

# De melding betalingsonmacht, valkuilen en mogelijkheden

Mr. F.H.H. Sijbers\*

Een bestuurder die de Belastingdienst niet tijdig informeert dat zijn vennootschap niet in staat is om haar belastingschulden te voldoen, loopt een aanzienlijke kans in persoon aansprakelijk te worden gehouden voor de onbetaald gelaten belastingschulden. In deze bijdrage wordt nader ingegaan op deze meldplicht. Daarbij komen de termijnen en vereisten die aan de melding zijn gesteld aan de orde en wordt tevens stilgestaan bij de processuele gevolgen die zijn verbonden aan een juiste, dan wel onjuiste melding.

## 1. Inleiding

Teneinde een halt te kunnen toeroepen aan geconstateerd misbruik van rechtspersonen zijn op 1 januari 1987 de tweede en derde anti-misbruikwetten (de WBA en WBF) in werking getreden. De tweede anti-misbruikwet (de Wet bestuurdersaansprakelijkheid: WBA) biedt de uitvoeringsorganen, de Belastingdienst, het UWV en de pensioenfondsen de mogelijkheid om de bestuurder van een lichaam aansprakelijk te stellen voor bepaalde belastingschulden, premieschulden of achterstallige pensioenpremies van een lichaam.

De praktijk heeft uitgewezen dat voor de afloop van een aansprakelijkheidsprocedure het antwoord op de vraag of de betalingsonmacht juist en tijdig gemeld is in de regel de beslissende factor is en derhalve niet of er in het onderhavige geval al dan niet sprake is van een bonafide bestuurder. Deze meldingsplicht houdt in dat een bestuurder onverwijld de betalingsonmacht voor de desbetreffende belastingen of premies dient te melden. De gevolgen van het niet (tijdig) melden zijn groot. Het niet (tijdig) melden betekent dat er sprake is van onbehoorlijk bestuur van het lichaam en tevens treden er een tweetal bewijsvermoedens in. 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) onbehoorlijk bestuur. Indien een bestuurder wel tijdig en juist de betalingsonmacht meldt dient de uitvoeringsinstantie onder meer te bewijzen dat er sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur en dat het niet betalen van de belasting of premieschulden te wijten is aan dit onbehoorlijk bestuur.

Deze bewijslast blijkt in de praktijk een (te) zware opgave te zijn voor de uitvoeringsorganen zodat deze in procedures waarin zij dienen te bewijzen dat er sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur niet zelden aan het kortste eind trekken of nog vaker, een dergelijke procedure niet eens entameren. 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.

In deze bijdrage bespreek ik deze meldingsregeling, daarbij zal ik mij beperken tot de meldingsregeling voor belastingschulden.

## 2. Het ontstaan en termijn van de meldingsplicht

De bestuurdersaansprakelijkheid ex art. 36 IW 1990 is niet van toepassing op alle rijksbelastingen doch is beperkt tot loonbelasting, omzetbelasting, accijns, verbruiksbelastingen van alcoholische dranken en van pruimtabak en snuiftabak en de in art. 1 Wet belastingen op milieugrondslag genoemde belastingen. In art. 36, lid 2, IW 1990 is voorgescreven dat een lichaam onverwijld nadat gebleken is dat het niet tot betaling van deze belastingen in staat is daarvan mededeling dient te doen aan de ontvanger.

Deze bepaling roept twee vragen op. Wanneer of waaruit 'blijkt' dat een lichaam niet tot betaling in staat is zodat gemeld dient te worden? De tweede vraag betreft de reikwijdte van het begrip onverwijld.

### 2.1. Wanneer is er sprake van betalingsonmacht

In het arrest van 13 juli 1994<sup>1</sup> oordeelde de Hoge Raad dat er geen onderscheid mag worden gemaakt tussen een periode van tijdelijke betalingsonmacht en definitieve betalingsonmacht. Aldus verwierp de Hoge Raad het door de aansprakelijkgestelde gevoerde verweer inhoudende dat er niet gemeld hoeft te worden tijdens een periode van tijdelijke betalingsmoeilijkheden waarin een onderneming nog in redelijkheid mag verwachten dat hij in de toekomst zijn verplichtingen nog kan voldoen en een periode van blijvende betalingsonmacht. In de literatuur wordt aangenomen dat de Hoge Raad van oordeel is dat een lichaam slechts twee keuzes heeft, hetzij tijdig betalen, hetzij tijdig melden.

