

## Causaliteit in de Tweede Misbruikwet

### Inleiding

Een recent vonnis van de Rechtbank Leeuwarden (Rb. Leeuwarden 12 maart 2003, rolnr. 44410/HA ZA 01-47; zie ook V-N 2003, 24.24) is een van de weinige uitspraken in het kader van de Tweede Misbruikwet waarbij kennelijk onbehoorlijk bestuur niet uitmondde in aansprakelijkheid van de bestuurder. Een korte analyse.

### Bestuurdersaansprakelijkheid voor belastingen, premies en pensioenbijdragen

Zoals bekend voorziet de Tweede Misbruikwet in een aansprakelijkheid van bestuurders voor specifieke belastingen, premies sociale verzekeringen en premiebijdragen aan een verplichte pensioenregeling. De regeling is ingevoerd in 1987 en neergelegd in artikel 36 Invoeringswet 1990 (IW 1990), artikel 16d Coördinatiewet Sociale Verzekering en artikel 23 Wet verplichte deelneming in een bedrijfstakpensioenfonds 2000. Op grond van de Tweede Misbruikwet zijn bestuurders in beginsel hoofdelijk aansprakelijk voor onder meer loonbelasting, omzetbelasting, premies van werknemers, volksverzekeringen en bijdragen aan verplichte bedrijfstakpensioenfonds, verschuldigd door de rechtspersoon indien deze met betaling in gebreke is en aannemelijk is dat niet-betaling het gevolg is van kennelijk onbehoorlijk bestuur in de periode van drie jaar (voorafgaande aan het tijdstip van melding van betalingsonmacht).

Centraal in de Tweede Misbruikwet staat de regeling omtrent de melding van betalingsonmacht (de wet spreekt van 'mededeling'). Indien sprake is van betalingsonmacht, moet de rechtspersoon dit tijdig melden bij de ontvanger of de uitvoeringsinstantie (lid 2 van genoemde wetsbepalingen). De wijze waarop de betalingsonmacht dient te worden gemeld, is nader uitgewerkt in het Uitvoeringsbesluit Invordering 1990, het Besluit Meldingsregeling Coördinatiewet Sociale Verzekering en het Besluit Meldingsregeling BPF 2000. Daar waar het gaat om belastingenschulden van de rechtspersoon, geeft ook de Leidraad Invordering nadere voorschriften over de wijze waarop melding plaatsvindt (art. 36, par. 5). Indien de vennootschap nalaat (op juiste wijze) betalingsonmacht te melden, dan treedt een wettelijk vermoeden in werking: de bestuurder is aansprakelijk, met dien verstande dat wordt vermoed dat de niet-betaling van de belastingen, premies of pensioenbijdragen aan hem is te wijten (lid 4, eerste volzin). Het gevolg

is een vergaande omkering van de bewijslast ten nadele van de bestuurder. In dat geval kan een bestuurder uitsluitend aan aansprakelijkheid ontkomen door aannemelijk te maken dat de niet-betaling niet aan zijn kennelijk onbehoorlijk bestuur is te wijten. Tot deze weerlegging van het wettelijk vermoeden wordt de bestuurder echter alleen toegelaten indien hij aannemelijk maakt dat hem geen verwijt kan worden gemaakt van het feit dat de rechtspersoon niet (correct) heeft gemeld (lid 4, tweede volzin). In de praktijk blijkt dit een vrijwel onmogelijke opgave. De voormalige bestuurder blijft aansprakelijk voor schulden ontstaan in de periode dat hij bestuurder was, maar op hem rust een dergelijke 'dubbele' bewijslast niet; hij wordt altijd toegelaten tot weerlegging van het vermoeden dat de niet-betaling aan hem is te wijten (lid 7).

Indien tijdig aan de meldingsplicht is voldaan, rust in beginsel op de ontvanger of het uitvoeringsorgaan de plicht om te stellen en aannemelijk te maken dat de niet-betaling het gevolg is van aan de bestuurder te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur in de periode van drie jaar voorafgaande aan de melding (lid 3).

