

# Aansprakelijkheid voor aansprakelijkheidsschulden, een dode letter in wording?

Mr. F.H.H. Sijbers\*

**Het wetsvoorstel Versterking fiscale rechtshandhaving<sup>1</sup> voorziet in een aanvulling van de bestuurdersaansprakelijkheid zoals die thans is neergelegd in de Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990). Op grond van het voorgestelde art. 36b IW 1990 kunnen bestuurders onder omstandigheden niet alleen aansprakelijk worden gesteld voor bepaalde belasting-schulden, doch voortaan ook voor (belasting)aansprakelijkheidsschulden.**

Blijkens de memorie van toelichting op<sup>2</sup> art. 36b IW 1990<sup>2</sup> en de brief van de staatssecretarissen van Financiën en Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 8 september 2005<sup>3</sup> dient het wetsvoorstel een tweetal doelen. Enerzijds wordt de mogelijkheid gecreëerd om bestuurders van lichamen die deel uitmaken van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting aansprakelijk te stellen voor de door de fiscale eenheid verschuldigde omzetbelasting. Anderzijds wordt getracht te voorkomen dat bedrijven die gebruikmaken van malafide uitzendbureaus of malafide aannemers hun aansprakelijkheid kunnen ontlopen door het tussenschuiven van een vennootschap.

De hiervoor genoemde doelstellingen onderschrijf ik. Dit neemt niet weg dat ik wel mijn twijfels heb of het huidige wetsvoorstel de meest gerede weg is om voornoemde doelstellingen te realiseren.

In deze bijdrage zal ik als eerste kort stilstaan bij voornoemde doelstellingen. Vervolgens zal ik het voorgestelde art. 36b IW 1990 bespreken. Ik zal daarbij een inschatting maken van de uitwerking van art. 36b IW 1990 in de praktijk en aangeven waarom de voorgestelde wijziging de doelstelling niet zal dienen. Daarbij zal ik wat uitgebreider ingaan op de in art. 36b IW 1990 opgenomen plicht de betalingsonmacht te melden voor aansprakelijkheidsschulden en de gevolgen daarvan voor de bewijslastverdeling. Ten slotte zal ik enige voorstellen formuleren op grond waarvan naar mijn oordeel de wetgeving omtrent bestuurdersaansprakelijkheid op een doeltreffender wijze kan worden aangescherpt.

## 1. De door de wetgever gesignaleerde onevenwichtighe-den

### 1.1. Huidige regeling niet van toepassing op fiscale eenheid omzetbelasting

De huidige regeling van art. 36 IW 1990 is niet van toepassing op de fiscale eenheid van de omzetbelasting. De reden hiervoor is tweeledig. In de eerste plaats is de fiscale eenheid voor de omzetbelasting niet onderworpen aan de vennootschapsbelasting, hetgeen ingevolge art. 36, lid 1, IW 1990 vereist is voor de toepasbaarheid van art. 36 IW 1990. In de tweede plaats bestaat de fiscale eenheid voor de omzetbelasting civielrechtelijk niet. Dit gegeven brengt met zich mee dat de fiscale eenheid voor de omzetbelasting zelf geen bestuurders kent, zodat ook om die reden art. 36 IW 1990 toepassing mist. Een en ander is bevestigd in het arrest van de Hoge Raad van 21 juni 1996.<sup>4</sup>

De huidige wettekst van art. 36 IW 1990 brengt derhalve met zich mee dat deze niet van toepassing is op omzetbelastingsschulden van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting. Deze omstandigheid is weinig bevredigend. Gelet op doel en strekking van de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid valt niet goed te verdedigen dat de enkele omstandigheid dat een omzetbelastingsschuld is opgekomen in een fiscale eenheid voor de omzetbelasting met zich mee zou moeten brengen dat de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid geen toepassing vindt.

Het vorenstaande laat onverlet dat een nuancerende kanttekening hier op zijn plaats is. Sedert de uitspraak van de Hoge Raad van 26 april 2002<sup>5</sup> zijn directeur-grotaandeelhouders (dga's) in veel gevallen gehouden BTW in rekening te brengen op management fees en salarissen aan de eigen (houdster)vennootschap. Als gevolg hiervan hebben veel dga's een fiscale eenheid voor de omzetbelasting aangevraagd tussen zichzelf en hun (houdster)vennootschap. Het nadeel van het over en weer BTW in rekening te moeten brengen, wordt hiermee ondervangen, maar de dga's in kwestie komen daarmee wel te vallen onder de werking van art. 43 IW 1990. Op grond van art. 43 IW 1990 zijn de onderdelen van de fiscale eenheid hoofdelijk aansprakelijk voor de omzetbelastingsschuld van die fiscale eenheid. Dga's die zijn opgenomen in een fiscale eenheid kunnen dan ook reeds in privé aansprakelijk worden gehouden voor de omzetbelastingsschuld van de fiscale eenheid. Belangrijk verschil tussen art. 43 en art. 36 of 36b IW 1990 is erin gelegen dat voor aansprakelijkheid op de voet van art. 43 IW 1990 geen onbehoorlijk bestuur noodzakelijk is. Het enkele gegeven dat de omzetbelasting is verschuldigd en onbetaald gelaten, is in de regel voldoende.

