

Deelnemen in een vof of maatschap en de aansprakelijkheid voor rijksbelastingen

Ondernemerschap wordt in veel gevallen goed geregeld door bij de keuze voor de ondernemingsvorm rekening te houden met de mate waarin de ondernemer persoonlijk kan worden aangesproken voor ondernemingsschulden. In deze bijdrage staat de hoofdelijke aansprakelijkheid voor belastingsschulden van lichamen zonder rechtspersoonlijkheid centraal. Deze reikt zover dat de ondernemer hiervoor ook bij participatie middels een rechtspersoon in persoon aansprakelijk is. Jurisprudentie op het gebied van disculpatie biedt hoop.



Nick van den Hoek
Mr. N. van den Hoek
is advocaat-
belastingkundige bij
Jaeger Advocaten-
belastingkundigen

Op grond van art. 33, lid 1, onder a Invoeringswet 1990 (IW) zijn bestuurders van lichamen zonder rechtspersoonlijkheid hoofdelijk aansprakelijk voor de rijksbelastingen die verschuldigd zijn door het lichaam.¹ Het tweede lid stelt met bestuurder gelijk de ‘de volledig aansprakelijke vennoot van een maat- of vennootschap’. De regeling beoogt de personen aan te spreken die in een nauwe betrekking staan of stonden tot het lichaam en die dus invloed (hadden) kunnen uitoefenen op het betalen van de belastingsschulden van het lichaam.² In vergelijking tot de regeling die ziet op de aansprakelijkheid van bestuurders van rechtspersonen voor onder andere loon- en omzetbelastingsschulden (art. 36 IW) valt op dat er geen meldingsregeling (betalingsonmacht) is opgenomen. Ook valt op dat de ontvanger geen kenmerkend onbehoorlijk bestuur nodig heeft om een bestuurder ex art. 33 IW aansprakelijk te stellen. Daar staat tegenover dat de Hoge raad recentelijk heeft geoordeeld dat slechts de formele bestuurder op grond van art. 33 IW kan worden aangesproken en niet, zoals bij art. 36 IW, ook de feitelijk bestuurder/beleidsbepaler.³ De ontvanger mag daarbij niet (uitsluitend) afgaan op de eventuele inschrijving van de betrokkene in het handelsregister als bestuurder van het lichaam.⁴ Als eenmaal vaststaat

dat sprake is van een formele bestuurder, rest in veel gevallen enkel de mogelijkheid tot disculpatie: het uitsluiten van aansprakelijkheid wegens het ontbreken van schuld. Daar kom ik later op terug. Eerst licht ik toe wat onder de ‘volledig aansprakelijke vennoot’ moet worden verstaan en bespreek ik enkele bijzonderheden bij participatie middels een rechtspersoon.

De volledig aansprakelijke vennoot

De vof

Onder bestuurder wordt op grond van het tweede lid van art. 33 IW mede verstaan de ‘volledig aansprakelijke vennoot’ van een maat- of vennootschap. Voor vennoten van een vof is deze uitbreiding overbodig; zij zijn ieder hoofdelijk aansprakelijk voor alle schulden van het samenwerkingsverband (art. 18 WvK). Daarbij geldt dat art. 33 IW wel een disculpatiemogelijkheid kent en art. 18 WvK niet. Vanwege het ‘open’ systeem staat het de ontvanger in beginsel vrij te kiezen voor de civiele, dan wel de bestuurlijke weg. Gelet op de algemene beginselen van behoorlijk bestuur kiest hij voor de regeling waarbij de aansprakelijkgestelde zich kan disculperen.⁵ Dit betekent dat een aansprakelijkstelling van participanten in een vof in beginsel dient plaats te vin-



den op grond van art. 33 IW en niet op grond van art. 18 WvK. Overigens geschiedt aansprakelijkstelling voor belastingschulden als regel via een voor bezwaar vatbare beschikking, ook in de gevallen waarin de ontvanger zich beroept op een civiele aansprakelijkheidsbepaling.⁶

De maatschap

De vraag wat onder ‘volledig aansprakelijke vennoot’ moet worden verstaan ligt bij een maatschap minder voor de hand. Enerzijds is een vennoot in een maatschap niet ‘volledig aansprakelijk’ omdat hij op grond van het burgerlijke recht slechts pro rata aansprakelijk is voor de (belasting)schulden van de maatschap. Volgens Rechtbank en Hof Den Haag ziet het onderscheid ‘volledig aansprakelijke vennoot’ echter niet op dit uitgangspunt volgens burgerlijk recht, maar op het onderscheid met de commanditaire vennoot. Slechts de commandiet is, mits hij geen bestuursdaden verricht, niet aansprakelijk voor de schulden van het samenwerkingsverband en om die reden geen ‘volledig aansprakelijke’ in de zin van art. 33 IW.⁷

De commanditaire vennootschap

Volgens drie rechtbanken is de beherend vennoot van een CV een ‘volledig aansprakelijke vennoot’ in de zin

van art. 33 IW.⁸ Vanuit de ratio van de bepaling is dit goed verklaarbaar, omdat juist de beherend vennoot invloed heeft op het betaalgedrag van de CV.