### Kennelijk onbehoorlijk

Onder 'onbehoorlijk' dient te worden verstaan 'onverantwoordelijk', 'roekeloos', 'verregaand onnadenkend' of 'onbezonnen'. De toevoeging 'kennelijk' beoogt aan te geven dat er geen twijfel mag bestaan ten aanzien van het onbehoorlijke karakter van het bestuur. Er zijn immers gedragingen die als fouten, onjuiste beslissingen of weinig doordachte handelingen kunnen worden gekarakteriseerd, maar die niet als zodanig onbehoorlijk bestuur moeten worden aangemerkt, dat dit persoonlijke aansprakelijkheid van bestuurders met zich moet brengen. De term kennelijk geeft aan dat een zekere objectivering moet worden toegepast. Volgens vaste rechtspraak wordt deze objectivering tot uitdrukking gebracht in de volgende toverformule: 'Van kennelijk onbehoorlijk bestuur kan slechts worden gesproken indien geen redelijk denkend bestuurder onder de gegeven omstandigheden tot dezelfde handelwijze zou zijn gekomen' (HR 7 juni 1996, NJ 1996, 695, Ontvanger/Van Zoolingen, o.m. gevolgd door HR 8 juni 2001, NJ 2001, 454, Panmo Produktie; zie ook de Leidraad Invordering, art. 36, par. 4).

### Causaliteitsvereiste

De enkele vaststelling dat het gevoerde bestuur in de drie jaar voorafgaand aan de melding van betalingsonmacht kennelijk onbehoorlijk is geweest, leidt nog niet tot aansprakelijkheid. Persoonlijke aansprakelijkheid van de bestuurder voor de belasting- en premie-

schulden en pensioenbijdragen van de rechtspersoon veronderstelt dat het niet betalen van de belastingen, premies en bijdragen het gevolg is van aan hem te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur. Er dient een causaal verband te bestaan tussen het kennelijk onbehoorlijke bestuur en de betalingsonmacht van de rechtspersoon. Dit aspect speelt zelden een rol van betekenis in de rechtspraak met betrekking tot de Tweede Misbruikwet. In de meeste gevallen zal het verband tussen het wanbeleid en de financiële problemen duidelijk zijn. Wanneer bijvoorbeeld sprake is van malversaties met de financiële administratie van de rechtspersoon, zullen de heffende instanties niet alleen de verschuldigde belastingen en premies naheffen, maar tevens boetes opleggen, hetgeen niet zelden leidt tot acute betalingsproblemen. Het causaal verband tussen de onregelmatigheden en het niet voldoen van de belastingen of premies ligt dan voor de hand. Niettemin blijkt uit een recente uitspraak dat het voor de aangesproken bestuurder de moeite waard kan zijn om zijn verweer te richten op het ontbreken van het vereiste causaal verband.

#### **Rb. Leeuwarden 12 maart 2003**

In de zaak die leidde tot het aangehaalde vonnis van de Rechtbank Leeuwarden, ging het om de aansprakelijkheid van de bestuurder op grond van artikel 36 IW 1990 voor diverse naheffingsaanslagen, loonbelasting en omzetbelasting, vermeerderd met invorderingsrente. De belastingen betroffen de periode 1997 tot en met juli 2000. De vennootschap had verzuimd de nagegeven belastingen te voldoen. Voor wat betreft de aanslagen over 2000 had de vennootschap – conform artikel 36 lid 2 IW 1990 – rechtsgeldig haar betalingsonmacht gemeld.

Aangezien de vennootschap met betrekking tot de periode 1997 tot en met 1999 echter niet (tijdig) aan haar meldingsplicht had voldaan, was de bestuurder op grond van artikel 36 lid 4 IW 1990 aansprakelijk, met dien verstande dat werd vermoed dat de niet-betaling van de belastingsschulden in die periode aan hem was te wijten. Tot weerlegging van dat vermoeden kon de bestuurder slechts worden toegelaten indien hij aannemelijk zou maken dat het niet aan hem te wijten was dat de vennootschap niet aan haar meldingsplicht had voldaan. De rechtbank overwoog bij tussenvonnis van 7 augustus 2002 dat de bestuurder onvoldoende aannemelijk had gemaakt dat niet aan hem te wijten was dat de vennootschap niet aan haar meldingsplicht had voldaan. De rechtbank oordeelde dat de bestuurder aansprakelijk was voor dit deel van de onbetaald gebleven belastingsschulden van de vennootschap.