Hof Leeuwarden heeft met haar arrest van 1 november 2000<sup>2</sup> dit criterium op de helling gezet. De aansprakelijkgestelde in kwestie voerde aan dat betaling achterwege was gebleven omdat betaling de bedrijfsvoering in gevaar zou hebben gebracht en niet omdat er sprake zou zijn van betalingsonmacht. Het hof oordeelde dat er in een dergelijke situatie geen meldingsplicht bestaat.

De visie van Hof Leeuwarden sluit naar mijn oordeel beter aan bij een grammaticale uitleg van de meldingsregeling. Het gevolg van deze visie is evenwel dat bestuurders die niet betalen als gevolg van betalingsonwil in een betere bewijspositie komen te verkeren dan zij die niet betalen ten gevolge van betalingsonmacht. Het moge voor zich spreken dat dit niet de bedoeling van de wetgever is geweest.

## 2.2. De termijn voor het doen van de melding

De wet vermeldt dat het lichaam onverwijld, nadat gebleken is dat het niet tot betaling van de belastingen in staat is, daarvan mededeling dient te doen aan de ontvanger. Voorts is bepaald dat bij of krachtens algemene maatregelen van bestuur te dier zake nadere regels worden gesteld. De in de wet gememoreerde nadere regels zijn opgenomen in het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 (verder: Uitvoeringsbesluit). In de Leidraad Invordering zijn terzake de meldingsregeling beleidsregels neergelegd.

### 2.2.1. Termijn krachtens het Uitvoeringsbesluit IW 1990

In het Uitvoeringsbesluit zijn terzake het tijdstip waarop de melding dient plaats te vinden nadere regels gegeven. De hoofdregel is dat er uiterlijk twee weken na de dag waarop de belasting behoorde te zijn afgedragen of voldaan moet worden gemeld. Met betrekking tot naheffingsaanslagen waarvan de oplegging niet te wijten is aan opzet of grove schuld van het lichaam kan uiterlijk twee weken na de vervaldag (uiterste betalingstermijn) van de aanslag nog worden gemeld. Indien het opleggen van de aanslag wel te wijten is aan opzet of grove schuld kan op basis van art. 7, lid 2, Uitvoeringsbesluit in het geheel niet meer worden gemeld.

Deze nadere regelgeving roept een aantal vragen op. Ten eerste kan men zich afvragen wanneer er sprake is van opzet of grove schuld en op wie de bewijslast rust ten aanzien van het bestaan dan wel de afwezigheid van opzet of grove schuld.

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 2 november 2001 (NTR 2001/1519, V-N 2001/60.28) aansluiting gezocht bij het 'goede trouw-criterium'. Terzake de aanwezigheid van opzet of grove schuld is de omstandigheid of de Belastingdienst terzake de naheffingsaanslag een boete heeft opgelegd weliswaar een (sterke) aanwijzing, doch dit hoeft niet doorslaggevend te zijn. Zo is het mogelijk dat een boete achterwege is gebleven omdat er sprake was van een strafrechtelijk onderzoek.

Tevens kan men zich afvragen of het integraal uitsluiten van naheffingsaanslagen die te wijten zijn aan opzet of grove schuld wel past binnen de kaders van art. 36 IW 1990. Art. 36, lid 2, IW 1990 biedt immers slechts de mogelijkheid om regels te stellen terzake het tijdstip waarbinnen

de melding moet worden gedaan en niet om ter zake van bepaalde aanslagen melding uit te sluiten.

Gelet op het vorenstaande kan de meldingsregeling slechts art. 36 IW 1990-conform worden uitgelegd indien verondersteld wordt dat de regeling niet uitgaat van het tijdstip dat belasting materieel verschuldigd is in plaats van het tijdstip dat deze formeel wordt verschuldigd. Bij deze zienswijze dient dan tevens te worden verondersteld dat een lichaam dat opzettelijk of wegens grove schuld de verschuldigde belasting in maand x van een bepaald jaar niet aangeeft op dat tijdstip ook niet in staat was om die ten onrechte niet aangegeven belasting te voldoen.

