

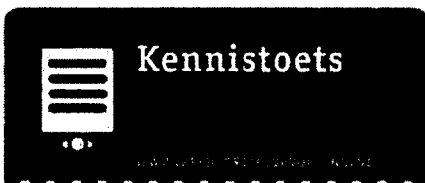
Invordering bij bedrijven



Frans Sijbers en Marlijn Mokveld

Mr. F.H.H. Sijbers en mr. M.M. Mokveld zijn beiden werkzaam bij Wladimiroff Advocaten N.V. te Den Haag.

Trefwoorden: uitstel van betaling, verzet, art. 69a AWR, bestuurdersaansprakelijkheid, melding betalingsonmacht



Leerdoelen

Na het lezen van dit artikel weet u:

- wat de mogelijkheden van de ontvanger en de belastingschuldige zijn indien een aanslag niet binnen de betalingstermijn voldaan kan worden;
- wat een verzetprocedure is en wanneer deze gevoerd kan worden;
- wat de consequenties kunnen zijn van het opzettelijk niet nakomen van betalingsverplichtingen bij aangiftebelastingen (OB en LB);
- wat bestuurdersaansprakelijkheid op grond van de Invorderingswet 1990 betekent;
- wanneer, hoe en binnen welke termijn een melding betalingsonmacht gedaan moet worden.

Samenvatting

De situatie kan zich voordoen dat een onderneming (tijdelijk) niet in staat is om aan haar betalingsverplichtingen jegens de Belastingdienst te voldoen. De ontvanger van de Belastingdienst beschikt echter over ruime bevoegdheden om belastingsschulden te innen. In dit artikel zal in hoofdlijnen worden ingegaan op de mogelijkheden die de Invorderingswet 1990 en de Leidraad Invordering 2008 bieden om met dergelijke situaties om te gaan.

1. Inleiding

De economie trekt dit jaar verder aan. Dit met dank aan het groeiende vertrouwen van producenten en consumenten. Ondanks deze veelbelovende berichten, kan onderneming X een aanslag omzetbelasting niet (direct) geheel voldoen. Vervolgens wordt de onderneming geconfronteerd met een dwangbevel van de ontvanger. Binnen twee dagen dient de nog openstaande belastingsschuld te worden voldaan. Wordt daar niet aan voldaan, dan zal de ontvanger overgaan tot het leggen van beslag op diverse machines en vervolgens deze goederen executoriaal verkopen. Wat nu? In deze bijdrage zal op hoofdlijnen worden ingegaan op de diverse mogelijkheden die de Invorderingswet 1990 en de Leidraad Invordering 2008 bieden in gevallen waarin de onderneming in zwaar weer verkeert en vervolgens wordt geconfronteerd met de ruime invorderingsbevoegdheden van de ontvanger. Achtereenvolgens komen de volgende onderwerpen aan bod: uitstel van betaling (paragraaf 2), kwijtschelding (paragraaf 3), verrekening (paragraaf 4), verzet (paragraaf 5), bestuurdersaansprakelijkheid (paragraaf 6) en opzettelijk niet nakomen betalingsverplichting (paragraaf 7). Afgesloten zal worden met een aantal conclusies (paragraaf 8).

door de belastingdienst in zwaar weer

2. Uitstel van betaling

Door allerhande oorzaken, waaronder tijden van economische onzekerheid, kunnen zich omstandigheden voordoen waarin een onderneming haar belastingschulden niet binnen de wettelijke betalingstermijn kan voldoen of de belastingschulden in redelijkheid niet kunnen worden gevorderd. Reden hiervoor kan zijn dat de financiële situatie van de onderneming tijdige betaling niet toelaat, de belastingschuld door de belastingschuldige wordt betwist of op korte termijn een teruggaaf wordt verwacht waarmee de openstaande schuld kan worden verrekend.

Een verzoek om uitstel van betaling voor belastingschulden dient in beginsel schriftelijk te worden ingediend. Over het algemeen kan een verzoek om uitstel van betaling op ieder moment worden ingediend, ook nadat de betalingstermijn van de aanslag is verstreken.¹ Het is echter raadzaam om een verzoek om uitstel te doen voordat de betalingstermijn van de betreffende aanslag is verstreken, aangezien de aanslag dan nog niet invorderbaar is en de ontvanger alsdan nog niet kan overgaan tot het treffen van invorderingsmaatregelen.