In geschil was vervolgens nog slechts de aansprakelijkheid van de bestuurder voor de onbetaald gebleven belastingsschulden over het jaar 2000. Gezien de rechtsgeldige melding van betalingsonmacht door de vennootschap lag het in beginsel op de weg van de ontvanger om aannemelijk te maken dat de niet-betaling van de belastingsschulden het gevolg was van aan de bestuurder te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur in de periode van drie jaar voorafgaande aan de melding. Bij de beoordeling van de daartoe aangevoerde omstandigheden legde de rechtbank de volgende norm aan:

‘Volgens vaste rechtspraak kan van onbehoorlijk bestuur slechts worden gesproken indien geen redelijk handelend bestuurder onder de gegeven omstandigheden tot dezelfde handelwijze zou zijn gekomen. Nu artikel 36, derde lid, Iw bovendien bepaalt dat het onbehoorlijke bestuur kennelijk moet zijn, zullen aan de stelplicht van de eisende partij die zich voor zijn vordering op het bestaan daarvan beroept, hogere eisen dan de gebruikelijke moeten worden gesteld.’

Een viertal omstandigheden stond ter beoordeling.

#### *Het investeren door de vennootschap in een privé-onderneming van de bestuurder*

De vennootschap had, terwijl zij al in financiële moeilijkheden verkeerde, een lening verstrekt aan een onderneming waarin de aangesproken bestuurder participeerde, zonder daarvoor zekerheid te bedingen. Volgens de bestuurder moest de lening worden gezien als een investering van de vennootschap, die op termijn zou renderen. De rechtbank overwoog dat het feit dat de resultaten van de participatie uiteindelijk zijn uitgebleven, de beslissing tot investering op zichzelf niet onbehoorlijk maakt. Dat zou volgens de rechtbank anders kunnen zijn indien op het moment van de beslissing voor een redelijk handelend bestuurder reeds duidelijk kon zijn dat de investering zinloos of zeer risicovol zou zijn (in welk geval het niet bedingen van zekerheid zeker als onverantwoord zou zijn aan te merken). Daartoe waren volgens de rechtbank door de ontvanger echter onvoldoende feiten en omstandigheden gesteld.

#### *Hoge bezoldiging van de bestuurder*

Volgens de ontvanger was de bestuurder, ondanks de financiële problemen bij de vennootschap, een ‘riant’ salaris blijven genieten en een dure auto van de zaak blijven gebruiken. Het enkele feit dat de bestuurder zijn salaris niet had gematigd, was voor de rechtbank echter onvoldoende om aan te nemen dat sprake was van ken-

nelijk onbehoorlijk bestuur. De rechtbank tekende aan dat de ontvanger onvoldoende inzage had verschaft over de financiële positie van de vennootschap in de drie jaar voorafgaand aan de melding, zodat niet kon worden nagegaan of het salaris in die periode zodanig op de financiële middelen drukte, dat van een redelijk handelend bestuurder niet anders kon worden verwacht dan dat hij tot matiging daarvan zou overgaan.

### *Ontbreken voorraadadministratie*

Vaststond dat de vennootschap jarenlang geen voorraadadministratie had gevoerd.

### *Onttrekken van gelden aan de vennootschap voor privé-doeleinden*

De voornaamste grond waarop de ontvanger baseerde dat sprake was van kennelijk onbehoorlijk bestuur, was dat de bestuurder gelden zou hebben onttrokken aan de vennootschap teneinde daarmee privé-uitgaven te bekostigen. De vennootschap was eigenaar van de woning van de bestuurder. Ter vervanging van die woning had de bestuurder op kosten van de vennootschap een woonboot gekocht, waarvan hijzelf juridisch eigenaar en de vennootschap economisch eigenaar werd. Deze woonboot werd vervolgens ten behoeve van de bestuurder verbouwd, waarbij de aannemer een deel van de aannemsom aan de vennootschap factureerde. Nadien kocht de bestuurder de economische eigendom van de vennootschap voor een bedrag lager dan de oorspronkelijke aankoopssom en de verbouwingskosten. Volgens de ontvanger had de bestuurder zodoende gelden aan de vennootschap onttrokken, waarmee de vennootschap een aanzienlijk deel van haar belastingschulden had kunnen voldoen.

De rechtbank overwoog dat het jarenlang ontbreken van een juiste voorraadadministratie en de gang van zaken rond de aankoop en de verbouwing van de woonboot in beginsel als een vorm van kennelijk onbehoorlijk bestuur kunnen worden aangemerkt. Beslissend daartoe was volgens de rechtbank het feit dat de kosten voor de verbouwing, die de bestuurder persoonlijk en niet de vennootschap ten goede was gekomen, gedeeltelijk voor rekening van de vennootschap waren gebracht. Daaraan deed uiteraard niet af, zoals door de bestuurder kennelijk betoogd, dat de vennootschap haar betalingsverplichtingen ten opzichte van de aannemer uiteindelijk niet was nagekomen.