### 2.2.2. Begunstigend beleid op grond van de Leidraad Invordering 1990

Veel van deze beleidsregels zijn neergelegd in de Leidraad Invordering (verder: de Leidraad). De Leidraad bevat 'recht' in de zin van art. 79 Wet RO.<sup>3</sup> De ontvanger is dan ook op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur aan de Leidraad gebonden.<sup>4</sup> Dit brengt voorts met zich mee dat dit beleid wel ten gunste van de justitiabele kan worden ingeroepen, doch nooit ten nadele.<sup>5</sup>

Op grond van art. 36, §5, lid 12 van de Leidraad kan de betalingsonmacht ook worden gemeld indien en voorzover er uitstel van betaling is verleend in verband met een tijdig ingediend bezwaar of beroepschrift, en wel binnen twee weken na de uitspraak op bezwaar of beroep.

Op zichzelf gezien is deze beleidsregel zeer wel te plaatsen. Het lijkt immers in strijd met de realiteit om van betalingsonmacht te spreken in een situatie dat er geen betalingsplicht (meer) bestaat omdat uitstel van betaling is verleend. Desniettegenstaande kunnen zich bij de uitwerking van deze beleidsregel een aantal door de beleidsmakers niet voorziene omstandigheden voordoen.

Zo kan de regeling een tweede kans creëren voor naheffingsaanslagen die te wijten zijn aan opzet of grove schuld. Deze naheffingsaanslagen waarvoor in beginsel geen melding meer kan plaatsvinden, zijn niet van deze regeling uitgesloten. Aldus kan een bestuurder ter zake van naheffingsaanslagen waarvoor geen melding meer mogelijk is via een achterduur weer een meldingsmogelijkheid verkrijgen indien hij het voor elkaar krijgt dat er uitstel van betaling wordt verleend.

Het is niet duidelijk hoe de regeling dient te worden toegepast indien er wel om uitstel van betaling wordt verzocht doch dit verzoek wordt afgewezen. Deze situatie is met name problematisch indien het verzoek om uitstel van betaling binnen de 'normale' meldingstermijn plaatsvindt

doch de afwijzing van het verzoek van het lichaam pas na het verstrijken van deze meldingstermijn bereikt.

De Leidraad schrijft de ontvanger voor dat deze hangende een verzoek om uitstel van betaling handelt overeenkomstig het beleid dat geldt als ware het verzoek toegewezen. Gelet op dit uitgangspunt komt het mij juist voor dat een bestuurder na de afwijzing van een verzoek om uitstel van betaling twee weken de tijd heeft om een rechtsgeldige melding te doen.

### 3. Eisen aan de melding

#### 3.1. De wijze van melden

De Hoge Raad heeft in een tweetal arresten geoordeeld dat de melding betalingsonmacht vormvrij is.<sup>6</sup> De melding kan derhalve zowel mondeling als schriftelijk plaatsvinden. Ten behoeve van de schriftelijke melding is door de uitvoeringsinstanties een formulier ontwikkeld dat daarvoor kan worden gebruikt. Er bestaat echter geen verplichting om van dat formulier gebruik te maken.

In weerwil van het door de Hoge Raad gehanteerde uitgangspunt is de ontvanger in art. 36, §5, lid 5 voorgeschreven dat hij een telefonische melding betalingsonmacht in beginsel niet aan dient te merken als een melding betalingsonmacht. Naar mijn oordeel is deze bepaling in strijd met de wet en komt deze, anders dan de bewijsrechtelijke problemen om een dergelijke melding aan te tonen, dan ook geen relevante betekenis toe.

Tot slot is in dit kader opgemerkt dat het vormvrije karakter van de melding met zich brengt dat deze ook impliciet kan geschieden. Zo kunnen onder omstandigheden ook verzoeken om uitstel van betaling of andere mededelingen aan de ontvanger waaruit blijkt dat er sprake is van liquiditeitsproblemen kunnen kwalificeren als een melding betalingsonmacht.

#### 3.2. Wie kan melden

De meldingsplicht rust in de eerste plaats op het lichaam. Hieruit volgt dat ieder die het lichaam rechtsgeldig kan vertegenwoordigen bevoegd is om melding te doen van de betalingsonmacht.