De ontvanger kan onder door hem te stellen voorwaarden aan een belastingschuldige voor een bepaalde tijd bij beschikking uitstel van betaling verlenen.² Gedurende de behandeling van het verzoek om uitstel van betaling moet de ontvanger in beginsel handelen overeenkomstig het beleid dat wordt gevoerd als ware het verzoek toegewezen. Zolang de ontvanger nog niet heeft beslist op het verzoek is de situatie gelijk aan het geval dat er uitstel is verleend dat wil zeggen dat de dwanginvordering niet aanvangt, dan wel deze wordt geschorst. Dat is slechts anders indien er aanwijzingen zijn dat de belangen van de staat kunnen worden geschaad. De ontvanger kan dan ondanks het verzoek om uitstel van betaling wel invorderingsmaatregelen treffen.

Indien eenmaal voor de belastingaanslag uitstel van betaling is verleend, kan de ontvanger geen invorderingsmaatregelen (meer) nemen totdat het uitstel is beëindigd.³

De ontvanger kan aan het verlenen van uitstel van betaling voorwaarden verbinden, zoals betaling in termijnen, lopende verplichtingen bijhouden of het stellen van zekerheid. Met name de laatste voorwaarde komt in de praktijk veelvuldig voor. In beginsel vraagt de ontvanger echter alleen zekerheid als de aard en omvang van de belastingschuld in relatie tot de verhaalsmogelijkheden die bij de ontvanger bekend zijn daartoe aanleiding geven. Bij zijn beslissing houdt de ontvanger ook rekening met het aangifte- en betalingsgedrag in het verleden. Bij het stellen van zekerheid – door de belastingschuldige of een derde – gaat de voorkeur uit naar zekerheden die op eenvoudige wijze kunnen worden gesteld, bewaakt en uitgewonnen.

Het uitstel kan tussentijds bij beschikking worden beëindigd, bijvoorbeeld indien niet aan de voorwaarden wordt voldaan waaronder het uitstel is verleend of de financiële omstandigheden van de belastingschuldige zodanig veranderen of zijn veranderd dat het naar het oordeel van de ontvanger onjuist is het uitstel te continueren.⁴

Betalingsregeling ondernemers

In de Leidraad Invordering is een speciaal onderdeel gewijd aan de betalingsregeling voor ondernemers.⁵ Uitgangspunt is dat een betalingsregeling een zo kort mogelijke periode beslaat. Op basis van het geldende beleid zal de betalingsregeling in principe een looptijd van twaalf maanden niet te boven gaan, gerekend vanaf de (laatste) vervaldag van de belastingaanslag.

De ontvanger houdt bij het vaststellen van de duur van de betalingsregeling rekening met de omstandigheden van het geval, zoals de aard en omvang van de schuld, de liquiditeits- en de vermogenspositie van de onderneming en het aangifte- en betalingsgedrag in het verleden. Voorwaarde voor een betalingsregeling is dat de belastingschuldige nieuw opkomende fiscale en andere financiële verplichtingen – waarvan de invordering aan de ontvanger is opgedragen – bijhoudt.

Daarnaast stelt de ontvanger de voorwaarde dat zekerheid wordt gesteld. De hoogte van de zekerheid moet gelijk zijn aan de schuld waarvoor uitstel wordt verzocht. Dit laatste vereiste is opmerkelijk, nu de reden van een betalingsregeling vaak nou juist is gelegen in het feit dat geen liquide middelen voorhanden zijn om de belastingschuld direct geheel te voldoen. Zekerheid kan echter ook omvatten een (bodem)beslag.

Op de eerdergenoemde termijn van twaalf maanden bestaat een uitzondering.⁶ Te weten als een ondernemer door een oorzaak die buiten zijn invloed ligt in tijdelijke liquiditeitsproblemen is gekomen. In een dergelijk geval kan de ontvanger desgevraagd uitstel voor een langere periode verlenen of uitstel verlenen zonder dat voor het volledige bedrag zekerheid is gesteld. Bijkomend vereiste voor deze versoepelde betalingsregeling is dat een derde deskundige in een door die deskundige opgestelde schriftelijke verklaring het voor de ontvanger aannemelijk dient te maken dat:

- het gaat om werkelijk bestaande betalingsproblemen;
- die betalingsproblemen van tijdelijke aard zijn;
- die betalingsproblemen vóór een bepaald tijdstip zullen worden opgelost; en
- dat er sprake is van een levensvatbare onderneming.