Desondanks kwam de rechtbank niet tot het oordeel dat de bestuurder aansprakelijk was. Volgens de rechtbank had de ontvanger onvoldoende aannemelijk gemaakt dat

de feiten met betrekking tot de aankoop en de verbouwing van de woonboot tot gevolg hadden dat de vennootschap niet in staat was om de betreffende belastingschulden te voldoen. Uit het vonnis wordt duidelijk dat de ontvanger geen bescheiden in het geding had gebracht waaruit de exacte financiële positie van de vennootschap in de drie jaar voorafgaand aan de melding van betalingsonmacht zou kunnen blijken. Volgens de rechtbank kon daardoor niet de voor aansprakelijkheid van de bestuurder vereiste causaliteit tussen diens kennelijk onbehoorlijke bestuur en de niet-betaling van de belastingschulden worden vastgesteld.

### **Commentaar**

Bij de overwegingen van de rechtbank passen enkele opmerkingen.

#### *Kwalificatie 'kennelijk' onbehoorlijk bestuur*

De rechtbank refereerde in dit geval weliswaar aan de norm uit het arrest *Ontvanger/Van Zoolingen*, maar liet een steekje vallen bij de formulering. Van *kennelijk* onbehoorlijk bestuur (en niet: onbehoorlijk bestuur) is sprake indien geen redelijk handelend bestuurder in vergelijkbare omstandigheden tot dezelfde gedraging zou zijn gekomen. In het woord 'kennelijk' ligt reeds de objectivering voor onbehoorlijk bestuur besloten. Had de rechtbank dit onderkend, dan had zij niet haar toevlucht hoeven nemen tot de enigszins merkwaardige formulering dat aan de stelplicht van de ontvanger 'hogere eisen dan gebruikelijk' moeten worden gesteld. Waar het om gaat, is dat de bestuurder aansprakelijk is indien de ontvanger erin slaagt aannemelijk te maken dat het onbehoorlijk bestuur kennelijk is en te wijten aan de bestuurder.

Het uitgangspunt dat de ontvanger en de uitvoeringsinstanties zijn belast met het bewijs dat het niet betalen van belastingen, premies en pensioenbijdragen het gevolg is van aan de bestuurder te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur, hoeft niet altijd op te gaan. In zijn conclusie bij HR 7 juni 1996, NJ 1996, 695 heeft A-G Mok met een beroep op de parlementaire geschiedenis betoogd dat de rechter de vrijheid heeft de bewijslast naar billijkheid te verdelen, hetgeen zowel voor de bestuursrechter als de burgerlijke rechter zou gelden. Voorstelbaar is dat de rechtbank in dit geval, gezien de nogal summier stellingen die de ontvanger aan zijn vordering ten grondslag had gelegd, geen aanleiding zag om op basis van artikel 150 Rv de bestuurder te belasten met het bewijs dat de niet-betaling niet aan diens kennelijk onbehoorlijk bestuur te wijten was. Terzijde zij opgemerkt dat procedures in het kader van artikel 36 IW 1990 sinds 1 december 2002 niet langer voor de civiele rechter, maar bestuursrechtelijk worden gevoerd (art. 49 lid 3 IW 1990).

In dit geval zouden de gedragingen van de bestuurder op zichzelf genomen zeker in aanmerking komen voor de kwalificatie kennelijk onbehoorlijk bestuur. Al bij de parlementaire behandeling van de Tweede Misbruikwet zijn voorbeelden gegeven van gevallen die onder omstandigheden kennelijk onbehoorlijk bestuur opleveren, zoals ongerechtvaardigde persoonlijke verrijking. De wetgeving beoogt het misbruik van rechtspersonen te bestrijden. Volgens de Leidraad Invordering is van misbruik in ieder geval sprake wanneer een bestuurder zichzelf of zijn verwanten ongerechtvaardigd verrijkt ten koste van de rechtspersoon door onverantwoorde onttrekkingen van gelden aan de rechtspersoon, zoals het anders dan incidenteel beschikken over gelden van de rechtspersoon voor privé-doeleinden, het afsluiten van voor de rechtspersoon onvoordelige transacties met de bestuurder in privé of het opeisen van vorderingen op de rechtspersoon terwijl de liquiditeitspositie van de rechtspersoon dit niet toelaat. Ook het ontbreken van een behoorlijke administratie dient volgens de Parlementaire Geschiedenis (Kamerstukken II 1981/82, 16 530, nr. 7, p. 38) en de Leidraad Invordering (art. 36, par. 4) in beginsel als kennelijk onbehoorlijk bestuur te worden aangemerkt.

