

Notitie honoreringen

Honorering leden van toezichtsorganen.

Datum
15 januari 2026

Deze notitie is speciaal opgesteld om u, als commissaris of lid van een toezichtsorgaan, te ondersteunen bij het maken van een weloverwogen keuze ten aanzien van uw honorering. Waar in het bijgevoegde schema de term 'commissaris' wordt gebruikt, zijn de beschreven juridische- en fiscale consequenties onverkort ook van toepassing op leden van een raad van toezicht en niet-uivoerende bestuurders bij een one-tier board.

Het schema biedt een overzicht waarin de juridische kaders en de fiscale gevolgen voor loonheffingen en omzetbelasting per honoreringsvariant beknopt uiteen worden gezet. Om dit schema optimaal te benutten als praktisch referentiepunt, kunt u de honoreringswijze die voor u relevant is in de kolom 'Optie' opzoeken. Vervolgens leest u de bijbehorende juridische en fiscale implicaties af in de kolommen 'Juridisch', 'Fiscaal-Loonheffingen' en 'Fiscaal-Omzetbelasting'. Voor een compleet begrip en verdere context verwijzen de genummerde voetnoten naar de relevante wettelijke kaders die onderaan het schema zijn toegevoegd.

Deloitte Tax & Legal B.V.

SCHEMA UITBETALING HONORERINGEN

Optie	Juridisch	Fiscaal-Loonheffingen	Fiscaal-Omzetbelasting
Uitbetaling buiten de loonadministratie	Geen beletsel op juridisch gebied. Zie juridisch kader. ¹	<p>Gevolgen voor de loonheffingen zijn afhankelijk of de commissaris de declaratie als natuurlijk persoon (optie 1, evt. IB-onderneming) of via een rechtspersoon indient (optie 2).</p> <p><i>Optie 1- Als natuurlijk persoon:</i> inkomen is progressief belast in box 1 van de inkomstenbelasting (IB). Er is sprake van resultaat uit overige werkzaamheden (ROW), tenzij er sprake is van IB-ondernemerschap.</p> <p><i>Optie 2- Rechtspersoon:</i> De aan de vennootschap uitbetaalde honorering is als omzet belast voor de vennootschapsbelasting.</p> <p>Wordt vervolgens gekozen om de honorering aan de commissaris uit te keren, dan is de uitkering belast als dividend (box 2), dan wel als loon (box 1).</p> <p>Let wel op het (minimum) DGA-loon (fiscaal aangeduid als gebruikelijk loon) voordat dividend uitgekeerd wordt.</p>	Er is geen btw-heffing aan de orde. Zie btw-toetsingskader. ²
Uitbetaling via de loonadministratie (opting-in)	Geen beletselen op juridisch gebied. Zie juridisch kader. ¹	Loonheffing is een voorheffing op de IB. Het inkomen is als loon belast in box 1 van de IB.	Er komt geen btw aan de orde. Zie btw-toetsingskader. ²
Uitbetaling via IB-onderneming	Geen beletselen op juridisch gebied. Zie juridisch kader. ¹	Inkomen is als winst uit onderneming progressief belast in box 1 van de IB.	Er komt geen btw aan de orde. Zie btw-toetsingskader. ²

Optie	Juridisch	Fiscaal-Loonheffingen	Fiscaal- Omzetbelasting
Uitbetaling via de rechtspersoon van de commissaris	<p>Geen beletsel op juridisch gebied; het interne reglement van het toezichthoudend orgaan is beslissend voor de mogelijkheid hiertoe.</p> <p>Let wel: enkel een natuurlijke persoon kan volgens de wet als commissaris benoemd worden (of niet-uitvoerende bestuurder), niet de rechtspersoon zelf.</p>	<p>De aan de vennootschap uitbetaalde honorering is als omzet belast voor de vennootschapsbelasting.</p> <p>Wordt vervolgens gekozen om de honorering aan de commissaris uit te keren, dan is de uitkering belast als dividend (box 2), dan wel als loon (box 1).</p> <p>Let wel op het (minumum) DGA-loon (fiscaal aangeduid als gebruikelijk loon) voordat dividend uitgekeerd wordt.</p>	Er komt geen btw aan de orde. Zie btw-toetsingskader. ²
Uitbetaling via de vrijwilligersregeling	Geen beletselen op juridisch gebied. Zie juridisch kader. ¹	<p>De vrijwilligersregeling is <u>alleen</u> van toepassing als de werkzaamheden voor één van de volgende organisaties worden verricht:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. een organisatie die niet is onderworpen aan de vennootschapsbelasting of daarvan is vrijgesteld, 2. een sportorganisatie of 3. een algemeen nut beogende instelling (ANBI). <p>De maximale vrijwilligersvergoeding voor 2026 bedraagt € 5,75 per uur, € 220 per maand én € 2.200 per jaar.</p> <p>Tot bovengenoemde drempelbedragen is geen belasting verschuldigd. Bij overschrijding wordt de gehele uitbetaling als loon in de loonheffing of als inkomsten uit overig werk in de inkomstenbelasting betrokken.</p>	Er komt geen btw aan de orde. Zie btw-toetsingskader. ²

