

Regels fiscale aansprakelijkheid bestuurders vaak onduidelijk

Igor Thijssen

Indien het niet mogelijk is om een aanslag in te vorderen bij de belastingschuldige zelf, is het in een aantal gevallen voor de Ontvanger mogelijk om een derde aansprakelijk te stellen voor de openstaande belastingaanslagen. In de praktijk blijkt er nogal eens onduidelijkheid te zijn over de geldende fiscale regels bij een dergelijke aansprakelijkstelling.

HET AANSPRAKELIJK stellen van bestuurders is een veelgebruikt middel van de Ontvanger om onbetaald gelaten belastingschulden van rechtspersonen alsnog te incasseren. Gezien de veelheid van gerechtelijke procedures lijkt er echter veel onduidelijkheid te bestaan over de regels bij een dergelijke aansprakelijkstelling, zowel aan de zijde van de bestuurder (en diens adviseur) alsook aan de zijde van de Ontvanger. In deze bijdrage ga ik in op een aantal aspecten van de fiscale aansprakelijkheidsregeling voor bestuurders¹.

Meldingsplicht

Een bestuurder van een lichaam is aansprakelijk als aannemelijk is dat het niet betalen van de schuld is te wijten aan 'kennelijk onbehoorlijk bestuur'. Van essentieel belang bij deze aansprakelijkheidsregeling is de verplichting die het lichaam heeft om aan de Ontvanger te melden dat het zijn belastingschulden niet kan betalen. Deze melding dient 'onverwijld' gedaan te worden. 'Onverwijld' betekent in dit geval: binnen twee weken nadat de omzetbelasting voldaan had moeten zijn of de loonbelasting afgedragen had moeten worden². Het niet (tijdig) voldoen aan deze meldingsplicht heeft grote bewijsrechtelijke gevolgen.

Fiscale procedures

Soms gaat er wat mis in het contact met de fiscus. Wat zijn de rechten en plichten als je als ondernemer voor de fiscale rechter staat? Hierover sprak Ludwijn Jaeger van Jaeger advocaten-belastingkundigen op de Accountancynieuwsdag van vandaag, 6 november.

Heeft de bestuurder tijdig gemeld, dan is hij alleen nog maar aansprakelijk voor de belasting die niet is betaald als gevolg van aan hem te wijten 'kennelijk onbehoorlijk bestuur' in de drie jaren voraangaande aan de melding. Van kennelijk onbehoorlijk bestuur is volgens de Hoge Raad alleen sprake indien geen redelijk denkend bestuurder aldus gehandeld zou hebben³. Daarvan zal bijvoorbeeld sprake zijn wanneer een bestuurder zich ten koste van het lichaam ongerechtvaardigd heeft verrijkt. De bewijslast hiervoor rust echter bij de Ontvanger, hetgeen in de praktijk veelal een (te) moeilijke en zeer arbeidsintensieve opgave is. Als gevolg van deze zware bewijslast kan de malafide bestuurder die (overigens veelal) tijdig heeft gemeld, de aansprakelijkheidsdans ontspringen. Dit terwijl de bonafide bestuurder die niet (tijdig) heeft gemeld op eenvoudige wijze door de Ontvanger aansprakelijk kan worden gesteld. Immers, als het lichaam namelijk niet (tijdig) aan zijn meldingsplicht heeft voldaan, wordt zelfs de goedwillende bestuurder geacht schuldig te zijn aan onbehoorlijk bestuur. Dit is slechts anders indien de bestuurder kan bewijzen dat de niet-melding hem niet verweten kan worden. In de praktijk is dat – afgezien van gevallen van coma e.d. – voor een bestuurder bijna onmogelijk.