### **De directeur grotaandeelhouder maakt meestal al deel uit van de fiscale eenheid omzetbelasting**

Het 'probleem' met betrekking tot de fiscale eenheid voor de omzetbelasting is dan ook beperkt tot die bestuurders die niet als dga onderdeel uitmaken van de desbetreffende fiscale eenheid.

#### *1.2. Het tussenschuiven van een vennootschap bij keten- of inlenersaansprakelijkheid*

In de brief van de Staatssecretarissen van Financiën en Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 8 september 2005 is door de bewindslieden gewezen op het gevaar dat een inlener of aannemer die zijn onderneming heeft ondergebracht in een BV en willens en wetens met een malafide uitlener of (onder)aannemer contracteert, zijn aansprakelijkheid eenvoudig ontloopt. De ondernemer zou zich daartoe achter een tussengeschoven BV kunnen verschuilen die formeel als contractspartij optreedt. In deze tussengeschoven BV wordt de aansprakelijkheidsschuld opgevangen en vervolgens onbetaald gelaten.

In een dergelijke situatie zou de tussengeschoven BV weliswaar onder art. 34 en 35 IW 1990, de inleners- en keten-aansprakelijkheidsbepalingen, vallen, maar het zou niet mogelijk zijn om de bestuurder achter die BV aansprakelijk te stellen. Immers, zo redeneren de bewindslieden, de bestuurder is alleen aansprakelijk voor de belasting- en pre-

mieschuld van zijn 'eigen' BV en niet voor de aansprakelijkheidsschuld van die BV.

#### **2. Het voorgestelde art. 36b IW 1990**

Art. 36b IW 1990 moet aan de hiervoor weergegeven gebreken van de huidige regeling een einde maken. De voorgestelde tekst van art. 36b IW 1990 verwijst naar art. 36 IW 1990 dat grotendeels van overeenkomstige toepassing wordt verklaard. Tengevolge van deze redactie verwordt art. 36b tot een zoekplaatje. Hoewel het in een bijdrage als de onderhavige niet gebruikelijk is, acht ik het voor de leesbaarheid van het vervolg van deze bijdrage goed om de voorgestelde tekst van art. 36b hier weer te geven. Ik heb daarbij de bepalingen van art. 36 IW 1990 zoals daarnaar wordt verwezen ingevoegd. Art. 36b IW 1990 komt dan als volgt te luiden:

#### *Art. 36b IW 1990 inclusief verwijzingen*

1. Hoofdelijk aansprakelijk is voor de loonbelasting of de omzetbelasting waarvoor een rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen dat volledig rechtsbevoegd is, voor zover het aan de heffing van de vennootschapsbelasting is onderworpen, bij beschikking als bedoeld in artikel 49, eerste lid, aansprakelijk is gesteld (aansprakelijkheidsschuld): ieder van de bestuurders van dat lichaam.
2. Het lichaam als bedoeld in het eerste lid is verplicht om onverwijld nadat gebleken is dat het niet tot betaling van de *aansprakelijkheidsschuld* in staat is, daarvan mededeling te doen aan de ontvanger en, indien de ontvanger dit verlangt, nadere inlichtingen te verstrekken en stukken over te leggen. Elke bestuurder is bevoegd om namens het lichaam aan deze verplichting te voldoen. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden nadere regels gesteld met betrekking tot de inhoud van de mededeling, de aard en de inhoud van de te verstrekken inlichtingen en de over te leggen stukken, alsmede de termijnen waarbinnen het doen van de mededeling, het verstrekken van de inlichtingen en het overleggen van de stukken dienen te geschieden.
3. Indien het lichaam op juiste wijze aan zijn in het tweede lid bedoelde verplichting heeft voldaan, is een bestuurder aansprakelijk indien aannemelijk is, dat het niet betalen van de *aansprakelijkheidsschuld* het gevolg is van aan hem te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur in de periode van *zeven jaren* voorafgaande aan het tijdstip van de mededeling.
4. Indien het lichaam niet of niet op juiste wijze aan zijn in het tweede lid bedoelde verplichting heeft voldaan, is een bestuurder op de voet van het bepaalde in het derde lid aansprakelijk, met dien verstande dat wordt vermoed dat de niet betaling aan hem is te wijten en dat de periode van *zeven jaren* wordt geacht in te gaan op het tijdstip waarop het lichaam in gebreke is. Tot de weerlegging van het vermoeden wordt slechts toegelaten de bestuurder die aannemelijk maakt dat het niet aan hem is te wijten dat

## Aansprakelijkheid voor aansprakelijkheidsschulden, een dode letter in wording?

het lichaam niet aan zijn in het tweede lid bedoelde verplichting heeft voldaan.

5. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder bestuurder mede verstaan:
  - a. de gewezen bestuurder tijdens wiens bestuur de *aansprakelijkheidsschuld* is ontstaan;
  - b. degene ten aanzien van wie aannemelijk is dat hij het beleid van het lichaam heeft bepaald of mede heeft bepaald als ware hij bestuurder, met uitzondering van de door de rechter benoemde bewindvoerder;
  - c. indien een bestuurder van een lichaam een lichaam is in de zin van de *Algemene wet inzake rijksbelastingen*: ieder van de bestuurders van het laatstbedoelde lichaam.
6. De tweede volzin van het vierde lid is niet van toepassing op de gewezen bestuurder.
8. Indien de bestuurder van het lichaam ingevolge dit artikel aansprakelijk is en niet in staat is tot betaling van zijn schuld ter zake, zijn de door die bestuurder onverplicht verrichte rechtshandelingen waardoor de mogelijkheid tot verhaal op hem is verminderd, vernietigbaar en kan de ontvanger deze vernietigingsgrond inroepen, indien aannemelijk is dat deze rechtshandelingen geheel of nagenoeg geheel met dat oogmerk zijn verricht. *Artikel 45, leden 4 en 5, van Boek 3 van het Burgerlijk Wetboek* is van overeenkomstige toepassing.

### 2.1. De meldingsregeling onder art. 36 IW 1990

Bij eerste lezing van het voorgestelde art. 36b IW 1990 valt op dat ook de meldingsregeling van art. 36 IW 1990 is overgenomen. Deze meldingsregeling neemt in het huidige art. 36 IW 1990 een (te) prominente plaats in. De praktijk heeft namelijk uitgewezen dat voor de uitkomst van een aansprakelijkheidsprocedure het antwoord op de vraag of de betalingsonmacht juist en tijdig gemeld is, in de regel de beslissende factor is. Niet beslissend is derhalve of er in het onderhavige geval al dan niet sprake is van een bonafide bestuurder.<sup>6</sup>

Kort samengevat houdt deze meldingsplicht in dat een bestuurder onverwijld de betalingsonmacht voor de desbetreffende belastingen dient te melden. De gevolgen van het niet (tijdig) melden, zijn aanzienlijk. Het niet (tijdig) melden betekent dat er sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur. Daarnaast treedt er een tweetal bewijsvermoedens in werking. Een bestuurder zal in een dergelijke situatie dienen te bewijzen dat het niet melden van de betalingsonmacht niet aan hem te wijten was. Slaagt hij daarin, dan zal hij dienen te bewijzen dat het niet betalen van de belastingen of premies niet te wijten is aan (zijn) kennelijk onbehoorlijk bestuur.

Indien een bestuurder wel tijdig en juist de betalingsonmacht meldt, dient de ontvanger onder meer te bewijzen dat er sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur en dat het niet betalen van de belasting of premieschuld te wijten is aan dit onbehoorlijk bestuur. Van kennelijk onbehoorlijk

bestuur is eerst sprake indien een bestuurder handelt zoals geen enkel ander redelijk denkend bestuurder onder dezelfde omstandigheid zou hebben gedaan.<sup>7</sup>

Deze bewijslast blijkt in de praktijk een (te) zware opgave te zijn voor de ontvanger, zodat deze in procedures waarin hij dient te bewijzen dat er sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur niet zelden aan het kortste eind trekt of, nog vaker, een dergelijke procedure niet eens entameert. Omgekeerd is het effect zo mogelijk nog sterker; de bewijslast bij niet tijdige melding van de betalingsonmacht is zo zwaar dat ook bonafide bestuurders veelal aansprakelijkheid niet kunnen vermijden.

