

Bewijsvermoeden bestuursaansprakelijkheid omzetbelastingsschuld; onevenredig?

Mr. R. Vos , Mr. F. Buitenwerf , datum 06-01-2010

Datum

06-01-2010

Auteur

Mr. R. Vos [\[i\]](#), Mr. F. Buitenwerf [\[i\]](#)

Auteursprofiel

Mr. R. Vos

Mr. F. Buitenwerf

Vakgebied(en)

Omzetbelasting / Algemeen

A-G Van Ballegooijen concludeerde onlangs dat de meldingsregeling in art. 36 in strijd is met het communautaire evenredigheidsbeginsel voor de bonafide bestuurder die niet slaagt in het bewijs dat de te late melding van de betalingsonmacht niet aan hem te wijten is. Auteurs gaan in op deze conclusie.

Mr. R. Vos [\[i\]](#), Mr. F. Buitenwerf [\[i\]](#)

Als een bestuurder van een vennootschap de belastingdienst niet -tijdig informeert over betalingsonmacht van de vennootschap voor de belastingsschulden is er een grote kans dat hij in privé zal worden aangesproken als deze onbetaald blijven. In *BTW-bulletin* 2009, nr. 7/8 is deze bestuursaansprakelijkheid al eens eerder besproken. In deze bijdrage gaan wij in op een recente conclusie van advocaat-generaal Van Ballegooijen (30 november 2009, nr. 09/00422). Van Ballegooijen concludeert hierin dat de meldingsregeling in art. 36, vierde lid, Invorderingswet in strijd is met het communautaire evenredigheidsbeginsel voor de bonafide bestuurder die niet slaagt in het bewijs dat de te late melding van de betalingsonmacht niet aan hem te wijten is.

Een lichaam dat niet in staat is zijn omzetbelasting te betalen moet daarvan rechtsgeldig melding maken bij de ontvanger, aldus volgt uit art. 36, tweede lid, Invorderingswet. Bij een rechtsgeldige melding is de bestuurder van deze vennootschap alleen aansprakelijk voor de schuld als de fiscus bewijst dat hij onbehoorlijk heeft bestuurd in de drie jaren voorafgaande aan de melding van betalingsonmacht. Als er geen of geen rechtsgeldige melding heeft plaatsgevonden, is de bestuurder van het lichaam hoofdelijk aansprakelijk voor de schuld, tenzij hij achtereenvolgens kan bewijzen dat het niet aan hem te wijten is dat ontijdig is gemeld en dat er geen onbehoorlijk bestuur is gevoerd, aldus art. 36, vierde lid, Invorderingswet. Als de bestuurder niet kan bewijzen dat het ontijdig melden niet aan hem is te wijten, is deze bestuurder hoofdelijk aansprakelijk voor de belastingsschuld van het lichaam en wordt vermoed dat het niet betalen van belasting aan hem is te wijten. De weerlegging van dit bewijsvermoeden wordt uitgesloten in de tweede volzin van het vierde lid. Oftewel deze bestuurder wordt geconfronteerd met een onweerlegbaar bewijsvermoeden van onbehoorlijk bestuur.

Van Ballegooijen heeft in deze zaak conclusie genomen in een cassatieberoep over de vraag of de meldingsregeling van art. 36, vierde lid, Invorderingswet (met daarin het onweerlegbaar bewijsvermoeden), in strijd is met art. 21, derde lid, Zesde richtlijn 77/388/EEG (thans art. 205 Btw-richtlijn) in samenhang met de communautaire beginselen van rechtszekerheid en evenredigheid, zoals uitgelegd in het arrest van het HvJ EG van 11 mei 2006, nr. C-384/04, *V-N* 2006/27.14 (Federation of Technological Industries e.a.).

