

# Hoe geniet ik mijn bezoldiging als toezichthouder?

## Handreiking

31 december 2021; Mr. Jos M.W.M. van Bavel



Doorgaans ontvangen toezichthouders of commissarissen (hierna: 'toezichthouders') een vergoeding voor hun werkzaamheden. De maximale vergoeding (ook wel 'bezoldiging' genoemd) waar de leden van een raad van toezicht recht op hebben, bepaalt de [Wet Normering Topinkomens](#) (WNT) en eventueel de statuten. Voor aanbieders van zorg en jeugdhulp geldt bovendien een [aanvullende regeling](#), bestaande uit vijf klassen (zie voor meer informatie ook het [NVTZ-advies](#) en het bijbehorende [addendum](#)). Als er een vergoeding is vastgesteld, blijft de vraag hoe een toezichthouder dit kan genieten en moet verantwoorden bij de belastingdienst.

Een toezichthouder is namelijk niet in loondienst van de organisatie en kwalificeert veelal ook niet als ondernemer voor de btw. Het btw-ondernemerschap van toezichthouders in Nederland heeft het afgelopen jaar veel aandacht gekregen ten gevolge van uitleg daarvan in (Europese) rechtspraak én beleidsbesluiten van de Staatssecretaris van Financiën. Voor de impact van deze ontwikkelingen op de btw-positie van uw toezichthouderschap, verwijs ik graag naar [berichtgeving elders op de NVTZ-website](#).

De fiscale positie van een toezichthouder betreft echter meer dan louter de omzetbelasting. De Belastingdienst wenst immers gebruikelijk ook te heffen over uw inkomsten uit een bezoldigde toezichtfunctie. Kortgezegd zal de vergoeding van een toezichthouder op twee manieren kunnen worden belast: ofwel met inkomstenbelasting als 'resultaat uit overige werkzaamheden' ofwel als loon onder inhouding van loonheffingen en premie inkomensafhankelijke bijdrage zorgverzekeringswet (Zvw). In deze bijdrage een korte verkenning van de belangrijkste eigenschappen van de beide mogelijkheden.

## Hoofdregeel: inkomstenbelasting

De Wet Inkomstenbelasting 2001 omschrijft het resultaat uit overige werkzaamheden als 'het gezamenlijke bedrag van het resultaat uit een of meer werkzaamheden die geen belastbare winst [uit onderneming] of belastbaar loon genereren'. Met andere woorden: wanneer de bron van inkomsten niet bestaat in een onderneming óf loondienst, leidt de restcategorie van 'resultaat uit overige werkzaamheden' tot het verschuldigd zijn van inkomstenbelasting over die inkomsten (naar progressief tarief in box 1).

De inkomsten van een toezichthouder zullen gebruikelijk niet kwalificeren onder de bron 'winst uit onderneming' omdat de functie van toezichthouder op persoonlijke titel wordt uitgevoerd en niet uit hoofde van een onderneming. Voorts voldoet een toezichthouder niet aan de voorwaarden die regulier gelden voor een dienstverband, zodat ook geen sprake is van de bron 'loon'. Nu juist het toezichtsorgaan van de instelling gebruikelijk het hoogste gezag vormt binnen de instelling, bestaat tussen de instelling en haar toezichthouder gebruikelijk geen gezagsverhouding en dus geen dienstverband. Aan het onderkennen van een dienstverband en inhoudingsplicht voor de loonbelasting bij de instelling komen we dan niet toe.

Het voornaamste gevolg van de fiscale kwalificatie van het inkomen uit een toezichtfunctie als 'resultaat uit overige werkzaamheden' is dat de toezichthouder periodiek facturen uitreikt [of in zijn naam doet uitreiken] aan de instelling waarop hij zijn honorarium vermeldt en in rekening brengt. Dat op deze factuur niet langer melding wordt gemaakt van omzetbelasting, doet overigens niets af aan de kwalificatie als factuur en het fiscale belang daarvan voor een correcte belastingheffing. Ondanks het einde van het btw-ondernemerschap, brengt bezoldigd toezichthouderschap dus nog altijd administratieve verplichtingen met zich mee voor de commissaris.