Om voor bovengenoemde betalingsregeling in aanmerking te komen is het verder van belang dat de ondernemer niet reeds eerder zogenoemd 'kort uitstel van betaling' heeft gekregen voor de betreffende belastingschuld. Deze vorm van uitstel van betaling kan zonder nader onderzoek op schriftelijk of telefonisch verzoek – op basis van een aantal voorwaarden – worden verleend.⁷

Rechtsmiddelen

De ontvanger kan een schriftelijk verzoek om uitstel afwijzen of een verleend uitstel beëindigen. De belastingschuldige kan tegen deze beslissing binnen tien dagen (na dagtekening van de beslissing) administratief beroep instellen bij de directeur.⁸ Het beroepschrift moet worden ingediend bij de ontvanger die de beslissing heeft genomen. Ook in deze situatie handelt de ontvanger tijdens de behandeling van het beroepschrift overeenkomstig het beleid dat wordt gevoerd als het verzoek om uitstel is toegewezen.

Buiten het hiervoor genoemd administratief beroep, staan voor een belastingschuldige geen andere wettelijke rechtsmiddelen open met betrekking tot niet verleend of ingetrokken uitstel van betaling.

3. Kwijtschelding

Indien uitstel van betaling geen soelaas (meer) biedt, kan onder bepaalde omstandigheden kwijtschelding van de belastingschuld worden verleend.⁹ Kwijtschelding is mogelijk voor een aanslag die niet anders dan met buitengewoon bezwaar geheel of gedeeltelijk kan worden betaald. Van buitengewoon bezwaar is onder meer sprake indien de

middelen om de belastingschuld te betalen ontbreken en ook niet binnen afzienbare tijd kunnen worden verwacht.

Kwijtschelding wordt aan ondernemers slechts in uitzonderlijke situaties verleend. De reden hiervan is dat het doorgaans gaat om belastingen die bij derden zijn ingehouden of in rekening gebracht (zoals loon- en omzetbelasting) met de bedoeling ze aan de fiscus af te dragen. Bovendien komt een ondernemer bij kwijtschelding in een gunstiger concurrentiepositie te verkeren dan zijn branchegenoten die wel aan hun fiscale verplichtingen voldoen.¹⁰

Een verzoek tot kwijtschelding moet schriftelijk ingediend worden bij de ontvanger. Bij een afwijzende beslissing op het kwijtscheldingsverzoek kan de belastingschuldige binnen tien dagen (na dagtekening van de beslissing) administratief beroep instellen bij de directeur.¹¹ Het beroepschrift dient evenwel ingediend te worden bij de ontvanger die de afwijzende beslissing heeft genomen.

Als de belastingschuldige niet in aanmerking komt voor kwijtschelding maar de ontvanger voortzetting van de invordering niet gewenst vindt, kan de ontvanger een zogenoemde 'beschikking niet verder bemoeilijken' afgeven.¹² In deze beschikking neemt de ontvanger op dat hij geen invorderingsmaatregelen neemt voor de nog openstaande schuld, onder de voorwaarde dat eventuele uit te betalen bedragen daarmee verrekend worden. De termijn waarbinnen verrekening plaatsvindt bedraagt maximaal drie jaar. De resterende schuld zal na die periode worden kwijtgescholden.

Het komt evenwel voor dat de ontvanger geen voorwaarden verbindt aan het niet meer nemen van (verdere) invorderingsmaatregelen voor de nog openstaande schuld. Deze beslissing heeft voor de belastingschuldige materieel dezelfde gevolgen als kwijtschelding.

4. Verrekening

De wet en de leidraad bevatten een aantal verrekeningsregels voor de ontvanger.¹³ De ontvanger heeft de bevoegdheid tot verrekenen, hij is derhalve niet verplicht om daartoe over te gaan. De ontvanger is ten aanzien van de belastingschuldige bevoegd i) aan hem uit te betalen en van hem te innen bedragen (belastingen) met elkaar te verrekenen en ii) aan de belastingschuldige uit te betalen bedragen (belastingen) verband houdende vorderingen op de staat of de ontvanger te verrekenen met van de belastingschuldige te innen bedragen ter zake van belastingen.

Verrekening vindt niet van rechtswege plaats. De ontvanger bepaalt of al dan niet tot verrekening wordt overgegaan.¹⁴ Op verzoek van belastingplichtige moet de ontvanger echter verrekenen.

In beginsel gaat de ontvanger niet tot verrekening over met een te betalen bedrag dat de belastingschuldige betwist en

waarvoor de ontvanger uitstel van betaling heeft verleend. Dit is evenwel anders indien de financiële situatie van de belastingschuldige zodanig is dat vrees voor onverhaalbaarheid bestaat.

In dat kader kan de ontvanger tevens tot verrekening overgaan van aanslagen waarvoor de betalingstermijn nog niet is verstrekt.¹⁵

Voor de volgorde waarin belastingschulden met teruggaven worden verrekend kan de volgende richtlijn worden aangehouden.¹⁶ Bij ongerichte betalingen wordt in beginsel eerst afgeboekt op de oudste openstaande belastingaanslagen. Binnen een belastingaanslag wordt in beginsel evenredig aan belasting, heffingsrente, en bestuurlijke boeten afgeboekt.