## Inhoud van de meldingsplicht; consequenties

In het voorgestelde art. 36b IW 1990 is de meldingsregeling ook van toepassing. Dit houdt in dat een bestuurder tijdig de betalingsonmacht van een aansprakelijkheidsschuld (let wel: dus niet de onderliggende belastingschuld) dient te melden. Meldt een bestuurder tijdig, dan dient de ontvanger te bewijzen dat het niet betalen van de aansprakelijkheidsschuld het gevolg is van kennelijk onbehoorlijk bestuur in de periode van zeven jaren voorafgaand aan het tijdstip van de melding. Laat een bestuurder echter na om tijdig te melden, dan wordt kennelijk onbehoorlijk bestuur aangenomen en wordt vermoed dat de niet-betaling van de aansprakelijkheidsschuld aan hem is te wijten. Daarmee ontstaat het vermoeden dat het kennelijk onbehoorlijk bestuur in de referteperiode heeft plaatsgevonden. Tot de weerlegging van deze vermoedens wordt slechts toegelaten de bestuurder die aannemelijk maakt dat het niet aan hem is te wijten dat het lichaam niet aan zijn meldingsplicht heeft voldaan.

De wetgever heeft in de memorie van toelichting<sup>8</sup> aangegeven wanneer er gemeld moet worden. Indien op de voet van art. 36b IW 1990 aansprakelijk is gesteld, dient de mededeling van betalingsonmacht, overeenkomstig art. 36, lid 2, IW 1990 te worden gedaan uiterlijk twee weken na de dag waarop ingevolge het lid 1 van art. 52 IW 1990 de verschuldigde aansprakelijkheidsschuld behoorde te zijn voldaan.

### 2.2. Uitbreiding referteperiode

Enkel indien aannemelijk is, dat het niet betalen van de aansprakelijkheidsschuld het gevolg is van kennelijk onbehoorlijk bestuur in de referteperiode is de bestuurder aansprakelijk te houden. Deze referteperiode is in art. 36 IW 1990 op drie jaar voorafgaand aan het tijdstip van de melding gesteld. Het voorgestelde art. 36b IW 1990 kent een referteperiode van zeven jaar in plaats van de periode van drie jaar van art. 36 IW 1990.

**Aansprakelijkheid voor aansprakelijkheidsschulden,  
een dode letter in wording?**

De reden voor de verlenging van de referentieperiode is gelegen in het feit dat de ontvanger pas tot aansprakelijkstelling op de voet van art. 36b IW 1990 kan overgaan, nadat in de eerste plaats de belastingschuldige zelf in gebreke is met de voldoening van zijn belastingschuld en vervolgens het – bijvoorbeeld krachtens art. 34 IW 1990 – aansprakelijk gestelde lichaam in gebreke is met de voldoening van het in de aansprakelijkheidsbeschikking vermelde bedrag.

De wetgever heeft overwogen dat het mogelijk is dat door deze 'getrapte' aansprakelijkheid het kennelijk onbehoorlijk bestuur, dat tot de aansprakelijkstelling van de bestuurder op de voet van art. 36b IW 1990 heeft geleid, heeft plaatsgevonden vóór aanvang van drie jaar voorafgaand aan de melding. De uitleg van de minister op dit punt is invoelbaar.

**3. Art. 36b IW 1990 voldoet niet****3.1. Overkill in situatie fiscale eenheid**

In de voorgestelde regeling worden alle bestuurders van alle vennootschappen welke deel uitmaken van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting in gelijke mate, hoofdelijk, aansprakelijk voor de omzetbelastingsschuld van de fiscale eenheid.

Ik acht het 'over een kam scheren' van alle bestuurders van de verschillende lichamen in de fiscale eenheid niet juist. De reden hiervoor is onder meer gelegen in het feit dat een fiscale eenheid kan ontstaan zonder dat zulks uitdrukkelijk door de verschillende onderdelen van de fiscale eenheid is beoogd. Ook ten aanzien van het ingangstijdstip bestaat geen volledige duidelijkheid. Het ingangstijdstip van een fiscale eenheid kan zijn gelegen op het moment dat voldaan is aan de voorwaarden dan wel op het moment dat de inspecteur vermeldt in de beschikking ingevolge art. 7, lid 4, Wet OB 1968.<sup>9</sup>

Niet alleen het ontstaan, doch ook de gang van zaken binnen een fiscale eenheid voor de omzetbelasting maakt dat ik niet gelukkig ben met de voorgestelde regeling. Het komt in de praktijk zeer veelvuldig voor dat het doen van aangifte centraal wordt geregeld door één vennootschap uit de fiscale eenheid. Onder die omstandigheden lijkt het mij onjuist indien bestuurders van vennootschappen welke weliswaar deel uitmaken van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting, doch die met het feitelijk proces van het doen van aangifte niets van doen hebben, gevaar lopen op basis van het thans voorgestelde art. 36b IW 1990 aansprakelijk te worden gehouden.