Op andere wijze geïnformeerd

In gevallen waarbij de betalingsonmacht niet (tijdig) is gemeld, heeft het mijns inziens dus weinig zin om te zoeken naar plausibele redenen waarom een bestuurder in gebreke is gebleven met betrekking tot de melding van betalingsonmacht. Het heeft daarentegen veelal

wel zin om na te gaan of de Ontvanger wellicht op een andere manier op de hoogte was (of had moeten zijn) van de betalingsonmacht van het lichaam. De meldingsplicht vervalt namelijk vanaf het moment dat de Ontvanger op enigerlei (andere) wijze van de betalingsonmacht op de hoogte is⁴. Daarbij valt te denken aan het geval dat een Ontvanger vanwege een beslaglegging al op de hoogte van de betalingsmoeilijkheden had moeten zijn⁵. Of aan het geval dat een inspecteur al tijdens een boekenonderzoek op de hoogte was van het feit dat het financieel zeer slecht ging met het lichaam. Omdat de Ontvanger in de regel snel geïnformeerd is over een uitgesproken faillissement, wordt in geval van faillissement geen melding meer verlangd. Verzoeken om uitstel van betaling of andere brieven van of namens de belastingschuldige waaruit tevens liquiditeitsproblemen blijken, dient de Ontvanger overigens ook aan te merken als een melding van betalingsonmacht⁶.

'Bestuurders kunnen niet voor alle (belasting)schulden aansprakelijk worden gesteld.'

Beperkingen

Bestuurders kunnen niet voor alle (belasting)schulden aansprakelijk worden gesteld. Allereerst dient opgemerkt te worden dat (fiscale) aansprakelijkheidsstelling van bestuurders alleen mogelijk is bij rechtspersoonlijkheid bezittende lichamen die onderworpen zijn aan de heffing van vennootschapsbelasting (zoals de besloten en naamloze vennootschap). Daardoor is bestuurdersaansprakelijkheid bij een fiscale eenheid voor de omzetbelasting uitgesloten⁷, omdat een fiscale eenheid zelf geen 'lichaam' is als bedoeld in artikel 36 van de Invorderingswet. Ten twee-

de kan een bestuurder slechts aansprakelijk worden gesteld voor de in dit artikel genoemde soorten belastingen (zoals loon- en omzetbelasting). Indien een lichaam zowel een navorderingsaanslag vennootschapsbelasting als een naheffingsaanslag omzetbelasting heeft openstaan, maar slechts beperkte middelen heeft om beide belastingaanslagen geheel te voldoen, is het vanuit aansprakelijkheidsoogpunt be-

'Is niet tijdig gemeld, dan wordt zelfs de goedwillende bestuurder geacht schuldig te zijn aan onbehoorlijk bestuur.'

zien raadzaam om betalingen zoveel mogelijk op de naheffingsaanslag omzetbelasting te laten plaatsvinden⁸. Ongerichte betalingen (een betaling waar geen bestemming voor wordt aangegeven) zal de Ontvanger juist zoveel mogelijk willen afboeken van de navorderingsaanslag vennootschapsbelasting. Advies: voor zover een in betalingsonmacht verkerend lichaam nog betalingen kan verrichten, dienen deze zoveel mogelijk gericht plaats te vinden ten behoeve van openstaande aanslagen loon- en omzetbelasting waarvoor niet of niet-tijdig is gemeld.

Uitbreidingen

Onder het begrip 'bestuurder' dient allereerst te worden verstaan de statutaire bestuurder. In beginsel mag de Ontvanger afgaan op de gegevens uit de openbare registers (zoals het Handelsregister van de Kamer van Koophandel). Niet van belang is of een statutaire bestuurder zich ook feitelijk bemoeit met de gang van zaken of het beleid van het lichaam: een ieder die zich laat benoemen tot bestuurder van een lichaam neemt daarmee de verantwoordelijkheid voor het (fiscale en financiële) beleid. Het gaat bij een meerhoofdig bestuur in beginsel niet om de individuele bestuurder, maar om alle bestuurders gezamenlijk. Ook de bestuurder die niet belast is met (of zich afzijdig heeft gehouden van) de finan-

ciële zaken van een lichaam kan hoofdelijk aansprakelijk worden gesteld. Heeft een bestuurder zich echter (zonder succes) met raad en daad tegen het financiële optreden van de andere bestuurder(s) verzet, dan treft hem in de regel geen verwijt. Deze collectieve verantwoordelijkheid betekent overigens niet dat de Ontvanger ook daadwerkelijk iedere bestuurder aansprakelijk moet stellen.