In art. 36 IW 1990 staat vermeld dat elke bestuurder bevoegd is om namens het lichaam melding te maken van de betalingsonmacht. Hieruit volgt dat een melding betalingsonmacht ook geldig is indien zij is geschied door één bestuurder en de statuten voorschrijven dat deze bestuurder slechts gezamenlijk met een andere bestuurder bevoegd

is om de vennootschap naar buiten toe te vertegenwoordigen.

Met Booij<sup>7</sup> ben ik van oordeel dat de wettekst met zich brengt dat ook de feitelijke bestuurder en de gewezen bestuurder bevoegd zijn tot het melden. De feitelijke bestuurder en de gewezen bestuurder worden immers op de voet van art. 36, lid 5, IW 1990 voor de toepassing van (het gehele) art. 36 IW 1990 aangemerkt als bestuurder.

Gelet op de rechtspraak waarin is bepaald dat de meldingsplicht vervalt indien de ontvanger reeds tijdig uit andere hoofde op de hoogte was van de betalingsonmacht, wordt de bevoegdheidsvraag omtrent de melding al snel tot een theoretische discussie. Ingeval de melding door een daartoe onbevoegde is gedaan en de melding enkel om die reden als niet geldig wordt aangemerkt zal dit in veel gevallen er wel toe leiden dat de ontvanger feitelijk op de hoogte is van de betalingsonmacht zodat de formele meldingsplicht komt te vervallen.

#### 3.3. De inhoud van de melding

Op grond van de wet dient de belastingplichtige mededeling te doen van de betalingsonmacht en indien de ontvanger dat verlangd nadere inlichtingen en gegevens te verstrekken.

In het uitvoeringsbesluit zijn nadere regels gesteld ter zake van de inhoud van de melding en de aard en de inhoud van de te verstrekken inlichtingen en de over te leggen stukken alsmede de termijnen waarbinnen de verstrekking dient te geschieden.

In de literatuur wordt de eerste melding veelal aangeduid als de eerste fase van de meldingsregeling en wordt het verstrekken van nadere inlichtingen en nader over te leggen stukken als de tweede fase aangeduid.

##### 3.3.1. Melding eerste fase

Ten aanzien van de eerste melding is in het uitvoeringsbesluit voorgeschreven dat er bij de mededeling inzicht dient te worden gegeven in de omstandigheden die ertoe hebben geleid dat de verschuldigde belasting niet op aangifte is afgedragen of voldaan of niet betaald. In de praktijk worden er aan deze wat cryptisch geformuleerde verplichting niet al te strenge eisen gesteld. De enkele vermelding dat de betalingsonmacht verband houdt met liquiditeitsproblemen wordt in de Leidraad als onvoldoende bestempeld. De ontvanger zal een door hem onderkende melding controleren op tijdigheid en volledigheid. Aldus dienen drie relevante situaties te worden onderscheiden. De melding is niet tijdig, de melding is wel tijdig doch niet volledig, de melding is tijdig en volledig.

*Melding is niet tijdig*

Indien de melding naar zijn oordeel te laat is dan dient de ontvanger de melding op de voet van art. 36, §5, lid 18, Leidraad) binnen twee maanden als niet rechtsgeldig aan te merken. Ten aanzien van deze termijn van twee maanden zij opgemerkt dat het niet tijdig reageren van de ontvanger hem in de regel niet wordt nagedragen.

Het bestempelen van een melding als ontijdig komt mij weinig praktisch voor in geval van een voortdurende betalingsonmacht. In een dergelijke situatie kan het immers zeer wel mogelijk zijn dat de melding ten aanzien van een aantal tijdvakken te laat is en aldus ongeldig, doch dat de melding voor andere reeds verstreken of toekomstige tijdvakken wel tijdig is. In een dergelijke situatie is de melding slechts niet rechtsgeldig ten aanzien van de tijdvakken waarvoor niet meer gemeld kon worden.