### *Strikte toepassing causaliteitsvereiste*

Het vonnis van de Rechtbank Leeuwarden toont aan dat, hoewel sprake kan zijn van kennelijk onbehoorlijk bestuur, dit nog niet hoeft te leiden tot aansprakelijkheid van de bestuurder, zelfs waar het gaat om een evidente vermenging van vennootschaps- en privé-belangen.

De rechtbank overwoog uitdrukkelijk dat het causale verband tussen het kennelijk onbehoorlijke bestuur en het uitblijven van betaling niet reeds voortvloeit uit de vaststelling dat sprake is geweest van onbehoorlijk bestuur. Dat lijkt vanzelf te spreken, maar uit de stellingen van de ontvanger was blijkaar het standpunt af te leiden dat het wettelijke vermoeden van artikel 36 lid 4 IW 1990 (vermoed wordt dat de niet-betaling te wijten is aan de bestuurder) ook geldt indien de rechtspersoon betalingsonmacht heeft gemeld. Een dergelijke uitleg werd door de rechtbank terecht verworpen. De rechtbank bevestigde dat lid 3 van artikel 36 IW 1990 een rechtsvermoeden zoals vervat in lid 4 niet kent. Met andere woorden: is de betalingsonmacht correct gemeld, dan dient de ontvanger aannemelijk te maken dat sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur, dat bovendien een oorzaak is geweest van de niet-betaling van de belastingschulden.

Het is vrij uitzonderlijk dat in de rechtspraak het causaal verband tussen kennelijk onbehoorlijk bestuur en het uitblijven van betaling een rol van betekenis krijgt. Een ander

voorbeeld waarin causaliteit ontbrak, is Hof Den Bosch 4 april 2000, V-N 2000, 24.20. Het hof stelde daarin vast dat de bestuurder onbehoorlijk bestuur kon worden verweten, gezien het uitbetalen van zwarte overuren en de in dat kader gehanteerde dubbele boekhouding en vervalste facturen. Volgens het hof bracht de omstandigheid dat lonen gedeeltelijk zwart uitbetaald werden en dat in verband daarmee niet alle omzet geboekt werd en deels valse facturen geboekt werden, niet zonder meer mee dat de rechtspersoon zodanig in financiële problemen kwam te verkeren, dat de naheffingsaanslagen niet betaald konden worden. Het hof hield het tegendeel zelfs voor mogelijk: de financiële situatie van de rechtspersoon was door de belastingontduiking mogelijk zelfs beter dan wanneer hij de regels had nageleefd. In die zaak speelde overigens wel een rol dat de ontvanger geen naheffingsaanslagen had opgelegd in verband met het zwart uitbetaalde loon. Was dat wel gebeurd, dan was de rechtspersoon waarschijnlijk snel in betalingsonmacht komen te verkeren. Het verband tussen het kennelijk onbehoorlijk bestuur en het niet betalen van de belastingschulden had dan voor de hand gelegen.

### **Resumerend**

De uitspraak toont aan dat, wanneer de ontvanger of de uitvoeringsinstantie geen gebruik kan maken van de wettelijke bewijsomkeringsregel, aansprakelijkheid van de bestuurder geen gelopen race is. Aan de ontvanger en de uitvoeringsinstanties mogen minimumeisen worden gesteld voor wat betreft de onderbouwing van hun aansprakelijkstelling in het kader van de Tweede Misbruikwet. Ofschoon uitzonderingen op dit principe denkbaar zijn, blijft de hoofdregel dat, indien de rechtspersoon aan zijn meldingsplicht heeft voldaan, aansprakelijkheid van de bestuurder dient te worden aangetoond door de ontvanger en de uitvoeringsinstanties. Daartoe dienen zij uitdrukkelijk de link te leggen tussen het kennelijk onbehoorlijke bestuur en het niet betalen van belastingen, premies en pensioenbijdragen. Dat geldt ook bij kennelijk evidente gevallen als de onttrekking van middelen aan de rechtspersoon voor privé-doeleinden of het ontbreken van administratie.

Tegen dit vonnis is hoger beroep ingesteld.

*Mr. O.L.M. Heuts  
Loyens & Loeff*