Om die reden zou het de voorkeur verdienen aansprakelijkheid in geval van omzetbelastingsschuld die is opgekomen in een fiscale eenheid te beperken tot bijvoorbeeld de vennootschap welke feitelijk zorg draagt voor het doen van aangifte of tot, wellicht een minder te beïnvloeden criterium, de

bestuurders van vennootschappen waar de belastingschuld materieel is opgekomen.

**3.2. Meldingsregeling ingevolge art. 36b, lid 2, IW 1990**

Zoals reeds aan de orde kwam, dient de mededeling van betalingsonmacht, overeenkomstig art. 36, lid 2, IW 1990 te worden gedaan uiterlijk twee weken na de dag waarop ingevolge lid 1 van art. 52 IW 1990 de verschuldigde aansprakelijkheidsschuld behoorde te zijn voldaan.

In art. 36b, lid 2 jo. art. 36, lid 2, IW 1990 is neergelegd dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nadere regels worden gesteld met betrekking tot de inhoud van de mededeling, de aard en de inhoud van de te verstrekken inlichtingen en de over te leggen stukken, alsmede de termijnen waarbinnen het doen van de mededeling, het verstrekken van de inlichtingen en het overleggen van de stukken dienen te geschieden.

De in de wet gememoreerde nadere regels zijn opgenomen in art. 7 tot en met 9 Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 (hierna: Uitv.besl. IW 1990). De wetgever heeft aangekondigd het Uitv.besl. IW 1990 aan te passen. Voor gevallen ex art. 36b IW 1990 wordt een meldingstermijn opgenomen van twee weken na de dag waarop de verschuldigde aansprakelijkheidsschuld behoorde te zijn voldaan.

---

## **Inhoud van de meldingsplicht; consequenties**

---

Met betrekking tot de meldingsregeling van art. 36 IW 1990 wordt met regelmaat niet op de juiste wijze voldaan aan de meldingsplicht. Zeker wanneer de nodige voorlichting wordt gegeven, verwacht ik dat het melden van betalingsonmacht bij aansprakelijkheidsschulden relatief weinig problemen zal opleveren. Ik meen dat op grond van de jurisprudentie ten aanzien van de meldingsplicht zelfs betoogd kan worden dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur met zich meebrengen dat een ontvanger bij een aansprakelijkstelling op de meldingsplicht wijst en aangeeft wat de consequenties zijn van het niet melden.

Deze waarschuwingsplicht zal niet nodig zijn in de situatie waarin een vennootschap wordt 'tussengeschoven' teneinde daarin de aansprakelijkheidsclaim op de voet van art. 34 of 35 IW 1990 op te vangen. Indien een structuur mede wordt opgezet om aansprakelijkheid te ontlopen, mag kennis van de meldingsregeling worden verondersteld. Het zou naïef zijn om te veronderstellen dat dergelijke malafide ondernemers niet tijdig zullen melden. Aldus zal de ontvanger in die situatie worden geconfronteerd met de zware bewijslast dat er sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur en dat

## Aansprakelijkheid voor aansprakelijkheidsschulden, een dode letter in wording?

het niet betalen van de aansprakelijkheidsschuld daaraan te wijten is.

Bij aansprakelijkheidsprocedures op de voet van art. 36 IW 1990 blijkt deze bewijslast veelal een te zware opgave voor de ontvanger. Veelal zien, zoals ik al opmerkte, ontvangers in de praktijk dan ook af van aansprakelijkstelling indien de bestuurder in kwestie heeft voldaan aan zijn meldingsplicht. Niet valt in te zien waarom het de ontvanger bij aansprakelijkheidsprocedures op de voet van art. 36b IW 1990 beter zal vergaan.

### 4. Mogelijke alternatieven

#### 4.1. Uitsluiten bepaalde aansprakelijkheidsschulden van de mogelijkheid tot melden

Onder art. 36 IW 1990 slaagt de ontvanger relatief vaak in zijn poging een bestuurder aansprakelijk te houden indien de bestuurder voor de desbetreffende belastingschuld de betalingsonmacht niet meer kon melden. In het Uitvoeringsbesluit is thans bepaald dat ten aanzien van bepaalde naheffingsaanslagen geen melding meer mogelijk is. In die gevallen is kennelijk onbehoorlijk bestuur gegeven en treden de reeds gememoreerde bewijsvermoedens in werking.

Aangezien te voorzien valt dat onder art. 36b IW 1990 in de regel tijdig gemeld zal worden, verdient het overweging te bezien of het raadzaam is om ook ten aanzien van bepaalde categorieën aansprakelijkheidsschulden de mogelijkheid tot melden uit te sluiten. Ten behoeve van deze overweging zal ik eerst stilstaan bij de uitsluitingsregel op art. 36 IW 1990.