Gewezen bestuurder

Hoewel de gewezen bestuurder op grond van de tekst van art. 33 IW niet aansprakelijk is – de bepaling heeft het slechts over ‘de bestuurder’ – kan dit volgens de Leidraad Invordering 2008 anders zijn voor de belasting die in de bestuursperiode van de gewezen bestuurder materieel verschuldigd is geworden. Hof Arnhem en Hof Den Haag delen deze opvatting.⁹ De achtergrond daarvan is dat de gewezen bestuurder, als hij niet aansprakelijk kan worden gesteld, zijn aansprakelijkheid eenvoudig kan beperken door zich tijdig terug te trekken uit de

Volgens drie rechtbanken is de beherend vennoot van een CV een ‘volledig aansprakelijke vennoot’ in de zin van art. 33 IW

Het zou wenselijk zijn dat de ontvanger eerst de bestuurder-rechtspersoon aansprakelijk stelt voordat hij bij de achterliggende personen aanklopt

bestuursfunctie. In het hiervoor genoemde arrest over de feitelijk bestuurder/beleidsbepaler oordeelde de Hoge Raad dat de tekst noch de totstandkomingsgeschiedenis van art. 33 IW steun biedt voor de opvatting dat de feitelijk bestuurder/beleidsbepaler aansprakelijk is op grond van die bepaling. Daarbij wees de Hoge Raad erop dat art. 36 IW wel een expliciete regeling kent voor de feitelijk bestuurder/beleidsbepaler. De tekst en de totstandkomingsgeschiedenis van art. 33 IW zwijgen eveneens over de gewezen bestuurder. Aangezien de wetgever bij art. 36 IW wel oog heeft gehad voor gewezen bestuurder, lijkt het achterwege laten van deze mogelijkheid in art. 33 IW min of meer een bewuste keuze. Tegen deze achtergrond meen ik dat de Hoge Raad de gewezen bestuurder niet – buiten de wetgever om – onder art. 33 IW zou moeten brengen.

Onbeperkt doorpakken?

Om te voorkomen dat aansprakelijkheid wordt beperkt door het ‘tussenschuiven’ van een lichaam, bepaalt art. 33, lid 3 IW het volgende: ‘Voor de toepassing van dit artikel wordt ingeval een bestuurder van een lichaam zelf een lichaam is, onder bestuurder mede verstaan ieder van de bestuurders van het laatstbedoelde lichaam.’ Onduidelijk is of het derde lid zo moet worden opgevat dat de fiscus onbeperkt kan ‘doorpakken’ tot een bestuurder natuurlijk persoon is bereikt. Het standpunt van de fiscus laat zich raden.¹⁰ In 2014 oordeelde de Hoge Raad dat het zorgvuldigheidsbeginsel er niet toe noopt dat de ontvanger ‘bij uitsluiting’ kiest voor de aansprakelijkheidsbepaling die de aansprakelijkgestelde de gunstigste uitgangspositie biedt om aansprakelijkheid met succes te betwisten.¹¹ De belanghebbende in die zaak bevoogde dat de ontvanger eerst de beherend vennoot van een CV – een bv – aansprakelijk had moeten stellen. Als tijdig betalingsonmacht is gemeld, is de bestuurder-natuurlijk persoon vervolgens op basis van deze route alleen aansprakelijk als de ontvanger kennelijk onbehoorlijk bestuur bewijst.

De Hoge Raad wees de verplichting om die route te volgen af, ‘mede in aanmerking genomen dat de Leidraad Invordering 2008 geen beleidsregel van deze strekking bevat’. Daar ben ik het niet helemaal mee eens. Genoemde Leidraad bepaalt namelijk dat in het kader van de ketenaansprakelijkheid eerst diegene die ‘het dichtst op het vuur zit’ aansprakelijk wordt gesteld.¹² Het gaat daarbij om de eerste contractspartner of degene die het meest verwijtbaar heeft gehandeld. Daarop zijn wel uit-

zonderingen mogelijk als de verhaalsmogelijkheden daar (te) beperkt zijn. Voor de aansprakelijkheid voor schulden van een fiscale eenheid bepaalt art. 36b.1 Leidraad (dwingend) dat eerst het onderdeel van de fiscale eenheid waar de materiële schuld is ontstaan, aansprakelijk moet worden gesteld voordat andere vennootschappen in de fiscale eenheid aan bod kunnen komen.

