



BTW-bulletin, nummer 3, 2011

Commotie rond de podiumkunsten

mr. H. Hop

Groenboek over de toekomst van de btw

Ed van den Elsen

Nieuwe plaats-van-dienstregels, nieuwe (ver)ordening (deel I)

Dieuwertje Euser MSc

'Onbehoorlijk bestuur' van de Hoge Raad?

Mr. Roelof Vos en mw. mr. Roos Jongeneel

Vrijstelling kansspelbelasting in de Btw-richtlijn: Een Europese gok?

Esteban van Goor

Btw-actualiteiten



10164635

‘Onbehoorlijk bestuur’ van de Hoge Raad?

25

Op 21 januari 2011 heeft de Hoge Raad arrest gewezen over de vraag of de meldingsregeling van betalingsonmacht door bestuurders van art. 36 Invorderingswet 1990 in strijd is met het gemeenschapsrechtelijke evenredigheidsbeginsel. De conclusie van advocaat-generaal Van Ballegooijen in deze zaak is eerder besproken in BTW-bulletin 2010, nr. 6. De A-G concludeerde dat het onweerlegbare rechtsvermoeden van onbehoorlijk bestuur bij een niet-tijdige melding van betalingsonmacht tot onevenredigheid leidt voor de bonafide behoorlijk bestuurder. De auteurs spraken toen de wens uit dat de Hoge Raad de conclusie van de A-G zou overnemen. De Hoge Raad heeft echter beslist dat bij niet-tijdige melding van betalingsonmacht door een bestuurder geen sprake is van onevenredigheid. In deze bijdrage zullen wij deze uitspraak van de Hoge Raad becommentariëren.

Hoge Raad 21 januari 2010, nr. 09/00422

Bij de levering van een perceel grond door ondernemer X-BV is ten onrechte een bedrag aan omzetbelasting vermeld in de akte van levering. Aan X-BV wordt op grond van art. 37 Wet OB 1968 een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd. In art. 37 Wet OB 1968 is bepaald dat een ondernemer die ten onrechte btw vermeldt op een factuur, deze desalniettemin verschuldigd is. De bestuurder meldde 15 dagen na verval van de betaaldatum van de naheffingsaanslag aan de Ontvanger dat sprake is van betalingsonmacht. De Ontvanger stelt vervolgens de bestuurder van de B.V., op grond van art. 36 Invorderingswet 1990, aansprakelijk voor de verschuldigde omzetbelasting aangezien de bestuurder de betalingsonmacht binnen 14 dagen had moeten melden. De Ontvanger stelt zich op het standpunt dat de bestuurder niet aan de tijdige meldingsplicht heeft voldaan.

Oordeel Hof Den Haag 12 december 2008 (BK-07 00619)

Hof Den Haag is van oordeel dat de omzetbelasting, die is verschuldigd op basis van art. 37 Wet OB 1968, geen belasting is die de belastingplichtige als ondernemer is verschuldigd. De bestuurder kan daardoor niet op basis van art. 36 Invorderingswet 1990 aansprakelijk worden gesteld voor deze belastingschuld.

Conclusie A-G 30 november 2009

Advocaat-generaal Van Ballegooijen heeft op 30 november 2009 (nr.09/00422) geconcludeerd dat volgens hem de meldingsregeling in strijd is met het communautaire evenredigheidsbeginsel. Wij verwijzen verder naar het eerderge-

noemde artikel in BTW-bulletin waarin uitgebreid wordt ingegaan op de visie van A-G Van Ballegooijen.