Fiscale eenheid vennootschapsbelasting

De Invorderingswet bevat een specifieke regel omtrent de onderlinge verrekening van alle in te vorderen en uit te betalen bedragen van alle onderdelen (ook de moedermaatschappij) van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting.¹⁷ Deze regel biedt een zeer ruime verrekeningsbevoegdheid voor de ontvanger, aangezien verrekening mogelijk is voor zover zowel het uit te betalen bedrag als het in te vorderen bedrag materieel zijn ontstaan gedurende het bestaan van de fiscale eenheid en de verrekening zich niet enkel beperkt tot vennootschapsbelastingsschulden. Dit geldt evenzeer als de daadwerkelijke verrekening pas plaatsvindt na verbreking van de fiscale eenheid.¹⁸

Fiscale eenheid omzetbelasting

De hiervoor besproken verrekeningsbepaling gaat niet op voor de fiscale eenheid omzetbelasting. De wet bepaalt echter wel dat de participanten in een fiscale eenheid omzetbelasting hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de door die eenheid verschuldigde omzetbelasting.¹⁹ Hetgeen tot gevolg heeft dat een vermindering of teruggaaf omzetbelasting wordt uitbetaald aan de door de fiscale eenheid aangewezen natuurlijke persoon of lichaam. Indien niemand is aangewezen, vindt uitbetaling plaats aan het onderdeel bij wie de teruggave materieel is opgekomen of die de naheffingsaanslag heeft betaald. Indien niet duidelijk is wie de rechthebbende is, kan de teruggave omzetbelasting bevrijdend worden betaald aan alle onderdelen van de fiscale eenheid omzetbelasting.²⁰

Verder is in dit kader van belang dat verrekening in beginsel beperkt is tot de omzetbelasting. Daarnaast dient zowel het uit te betalen bedrag als het in te vorderen bedrag materieel te zijn ontstaan gedurende het bestaan van de fiscale eenheid. De ontvanger is evenwel bevoegd een teruggaaf die materieel is opgekomen bij een onderdeel, met een belastingschuld te verrekenen met de belastingschuld van dat onderdeel, ook al heeft aanwijzing van een 'derde' plaatsgevonden.

5. Verzet

Indien een belastingschuld niet binnen de gestelde betalingstermijn wordt voldaan, wordt de aanslag invorderbaar. Alvorens de ontvanger over zal gaan tot het treffen van invorderingsmaatregelen, zal hij eerst een betalingsherinnering en vervolgens een aanmaning uitreiken, opdat de belastingschuldige (nogmaals) in de gelegenheid wordt gesteld aan zijn betalingsverplichtingen te voldoen.²¹

Indien de belastingschuld ook niet wordt voldaan binnen de termijn van de aanmaning, kan de ontvanger overgaan tot het (laten) betekenen van een dwangbevel.²² Met het dwangbevel krijgt de belastingschuldige een bevel om zijn belastingschuld alsnog binnen twee dagen te betalen. Een dwangbevel is een executoriale titel, hetgeen betekent dat indien niet binnen de tweedagentermijn is betaald, de ontvanger zonder tussenkomst van de rechter over kan gaan tot executie van de vordering. Zulks kan bijvoorbeeld door het leggen van beslag.

De situatie kan zich voordoen dat een belastingaanslag geen betalingstermijn bevat en direct en tot het volle bedrag invorderbaar is.²³ Bijvoorbeeld indien de ontvanger aannemelijk maakt dat gegronde vrees bestaat dat de goederen van de belastingschuldige zullen worden verduisterd. De ontvanger kan dan direct een dwangbevel (laten) betekenen en overgaan tot versnelde tenuitvoerlegging.²⁴

Ter voorkoming dat de ontvanger het dwangbevel ten uitvoer legt kan de belastingschuldige verzet instellen.²⁵ De verzetprocedure betreft een civiele procedure die gevoerd wordt voor de burgerlijke rechter. Verzet wordt ingesteld door middel van het uitbrengen en betekenen van een dagvaarding aan de ontvanger die het dwangbevel heeft uitgevaardigd.

Verzet is mogelijk zodra de betekening van het dwangbevel heeft plaatsgevonden. De wet bevat geen termijn waarbinnen verzet dient te worden ingesteld. Evenwel zal ter voorkoming van de tenuitvoerlegging van het dwangbevel een spoedig verzet de voorkeur verdienen.