*Melding is wel tijdig doch niet volledig*

Indien de ontvanger van oordeel is dat de melding weliswaar tijdig doch onvolledig is dient hij het lichaam in de gelegenheid te stellen binnen 14 dagen de ontbrekende gegevens te verschaffen. De ontvanger dient daarbij op de gevolgen te wijzen voor het niet melden. Indien de ontvanger dat nalaat kan dit ertoe leiden dat het niet melden de bestuurder niet wordt aangerekend.<sup>8</sup>

Indien de melding niet binnen de daartoe gestelde termijn zodanig wordt aangevuld dat deze aan de eisen voldoet merkt de ontvanger de melding aan als zijnde ongeldig. Indien de melding wel naar behoren is aangevuld dient de ontvanger te bepalen of hij de melding definitief als rechtsgeldig aanmerkt dan wel gebruik wenst te maken van zijn bevoegdheid om nadere gegevens op te vragen.

*Melding is tijdig en volledig*

Indien een melding zowel tijdig als volledig is kan de ontvanger de melding als rechtsgeldig aanmerken of gebruikmaken van zijn bevoegdheid om nadere gegevens op te vragen. Indien de ontvanger van deze bevoegdheid gebruik maakt treedt de tweede fase van de melding in.

**3.3.2. Melding tweede fase**

De meldingsregeling omvat krachtens het bepaalde in art. 36, lid 2, IW 1990 niet alleen de plicht om melding te maken van betalingsonmacht doch ook de verplichting om nadere inlichtingen te vertrekken en stukken te verstrekken.

Ten aanzien van deze bevoegdheid zijn in het Uitvoeringsbesluit nadere regels gesteld welke regels beleidsmatig zijn ingevuld in art. 36, §5, lid 19, Leidraad. Uit de Leidraad en de parlementaire geschiedenis volgt dat de tweede fase een tweetal functies dient. Ten eerste dient de verkregen informatie ervoor om de ontvanger beter in staat te stellen te bepalen welk invorderingsbeleid hij ten aanzien van het lichaam zal voeren. Ten tweede dient het opvragen van de

aanvullende gegevens het doel om inzicht te verkrijgen in de oorzaken van het ontstaan van de betalingsonmacht. Het aldus verkregen inzicht zal in veel gevallen bepalend zijn voor het antwoord op de vraag of de ontvanger zich bij een eventuele aansprakelijkstelling in de toekomst op het standpunt zal stellen dat er sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur. De bestuurder doet er dan ook verstandig aan zich hier rekenschap van te geven.

De ontvanger dient ook bij het opvragen van gegevens in de tweede fase het lichaam een redelijke termijn te gunnen om deze te verstrekken. Tevens dient de ontvanger het lichaam te wijzen op de gevolgen van het niet voldoen aan het verzoek van de ontvanger.<sup>9</sup>

*Beoordeling verstrekte gegevens en inlichtingen*

Indien de ontvanger de gevraagde gegevens en inlichtingen in het geheel niet binnen de door hem gestelde termijn ontvangt merkt hij de melding aan als niet rechtsgeldig. Ontvangt de ontvanger alle gevraagde gegevens en inlichtingen dan dient hij de melding als rechtsgeldig aan te merken tenzij uit de verstrekte gegevens blijkt dat de in de eerste fase verstrekte gegevens en inlichtingen onjuist zijn.

*Verstrekte gegevens en inlichtingen wel tijdig doch onvolledig*

Indien het lichaam in de tweede fase slechts gedeeltelijk voldoet aan de vordering van de ontvanger dan dient de ontvanger het lichaam in de gelegenheid te stellen de gevraagde gegevens binnen 14 dagen aan te vullen. Ook in deze situatie dient de ontvanger het lichaam te wijzen op de gevolgen van het niet (tijdig) verstrekken van de gevraagde gegevens.

Vult het lichaam de ontbrekende gegevens tijdig aan dan dient de ontvanger de melding als rechtsgeldig aan te merken, tenzij uit de verstrekte gegevens blijkt dat de in de eerste fase verstrekte gegevens en inlichtingen onjuist zijn. Indien gegevens en inlichtingen niet binnen de daartoe gestelde termijn worden verstrekt merkt de ontvanger de melding alsnog aan als zijnde ongeldig.