Beslissing Hoge Raad

De Hoge Raad is het niet eens met het oordeel van Hof Den Haag. De Nederlandse wetgever heeft met de term *belasting als ondernemer verschuldigd* de intentie gehad om de aansprakelijkheidsschulden, bijvoorbeeld op basis van de keten- of inlenersaansprakelijkheid, buiten de toepassing van art. 36 Invorderingswet 1990 te houden. Gelet op de strekking van art. 37 Wet OB, als uitvoering van art. 21 lid 1 letter d Zesde richtlijn (thans Btw-richtlijn), wordt een bestuurder op basis van deze bepaling niet formeel of materieel aansprakelijk gesteld voor de omzetbelasting die door een ander was verschuldigd, maar betreft het btw die hij zelf verschuldigd wordt. De bestuurder kon dus wel degelijk voor deze omzetbelasting aansprakelijk worden gesteld. In principe dient de melding van de betalingsonmacht te worden gedaan binnen twee weken nadat de verschuldigde belasting behoorde te zijn afgedragen of te zijn voldaan. Dit betekent dat een bestuurder, wanneer de belasting op de eerste dag van de maand had moeten worden betaald, tot de 14^e dag de mogelijkheid heeft om te melden dat sprake is van betalingsonmacht. De bestuurder voorkomt hiermee de dubbele bewijslast voor het rechtsvermoeden van onbehoorlijk bestuur. De Ontvanger zal dan aannemelijk moeten maken dat de betalingsonmacht het gevolg is van onbehoorlijk bestuur.

Als de betalingsonmacht op een naheffingsaanslag ziet, die is opgelegd omdat te weinig belasting is afgedragen of is voldaan, heeft de bestuurder in beginsel niet meer de mogelijkheid om de dubbele bewijslast te voorkomen door de betalingsonmacht te melden. Er wordt echter een uitzondering gemaakt als het niet aan opzet of grove schuld van het *lichaam* is te wijten dat te weinig belasting is afgedragen of voldaan. De bestuurder kan de betalingsonmacht dan binnen twee weken na de vervaldag van de naheffingsaanslag melden aan de Ontvanger.

In deze procedure is het hof niet ingegaan op de vraag of de bestuurder kon melden in de naheffingsfase, omdat de melding 15 dagen, één dag te laat, na de vervaldatum van de naheffingsaanslag was gedaan. Hoe dan ook was dus te laat gemeld. Hierdoor trof de bestuurder het rechtsvermoeden van onbehoorlijk bestuur en de dubbele bewijslast. De Hoge Raad verwijst de zaak uiteindelijk terug naar het hof omdat feitelijk moet worden geoordeeld of er wellicht toch binnen twee weken is gemeld.

De bestuurder heeft voor de Hoge Raad beargumenteerd dat een bestuurder die de betalingsonmacht niet of niet tijdig heeft gemeld, wordt geconfronteerd met een onweerlegbaar rechtsvermoeden en dat is volgens hem in strijd met het communautaire evenredigheidsbeginsel. De Hoge Raad geeft – ondanks de terugverwijzing naar het hof – wel

1. Beide auteurs zijn verbonden aan VMW Taxand te Amsterdam.

zijn oordeel over de toepassing van het evenredigheidsbeginsel.

Voordat de Hoge Raad kan toekomen aan toetsing van art. 36 Invorderingswet 1990 aan het gemeenschapsrecht dient te worden beoordeeld of de bestuurdersaansprakelijkheid ziet op de heffing of op de invordering van omzetbelasting. Als de bestuurdersaansprakelijkheid slechts ziet op de invordering van de omzetbelasting is de Zesde richtlijn (thans Btw-richtlijn) niet van toepassing en zijn de lidstaten vrij om bepalingen over invordering van omzetbelasting op te nemen in hun nationale wetgeving. Voor de heffing zijn de lidstaten echter gehouden aan de EU-richtlijnen en aan de algemene gemeenschapsrechtelijke beginselen, waarbij met name aandacht dient te worden besteed aan het rechtszekerheids- en evenredigheidsbeginsel. Dit heeft het Hof van Justitie bepaald in het arrest *Federation of Technological Industries e.a.* (11 mei 2006, nr. C-384/04, V-N 2006/27.14).

De Hoge Raad laat het antwoord op deze vraag in het midden door de opmerking 'Zo artikel 36 van de Invorderingswet al binnen de werkingssfeer van artikel 21 van de Zesde richtlijn valt, (...)'. Vervolgens toetst de Hoge Raad de bepaling echter aan het evenredigheidsbeginsel, waar wij uit afleiden dat de bestuurdersaansprakelijkheid voor de omzetbelasting dus onder de reikwijdte van art. 21 Zesde richtlijn valt.