## Wanneer ontstaat de aansprakelijkheidsschuld?

In het Uitvoeringsbesluit is het ontnemen van de mogelijkheid tot melden beperkt tot naheffingsaanslagen waarvan het opleggen te wijten is aan opzet of grove schuld van het lichaam. Voor naheffingsaanslagen waarbij geen opzet of grove schuld in het spel is, kan gewoon gemeld worden.

Hoewel de tekst anders doet vermoeden, kan deze regeling niet alleen als een beperking, doch ook als een uitbreiding van de mogelijkheid om te melden worden uitgelegd. De tijdvakken waarop de naheffingsaanslag ziet, zijn immers in de regel zo oud dat de meldingstermijn reeds is verlopen. Die termijn eindigt in de art. 36 IW 1990-gevallen immers twee weken nadat de belasting behoorde te zijn afgedragen of voldaan.

In de gevallen waarin het opleggen van een naheffingsaanslag niet aan het lichaam kan worden verweten, zou een

dergelijke materiële benadering onredelijk uitwerken, waardoor er in die gevallen alsnog gemeld kan worden.

Interessant is de overweging die de wetgever heeft gewijd aan het moment van ontstaan van de aansprakelijkheidsschuld. De aansprakelijkheidsschuld ontstaat – naar het oordeel van de wetgever – materieel namelijk op hetzelfde moment als waarop de daaraan ten grondslag liggende belastingschuld is ontstaan. Met deze zienswijze wordt de deur geopend om bepaalde categorieën van aansprakelijkheidsschulden van de mogelijkheid tot melden uit te sluiten. Indien het moment van het ontstaan van de aansprakelijkheid in de tijd naar voren wordt geplaatst, kan, indien de meldingsplicht wordt gekoppeld aan het belopen van de materiële aansprakelijkheid, betoogd worden dat het tijdstip waarbinnen gemeld had moeten worden, is verstreken op het moment dat de aansprakelijkheid middels een aansprakelijkstelling wordt geformaliseerd.

Ten onrechte, zo meen ik. In het arrest van 18 december 1992<sup>10</sup> overwoog de Hoge Raad weliswaar dat een aansprakelijkheidsschuld ontstaat op het moment van ontstaan van de belastingschuld, doch dit betrof een aansprakelijkheidsschuld in de zin van art. 16b Coördinatie Wet Sociale Verzekeringen. Om een dergelijke aansprakelijkheid materieel te doen ontstaan, zou het bestaan van een belastingschuld voldoende kunnen zijn. Bij aansprakelijkheden op de voet van art. 36 en 36b IW 1990 ligt dat anders. Voor dergelijke aansprakelijkheden is het ontstaan van een belastingschuld alleen onvoldoende. Er dient immers tevens (onder andere) sprake te zijn van kennelijk onbehoorlijk bestuur.

De materiële aansprakelijkheidsschuld ex art. 36 IW 1990 ontstaat naar mijn oordeel dan ook niet automatisch op hetzelfde moment dat de onderliggende belastingschuld ontstaat. Aldus kan de meldingsplicht in redelijkheid niet zijn gelegen voor het moment dat de formele aansprakelijkheidsschuld voldaan moet worden. Dit gegeven wordt – gelet op de aangekondigde tekst van het uitvoeringsbesluit – ook door de wetgever onderschreven. Aldus ontstaat de meldplicht eerst nadat een aansprakelijkstelling heeft plaatsgevonden.

Ik meen dan ook dat er in beginsel geen grond is om ten aanzien van aansprakelijkheidsschulden waarvan het belopen aan opzet of grove schuld van het aansprakelijke lichaam is te wijten, uit te sluiten van een meldingsregeling ingevolge art. 36b IW 1990. Dit geldt temeer nu art. 36b, lid 2 en art. 36, lid 2, IW 1990 wat de meldingsregeling betreft slechts de ruimte geven om terzake de lengte van de termijn nadere regels te geven en derhalve niet om de meldingstermijn geheel teniet te doen.

Het onder omstandigheden uitsluiten van de mogelijkheid om te de betalingsonmacht te melden, is dan ook geen bruikbaar alternatief om de regeling beter te doen functioneren.

**Aansprakelijkheid voor aansprakelijkheidsschulden,  
een dode letter in wording?****4.2. Beter samenwerking met curator**

In plaats van het aanpassen van de wet is het wellicht raadzaam om te bezien of het meer benutten van de huidige wettelijke mogelijkheden tot een beter resultaat leidt. Ik meen dat met name in de samenwerking tussen de curator en de ontvanger nog veel winst valt te behalen.