**3.3.4. Tussenconclusie**

Voor het voldoen aan de meldingsplicht is het van groot belang dat binnen de termijnen melding wordt gedaan van de betalingsonmacht en dat op nadere verzoeken van de ontvanger binnen de termijn wordt gereageerd. Daarbij dient scherp in het oog te worden gehouden dat er bij onvolledige gegevensvertrekking een tweede kans wordt geboden. Indien niet alle gegevens voorhanden zijn verdient het dan ook de voorkeur om tijdig doch onvolledig te verstrekken in plaats van te wachten tot alle gegevens voorhanden zijn.

### 3.4. Wanneer hoeft niet meer gemeld te worden

De melding betalingsonmacht heeft ten doel de ontvanger in de gelegenheid te stellen om snel en adequaat te handelen indien een belastingschuldige in betalingsproblemen geraakt teneinde optimaal gebruik te kunnen maken van zijn preferentie.

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 13 juli 1994<sup>10</sup> overwogen dat de meldingsplicht beoogt te bewerkstelligen dat het uitvoeringsorgaan op een vroeg tijdstip op de hoogte raakt van de moeilijkheden waarin het lichaam verkeert. De Hoge Raad heeft aan dit uitgangspunt de consequentie verbonden dat de meldingsplicht vervalt vanaf het tijdstip dat de ontvanger van de betalingsonmacht op de hoogte komt. Dit geldt evenzeer indien de ontvanger op een andere wijze dan ten gevolge van een melding betalingsonmacht op de hoogte geraakt.

In de situatie dat een ontvanger overgaat tot het aansprakelijk stellen van een bestuurder en zich daarbij op het standpunt stelt dat er geen (rechtsgeldige) melding betalingsonmacht heeft plaatsgevonden is het derhalve zaak om te bezien of de ontvanger niet uit andere hoofde reeds op de hoogte was van de betalingsonmacht. Deze situatie kan zich heel wel voordoen indien de ontvanger voor het verstrijken van de meldingstermijn is overgegaan tot het leggen van beslag of indien er overleg is gevoerd tussen een belastingplichtige en de ontvanger in het kader van een betalingsregeling.

Indien de meldingstermijn afloopt op of na faillissementsdatum hoeft geen melding meer plaats te vinden. Indien de termijn voor het aanvullen van gegevens in de eerste fase of tweede fase afloopt op of na faillissementsdatum behoeven deze niet meer te worden verstrekt. De melding wordt conform het bepaalde in art. 36, §4, lid 15, Leidraad in al deze gevallen als rechtsgeldig aangemerkt. Indien aan een lichaam surseance van betaling is verleend blijft het lichaam in beginsel verplicht te melden.

Dat een faillissement wordt aangemerkt als een rechtsgeldige melding komt mij juist voor. Minder juist lijkt mij het gegeven dat het lichaam de gevraagde gegevens in de tweede fase niet meer behoeft te verstrekken. Vanzelfsprekend kan het bestuurders niet worden nagedragen indien de curator na het faillissement de door de ontvanger gevraagde gegevens niet verstrekt. Deze omstandigheid dient er echter niet toe te leiden dat een bestuurder die bij de eerste melding onjuiste informatie verstrekt de dans ontspringt omdat hij voorafgaand aan het verstrekken van de informatie in de tweede fase in staat van faillissement is komen te verkeren.

### 4. Geldingsduur melding

In art. 36, §5, lid 21 is bepaald dat zolang de betalingsonmacht blijft voortduren er niet elk tijdvak opnieuw behoeft te worden gemeld. Zodra er echter een bedrag aan belasting of premies tijdig op aangifte wordt voldaan is de melding niet meer geldig voor na die datum verschuldigde belasting en premies en vervallen naheffingsaanslagen. Zulks is anders indien er een bedrag tijdig wordt voldaan in het kader van een betalings- of prolongatieregeling.

Hof Den Bosch heeft bij arrest van 13 januari 2004 (V-N 2004/14.29) geoordeeld dat deze bepaling in de Leidraad geen betekenis toekomt. Het hof is van oordeel dat het vervallen van de melding na een tijdige betaling een verslechtering impliceert van het wettelijk kader. Het hof heeft daarbij in overweging genomen dat het voor een justitiabele niet zonder meer duidelijk behoeft te zijn dat de betaling van een na de melding van betalingsonmacht ontstane belastingschuld moet leiden tot opheffing van de geldigheid van die melding.