Met deze bepalingen wordt naar mijn mening beoogd – in het kader van een ‘kerstboom’ aan vennootschappen – om een logische volgorde aan te brengen in de keuze van aan te spreken (rechts)personen. Het arrest van de Hoge Raad uit 2014 is naar mening dan ook te kort door de bocht. Het zou wenselijk zijn dat de ontvanger vennootschappelijke structuren respecteert en eerst de bestuurder-rechtspersoon aansprakelijk stelt voordat hij bij de achterliggende personen aanklopt.

Betalingsonmacht

De vraag is of in de situatie waarin een bv deelneemt in een vof of maatschap en de bestuurder-natuurlijk persoon van die bv wordt aangesproken op LB- en OB-schulden, een beroep kan worden gedaan op de meldingsregeling van art. 36 IW. Hof Arnhem-Leeuwarden meent van niet.¹³ In die zaak was namens een CV een melding betalingsonmacht gedaan, waarop de ontvanger had geantwoord dat de melding rechtsgeldig was. Het hof wees het beroep op de melding echter van de hand, omdat art. 33 IW geen meldingsregeling kent en de advocaat die de melding deed, daarvan bij uitstek op de hoogte diende te zijn. Ten aanzien van het door de ontvanger opgewekte vertrouwen overwoog het hof dat de belanghebbende de ontvanger zelf op het verkeerde been had gezet door een melding betalingsonmacht te (laten) doen in een situatie waarin de wet die mogelijkheid niet biedt.

Mij lijkt het echter dat de ontvanger niet op het verkeerde been is gezet, omdat juist hij degene is die de IW bij uitstek kent. Op de constatering dat art. 33 IW geen meldingsregeling kent, lijkt mij weinig af te dingen. Wel meen ik dat die omstandigheid aanleiding moet geven een beroep op disculpatie niet te strikt te beoordelen, nu het wel moet gaan om een reële, praktisch denkbare mogelijkheid voor een bestuurder om zich te disculperen. Ook kan het ‘overslaan’ van een aansprakelijke bv onrechtmatig zijn in het licht van (andere) algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Bijvoorbeeld wanneer de bv wel verhaal biedt, maar de ontvanger ervoor kiest een natuurlijk persoon aan te spreken omdat diens verhaal gemakkelijker uit te winnen is. Zeker wanneer sprake is van een gewezen bestuurder – die veel moeite zal moeten doen om zijn regresvordering op de bv te verhalen – wordt in mijn ogen de grens van het evenredigheidsbeginsel overschreden.

Disculpatie

Art. 33, lid 4 IW biedt een disculpatiemogelijkheid, voor zover de aansprakelijke ‘bewijst dat het niet aan hem is te wijten dat de belasting niet is voldaan’. Uit de jurisprudentie lijkt naar voren te komen dat succesvol disculperen in de praktijk lastig is. Daarbij is het goed op te

merken dat de ontvanger strategisch procedeert; niet iedere zaak wordt aan de rechter voorgelegd. Over het bewijs criterium merk ik op dat het voor de gewezen bestuurder (of middellijk participant) niet altijd te achterhalen, laat staan te bewijzen is wat zich in het lichaam heeft afgespeeld. Daarnaast is 'bewijzen' in het fiscale bewijsrecht een vreemde eend in de bijt. Ik houd het daarom, in lijn met de wetssystematiek, op 'aanneemelijk maken'.

Collectieve verantwoordelijkheid

In aansprakelijkheidsland geldt de zogenoemde collectieve verantwoordelijkheid voor het bestuur. Dat betekent dat alle bestuurlijke aangelegenheden tot de werkring van iedere bestuurder behoren.¹⁴ Ik vind dat uitgangspunt niet meer helemaal van deze tijd. Feit is dat bestuursfuncties steeds specialistischer worden. Daarnaast is het niet goed uit te leggen dat een bestuurder wel op een deskundig adviseur of zelfs een werknemer mag vertrouwen – zie hierna – maar dus niet op een medebestuurder. Ik pleit er daarom voor om de collectieve verantwoordelijkheid voor het bestuur los te laten bij het toepassen van de fiscale aansprakelijkheidsbepalingen.

