

Aansprakelijkheid voor omzetbelastingsschuld van fiscale eenheid niet strijdig met Unierecht

BTW-bulletin 2017/48

Op 17 maart 2017 heeft de Hoge Raad arrest gewezen over de vraag of de aansprakelijkheid voor btw die binnen een fiscale eenheid is verschuldigd EU-proof is. X B.V. (hierna: belanghebbende) maakte sinds 2003 onderdeel uit van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting. In 2012 gingen drie verbonden vennootschappen failliet, waarna de fiscale eenheid nog slechts bestond uit belanghebbende en haar holding. Na faillissement en ontvoeging van de verbonden lichamen werden aan de fiscale eenheid naheffingsaanslagen opgelegd. Belanghebbende werd vervolgens door de ontvanger aansprakelijk gesteld voor de door de fiscale eenheid verschuldigde omzetbelasting. De verschuldigde omzetbelasting was ontstaan door leveringen en diensten van de gefailleerde vennootschappen. De beschikkingen aansprakelijkstelling werden opgelegd na het faillissement en de ontvoeging uit de fiscale eenheid. Belanghebbende nam het standpunt in dat de aansprakelijkstelling strijdig was met de Btw-richtlijn en unierechtelijke beginselen van rechtszekerheid en evenredigheid. De Hoge Raad verklaarde het cassatieberoep van belanghebbende ongegrond. In deze bijdrage zetten wij de procedure bij de rechtbank, het hof en de Hoge Raad uiteen, waarna wordt afgesloten met een conclusie.

Regelgeving

Art. 7 lid 4 Wet op de Omzetbelasting 1968 luidt (hierna: Wet OB, tekst 2017):

“Natuurlijke personen en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, die op grond van het bepaalde in dit artikel ondernemer zijn en die in Nederland wonen of zijn gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting hebben en die in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven, dat zij een eenheid vormen, worden, al dan niet op verzoek van één of meer van deze natuurlijke personen of lichamen, bij voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur als één ondernemer aangemerkt en wel met ingang van de eerste dag van de maand, volgende op die waarin de inspecteur die beschikking heeft afgegeven. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld ter zake van de vorming, wijziging en beëindiging van de fiscale eenheid.”

¹ Mr. R. Vos (advocaat) en mr. R.J. de Jong (advocaat) zijn beiden verbonden aan Hertoghs advocaten te Rotterdam.

Een fiscale eenheid is de ondernemer ex. art. 12 lid 1 Wet OB van wie de omzetbelasting wordt geheven. Wanneer aan een fiscale eenheid een naheffingsaanslag wordt opgelegd, is die eenheid de belastingschuldige ex. art. 2 aanhef en onderdeel k Invorderingswet 1990. De fiscale eenheid is vervolgens ex. art. 8 lid 2 IW als belastingschuldige deze belasting verschuldigd.

Art. 43 lid 1 Invorderingswet 1990 luidt (hierna: IW, tekst 2017):

“Natuurlijke personen en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, die ingevolge artikel 7, vierde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 zijn aangemerkt als één ondernemer, zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de omzetbelasting welke verschuldigd is door deze ondernemer, dan wel – indien de inspecteur niet schriftelijk ervan in kennis is gesteld dat op grond van gewijzigde omstandigheden niet langer een eenheid bestaat als is bedoeld in die bepaling – door deze personen en lichamen.”

Een fiscale eenheid voor de omzetbelasting is een rechtsvorm die uitsluitend fiscaalrechtelijk bestaat. Civielrechtelijk is er geen titel voor de ontvanger om beslag te leggen, nu de fiscale eenheid geen eigenaar kan zijn van enig goed. Art. 43 IW geeft een oplossing door de ontvanger de wettelijke mogelijkheid te geven om verhaal te halen door middel van een (hoofdlijke) aansprakelijkstelling van alle verbonden natuurlijke personen en lichamen van de fiscale eenheid.

Rechtbank Noord-Holland 1 september 2014 (ECLI:NL:RBNHO:2014:8096)

Op 11 oktober 1996 was de fiscale eenheid vastgesteld waarin belanghebbende per 20 oktober 2003 was opgenomen. Op 8 en 15 mei 2012 gingen drie gevoegde vennootschappen failliet. Op 29 mei 2012 was aan de fiscale eenheid een naheffingsaanslag omzetbelasting over het eerste kwartaal van 2012 opgelegd van € 276.463. Op 28 augustus 2012 was aan de fiscale eenheid een naheffingsaanslag omzetbelasting over het tweede kwartaal van 2012 opgelegd van € 349.481. Belanghebbende werd vervolgens bij beschikkingen van 26 juli 2012 en 20 november 2012 door de ontvanger van de Belastingdienst/Kantoor Hoorn (hierna: de ontvanger) aansprakelijk gesteld voor de onbetaald gebleven naheffingsaanslagen omzetbelasting. In bezwaar is bij verminderingbeschikking van 12 juli 2013 laatstgenoemde naheffingsaanslag verlaagd tot € 107.192.