Ik kan mij verenigen met het oordeel van het hof. Ik meen dat het gelet op de zware eisen die op de justitiabele rust in het kader van de meldingsplicht op de weg van de ontvanger ligt om na een melding de 'vinger aan de pols te houden'. Daarenboven ben ik van oordeel dat de betalingsmoeilijkheden waarvoor is gemeld eerst ten einde kunnen worden geacht nadat alle achterstallige belasting en premieschulden zijn voldaan of kwijtgescholden. De door de ontvanger te betrachten zorgvuldigheid brengt naar mijn oordeel met zich mee dat de ontvanger het lichaam informeert indien hij van oordeel is dat de melding niet langer geldig is en dient hij het lichaam op daaraan verbonden consequenties te wijzen.

### 5. Gevolgen van onjuiste of niet tijdige melding

Een bestuurder zal in geval van een onjuiste of niet tijdige melding aannemelijk dienen te maken dat het niet melden van de betalingsonmacht niet aan hem te wijten was. Slaagt hij daarin dan wordt hij toegelaten tot weerlegging van het vermoeden dat het niet betalen van de belastingen of premies het gevolg is van (zijn) onbehoorlijk bestuur.

#### *Disculpatie voor het niet melden*

Een bestuurder zal zich met betrekking tot de vraag of het niet melden hem kan worden aangerekend niet kunnen beroepen op de taakverdeling binnen het bestuur.<sup>11</sup> Ziekte daarentegen kan onder omstandigheden wel leiden tot disculpatie. Ook de situatie dat een bank tegen de afspraken in betalingen aan de Belastingdienst niet had doorgevoerd is in het verleden voor de ontvanger aanleiding geweest om een bestuurder te disculperen.

*Positie gedisculpeerde bestuurder*

De positie van de gedisculpeerde bestuurder is niet benijdenswaardig. Deze bestuurder wordt in een eventuele aansprakelijkheidsprocedure geconfronteerd met het gegeven dat het onbehoorlijk bestuur van het lichaam vaststaat en met het wettelijk vermoeden dat het onbehoorlijk bestuur de oorzaak is voor het niet voldoen van de belastingschulden.

Ik vermag niet in te zien waarom een bestuurder die geen verwijt treft ten aanzien van het niet melden moet worden geconfronteerd met het wettelijk vermoeden dat het niet betalen van de belastingschulden het gevolg is van aan hem te wijten onbehoorlijk bestuur. Ik ben dan ook van oordeel dat de wetgever de lat voor deze categorie bestuurders te hoog heeft gelegd.

*Positie bestuurder die niet is gedisculpeerd*

De bestuurder die zich niet kan disculperen voor het niet doen van een rechtsgeldige melding, heeft evenmin een weinig benijdenswaardige positie. Ten gevolge van de bewijsvermoedens is de aansprakelijkheid veelal een vaststaand feit. De verweren die een dergelijke bestuurder resten zien veelal op de vereisten die de ontvanger in het kader van art. 49 IW 1990 in acht dient te nemen, alsmede verweren waarmee het bestaan van de belastingvordering ter discussie wordt gesteld (verjaring, verrekening). Sedert de wijziging van het procesrecht inzake aansprakelijkstellingen kan een bestuurder ook verweer voeren waarmee de juistheid van de aanslagen wordt betwist.

Zoals vermeld wordt een bestuurder die zich niet kan disculperen ten aanzien van de melding niet toegelaten tot het leveren van tegenbewijs ten aanzien van het bewijsvermoeden inhoudende dat het onbehoorlijk bestuur wordt geacht de oorzaak te zijn van het niet betalen van de belastingschulden. Het vereiste causale verband staat in dat geval vast.

