gevolg dat de toezichthouder geen btw-aangifte hoeft te doen, geen facturen hoeft uit te reiken en geen administratie hoeft bij te houden. Reikt de toezichthouder toch facturen uit, dan mag daar geen btw op worden vermeld. De toezichthouder kan volstaan met het bewaren van de aan hem uitgereikte facturen.

Facturatie via BV

In de praktijk bestaat nogal eens de wens dat een toezichthouderbeloning wordt gefactureerd vanuit een BV.

Wij merken in dit kader op dat uit een uitspraak van de Hoge Raad (in 2013) is gebleken dat voor de *inkomstenbelasting* geldt dat inkomsten die behaald zijn met werkzaamheden die aan een persoon zelf zijn 'verknocht' (zoals toezichthoudende werkzaamheden) moeten worden toegerekend aan de persoon en niet aan zijn BV. Wij zijn van mening dat deze uitspraak niet doorwerkt naar de btw. Hoewel een toezichthouder op persoonlijke titel is benoemd voor die functie, kan ervoor worden gekozen om die werkzaamheden via een BV te verrichten. Overigens kan de KOR dan niet worden toegepast.

Conclusie

Met ingang van 1 januari 2017 is de fictieve dienstbetrekking vervallen, zodat de vergoeding aan de toezichthouders door de instelling niet meer in de loonbelasting betrokken behoeft te worden. Opting-in blijft op verzoek mogelijk. De toezichthouder blijft wel btw-ondernemer en zal daarom in principe facturen moeten uitreiken. Onder voorwaarden kan de KOR worden toegepast en, indien jaarlijks niet meer dan € 1.345 btw verschuldigd is, kan een ontheffing administratieve verplichtingen worden gevraagd. De ontheffing heeft tot gevolg dat de toezichthouder geen btw-aangifte hoeft te doen, geen facturen hoeft uit te reiken en geen administratie hoeft bij te houden. Naar onze mening kan een toezichthouder vanuit btw-optiek ervoor kiezen om de werkzaamheden via een BV te verrichten. 