

Weekblad voor Fiscaal Recht, De ene persoon is de andere rechtspersoon niet

[Klik hier om het document te openen in een browser venster](#)

Vindplaats:	WFR 2013/852	Bijgewerkt tot:	02-07-2013
Auteur:	Mevr. mr. A.B. Vissers ^[1]		

Wetgeving: art. 40 IW

De ene persoon is de andere rechtspersoon niet

Art. 40 Invorderingswet 1990 regelt dat de houder van aandelen in een vennootschap waarin zich fiscale reserves bevinden, bij vervreemding van de aandelen, onder omstandigheden, aansprakelijk kan worden gesteld voor de vennootschapsbelasting. De wijze waarop het eerste en vijfde lid van art. 40 Invorderingswet 1990 thans zijn geredigeerd laat onduidelijkheid bestaan over de vraag wie als geadresseerde kan worden aangemerkt. Dit leidt mogelijk tot een ongelijke behandeling voor lichamen ten opzichte van natuurlijke personen en brengt tevens met zich mee, dat diegene die zijn aandelen via een “tussengeschoven” vennootschap houdt, mogelijk in een andere positie wordt gebracht dan de directe aandeelhouder.

1 Inleiding

Op 5 oktober 2012 wees de Hoge Raad een arrest omtrent de aansprakelijkheid op grond van art. 40 Invorderingswet 1990.^[2] Art. 40 Invorderingswet 1990 bepaalt dat degene die ten minste één derde van de aandelen houdt in een vennootschap waarin zich fiscale reserves bevinden en deze aandelen vervreemdt, onder omstandigheden aansprakelijk kan worden gehouden voor de vennootschapsbelasting van de betreffende vennootschap. De Hoge Raad concludeerde, anders dan het hof, dat de aansprakelijkheid in art. 40 Invorderingswet 1990 niet dient te worden gezien als een schuldaansprakelijkheid. Er is sprake van een risicoaansprakelijkheid met de mogelijkheid tot disculpatie (op grond van art. 40 lid 6 Invorderingswet 1990).^[3]

Volgens de Hoge Raad moet worden uitgegaan van een zekere zorgplicht. De betrokkene is, indien aan de voorwaarden van het artikel is voldaan, aansprakelijk tenzij hij bewijst dat het niet aan hem is te wijten dat het vermogen van de vennootschap ontoereikend is voor het voldoen van de vennootschapsbelasting. Hierdoor wordt het voor de ontvanger nog “eenvoudiger” om personen of lichamen op grond van art. 40 Invorderingswet 1990 aansprakelijk te stellen.

Bij een dergelijke vergaande zorgplicht zou ten minste mogen worden verwacht dat de eisen die worden gesteld aan toepassing van de aansprakelijkheid duidelijk en concreet in de wet zijn geformuleerd. Bestudering van de tekst van art. 40 Invorderingswet 1990 wijst echter in een geheel andere richting. Hoewel over meerdere elementen van art. 40 Invorderingswet 1990 een interessant artikel kan worden geschreven, zal in deze bijdrage de relatie tussen het eerste en het vijfde lid van het artikel centraal staan. Het eerste lid regelt dat degene die voor ten minste één derde gedeelte van het geplaatste kapitaal aandeelhouder is en die aandelen, of een gedeelte daarvan vervreemdt, aansprakelijk kan worden gesteld. Het vijfde lid voegt daaraan toe dat dit ook geldt voor de aandeelhouder of belanghouder in een lichaam ingeval dat lichaam een deelneming vervreemdt. Thans is onduidelijk of voor een lichaam dezelfde eisen voor aansprakelijkstelling gelden als voor een natuurlijk persoon en tevens bestaat er onduidelijkheid over de situatie waarin sprake is van een “tussengeschoven” vennootschap.

In het hiernavolgende zal allereerst nader worden ingegaan op het wettelijke kader. Daarna komt de reikwijdte van het eerste respectievelijk vijfde lid aan de orde en zal de onderlinge samenhang nader worden gezien. De problemen die ik hierbij signaleer, kunnen kort gezegd worden samengevat in twee hoofdvragen. Dit betreft enerzijds de vraag naar de reikwijdte van de geadresseerde van de betreffende bepalingen oftewel kunnen, en zo ja in hoeverre, lichamen onder de betreffende bepalingen vallen en anderzijds de vraag of de “kwantitatieve toets” dient plaats te vinden op het niveau van de vervreemde of de vervreemdende vennootschap? Deze vragen zullen in de

onderdelen 3 en 4 nader worden uiteengezet. Afsluitend zal worden ingegaan op mogelijke oplossingen voor de gesignaleerde problemen.

2Wettelijk kader

Hoofdstuk VI, afdeling 1 van de Invorderingswet 1990 regelt de aansprakelijkheid op grond van de Invorderingswet. Art. 40 Invorderingswet 1990 regelt de aansprakelijkheid van de vervreemder van aandelen indien in de vennootschap stille en in het kader van de heffing van de vennootschapsbelasting toegelaten, fiscale reserves aanwezig zijn. Aanleiding voor de invoering van dit artikel was de handel in vennootschappen waarin (fiscale) reserves (destijds vervangingsreserves) aanwezig waren. Vennootschappen waarin (fiscale) reserves aanwezig waren, werden verkocht waarna ze werden leeggehaald door de koper. Er bleef daardoor een lege vennootschap over die een belastingschuld had ten gevolge van het vrijvallen van de reserve, welke schuld uiteindelijk onbetaald bleef.^[4]

Art. 40 Invorderingswet 1990 is laatstelijk (inhoudelijk) gewijzigd per 1 januari 2001 naar aanleiding van de evaluatie Invordering 1990.^[5] Het oude art. 40 Invorderingswet 1990 bleek in de praktijk niet goed toepasbaar. Er rustte een zware bewijslast op de ontvanger. Vereist was dat de aandeelhouder wist of redelijkerwijs behoorde te weten dat na de vervreemding van de aandelen (nagenoeg) alle bezittingen van de vennootschap zouden worden verduisterd. Hierdoor werd in de praktijk door de ontvanger vaak gekozen voor een actie uit onrechtmatige daad.^[6] Met de wijziging van art. 40 Invorderingswet 1990 moest worden bewerkstelligd dat een eenvoudiger en beter instrument werd verkregen om het misbruik door middel van verkoop van vennootschappen waarin zich fiscale reserves bevonden aan te pakken.