Een bestuurder kan zich niet aan zijn aansprakelijkheid onttrekken door af te treden: ook de gewezen bestuurder tijdens wiens bestuurdersperiode de belastingschuld is ontstaan, is aansprakelijk. Een (huidige) bestuurder is overigens niet aansprakelijk voor schulden ontstaan vóór zijn benoeming, voor zover de betaling vanwege een gebrek aan middelen in zijn bestuursperiode niet plaats heeft kunnen vinden⁹. Om het werken met stromannen en katvangers tegen te gaan, is tenslotte ook degene die het beleid van het lichaam (mede) heeft bepaald aansprakelijk als ware hij een bestuurder.

Bezwaar en beroep

Aansprakelijkstelling geschiedt bij voor bezwaar vatbare beschikking door de Ontvanger. Tegen deze beschikking kan op normale wijze binnen zes weken een bezwaarschrift bij de Ontvanger worden ingediend (en vervolgens kan beroep worden ingesteld bij de belastingrechter). De bezwaren kunnen betrekking hebben op bijna alle aspecten van de aansprakelijkstelling. Ook de hoogte van de betreffende aanslag kan in een aansprakelijkheidsprocedure integraal aan de orde worden gesteld. Dit is slechts anders indien de hoogte van de aanslag reeds is vastgesteld als gevolg van een onherroepelijke rechterlijke uitspraak¹⁰ (bijvoorbeeld als gevolg van een beroepsprocedure gericht tegen de hoogte van de aanslag ingesteld door het lichaam zelf). Alsdan staat de hoogte van de aanslag – ook in de aansprakelijkheidsprocedure – vast. In verband met eventuele bestuurdersaansprakelijkheid dient (een bestuurder van) het in betalingsonmacht verkerende lichaam niet licht-

zinnig beroep in te stellen tegen een onwelgevallige uitspraak op bezwaar van de Inspecteur. De uitkomst van die beroepsprocedure is in een eventuele aansprakelijkheidsprocedure bindend voor de bestuurder.

Negatief inkomen

Het bedrag waarvoor de bestuurder aansprakelijk wordt gesteld, is aan te merken als 'negatief inkomen' en komt ten laste van zijn progressief belaste inkomen uit werk en woning. In verband met de beperkte mogelijkheden van (achterwaartse) verliesverrekening kan het soms voordelig zijn om ofwel vooruitlopend op de uitkomst van een bezwaar- of beroepsprocedure (een deel) van de nog niet onherroepelijk vaststaande aansprakelijkheidsschuld te betalen ofwel daar juist mee te wachten tot het moment waarop voldoende belaste inkomsten aanwezig zijn. **An**



Mr. I.R.J. Thijssen is verbonden aan Jaeger advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.

- 1 Artikel 36 van de Invorderingswet
- 2 Bij naheffingsaanslagen is de meldingstermijn eveneens gekoppeld aan het tijdstip waarop de belasting op aangifte had moeten worden voldaan of afgedragen (ex artikel 19 van de AWR) en niet aan de betaaltermijn van de naheffingsaanslag zelf. Dit is slechts anders indien het gaat om betalingsonmacht ter zake van een naheffingsaanslag die niet is te wijten aan de opzet of grove schuld van het lichaam. In dat geval kan de melding nog rechtsgeldig gedaan worden tot twee weken na de vervaldag van die naheffingsaanslag.
- 3 HR 8 juni 2001, NJ 2001, 454
- 4 HR 13 juli 1994, BNB 1995/201
- 5 HR 13 juli 1994, BNB 1995/201
- 6 Paragraaf 36.5.2 Leidraad Invordering
- 7 HR 21 juni 1996, V-N 1996, blz. 2553 e.v.
- 8 Door bij een girale overboeking het aanslagnummer van de naheffingsaanslag omzetbelasting te vermelden, zal een Ontvanger deze betaling op grond van artikel 7.2. Leidraad Invordering moeten afboeken van die naheffingsaanslag.
- 9 CRvB 25 september 2003, 01/100 CSV, RSV 2003/304
- 10 Zie artikel 49, zesde lid, van de Invorderingswet 1990