Verzet schorst de werking van het dwangbevel.²⁶ De schorsende werking vangt aan op het moment dat de dagvaarding aan de ontvanger is betekend. In een recent arrest heeft de Hoge Raad bepaald dat ook in geval van misbruik van bevoegdheid – er is duidelijk sprake van een kansloos verzet – alleen door een rechterlijke beslissing de schorsende werking aan het verzet kan worden ontnomen (HR 1 mei 2015 (civiele kamer), nr. 14/00822, *V-N* 2015/1013). Voor deze beperking bestaat ook aanleiding nu het gaat om de tenuitvoerlegging van een titel die (als zodanig) niet door de rechter is getoetst, aldus de Hoge Raad.

Overigens ziet het verzet niet op de (betekenings)kosten die staan vermeld op het dwangbevel. Tegen deze kosten kan in een separate procedure verweer worden gevoerd.²⁷

Niet onder alle omstandigheden kan verzet worden ingesteld. Geen grondslag voor verzet vormt bijvoorbeeld dat een aanslagbiljet of aanmaning niet is ontvangen of dat de belastingaanslag ten onrechte, of tot een te hoog bedrag is vastgesteld.²⁸

De meest voorkomende gronden voor verzet zijn dat:

- de belastingschuld reeds is voldaan, verminderd of kwijtgescholden;
- het recht op dwanginvordering is verjaard;
- de ontvanger en of deurwaarder niet bevoegd zijn;
- de in beslag genomen zaken niet vatbaar voor beslag zijn;
- aan de voorwaarden voor versnelde invordering niet is voldaan;
- de ontvanger gaat over tot invordering van belastingaanslagen die marginaal getoetst zeer twijfelachtig zijn;
- uitvaardiging van het dwangbevel in strijd is met het in de Leidraad Invordering voorgeschreven beleid.

In de verzetsdagvaarding zal een vordering opgenomen dienen te worden. Gevorderd kan worden dat het dwangbevel buiten effect wordt gesteld, dat de invorderingsmaatregelen ongedaan worden gemaakt, dat het treffen van nieuwe invorderingsmaatregelen wordt verboden of dat een vergoeding wordt gegeven van de (geleden) schade.

6. Bestuurdersaansprakelijkheid

Art. 36 Invorderingswet 1990

Het zijn van bestuurder van een vennootschap brengt diverse (ondernemings)risico's met zich mee. Eén daarvan is de bepaling van art. 36 Invorderingswet 1990; de bestuurdersaansprakelijkheid. Dit artikel is van toepassing op een rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) voor zover het aan de heffing van vennootschapsbelasting is onderworpen.

Zoals vermeld vallen alleen de lichamen met rechtspersoonlijkheid in de zin van de AWR onder de reikwijdte van art. 36 Invorderingswet 1990. Hetgeen inhoudt dat de commanditaire vennootschap, vof en maatschap en fonds voor gemene rekening daar buiten vallen.

De bestuurder van een dergelijk lichaam is hoofdelijk aansprakelijk voor de loonbelasting, de omzetbelasting, de accijns, de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken en van pruim- en snuiftabak en de in art. 1 van de Wet belastingen op milieugrondslag genoemde belastingen alsmede de kansspelbelasting. De aansprakelijkheid geldt ook voor de (eventuele) bestuurlijke boete, de invorderingsrente en de vervolgingskosten in verband met de belastingaanslag.

Dit heeft tot gevolg dat wanneer bijvoorbeeld een besloten vennootschap niet langer in staat is om aan haar belastingverplichtingen te voldoen, de ontvanger onder omstandigheden de bestuurder aansprakelijk kan stellen voor de door de bv verschuldigde en de niet-betaalde belastingsschulden.

Bestuurdersaansprakelijkheid op grond van art. 36 Invorderingswet 1990 beperkt zich overigens tot de hiervoor opgesomde belastingsoorten. De bepaling strekt zich niet uit tot dividendbelasting, vennootschapsbelasting en rechten bij invoer. Deze belastingen kunnen evenwel onder de werking van art. 33 Invorderingswet 1990 of art. 2:248 BW vallen.

Wie is bestuurder?

Als bestuurder wordt onder meer aangemerkt de statutair bestuurder. Een opname in het handelsregister is daarvoor echter niet doorslaggevend. Onder bestuurder wordt mede verstaan:

- de gewezen bestuurder tijdens wiens bestuur de belastingsschuld is ontstaan;
- 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;
- indien een bestuurder van een lichaam een lichaam is in de zin van de AWR: ieder van de bestuurders van het laatstbedoelde lichaam.