Vervolgens oordeelt de Hoge Raad dat de Nederlandse wetgever met de invoering van art. 36 Invorderingswet 1990 het rechtszekerheids- en/of het evenredigheidsbeginsel niet heeft geschonden. Volgens de Hoge Raad bevat de regeling wel een krachtige stimulans voor de bestuurder om aan de meldingsplicht te voldoen, maar gaat dit middel (de meldingsplicht en het rechtsvermoeden) niet verder dan dat de wetgever voor dit doel noodzakelijk kon achten. Het doel van de meldingsplicht is immers dat de Ontvanger tijdig wordt geïnformeerd over de betalingsonmacht zodat hij maatregelen kan nemen om de belastinginning veilig te stellen. De schatkist wordt hierdoor beschermd.

Vervolgens oordeelt de Hoge Raad dat van een bestuurder mag worden gevergd dat hij van de financiële situatie van het lichaam waarvan hij bestuurder is, en meer in het bijzonder van eventuele betalingsmoeilijkheden van dat lichaam, op de hoogte is of zich daarvan onverwijld op de hoogte laat stellen. De Hoge Raad acht het voor een bestuurder *niet onmogelijk of uiterst moeilijk* om ervoor te zorgen dat, in het geval van betalingsmoeilijkheden van een openstaande belastingschuld, *tijdig mededeling daarvan aan de Ontvanger wordt gedaan*. Dat de regeling ook geldt wanneer *niet is gebleken van enig misbruik* en dat de mededeling moet worden gedaan binnen de door de Invorderingswet bepaalde termijn, wil zij de bestuurder kunnen ontlasten, doet volgens de Hoge Raad aan het voorgaande niet af.

Onze visie op het arrest van de Hoge Raad

Het oordeel van de Hoge Raad betekent dat een bestuurder die de Ontvanger niet tijdig op de hoogte heeft gesteld van de betalingsonmacht van de vennootschap waar hij bestuurder van is, aansprakelijk is voor de btw-(en loon-)be-

lastingschulden van de vennootschap. Het feit dat hij verder geheel bonafide is en in materieel opzicht geen onbehoorlijk bestuur heeft gepleegd, doet dan geheel niet ter zake. Heeft wel tijdige melding plaatsgevonden, dan is de bestuurder alleen aansprakelijk als hij materieel onbehoorlijk bestuur heeft gepleegd. De Hoge Raad had naar onze mening moeten toetsen of het voor de bestuurder onmogelijk of uiterst moeilijk is om *tegenbewijs te leveren tegen het rechtsvermoeden* van onbehoorlijk bestuur. In het arrest Hof van Justitie *EG Federation of Technological Industries e.a.* wordt deze vraag namelijk van belang geacht voor de beoordeling of de regeling onevenredig is.

Wanneer men de belangrijkste overweging van het Hof van Justitie in het arrest *Federation of Technological Industries e.a.* toepast en beoordeelt of het voor de bestuurder onmogelijk of uiterst moeilijk is om *tegenbewijs te leveren tegen het rechtsvermoeden* van onbehoorlijk bestuur, kan men in de onderhavige situatie niets anders dan volmondig ja roepen. Hiermee is conform dit arrest de onevenredigheid gegeven. Het Hof van Justitie heeft echter tevens bepaald dat het aan de nationale wetgever is om een dergelijke bepaling te toetsen aan de gemeenschapsrechtelijke beginselen. De Hoge Raad heeft in dit arrest naar onze mening de verkeerde verplichting van de aansprakelijk gestelde bestuurder getoetst aan de toepassing van het evenredigheidsbeginsel. Teneinde duidelijkheid te krijgen over hoe de situatie van een behoorlijk bestuurder, die met een onweerlegbaar rechtsvermoeden wordt geconfronteerd, zich verhoudt tot het gemeenschapsrechtelijke evenredigheidsbeginsel, hopen wij dat in de toekomst prejudiciële vragen worden gesteld door een rechtbank of hof. Als een A-G concludeert tot strijdigheid, was het in elk geval passend geweest als de Hoge Raad de zaak had verwezen naar het Hof van Justitie. Van een 'Acte Clair' is immers geen sprake gezien het tegenstelde oordeel van de A-G. Nu de Hoge Raad niet naar het Hof van Justitie heeft verwezen is onze hoop voor lopende en toekomstige zaken op de lagere rechter gevestigd.