Selectieve betaling crediteuren

Zoals gezegd maken kennelijk onbehoorlijk bestuur en de melding betalingsonmacht geen deel uit van art. 33 IW, voor zover die bepaling ziet op de aansprakelijkheid van bestuurders.¹⁵ De bewijslast ten aanzien van disculpatie rust dus in het geheel op de aansprakelijkgestelde. Voor de vraag wat verwijtbaar is kan wel worden gekeken naar de jurisprudentie die is gewezen over art. 36 IW en andere aansprakelijkheidsbepalingen in de Invorderingswet. In 2012 oordeelde de Hoge Raad in het kader van art. 36 IW dat de rechter moet onderzoeken of de aansprakelijkgestelde wist of redelijkerwijs had moeten begrijpen dat zijn handelwijze tot gevolg zou hebben dat belasting- en premieschulden van X BV onbetaald zouden blijven.¹⁶ Hieruit leid ik af dat het selectief betalen van crediteuren pas dan verwijtbaar is als redelijkerwijs duidelijk is dat de niet-betaalde schuldeisers nooit zullen worden betaald. Als er een rechtvaardiging is voor het selectief betalen en wellicht de wijze waarop aanwezige liquiditeiten zijn aangewend op het moment dat er bekendheid was met de belastingschuld, maakt een beroep op disculpatie kans van slagen. Het gaat erom of er op dat moment inschattingen zijn gemaakt die recht doen aan de belangen van alle schuldeisers. Anders dan wat ontvangers vaak menen bestaat er (dus) geen algemene regel dat winst moet worden gereserveerd om belasting te betalen.

Rol van bekwame derden

De Hoge Raad heeft bij herhaling geoordeeld dat in het aansprakelijkheidsrecht geldt dat eenieder in beginsel alleen voor zijn eigen daden en nalatigheden aansprakelijk is te houden, behoudens welomschreven, op de wet gebaseerde, uitzonderingen.¹⁷ Een in dat kader relevante

vraag is wat rechtens is als taken zijn uitbesteed aan derden als medewerkers en adviseurs. In 2016 heeft de Hoge Raad hierover in het kader van art. 36 IW geoordeeld dat, wanneer de derde ter zake voor voldoende deskundig mocht worden gehouden en de bestuurder niet hoefde te twijfelen aan diens zorgvuldige taakvervulling, het handelen van de derde niet aan de bestuurder kan worden toegerekend. De Hoge Raad oordeelde dat het vertrouwen op de deskundige adviseur zowel van belang is bij de vraag of het niet-melden van betalingsonmacht de bestuurder kan worden aangerekend, als bij de invulling van de vraag of sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur.

Daarbij is van belang dat het bestuur een toezichhoudende en controlerende taak heeft, zo oordeelde Hof Den Bosch in 2017.¹⁸ In die zaak was te weinig omzetbelasting betaald door toedoen van een administratief medewerkster. Het Hof oordeelde dat de bv niet aan de deskundige en de zorgvuldige taakuitoefening door de desbetreffende administratief medewerkster hoefde te twijfelen toen er aangiften OB werden gedaan naar lagere bedragen dan daarvoor.¹⁹ Hoewel bestuurders zich dus niet geheel afzijdig kunnen houden ten aanzien van uitbestede taken, lijkt het erop dat op de zorgvuldige uitoefening daarvan ook kan worden vertrouwd als het gaat om werknemers.

Regres en fiscale aftrekbaarheid

Uitgangspunt in de regresregeling in de IW is dat de aansprakelijke personen gelijk delen in het deel van de schuld dat niet op de belastingschuldige kan worden verhaald. Als de ontvanger ervoor kiest slechts één persoon aan te spreken, betekent dat dus niet per definitie dat deze voor het geheel van de schuld opdraait. Als verhaal niet mogelijk is, zijn betalingen op een fiscale aansprakelijkstelling in veel gevallen als negatief loon aftrekbaar.²⁰ Het gaat er daarbij om dat de aansprakelijkheid rechtstreeks samenhangt met een bron van inkomen. De door een vof verschuldigde omzetbelasting die door een vennoot wordt betaald, is bij de vennoot aftrekbaar.