De curator heeft immers ook de mogelijkheid om bestuurders, mits er sprake is van een faillissementssituatie, op de voet van art. 2:248 BW aansprakelijk te stellen indien er sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur. Het komt vaak voor dat beide regelingen tegelijkertijd toepasbaar zijn. Het is doorgaans echter niet in het belang van de betrokken partijen dat er tegelijkertijd een procedure ex art. 36 IW 1990 en een procedure ex art. 2:248 BW wordt gevoerd. Teneinde samenloop zo veel mogelijk te beperken, is in de Leidraad Invordering 1990 aan de ontvanger voorgeschreven dat hij in een dergelijk geval met de curator in overleg dient te treden teneinde te bezien wie er in een concreet geval tot aansprakelijkstelling overgaat.

Indien een ontvanger geconfronteerd wordt met een oninbare aansprakelijkheidsschuld, kan ik mij voorstellen dat hij de handen ineenslaat met de curator. Indien verhaal onmogelijk is, zal in veel gevallen het actieve invorderingsbeleid van de ontvanger ten aanzien van het aansprakelijk gestelde lichaam uiteindelijk leiden tot het faillissement van datzelfde lichaam. Art. 3 IW 1990 biedt de ontvanger zelfs de bevoegdheid om in de daartoe geëigende gevallen het faillissement aan te vragen.

De curator kan in een dergelijk geval – mits er sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur – de bestuurder op de voet van art. 2:248 BW eveneens aansprakelijk stellen.

In de praktijk zou dit als volgt kunnen uitwerken. De ontvanger stelt X BV als onderdeel van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting aansprakelijk voor de omzetbelastingsschuld van die fiscale eenheid voor de omzetbelasting. De aansprakelijkheidsschuld komt onherroepelijk vast te staan, doch X BV betaalt niet. De ontvanger vraagt uiteindelijk het faillissement aan van X BV. De curator stelt de bestuurders van X BV aansprakelijk op de voet van art. 2:248 BW.

In de gevallen waarin er sprake is van het tussenschuiven van een vennootschap ligt samenwerking met de curator zelfs nog meer voor de hand. Bij vennootschappen die slechts worden tussengeschoven om aansprakelijkheid op de voet van art. 34 of 35 IW 1990 te ontlopen, zal in veel gevallen niet worden voldaan aan de administratieplicht van art. 2:10 BW, hetgeen een bewijsvermoeden van kennelijk onbehoorlijk bestuur oplevert in een procedure gestoeld op art. 2:248 BW. Gelet op dit bewijsvermoeden is het zeer wel mogelijk dat een curator in een betere bewijspositie verkeert dan de ontvanger in een art. 36b IW 1990-procedure waarin tijdig is gemeld. De driejaarsreferteperiode van art. 2:248

BW zal echter wel moeten worden uitgebreid tot zeven jaar teneinde een dergelijke samenwerking goed te laten functioneren.

In plaats van het huidige voorstel voor invoering van art. 36b IW 1990 ligt het dan wellicht ook meer voor de hand om de afstemming tussen curator en ontvangers, waar in de praktijk veelal (te) weinig van terecht komt, beter gestalte te geven.

**4.3. Aanpassen van art. 36 IW 1990**

Voor de gevallen waarin een bestuurder niet aansprakelijk kan worden gesteld omdat hij tevens onderdeel is van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting acht ik het eenvoudiger, en wetsystematisch juist, om het bestaande art. 36 IW 1990 aan te passen in plaats van een nieuwe aansprakelijkheid te creëren ex art. 36b IW 1990.

Teneinde te ondervangen dat de fiscale eenheid voor de omzetbelasting buiten het bereik van art. 36 IW 1990 valt, zou art. 36 IW 1990 kunnen worden aangepast door toevoeging van art. 36, lid 9 dat als volgt zou kunnen luiden:

**Art. 36, lid 9**

Voor de toepassing van dit artikel wordt onder lichaam als bedoeld in het eerste lid tevens verstaan natuurlijke personen en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen die ingevolge art. 7, lid 4 van de Wet op de omzetbelasting 1968 zijn aangemerkt als één ondernemer. Als bestuurder van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting ex artikel 7, lid 4 van de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt voor de toepassing van dit artikel verstaan de bestuurder van het lichaam waarin de betreffende omzetbelastingsschuld materieel is opgekomen voor zover het onderworpen is aan de heffing van de vennootschapsbelasting.