Belanghebbende nam het standpunt in dat de aansprakelijkstelling op grond van art. 43 IW in strijd is met de Btw-richtlijn. Verwezen werd naar de arresten van het HvJ van 11 mei 2006, (zaak C-384/04, Federation of Technological Industries e.a.) en 21 december 2011 (zaak C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij.) In deze arresten is door het HvJ bepaald dat een onvoorwaardelijke aansprakelijkstel-

ling van een ander dan de primair belastingplichtige strijdig is met de Btw-richtlijn, indien niet is voorzien in een mogelijkheid tot disculpatie of matiging van de aansprakelijkheid. Voorts nam belanghebbende het standpunt in dat de aansprakelijkstelling als zodanig in strijd was met de Unierechtelijke beginselen van rechtszekerheid en evenredigheid.

De rechtbank stelde vast dat geen enkele bepaling in de Btw-richtlijn de aansprakelijkheid van art. 43 lid 1 IW regelt. Volgens de rechtbank was geen sprake van strijd met de Btw-richtlijn, nu volgens vaste rechtspraak bij ontbreken van een Unieregeling deze kwestie een aangelegenheid is van de interne rechtsorde van elke lidstaat. Onder verwijzing naar het door belanghebbende aangehaalde arrest *Federation of Technological Industries* oordeelde de rechtbank dat lidstaten bij het uitoefenen van hun bevoegdheden de algemene rechtsbeginselen – zoals het rechtszekerheids- en evenredigheidsbeginsel – moeten naleven. Daarbij moeten lidstaten bij het invoeren van maatregelen ter bescherming van de schatkist niet verder gaan dan voor dit doel noodzakelijk is. De rechtbank overwoog dat de nationale wetgever met art. 43 lid 1 IW binnen deze grenzen is gebleven, waarbij van belang zou zijn dat de fiscale eenheid alleen fiscaal en niet civielrechtelijk bestaat. Nu een fiscale eenheid geen civielrechtelijke eigenaar is kon er geen beslag worden gelegd. Art. 43 lid 1 IW is dus noodzakelijk om belastingschulden te kunnen innen. Het feit dat bezwaar en beroep mogelijk waren tegen de beschikking aansprakelijkstelling maakt dat van rechtszekerheid of onevenredigheid geen sprake zou zijn. Dat de vennootschappen die de omzetbelasting verschuldigd waren ten tijde van het opleggen van de beschikkingen aansprakelijkstelling failliet waren, deed daar volgens de rechtbank niet aan af. Tijdens het ontstaan van de belastingschulden was belanghebbende immers nog een onderdeel van de fiscale eenheid.

**Gerechtshof Amsterdam 28 mei 2015
(ECLI:NL:GHAMS:2015:4071)**

In aanvulling op de feiten uit de rechtbankprocedure stelde het hof vast dat als bijlage bij het verweerschrift in hoger beroep van de ontvanger een schermprint van archiefgegevens betreffende de aan de fiscale eenheid opgelegde naheffingsaanslag omzetbelasting voor het tweede kwartaal 2012 was opgenomen. Hieruit bleek dat in het bedrag van de naheffingsaanslag van € 349.481 een bedrag aan boete van € 4.981 was begrepen. Tevens bleek uit die schermprint dat de bij uitspraak op bezwaar toegepaste vermindering van de aansprakelijkstelling met € 242.289 voor een bedrag van € 2.820 op de boete betrekking had. Belanghebbende had in hoger beroep wederom aangevoerd dat de aansprakelijkstellingen in strijd waren met het recht van de Europese Unie, en met name met de communautaire beginselen van evenredigheid en rechtszekerheid. Subsidiar stelde belanghebbende zich op het standpunt dat zij niet aansprakelijk kon worden gesteld voor omzetbelastingsschulden van vennootschappen met wie zij op het tijdstip van de aansprakelijkstelling niet meer in een fiscale eenheid voor de omzetbelasting was verenigd.