Optie	Juridisch	Fiscaal-Loonheffingen	Fiscaal- Omzetbelasting
Afzien van uitbetaling*	Geen gevolgen.	Geen gevolgen.	Er komt geen btw aan de orde.

*Uw keuze om af te zien van uitbetaling kan op een fiscaal verantwoorde wijze geschieden door schriftelijke mededeling aan de uitbetalende instantie ruim voor het reguliere uitbetalingstijdstip.

1. Juridisch kader: onderbouwing standpunt geen beletsel op juridisch gebied

Commissarissen zijn per definitie alleen natuurlijke personen (geen rechtspersonen). Volgens Boek 2 Burgerlijk Wetboek kunnen slechts natuurlijke personen worden benoemd tot commissaris (of niet-uitvoerende bestuurder) van een NV, BV, coöperatie of onderlinge waarborgmaatschappij. Commissarissen zijn verbonden aan een NV, BV of andere rechtspersonen zoals bijvoorbeeld verenigingen en stichtingen.

Een commissaris valt niet onder het gezag van de rechtspersoon. Hierdoor is er geen sprake van dienstverband in arbeidsrechtelijke zin. Ook is er geen sprake van een fictieve dienstbetrekking voor de loonbelasting.

Wel kan de commissaris en de organisatie waar hij commissaris is gezamenlijk kiezen voor opting-in¹.

Het is mogelijk dat de vergoeding niet aan de commissaris maar aan een ander ten goede komt. Bijvoorbeeld als de commissaris uit hoofde van zijn dienstbetrekking het commissariaat vervult en de vergoeding aan zijn werkgever moet afstaan. De belastingdienst kan toestaan dat er geen inhoudingen plaatsvinden over de vergoeding die voor het vervullen van de functie van commissaris aan de werkgever wordt betaald. De commissaris en de organisatie die zijn vergoeding betaalt, kunnen samen een dergelijke beschikking bij de belastingdienst schriftelijk aanvragen.

Contractsvrijheid

In principe kan elke beroepsactiviteit in BV-vorm worden uitgeoefend. Ook in die gevallen waarin volstrekt duidelijk is dat het om hoogstpersoonlijke dienstverlening gaat, wordt fiscaal geaccepteerd dat de opbrengst toekomt aan een BV. Commissarissen die hun activiteiten in een BV hebben ondergebracht, zien de winst uit deze activiteiten dus bij de BV belast. Daaraan doet niet af dat niet de BV van de commissaris, maar de commissaris zelf naar buiten optreedt.

Wet normering topinkomens (WNT)

Steun voor het standpunt dat de honorering van de commissaris kan worden uitbetaald aan zijn B.V. vinden wij naast de contractsvrijheid ook in de WNT.

In artikel 1.1 sub b onder k van de WNT wordt “betaling” als volgt gedefinieerd:

“ten laste van de rechtspersoon waartoe de verantwoordelijke behoort verrichte betaling wegens bezoldiging of uitkering wegens beëindiging van het dienstverband

1°.aan de topfunctionaris, of

2°.ingeval een topfunctionaris de opgedragen taken vervult anders dan op grond van een dienstbetrekking, aan de natuurlijke persoon of rechtspersoon die de topfunctionaris ter beschikking stelt, of

¹ [Verklaring Loonheffingen - Opting-in](#)

3°.ten behoeve van de topfunctionaris aan derden”