Met de redactie van het door mij voorgestelde art. 36, lid 9, IW 1990 wordt getracht de gesignaleerde overkill van het voorgestelde art. 36b IW 1990 te voorkomen door de aansprakelijkheid te beperken tot de vennootschap waar de belastingsschuld materieel is opgekomen.

Het tussenschuiven van een lichaam zou ook onder het bereik van art. 36 IW 1990 kunnen worden geplaatst door het toevoegen van een lid 10 aan art. 36 IW 1990.

**Art. 36, lid 10**

Indien de activiteiten van een lichaam geheel of nagenoeg geheel bestaan uit het inlenen van arbeidskrachten of het aannemen van werk wordt voor de toepassing van dit artikel onder belasting als bedoeld in het eerste lid tevens verstaan de aansprakelijkheidsschuld op de voet van de artikelen 34 of 35 IW 1990 waarvoor het lichaam bij beschikking als bedoeld in artikel 49, eerste lid aansprakelijk is gesteld.

### Aansprakelijkheid voor aansprakelijkheidsschulden, een dode letter in wording?

Ik ben van oordeel dat met vorenstaande bepaling de door de wetgever geconstateerde onevenwichtigheden efficiënter kunnen worden bestreden. Daarnaast wordt overkill beter tegengegaan; enkel de gesignaleerde misbruiksituaties vallen onder de aansprakelijkheid. De ondernemer die in een incidenteel geval inleent of werk in onderaanneming laat uitvoeren, blijft buiten schot. Voor een goede werking van de voorgestelde leden 9 en 10 dient voor die gevallen de referteperiode net als in het huidige voorstel te worden uitgebreid tot zeven jaar. Daarnaast dient de meldingsregeling in het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 te worden aangepast.

Teneinde de lat voor de 'beroeps'inleener of -aannemer nog hoger te leggen, zou kunnen worden overwogen om een (weerlegbaar) bewijsvermoeden van onbehoorlijk bestuur te introduceren voor lichamen die zich geheel of nagenoeg geheel bezighouden met inlenen of aannemen en vervolgens niet tot betaling van daarop gestoelde aansprakelijkheidsschulden in staat zijn. Van dergelijke lichamen mag immers meer worden verwacht als het gaat om het voorkomen van aansprakelijkheid dan van lichamen die slechts op incidentele basis te maken krijgen met inlening of (onder)aanneming.

#### 5. Conclusies

Naar mijn oordeel zal het voorgestelde art. 36b IW 1990 geen probaat middel zijn om 'echt' kennelijk onbehoorlijk bestuur door malafide ondernemers te bestrijden. De ontvanger zal doorgaans worden geconfronteerd met de zware bewijslast van kennelijk onbehoorlijk bestuur. Op dit punt zal het wetsvoorstel niet een probaat middel zijn om de gesignaleerde misstanden te bestrijden.

Het ligt naar mijn oordeel dan ook meer voor de hand om kennelijk onbehoorlijk bestuur te bestrijden door de ontvanger beter te laten samenwerken met de curator. Een andere mogelijkheid is om art. 36 IW 1990 zo aan te passen dat alleen de gesignaleerde misbruiksituaties daaronder vallen. Op die wijze kunnen malafide bestuurders worden bestreden zonder dat bonafide bestuurders daarvan te veel de dupe worden. Dat uitgangspunt is precies waar het in de huidige antimisbruikwetgeving aan ontbreekt.

\* Mr. F.H.H. Sijbers is werkzaam als advocaat-belastingkundige bij Wladimiroff & Waling in Den Haag.

- 1 Wetsvoorstel 30 322; wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van enige andere wetten in het kader van het versterken van de fiscale rechtshandhaving en het verkorten van beslistermijnen.
- 2 *Kamerstukken II* 2005-2006, 30 322, nr. 3.
- 3 Brief van de Staatssecretarissen van Financiën en Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 8 september 2005, kenmerk 205-04961M.
- 4 HR 21 juni 1996, V-N 1996, p. 2552, punt 23.
- 5 HR 26 april 2002, nr. 35.775, V-N 2002, 23.21.
- 6 Zie hierover mr. F.H.H. Sijbers, 'De melding betalingsonmacht, valkuilen en mogelijkheden', *MBB* 2005-04.
- 7 HR 17 juni 1996, NJ 1996/695 en HR 10 januari 1997, NJ 1997/360.
- 8 *Kamerstukken II* 2005-2006, 30 322, nr. 3, p. 28.
- 9 HR 22 april 2005, nr. 38.659 en Besluit Staatssecretaris van Financiën, 1 november 2005, CPP2005/1451M.
- 10 HR 18 december 1992, nr. 14.848, NJ 1993, nr. 734, r.o. 3.3.