Het hof stelde vast dat het betoog van belanghebbende in hoger beroep geen nieuw of ander licht op de zaak wierp en verenigde zich met de beoordeling van de rechtbank. In hoger beroep zijn door belanghebbende volgens het hof geen feiten of omstandigheden aangedragen die tot een andere beslissing moeten leiden. Wel was tussen partijen vast komen te staan dat in de aansprakelijkstelling die op het tweede kwartaal van 2012 betrekking had, een boete was inbegrepen. De ontvanger had niet gesteld dat het belopen van deze boete aan belanghebbende was te wijten. De desbetreffende aansprakelijkstelling diende dan ook met het bedrag van € 2.161 te worden verminderd. Het hof verklaarde het hoger beroep slechts gegrond voor zover het de aansprakelijkstelling voor deze boete betrof.

**Hoge Raad 17 maart 2017
(ECLI:NL:HR:2017:438)**

In cassatie herhaalde de Hoge Raad het eerste middel van belanghebbende onder verwijzing naar de arresten van het HvJ en het betoog van belanghebbende bij het hof. In geschil was wederom of de onvoorwaardelijke aansprakelijkstelling van een ander dan de belastingplichtige – zonder mogelijkheid tot disculpatie of matiging van de aansprakelijkheid – in strijd was met de Btw-richtlijn en de Unierechtelijke beginselen van rechtszekerheid en evenredigheid. Daarbij werd door de Hoge Raad vooropgesteld dat een fiscale eenheid in de zin van de Wet OB niet een rechtspersoon is. De fiscale eenheid heeft geen goederen waarop de ontvanger verhaal kan nemen ter invordering van een naheffingsaanslag. De Hoge Raad merkte op dat de natuurlijke personen en lichamen die samen een fiscale eenheid vormen in de regel niet een gemeenschappelijk afgescheiden vermogen hebben waarop de ontvanger zich kan verhalen.

De Hoge Raad citeerde vervolgens uit de memorie van toelichting bij het voorstel voor de IW met betrekking tot het huidige art. 43 lid 1 IW (*Kamerstukken II*, 1987/88, 20 588, nr. 3, p. 108):

“(…) Indien aan zo'n fiscale eenheid (de belastingschuldige) een naheffingsaanslag in de omzetbelasting wordt opgelegd en deze wordt niet betaald, wordt de ontvanger die wil invorderen bij de belastingschuldige geconfronteerd met het feit dat de fiscale eenheid die niet als een eenheid in civiel-juridische zin bestaat, geen verhaalsmogelijkheid biedt: er is immers geen (afgescheiden) vermogen. Ingevolge deze bepaling is het mogelijk de gehele belastingschuld te verhalen op elk van de personen of lichamen die de fiscale eenheid vormen.”

De Hoge Raad concludeerde dat art. 43 lid 1 IW tot doel heeft te verzekeren dat omzetbelasting die is verschuldigd door een fiscale eenheid als belastingplichtige, na het opleggen van een naheffingsaanslag kan worden ingevorderd bij de natuurlijke personen en lichamen die de fiscale eenheid vormen en op wie civielrechtelijk bezien tezamen de belastingschuld rust. Gelet op het voornoemde doel dat de wetgever met dit artikel nastreefde was volgens de Hoge Raad niet voor redelijke twijfel vatbaar

dat die maatregel strookt met de Btw-richtlijn. Het middel faalde voor zover het betoogt dat de invorderingsbepaling onverenigbaar is met de Btw-richtlijn.

De Hoge Raad verwees vervolgens naar eigen jurisprudentie (HR 9 november 2012, r.o. 3.3.3., ECLI:NL:HR:2012:BU7276) waaruit volgt dat de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking vaststelt dat een fiscale eenheid bestaat en welke natuurlijke personen en lichamen daarvan deel uitmaken. De rechtsgevolgen van het bestaan van een fiscale eenheid zijn met voldoende nauwkeurigheid wettelijk geregeld. Volgens de Hoge Raad was dan ook niet voor redelijke twijfel vatbaar dat de keuze van de wetgever geen inbreuk maakt op de tot het recht van de Europese Unie behorende beginselen van rechtszekerheid en evenredigheid. Het middel faalde.

Het tweede middel van belanghebbende hield in dat aansprakelijkstelling op de voet van art. 43 lid 1 IW voor door een fiscale eenheid verschuldigde omzetbelasting niet mogelijk is, indien die fiscale eenheid ten tijde van het geven van de beschikking tot aansprakelijkstelling niet meer in ongewijzigde vorm bestaat. De Hoge Raad wees dit standpunt af met de simpele constatering dat voor de aansprakelijkheid voor door een fiscale eenheid verschuldigde omzetbelasting slechts van belang is of deze eenheid bestaat op het tijdstip waarop die belasting verschuldigd is geworden. Ook dit middel faalde en de Hoge Raad verklaarde het beroep in cassatie ongegrond.