Conclusie

De fiscale aansprakelijkheid van participanten in transparante lichamen reikt ver. Voor de rijksbelastingen is het wettelijk uitgangspunt dat de maat of vennoot aansprakelijk is. Op hem rust de bewijslast het tegendeel aannemelijk te maken. De regeling van art. 33 IW wijkt op onderdelen af van de aansprakelijkheidsbepaling voor

Ik pleit ervoor om de collectieve verantwoordelijkheid voor het bestuur los te laten bij het toepassen van de fiscale aansprakelijkheidsbepalingen



bestuurders van rechtspersonen ex art. 36 IW. Zo kan de feitelijk bestuurder/beleidsbepaler van een transparant lichaam niet aansprakelijk worden gesteld. Ook biedt de tekst van art. 33 IW niet de mogelijkheid een gewezen bestuurder aansprakelijk te stellen.

Verder pleit ik ervoor dat de ontvanger de vennootschappelijke structuur respecteert als via een rechtspersoon wordt deelgenomen in een vof of maatschap. Dat zou betekenen dat de ontvanger eerst de rechtspersoon aansprakelijk stelt, en als dat geen soelaas biedt, een aansprakelijkstelling van de bestuurder van de rechtspersoon laat volgen voor de aansprakelijkheidsschuld van de rechtspersoon. Bij disculpatie komt het regelmatig neer op de vraag of de fiscus (meer) is benadeeld, vergeleken met de rest van de schuldeisers die eveneens niet geheel zijn voldaan. Als disculpatie er niet in zit, kan de aansprakelijkgestelde een deel van de schuld mogelijk verhalen op zijn medebestuurders, en als dat niet lukt, negatief loon in aanmerking nemen voor het deel van de schuld dat door hem is betaald. <<<

Noten

- 1 Eveneens aansprakelijk op grond van art. 33, lid 1 IW zijn de leider van een vaste inrichting in Nederland (onder b) en bij ontbinding van het lichaam; de vereffenaar (onder c). Deze blijven in deze bijdrage buiten beschouwing.
- 2 Kamerstukken II 1987-88, 20 588, nr. 3, p. 86 (MvT).
- 3 Hoge Raad 6 juli 2018, ECLI:NL:HR:2018:1112, BNB 2018/162 met noot Vetter.
- 4 Hoge Raad 27 juni 2006, ECLI:NL:HR:2006:BD5467, BNB 2008/239 met noot Zwemmer.
- 5 Art. 32.1 Leidraad Invordering 2008.
- 6 Kamerstukken II, 2001/02, 28 183, nr. 5, p. 4 en Hoge Raad 26 februari 2010, ECLI:NL:HR:2010:BK1519, BNB 2010/139.
- 7 Rechtbank Den Haag 24 juni 2016, ECLI:NL:RBDHA:2016:8030 en Hof Den Haag 26 augustus 2015, ECLI:NL:GHDHA:2015:2343.
- 8 Rechtbank Den Bosch 1 september 2000, LJN AV6712, V-N 2001/6.30, Rechtbank Zeeland-West-Brabant 17 april 2013, ECLI:NL:RBZWB:2013:BZ8479 en meest recent Rechtbank Noord-Holland 23 maart 2018, ECLI:NL:RBNHO:2018:2251.
- 9 Hof Arnhem 22 september 2009, ECLI:NL:GHARN:2009:BK0412, V-N 2010/11.30 en Hof Den Haag 20 augustus 1998, ECLI:NL:GHSGR:1998:AG3581, V-N 1998/50.25.
- 10 In de Leidraad Invordering 1990 was opgenomen dat onbeperkt kon worden 'doorgepakt'. In de huidige Leidraad Invordering 2008 is dit standpunt niet opgenomen.
- 11 Hoge Raad 3 oktober 2014, ECLI:NL:HR:2014:2875, BNB 2014/259 met noot Vetter.
- 12 Zie hiervoor art. 35.11 Leidraad.
- 13 Hof Arnhem-Leeuwarden 3 juli 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:6092.
- 14 Hof Amsterdam 21 september 2010, ECLI:NL:GHAMS:2010:BN6929, r.o. 4.6.
- 15 Kennelijk onbehoorlijk bestuur is wel onderdeel van de aansprakelijkheid ex art. 33, lid 1, onder c IW van 'de met de vereffening belaste personen'.
- 16 Hoge Raad 24 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV6722.
- 17 Hoge Raad 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2149, BNB 2014/215.
- 18 Hof Den Bosch 15 juni 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:2757.
- 19 Het hof woog in dit kader mee dat voor het voeren van de administratie door de administratief medewerker in overleg met de accountant procedures waren vastgelegd.
- 20 Hoge Raad 27 september 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA7257, BNB 2001/8.