Omdat de wetgeving rept over het *resultaat* uit overige werkzaamheden, kan belang toekomen aan aftrek van lasten die met die bron gemoeid gaan. De resultaatgenieter (lees: de toezichthouder) heeft daar ook voorwaardelijk recht op. Zodoende komen gebruikelijke (afschrijvings)lasten die in causaal verband staan met de genoten bezoldiging in de aangifte inkomstenbelasting in mindering op die inkomsten. Ik noem hier veel voorkomende kosten bij een toezichtfunctie: reis- en autokosten, alsmede (afschrijvings)lasten ten gevolge van de aanschaf of gebruik van een laptop, printer(cartridges) of mobiele telefoon. Let wel: de mate waarin dergelijke kosten ten laste van het resultaat in aftrek worden toegestaan, is gelijk aan de mate waarin ook ondernemers dit mogen doen (zie ook de [website van de belastingdienst](#)). Dit betekent bijvoorbeeld dat een aftrekbeperking geldt voor autokosten. Daarvan komt ook per heden nog altijd maar maximaal € 0,19 per kilometer voor aftrek in aanmerking. Realiseer dat de bewijslast bij het opvoeren

van kosten/af trekposten in de aangifte bij u ligt en niet bij de Belastingdienst. Dit betekent dat u zult moeten kunnen aantonen dat kosten gemaakt zijn en de mate waarin ze in relatie staan tot de toezichtfunctie, dus bewaar ook de relevante bewijsmiddelen.

Ter illustratie van hetgeen u op uw factuur aan de instelling vermeldt, nagenoemd voorbeeld:

de heer/mevrouw X  
Adres Y  
Postcode ZZZZ, Woonplaats

Stichting Instelling A  
Adres B  
Postcode CCCC, Woonplaats

Tel. +316XXXXXXXX  
Bank YYY..YY.YYY  
IBAN NLZZ BANK YYY YY YYY  
BIC .....

## FACTUUR

Uw referentie	Factuurdatum	Vervaldatum	Factuurnummer
"....."	...-'21	...-'21	2021-...

Omschrijving	Totaal bedrag
[Honorering toezichthouderschap 2021, zoals besloten in vergadering d.d. ....]	€ 7.500,00
[Declaratie [reis]kosten 2021, 6x vergadering, conform ..... 186 x € 0,19]	€ 35,34

Totaal € 7.535,34

Totaal te voldoen € 7.535,34

Wij verzoeken u deze factuur te betalen voor ..... 2021, onder vermelding van het factuurnummer, op bankrekeningnummer NLZZ BANK YYY YY YYY (ten name van X te Woonplaats).

Toezichthouders worden regulier in persoon benoemd en toegelaten tot het statutaire orgaan van de instelling. Dat laat onverlet dat menig zittend toezichthouder zijn werkzaamheden aan de instelling factureert vanuit de onderneming waarin hij regulier actief is, zoals een eenmanszaak of een besloten vennootschap. Over de fiscale implicaties van het 'tussenschuiven' van die onderneming voor uw aangifte inkomstenbelasting neemt u in dat geval best contact op met uw belastingadviseur c.q. de belastingadviseur van die onderneming.

### Alternatief: opting-in – inhouding vanwege de instelling

Na gezamenlijke verzoek aan de Belastingdienst van de toezichthouder én de instelling waarop het toezicht wordt uitgeoefend, kan onder voorwaarden een fictief dienstverband worden aangegaan. De commissaris geldt dan als 'pseudowerknemer', wiens bezoldiging dan via deze zogeheten 'opting-in'-regeling fiscaal toch als loon wordt beschouwd. De instelling geldt na die keuze als inhoudingsplichtige voor de bezoldiging die zij betaalt aan de commissaris.

De instelling houdt dan loonheffing en bijdrage ZVW in overeenkomstig de regels die gelden bij loonbetalingen binnen dienstverband met reguliere medewerkers. Dit betekent dat de keuze voor opting-in voor de instelling bijvoorbeeld ook van invloed is op de (vrije ruimte binnen haar) [werkkostenregeling](#) en de mate waarin zij bepaalde onbelaste vergoedingen of verstrekkingen kan geven. De keuze voor opting-in geldt niet voor de werknemersverzekeringen en is niet van invloed op de risico's gemoeid met het toezicht. Deze zijn niet automatisch verzekerd, dus de toezichthouder zal risico's van werkloosheid, ziekte, arbeidsongeschiktheid of aansprakelijkheid, ook bij een keuze voor opting-in zelfstandig moeten (doen) organiseren. Een keuze voor opting-in heeft overigens geen arbeidsrechtelijke gevolgen.

De keuze voor opting-in maken toezichthouder en instelling kenbaar via een daartoe beschikbaar [formulier](#) op de website van de Belastingdienst. De keuze voor opting-in kan zowel door toezichthouder als door de instelling worden beëindigd, maar zowel de andere partij als de Belastingdienst moet daarvan dan eerst op de hoogte worden gebracht.