Uit de artikelsgewijze toelichting opgenomen in de memorie van toelichting blijkt het volgende ten aanzien van de definitie van “betaling”: *“Tevens wordt als betaling aangemerkt de betaling van de vergoeding aan een management-BV of andere rechtspersoon, in geval het dienstverband door de topfunctionaris wordt uitgeoefend op grond van een inleenovereenkomst of op basis van een andere titel.”*²

De organisatiestructuur, zoals deze bijvoorbeeld is neergelegd in de statuten en/of een organogram, bepaalt primair wie toezichthoudende topfunctionaris is in de zin van de WNT. Degene die volgens de statuten en/of het organogram deel uitmaakt van het hoogste toezichthoudende orgaan wordt dus als toezichthoudende topfunctionaris aangemerkt. In elk geval worden als toezichthoudende topfunctionaris aangemerkt de leden van een raad van toezicht of raad van commissarissen.³

Sectorale regelingen WNT

Ten aanzien van de WNT zijn sectorale regelingen⁴ opgesteld waarbij het bezoldigingsmaximum is afgestemd op de complexiteit en omvang van de instelling. De sectorale regelingen vertonen geen bezwaar tegen het uitbetalen van honoreringen aan rechtspersonen.

Civielrechtelijke ruimte en reglementaire mogelijkheden aangaande honoreringen

De WNT wijzigt niet het civielrechtelijke regime rond contractvrijheid. De wet verplicht niet dat de honorering aan de commissaris, natuurlijk persoon, moet worden uitbetaald. Er kan dus ook een betaling aan zijn persoonlijke B.V. plaatsvinden. Op grond van die contractvrijheid kan in statuten of in een reglement van de raad van commissarissen worden bepaald dat uitkeringen via persoonlijke B.V.'s niet zijn toegestaan. Een dergelijk reglementair verbod staat in beginsel niet op gespannen voet met de WNT. Dit is aan de organisatie zelf.

2. btw-toetsingskader

Eenieder die zelfstandig duurzame economische activiteiten tegen vergoeding verricht, wordt beschouwd als een ondernemer voor de omzetbelasting. Over de vergoeding dient in beginsel omzetbelasting afgedragen te worden.

Voor commissarissen rijst de vraag of er wel sprake is van het zelfstandig uitoefenen van de activiteiten. In het verleden is hier veel over geprocedeerd. Per besluit met ingangsdatum 1 juli 2025⁵ is het standpunt van het

² Kamerstukken II 2010/11, 32600, nr. 3.

³ Art 5 lid 1 Besluit van de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 4 november 2025, nr. 2025-0000614908 houdende vaststelling van beleidsregels inzake de toepassing van de Wet normering topinkomens met ingang van 1 januari 2026 (Beleidsregels WNT 2026)

⁴ Er zijn een vijftal sectorale regelingen, te weten de regeling met betrekking tot (1) Zorg en jeugdhulp; (2) Zorgverzekeraars; (3) Onderwijs, cultuur en wetenschap; (4) Toegelaten instellingen volkshuisvesting; en (5) Ontwikkelingssamenwerking.

⁵ Beleidsbesluit belastingplicht en fiscale eenheid omzetbelasting, par. 2.3.

Ministerie van Financiën helder. Commissarissen en leden van toezichtsorganen dragen niet het economische risico bij het vervullen van de functie. De werkzaamheden als commissaris berusten op een wettelijke of statutaire grondslag, worden als statutair/reglementair onderdeel van het toezichtsorgaan of de commissie verricht en geschieden op naam van en onder verantwoordelijkheid van dat orgaan (besluiten komen tot stand door het orgaan als zodanig, niet door individuele leden).

Ook wanneer een natuurlijke persoon meerdere van dergelijke functies vervult, leidt dat niet tot kwalificatie als ondernemer voor de btw voor al deze taken tezamen. Dat mogelijk een rechtspersoon de betalingen ontvangt die voor andere activiteiten wel kwalificeert als btw-ondernemer, doet hieraan niet af.

Het gevolg is dat voor de toezichthoudende werkzaamheden niet gehandeld wordt als btw-ondernemer. Dit betekent dat over de vergoeding geen omzetbelasting wordt geheven en de btw bij inkoop van goederen/diensten die rechtstreeks toe te rekenen zijn aan het vervullen van de functie als commissaris ook niet in aftrek kan worden gebracht. Voorbeelden hiervan zijn computerbenodigheden, abonnementen of telefoons en tablets. De btw op deze aankopen ten behoeve van uw commissariaat kan dus niet in aftrek worden gebracht.