A-G Van Ballegooijen acht in zijn conclusie dat het weerleggen van het wettelijk vermoeden (dat het te laat melden aan de bestuurder is te wijten, alsmede het weerleggen van het onbehoorlijk bestuur) soms zeer moeilijk en zwaar, maar niet onmogelijk of uiterst moeilijk is. Echter, Van Ballegooijen acht de sanctie die wordt gesteld op het niet slagen in het bewijs dat de te late melding niet aan de bestuurder is te wijten, dat wil zeggen, de uitsluiting van tegenbewijs ten aanzien van het onbehoorlijk bestuur, niet in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel. Naar zijn opvatting is de meldingsregeling van art. 36, vierde lid, Invorderingswet in strijd met het communautaire evenredigheidsbeginsel voor de bonafide bestuurder die niet slaagt in het bewijs dat de te late melding van de betalingsonmacht niet aan hem te wijten is. Deze bestuurder wordt immers aansprakelijk gesteld voor de belastingsschulden van het lichaam, enkel omdat de bestuurder niet kan bewijzen dat hem niet het verwijt treft de betalingsonmacht van het lichaam niet of niet tijdig te hebben gemeld.

Alvorens Van Ballegooijen de vraag behandelt of de meldingsregeling van art. 36, vierde lid, Invorderingswet in strijd is met art. 21, derde lid, Zesde richtlijn (art. 205 Btw-richtlijn), gaat hij eerst in op de vraag of art. 36 Invorderingswet wel binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt.

Zesde richtlijn van toepassing op art. 36 Invorderingswet?

De regeling van art. 36 Invorderingswet is vormgegeven als een invorderingsmaatregel en daarom is het de vraag of deze wel onder de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt. In art. 21, eerste en tweede lid, Zesde richtlijn (thans artt. 193 t/m 205 Btw-richtlijn) zijn de belastingplichtigen voor de omzetbelasting aangewezen. Het derde lid van art. 21 bepaalt dat de lidstaten een andere persoon dan de belastingplichtigen van het eerste of tweede lid hoofdelijk aansprakelijk mogen stellen voor hun omzetbelastingsschuld. De vraag is dus of art. 36 Invorderingswet een bepaling is die ziet op deze mogelijkheid in de Richtlijn of dat dit zuiver een bepaling is die ziet op de inning of invordering van een belastingsschuld. Oftewel: er dient onderscheid gemaakt te worden tussen maatregelen tot het bepalen van de persoon die de btw dient te voldoen en maatregelen die zuiver de invordering betreffen. Op deze laatste categorie is de richtlijn namelijk niet van toepassing. Van Ballegooijen is van mening dat de bestuurdersaansprakelijkheid van art. 36 Invorderingswet dient ter aanwijzing van een ander dan de belastingplichtige rechtspersoon voor de voldoening van de verschuldigde belasting. Een dergelijke bepaling betreft dus niet louter de invordering van verschuldigde belasting maar de vaststelling van de persoon die is gehouden deze belasting te voldoen. De A-G verwijst hierbij naar het arrest van HvJ Federation of Technological Industries. In rechtsoverweging 24 heeft het Hof van Justitie als volgt overwogen: 'Allereerst zij vastgesteld dat, anders dan de Nederlandse regering betoogt, een nationale betaling (...) waarin de regels zijn neergelegd ingevolge welke een belastingplichtige hoofdelijk kan worden verplicht tot voldoening van een bedrag wegens door een andere verschuldigde BTW, niet de inning hiervan betreft, maar de vaststelling wie tot betaling van deze belasting aan de schatkist kan worden gehouden. Hieruit volgt dat deze bepaling binnen de werkingssfeer van artikel 21 van de Zesde richtlijn valt.' Wel zou er enige twijfel kunnen zijn omdat art. 36 Invorderingswet ervoor kan zorgen dat een niet-belastingplichtige bestuurder (niet-ondernemer) aansprakelijk wordt gesteld voor de omzetbelastingsschuld van het lichaam waarvan hij bestuurder is. Hierdoor zou het verdedigbaar kunnen zijn dat deze aansprakelijkstelling zich niet afspeelt in de sfeer van de heffing van omzetbelasting maar de invordering van omzetbelasting. De A-G wuift dit echter weg door te stellen dat in de Zesde richtlijn geen grond is te vinden voor een onderscheid tussen aansprakelijkstellingen van ondernemers en aansprakelijkstellingen van niet-ondernemers en daarbij alleen op de eerstbedoelde aansprakelijkstellingen communautair recht van toepassing te achten.

Nu de conclusie van de A-G is dat art. 36 Invorderingswet wel binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt, gaat hij door met de vervolgvraag; is de sanctie op het niet-slagen in het bewijs dat de bestuurder geen blaam treft voor de late melding, in strijd met het evenredigheidsbeginsel?