Na de keuze voor opting-in en na ommekomst van het kalenderjaar verkrijgt de toezichthouder van de instelling een jaaropgave, waarop melding wordt gemaakt van diens genoten bezoldiging én de daarop ingehouden bedragen. In zijn aangifte inkomstenbelasting over dat kalenderjaar vermeldt de toezichthouder deze inkomsten. De reeds ingehouden heffingen komen op de verschuldigde inkomstenbelasting als voorheffing in mindering. Een belangrijk verschil met de voornoemde hoofdregel van de resultaatgenieter is daarmee dat na opting-in geen of minder inkomstenbelasting is verschuldigd. Deze is immers al ingehouden

in de vorm van loonbelasting. De toezichthouder hoeft bij opting-in dus geen rekening te houden met aanvullende belastingheffing over de genoten bezoldiging.

### Uitzondering: vrijwilligersregeling

Geniet u als toezichthouder enkel een (symbolische) vergoeding of verstrekking uit hoofde van de zogeheten 'vrijwilligersregeling', met een gezamenlijke waarde van ten hoogste € 180 per maand en € 1.800 per kalenderjaar (bedragen 2021)? Wanneer de instelling is erkend als Algemeen Nut Beogende Instelling (ANBI) én u deze regeling in het kalenderjaar niet ook al toepast voor een 'vrijwilligersfunctie' elders, dan geeft u de genoten vergoeding niet op in uw aangifte inkomstenbelasting over dat jaar (als resultaat uit overige werkzaamheden, vergelijk voornoemde hoofdregel). En de instelling houdt niets in op de betaalde vergoeding. Uw genoten vergoeding is daarmee netto. Let wel: in aanvulling op dergelijke vergoeding mag u geen onkosten declareren bij de instelling én uw onkosten komen dus ook niet voor aftrek in aanmerking in uw aangifte inkomstenbelasting. De mate waarin een ANBI haar toezichthouders mag honoreren, is beperkt in fiscale wetgeving en veelal ook in de statuten van de instelling.

### Samenvattend

De hoofdregel brengt voor bezoldigde toezichthouders administratieve verplichtingen met zich mee. Naast het uitreiken van een factuur, dient de toezichthouder zijn inkomsten over dat jaar te verantwoorden in zijn aangifte inkomstenbelasting als 'resultaat uit overige werkzaamheden'. In deze aangifte kunnen gemoeide (reis)kosten in aftrek worden gebracht op de inkomsten. Na ontvangst van de betaling vanuit de instelling, reserveert de toezichthouder het beste maar een deel van dit geld om daaruit later de verschuldigde belastingheffing te kunnen voldoen.

Kiezen de toezichthouder en de instelling gezamenlijk voor het alternatief van 'opting-in', dan zal de instelling op de uitgekeerde vergoedingen of verstrekkingen loonbelasting inhouden en afdragen aan de Belastingdienst. Het door de toezichthouder ontvangen bedrag is in beginsel netto. Hoewel de bruto-looninkomsten onverminderd ook in de aangifte inkomstenbelasting moeten worden verantwoord, geldt de door de instelling afgedragen loonbelasting als voorheffing voor de inkomstenbelasting. Naar aanleiding van de aangifte inkomstenbelasting is de toezichthouder dan doorgaans geen aanvullende heffing meer verschuldigd.

Hoewel de hoofdregel voor de toezichthouder administratieve lasten kent, biedt deze ook mogelijkheid tot kostenaf trek en maximale flexibiliteit voor zowel instelling als toezichthouder. De alternatieve keuze brengt administratieve eenvoud voor de toezichthouder, maar kent gevolgen voor de loonbelastingpositie van de instelling.

Waar de btw-plicht van de toezichthouder tot voorkort reden te meer was om de hoofdregel toe te passen, is dat niet langer het geval nu de toezichthouder op diens factuur niet langer omzetbelasting vermeldt. De keuze voor het alternatief is daarmee laagdrempeliger geworden. Vanwege de flexibiliteit blijf ik een lichte voorkeur hebben voor de hoofdregel, maar die afweging moet u natuurlijk zelf maken. Al dan niet ook in overleg met uw belastingadviseur én de instelling waarop u toezicht houdt. Het advies aan de instelling moet in ieder geval zijn om de gevolgen te kennen van de alternatieve keuze voor de eigen fiscale positie.

Mochten u of 'uw' instelling vragen hebben bij wijze waarop de toezichthouders hun bezoldiging het best genieten, dan kunt u desgewenst vrijblijvend contact met mij opnemen om de antwoorden te vinden.

---

*Mr. Jos M.W.M. van Bavel is fiscalist bij Verder Fiscaal Specialisten & Accountants en lid van het NVTZ-helpdeskpanel*

---