Meldingsregeling

Zodra blijkt dat een lichaam niet in staat is de hiervoor genoemde belastingen te betalen, dient dat lichaam daarvan schriftelijk mededeling te doen aan de ontvanger. Daarnaast is iedere bestuurder van het lichaam bevoegd om namens het lichaam de betalingsonmacht te melden. Als één van de bestuurders de melding heeft gedaan, geldt deze melding ook voor de andere bestuurders. De meldingsregeling beoogt te bewerkstelligen dat de ontvanger op een vroeg tijdstip op de hoogte wordt gesteld van de moeilijkheden waarin het lichaam verkeert. De ontvanger kan zich dan beraden op het beleid dat hij ten aanzien van het lichaam zal voeren.²⁹

Termijn melding

Volgens art. 36, lid 2, Invorderingswet 1990 is het lichaam verplicht om 'onverwijld' te melden indien het niet tot betaling van de belastingsschuld in staat is. Onder het begrip 'onverwijld' wordt verstaan dat de mededeling van betalingsonmacht dient plaats te vinden uiterlijk twee weken na de dag waarop de verschuldigde belasting behoorde te zijn afgedragen of voldaan.³⁰

Indien uitstel van betaling is verleend in verband met een bezwaar- of beroepsprocedure dient gemeld te worden binnen veertien dagen na dagtekening van de beslissing op bezwaar of uitspraak op beroep.

Wanneer sprake is van een naheffingsaanslag (OB of LB) kan in bepaalde gevallen toch succesvol gebruik worden gemaakt van de meldingsregeling indien de naheffingsaanslag niet te

wijten is aan opzet of grove schuld en deze niet is opgelegd ten gevolge van niet tijdig betalen.³¹

Inhoud melding

In een melding betalingsonmacht dient het lichaam (schriftelijk) inzicht te geven in de omstandigheden die tot de betalingsonmacht hebben geleid en uiteraard dient aangegeven te worden op welke belastingaanslagen de melding ziet. De melding is overigens vormvrij. Vervolgens kan de ontvanger verzoeken om nadere gegevens of inlichtingen te verstrekken. Indien niet wordt voldaan aan dit informatieverzoek van de ontvanger, wordt de melding als niet rechtsgeldig aangemerkt. Echter, wanneer de gevraagde informatie tijdig doch onvolledig wordt verstrekt, dient de ontvanger het lichaam nogmaals veertien dagen de tijd te gunnen om de gegevens te verstrekken. Mocht zich derhalve een dergelijke situatie voordoen en (nog) niet alle gevraagde gegevens voorradig zijn, dan luidt het advies altijd een gedeelte van de beschikbare informatie tijdig te verstrekken.

Indien de ontvanger al op de hoogte was van de betalingsproblemen hoeft onder omstandigheden niet altijd meer een melding betalingsonmacht plaats te vinden.

Kennelijk onbehoorlijk bestuur

Bij de bepaling of sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur hanteert de Hoge Raad het criterium of geen redelijk denkend bestuurder onder dezelfde omstandigheden zo gehandeld zou hebben (o.a. HR 7 juni 1996, nr. 1597, *NJ* 1996/695). Er mag geen twijfel bestaan ten aanzien van het onbehoorlijk karakter van het bestuur.³²

In de wetsgeschiedenis is een aantal voorbeelden opgenomen die onder omstandigheden kunnen leiden tot kennelijk onbehoorlijk bestuur.³³ Voorbeelden: ongerechtvaardigde persoonlijke bevoordeling, onverantwoord kostbaar investeren, het nemen van beslissingen met vergaande financiële consequenties zonder behoorlijke voorbereiding en het verwaarlozen van de kredietbewaking.³⁴

Juiste en tijdige melding

Indien er tijdig en juist is gemeld, is de bestuurder (slechts) aansprakelijk indien het aannemelijk is dat het niet betalen van de belastingschuld het gevolg is van:

1. aan hem te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur;
2. in de periode van drie jaren, voorafgaande aan het tijdstip van de melding.

De bewijslast rust in dit geval op de ontvanger. Het causaal verband tussen het kennelijk onbehoorlijk bestuur en het niet betalen van de belastingschulden is echter niet gemakkelijk te bewijzen voor de ontvanger. Zie in dit verband de uitspraak van Hof Den Bosch 4 april 2000, nr. C9800194/BR, *V-N* 2000/24.20 waarin de gepleegde fraude de financiële positie van de vennootschap verbeterde.