Conclusie

Belanghebbende betoogde primair dat de aansprakelijkstelling strijdig was met het Unierecht nu de naheffingsaanslagen betrekking hadden op leveringen en diensten van de gefailleerde vennootschappen. Subsidiair nam belanghebbende het standpunt in dat de aansprakelijkstelling als zodanig in strijd was met de Unierechtelijke beginselen van rechtszekerheid en evenredigheid, nu zij achteraf aansprakelijk werd gesteld voor schulden van vennootschappen die reeds failliet waren. Zowel Rechtbank Noord-Holland als het hof oordeelde dat geen sprake was van strijd met de Btw-richtlijn nu de aansprakelijkstelling noodzakelijk was om belastingsschulden te kunnen innen. Civielrechtelijk bestond er immers geen titel om de fiscale eenheid aan te kunnen spreken voor haar schulden. Dat de vennootschappen ten tijde van het opleggen van de beschikkingen aansprakelijkstelling failliet waren deed daar niet aan af, nu belanghebbende nog een onderdeel van de fiscale eenheid was tijdens het ontstaan van de belastingsschulden. De Hoge Raad bevestigde onder verwijzing naar de wetsgeschiedenis het oordeel van het hof en verklaarde het beroep in cassatie ongegrond. De aansprakelijkheid voor de door een fiscale eenheid verschuldigde omzetbelasting was volgens de Hoge Raad niet in strijd met het Unierecht. Aansprakelijkstelling was ook nog mogelijk als ten tijde van de beschikking tot aansprakelijkstelling de fiscale eenheid niet meer in ongewijzigde vorm bestond.

De rechtsbescherming is gelegen in de voor bezwaar vatbare fiscale eenheid beschikking van de inspecteur. Een beschikking van de inspecteur is voor het ontstaan van de fiscale eenheid echter niet nodig. Uit vaste jurisprudentie van de

Hoge Raad (HR 9 juni 2006, ECLI:NL:HR:2006:AX7369) volgt dat een beschikking geen constitutief vereiste is voor het bestaan van een fiscale eenheid. Indien is voldaan aan de materiële voorwaarden kan een fiscale eenheid van rechtswege ontstaan. In een dergelijke situatie is de beschikking enkel declaratoir van aard. Kern van art. 43 IW is de hoofdelijke aansprakelijkheid. Er is geen beperking tot 'eigen' omzetbelastingsschulden. Uit het oogpunt van rechtsbescherming dient een fiscale eenheid daarom voor wat de aansprakelijkheid betreft wel degelijk bij voor bezwaar vatbare beschikking te worden vastgesteld door de inspecteur. Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad is af te leiden dat er geen aansprakelijkheid kan zijn indien een fiscale eenheid bestaat op materiële gronden, maar er geen beschikking is afgegeven. Uit HR 9 november 2012 (ECLI:NL:HR:2012:BU7276) volgt dat een beschikking een constitutief vereiste is voor het ontstaan van hoofdelijke aansprakelijkheid. Indien een deel van de fiscale eenheid wordt ontbonden of ophoudt te bestaan omdat niet langer aan de materiële voorwaarden wordt voldaan, dient dit om aansprakelijkheid te voorkomen dan ook onverwijld te worden gemeld bij de belastingdienst. Veel aansprakelijkheidsbepalingen in de IW kennen een disculpatiebepaling. In art. 43 IW ontbreekt echter een dergelijke regeling. Het arrest van de Hoge Raad van 17 maart 2017 bevestigt dat de omstandigheid dat de verschuldigde omzetbelasting niet door de aansprakelijk gestelde is ontstaan geen disculpatiegrond is. Het ontbreken van een wettelijke disculpatieregeling in de IW kan te maken hebben met de aanname dat aansprakelijk gestelde onderdelen van de fiscale eenheid inzicht of zeggenschap hadden over het handelen van de overige onderdelen. Het zou de rechtsbescherming van belastingplichtigen ten goede komen om een disculpatiebepaling toe te voegen aan art. 43 IW. In de praktijk hebben participanten in een fiscale eenheid ongeacht de vereiste financiële, organisatorische en economische verbondenheid immers niet altijd invloed of inzicht in de handelingen van overige betrokkenen. Dat er in het verleden een voor bezwaar vatbare fiscale eenheid beschikking is afgegeven – wat daar overigens ook van zij – doet daar niet aan af.