Onevenredig?

Over de bewijsopdracht van het weerleggen van het vermoeden dat het te laat melden door het lichaam niet aan de bestuurder te wijten is, is Van Ballegooijen van mening dat dit zeer moeilijk is. Echter, het weerleggen ervan is in zijn ogen niet onmogelijk of uiterst moeilijk. Hij trekt hierbij een vergelijking met de bewijslast bij het bewijs van verschoonbaarheid van ontijdige bezwaar- en beroepschriften. Dit maakt de regeling naar zijn mening nog niet evenredig. Dit geldt tevens voor het tweede bewijs dat geleverd dient te worden mocht de bestuurder slagen in het weerleggen van het vermoeden dat het te laat melden niet aan hem te wijten is. Namelijk het bewijzen dat hij niet onbehoorlijk heeft bestuurd. Ook hier is in de ogen van de A-G sprake van een weliswaar zware bewijsopdracht, maar is dit zeker niet uiterst moeilijk of onmogelijk. De maatregel is echter wel onevenredig voor zover het de sanctie, het onweerlegbare vermoeden van onbehoorlijk bestuur, betreft op het niet-slagen in het bewijs dat de bestuurder schuld heeft aan het niet of niet tijdig melden van de betalingsonmacht. Voor de onevenredigheid schetst de A-G een treffend voorbeeld van een malafide bestuurder die tijdig meldt en een onzorgvuldige, maar bonafide bestuurder die te laat meldt. De laatste is direct kansloos en wordt geconfronteerd met het onweerlegbare bewijsvermoeden. Zijn privévermogen zal kunnen worden aangesproken voor de omzetbelastingsschulden van het lichaam. De malafide bestuurder heeft weliswaar een zeer moeilijke taak aan het bewijzen dat bij hem geen sprake is van onbehoorlijk bestuur, maar heeft in ieder geval nog mogelijkheden. Een onwenselijke situatie. Zeker daar de omkering (en verzwarende) van de bewijslast, zoals de sanctie op het niet doen of te laat doen van aangifte, ook zou volstaan.

Zoals ook beslist in het HvJ EU-arrest Federation of Technological Industries moeten lidstaten bij de uitoefening van de door de communautaire richtlijnen verleende bevoegdheden de algemene rechtsbeginselen, zoals het evenredigheidsbeginsel, naleven (r.o. 29).

Oftewel de meldingsregeling in art. 36, vierde lid, Invorderingswet is in strijd met het communautaire evenredigheidsbeginsel voor de bonafide bestuurder die niet slaagt in het bewijs dat de te late melding van de betalingsonmacht niet aan hem is te wijten. Deze bonafide bestuurder wordt namelijk automatisch geconfronteerd met het onweerlegbare bewijsvermoeden van onbehoorlijk bestuur en wordt, gelijk de malafide bestuurder, hoofdelijk aansprakelijk gesteld voor de belastingsschulden van het lichaam.

Conclusie

A-G Van Ballegooijen concludeert dat art. 36 Invorderingswet de vaststelling van wie tot betaling van de belasting kan worden gehouden betreft. Hiermee valt deze bepaling binnen de werkingssfeer van art. 21, derde lid, Zesde richtlijn (art. 205 Btw-richtlijn). Het onweerlegbare bewijsvermoeden van onbehoorlijk bestuur is in strijd met het communautaire evenredigheidsbeginsel en dus onverbindend. Het verwijzingshof moet onderzoeken of belanghebbende slaagt in haar bewijs dat haar geen onbehoorlijk bestuur kan worden verweten.

In onze ogen een rechtvaardige conclusie. Bestuurders die niet tijdig melden, maar wel bewijzen dat zij hun bv behoorlijk bestuurd hebben, behoren niet in privé te boeten voor omstandigheden waarvoor zij kunnen bewijzen niet verantwoordelijk te zijn. Het is daarom te hopen dat de Hoge Raad, die waarschijnlijk zeer binnenkort uitspraak doet in deze zaak, de conclusie van A-G Van Ballegooijen volgt.

Voetnoten

[*]

Mr. Roelof Vos is als belastingadviseur verbonden aan VMW Taxand in Amsterdam.

[**]

Mr. Frank Buitenwerf is als belastingadviseur verbonden aan VMW Taxand in Amsterdam.