Onjuiste of niet tijdige melding

Indien er niet tijdig of onjuist is gemeld, is de bestuurder hoofdelijk aansprakelijk, met dien verstande dat:

1. niet of onjuist melden wordt aangemerkt als kennelijk onbehoorlijk bestuur;
2. wordt vermoed dat het niet-betalen aan de bestuurder is te wijten; en
3. de periode van drie jaren wordt geacht in te gaan op het tijdstip waarop het lichaam in gebreke is met het melden van de betalingsonmacht.

Tot weerlegging van dit vermoeden wordt slechts toegelaten de bestuurder die aannemelijk maakt dat het niet aan hem is te wijten dat het lichaam niet aan zijn meldingsverplichting heeft voldaan. Met andere woorden, is het niet vervuld zijn van de meldingsplicht zelf al te wijten aan de bestuurder, dan kan van een vergaande onzorgvuldigheid worden gesproken, waardoor de bestuurder het recht verliest zich te beroepen op de bevrijdingsgrond.³⁵

Onder omstandigheden kan een te late melding betalingsonmacht echter tijdig zijn voor opvolgende tijdvakken en andere belastingen (HR 21 september 2012, nr. 11/04755, *V-N* 2012/50.22).

Collectiviteit

Art. 36 Invoeringswet 1990 spreekt van aan hem te wijten onbehoorlijk bestuur in plaats van art. 2:248 BW, dat spreekt over de situatie dat het bestuur zijn taak kennelijk onbehoorlijk heeft vervuld. Het verschil in de tekst lijkt van weinig belang, nu het bestuur in principe een collectieve aangelegenheid is van alle bestuursleden. Men kan zich er dus niet achter verschuilen dat bepaalde taken de verantwoordelijkheid waren van andere bestuursleden.

Indien blijkt dat een bestuurder zich tegen het beleid heeft afgezet en ook de consequenties daarvan heeft gedragen (bijvoorbeeld aftreden), kan dit ertoe leiden dat de collectiviteit wordt doorbroken en kan de betreffende bestuurder zich disculperen van kennelijk onbehoorlijk bestuur.

7. Opzettelijk niet nakomen betalingsverplichting

Art. 69a AWR stelt het opzettelijk niet (geheel) of niet tijdig betalen van een aangiftebelasting (zoals omzetbelasting en loonbelasting) strafbaar.³⁶ De strafbedreiging is fors, te weten een maximale gevangenisstraf van zes jaren of een geldboete van maximaal € 81.000 of wanneer dit hoger is, het bedrag van de te weinig, te laat of niet betaalde belasting.

Van belang is dat voor de strafbaarstelling is vereist dat sprake is van opzettelijk handelen. Volgens de wetgever is van het opzetvereiste in ieder geval geen sprake bij (goedwillende) ondernemers die al dan niet tijdelijk in betalingsproblemen verkeren en uitstel van betaling

vragen.³⁷ Dit voorbeeld lijkt niet erg gelukkig gekozen. De melding betalingsonmacht zal immers doorgaans zijn gelegen na het tijdstip waarop er betaald had moeten worden en zegt daarmee betrekkelijk weinig over de aan- of afwezigheid van opzet op het betalingsmoment.

De wet benoemt twee gevallen waarin geen sprake is van een strafbaar feit: 1) niet strafbaar is degene die de ontvanger tijdig heeft verzocht uitstel van betaling te verlenen of 2) die onverwijld nadat gebleken is dat het lichaam niet tot betaling in staat is schriftelijk mededeling heeft gedaan aan de ontvanger.

Probleem is dat de wetgever niet voldoende heeft onderkend dat er wezenlijke verschillen bestaan tussen een melding in het kader van de bestuurdersaansprakelijkheid en ten aanzien van de onderhavige strafbepaling. Heldere richtlijnen over wat een dergelijke melding moet inhouden ontbreken.³⁸

Verder is van belang dat de kring van personen die onder de strafbaarstelling van art. 69a AWR vallen, ruimer is dan degenen die mogen melden. Dit kan verwarring opleveren. Tot wie moet de ontvanger zich richten?

Bij de totstandkoming van art. 69a AWR is verder geen aandacht besteed aan de situatie waarin een belasting-schuldige te maken krijgt met een naheffingsaanslag. Het is niet duidelijk of dezelfde systematiek zoals hiervoor besproken in de zin van art. 36 Invorderingswet 1990 en art. 7, lid 2, Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 onverkort kan worden toegepast op art. 69a AWR. Dit lijkt niet zo te zijn, immers art. 69a AWR vereist een opzettelijk handelen.

Het ruime toepassingsbereik van art. 69a AWR en het gebrek aan richtlijnen over de invulling daarvan, maken dat er veel knelpunten zijn die thans nog geen oplossing kennen. Mogelijk dat toekomstige jurisprudentie uitkomst biedt of dat de wetgever inziet dat de bepaling aanpassing behoeft.