Ten aanzien van dat onweerlegbare causale verband valt echter wel het een en ander op te merken. Uit de door het Europese Hof voor de Rechten van de Mens gewezen jurisprudentie volgt dat het weliswaar is toegestaan om in de wet bewijsvermoedens op te nemen, doch dat de mogelijkheid moet worden geboden om tegenbewijs te leveren.<sup>12</sup> In deze visie zou het uitsluiten van de mogelijkheid tot het leveren van tegenbewijs wellicht niet door de Europeesrechtelijke beugel kunnen. Het is echter maar zeer de vraag of aansprakelijkgestelden een beroep op art. 6 EVRM toekomt. Tot op heden heeft de Hoge Raad geoordeeld dat aansprakelijkheidsprocedures niet onder de werking van het EVRM vallen.<sup>13</sup> In het arrest van het EHRM van 12 juli 2001 (V-N 2001/44.5) merkte één van de dissenting rechters op dat – in tegenstelling tot de heffing – bij invordering van belastingen de toepasselijkheid van art. 6 EVRM niet à priori dient te worden uitgesloten. Indien het EHRM op deze weg

voortgaat kan dit grote gevolgen hebben voor de houdbaarheid van de thans geldende tegenbewijsregeling.

**6. Conclusie**

In deze bijdrage is aan de orde gekomen dat de meldingsregeling in veel gevallen beslissend kan zijn voor de vraag of een bestuurder aansprakelijk kan worden gehouden voor belastingschulden.

De meldingsregeling kan worden gekenschetst als zeer gecompliceerd, ook te goeder trouw handelende bestuurders lopen het risico niet op de juiste manier te melden. Het gegeven dat een ontvanger op een melding niet zelden reageert met zware invorderingsmaatregelen (beslag) maakt het dat bestuurders gelet op het hieraan verbonden gevaar voor de continuïteit van de onderneming in veel gevallen zo laat mogelijk, of te laat melden.

Al met al lijken vaker bestuurders met (te) veel ondernemingszin de dupe te worden van de meldingsregeling in plaats van de malafide bestuurders die de wetgever op de korrel wilde nemen. Een bestuurder die zich geconfronteerd ziet met een dreigende betalingsonmacht doet er dan ook verstandig aan zich goed te laten voorlichten om de risico's van het melden en het gevaar van niet juist of ontijdig melden zoveel mogelijk te voorkomen.

\* Mr. F.H.H. Sijbers is werkzaam als advocaat-belastingkundige bij AKD Prinsen van Wijmen in Rotterdam.

1 HR 13 juli 1994, V-N 1994/2718 en BNB 1995/201.

2 Hof Leeuwarden 1 november 2000, V-N 2001/6.31.

3 De Leidraad is een ministeriële regeling die door de staatssecretaris van Financiën bin-  
nen zijn bestuursbevoegdheid is vastgesteld en behoorlijk bekend gemaakt door middel  
van publicatie in de *Staatscourant*, terwijl de daarin opgenomen regels zich er naar hun  
aard en strekking toe lenen jegens de bij die regels betrokkenen als rechtsregels te wor-  
den toegepast.

4 HR 11 oktober 1985, NJ 1986, 322; HR 28 maart 1990, BNB 1990/194; HR 25 april  
1990, BNB 1990/199.

5 Hoge Raad 11 november 1999, NJ 2000, 49 en met name de annotatie van prof.mr.  
J.W. Zwemmer.

6 HR 25 september 1991, nr. 27.606 V-N 1991, p. 2953 en HR 4 december 1991, BNB  
1992/163.

7 Mr.dr. J.A. Booij, *Aansprakelijkheid van bestuurders voor belastingschulden*, FM nr. 104,  
Kluwer, Deventer, p.146.

8 Hof Arnhem 23 december 2003, NTFR 2004/145, V-N 2004/7.27, Rechtbank Den  
Bosch oordeelde anders in het geval van een belanghebbende die zich liet bijstaan door  
een adviseur van 9 juli 2003, V-N 2003/36.26.

9 Hof Amsterdam 22 april 1999, V-N 1999/29.27 welk arrest in stand werd gelaten door  
de Hoge Raad, HR 27 april 2001, V-N 2001/25.29.

10 HR 13 juli 1994, nr. 28.997, V-N 1994/2718.29.

11 Rechtbank Rotterdam van 5 maart 1998, JOR 1998,104.

12 EHRM 30 maart 1999, Passet vs France nr. 38434/97, BNB 2002/25, EHRM 7 oktober  
1988, Salabiaku vs France, FED 1990/420.

13 HR 15 april 1998, BNB 1998/183, in een fiscale invorderingszaak (bodembrecht) toetste  
de Hoge Raad daarentegen wel aan het EVRM, HR van 13 januari 1989, NJ 1990/211.