8. Conclusies

- Wanneer een onderneming in de omstandigheid komt te verkeren dat het de belastingsschulden niet binnen de wettelijke betalingstermijn kan voldoen of de belastingsschulden in redelijkheid niet kunnen worden gevorderd, heeft de ontvanger een ruim arsenaal aan bevoegdheden tot zijn beschikking om de belastingsschuld in te vorderen.
- Verkeerd acteren kan leiden tot invorderingsmaatregelen die de continuïteit van de onderneming verder in gevaar brengen, persoonlijke aansprakelijkheid van de bestuurders en zelfs tot strafrechtelijke vervolging. Het is dan ook zaak om bij dreigende invorderingsgeschillen de wettelijke verplichtingen en rechten te onderkennen teneinde escalatie zo veel mogelijk te voorkomen.

Noten

- 1 Art. 25.1.14 Leidraad Invordering 2008.
- 2 Art. 25 Invorderingswet 1990 en art. 25 Leidraad Invordering 2008.
- 3 Art. 25.1.7 Leidraad Invordering 2008.
- 4 Art. 25.1.4 Leidraad Invordering 2008.
- 5 Art. 25.6 Leidraad Invordering 2008. Het beleid (besluit van 25 mei 2009, nr. CPP2009/966M, *Stcrt.* 2009, 96.) omtrent de tijdelijke versoepeling van het invorderingsbeleid ten aanzien van ondernemers is per 1 januari 2013 vervallen.
- 6 Art. 25.6.2a Leidraad Invordering 2008.
- 7 Art. 26.2.d Leidraad Invordering 2008.
- 8 Art. 25.7 Leidraad Invordering 2008.
- 9 Art. 26 Invorderingswet 1990 en art. 26 Leidraad Invordering 2008.
- 10 MvT, Kamerstukken II 1987/88, 20 588, nr. 3, p. 77-78.
- 11 Art. 26.4.1 Leidraad Invordering 2008.
- 12 Art. 26.6. Leidraad Invordering 2008.
- 13 Art. 24 Invorderingswet 1990 en art. 24 Leidraad Invordering 2008.
- 14 Art. 24.1 Leidraad Invordering 2008.
- 15 Art. 24.3 Leidraad Invordering 2008.
- 16 Art. 7.2 Leidraad Invordering 2008.
- 17 Art. 24, lid 1, Invorderingswet 1990 en art. 25.5 Leidraad Invordering 2008.
- 18 Art. 24.5 Leidraad Invordering 2008.
- 19 Art. 43, lid 1, invorderingswet 1990.
- 20 Art. 43.1 Leidraad Invordering 2008.
- 21 Art. 11 Invorderingswet 1990.
- 22 Art. 12 en 13 Invorderingswet 1990.
- 23 Art. 10 Invorderingswet 1990.
- 24 Art. 15 Invorderingswet 1990.
- 25 Art. 17 Invorderingswet 1990.
- 26 Art. 17, lid 2, Invorderingswet 1990.
- 27 Art. 7 Kostenwet invordering rijksbelastingen.
- 28 Art. 17, lid 3, Invorderingswet 1990.
- 29 MvT, Kamerstukken II 1987/88, 20 588, nr. 3, p. 97.
- 30 Art. 7, lid 1, Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990.
- 31 Art. 7, lid 2, Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990.
- 32 Nota naar aanleiding van het eindverslag, Kamerstukken II 1983/84, 16 530, nr. 12, p. 17.
- 33 Per 1 januari 1987 is de Wet Bestuurdersaansprakelijkheid (WBA) in werking getreden. De WBA is de tweede van een drietal wetten ter bestrijding van misbruik van rechtspersonen en wordt daarom wel aangeduid als de tweede antimisbruikwet.
- 34 Zie ook *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Invorderingswet*, Aantekening 4.1.1 Voorbeelden kennelijk onbehoorlijk bestuur bij: Invorderingswet 1990, Artikel 36.
- 35 MvT, Kamerstukken II 1987/88, 20 588, nr. 3, p. 97-98.
- 36 Zie voor een uitgebreide uiteenzetting van de knelpunten van art. 69a AWR: F.H.H. Sijbers en M.M. Mokveld, 'Fraudebestrijding in de fiscaliteit: slaat de wetgever door?', *TFB* 2014/05.
- 37 MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 754, nr. 3, p. 11-13.
- 38 Mogelijk moet aansluiting worden gezocht bij het ontwikkelde beleid ten aanzien van de meldingsregeling bestuurdersaansprakelijkheid van art. 36 Leidraad Invordering 2008.