Voor aansprakelijkheid op grond van art. 40 Invorderingswet 1990 kunnen vier eisen worden onderscheiden.^[7]

1. Er moet sprake zijn van een aandeelhouder die tezamen met de partner en/of bloedverwanten in de rechte lijn ten minste één derde deel van het geplaatste kapitaal van de vennootschap bezit.
2. Er moeten aandelen worden "vervreemd".
3. De bezittingen van de vennootschap moeten in belangrijke mate bestaan uit beleggingen (daaronder begrepen liquide middelen).
4. Het vermogen van de vennootschap moet anders dan door de normale bedrijfsvoering zijn verminderd, in de vijf jaren voorafgaande aan het jaar van de vervreemding, in het jaar van de vervreemding, dan wel in de drie jaren daarna.

Hoewel over alle vereisten het nodige kan worden opgemerkt, richt ik mij met het oog op de reikwijdte van dit artikel, met name op het eerste criterium. Wie dient op grond van het eerste lid als geadresseerde van de betreffende aansprakelijkstelling te worden aangemerkt? Het eerste lid van art. 40 Invorderingswet 1990 is slechts van toepassing op degene die (al dan niet tezamen met zijn partner en zijn bloedverwanten in de rechte lijn) *ten minste* voor één derde van het geplaatste kapitaal aandeelhouder is in de betreffende vennootschap. Door de wijze waarop het eerste lid geredigeerd is, komt de vraag aan de orde of dit eerste lid tevens van toepassing kan zijn op lichamen, of dat dit lid slechts ziet op natuurlijke personen.

3Kan "degene" een lichaam zijn?

Uit de formulering lijkt te volgen dat de aansprakelijkheid op grond van het eerste lid slechts ziet op natuurlijke personen. Het gaat om "degene", hiermee zal doorgaans een persoon worden aangeduid. Ook het vervolg van de bepaling "al dan niet tezamen met zijn partner en bloedverwanten in de rechte lijn" duidt op een natuurlijk persoon. Een lichaam kan immers geen partner c.q. bloedverwanten hebben. Een tweede aanwijzing kan worden gevonden in het vijfde lid van art. 40 Invorderingswet 1990. Dat lid bepaalt:

"het eerste tot en met het vierde lid zijn van overeenkomstige toepassing met betrekking tot de aandeelhouder of belanghouder in een lichaam ingeval dat lichaam een deelneming in de zin van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 geheel of voor een gedeelte vervreemdt en de aandeelhouder of belanghouder voldoet aan het kwantitatieve criterium van het eerste lid onderscheidenlijk vierde lid, tweede volzin."

De geadresseerde van dit genoemde artikellid is de aandeelhouder of belanghouder. Hieronder kan in beginsel zowel een natuurlijk persoon als een lichaam worden begrepen. Het feit dat de wetgever in het vijfde lid kiest voor de term “de aandeelhouder of belanghouder” in tegenstelling tot “degene” in het eerste lid, zou erop kunnen duiden dat de wetgever bewust heeft gekozen voor een verschil in reikwijdte tussen beide leden. Waarom zou dan immers niet in beide leden zijn gekozen voor de term “aandeelhouder of belanghouder”?

Tevens kan worden gewezen op art. 40 Invorderingswet 1990 (oud). In het destijds geldende eerste lid van art. 40 Invorderingswet 1990 werd eveneens “gesproken” over “degene”. In de Memorie van Toelichting werd hieromtrent opgemerkt: “In de eerste volzin is de regeling opgenomen die geldt voor het geval de vervreemder een natuurlijk persoon is.” In de tweede volzin van het eerste lid werd hieraan toegevoegd dat de regeling van overeenkomstige toepassing was ten aanzien van het lichaam dat tot een deelneming behorende aandelen had vervreemd. In dezelfde richting wijst het handboek instructie invordering en belastingdeurwaarders. In paragraaf 50.11 van het handboek staat: “De aansprakelijkheidsbepaling geldt niet alleen als een natuurlijk persoon aandelen vervreemdt, maar ook als een lichaam een deelneming vervreemdt (Invorderingswet 1990, artikel 40, lid 5).”^[8]

De huidige Leidraad Invordering 2008 wijst echter in een andere richting. Paragraaf 40.1 van de Leidraad Invordering 2008 luidt:

“De vervreemding van het aandelenpakket als bedoeld in artikel 40, eerste lid, van de wet is de verkooptransactie en niet de (doorgaans latere) levering van de aandelen.

Opgemerkt wordt dat artikel 40 niet alleen betrekking heeft op natuurlijke personen die aandelen of een belang vervreemden, maar ook op lichamen in de zin van de AWR.”

Ook deze formulering blinkt niet uit in duidelijkheid. Het vijfde lid van art. 40 Invorderingswet 1990 ziet in ieder geval op lichamen. Hierdoor is niet duidelijk of men bij het formuleren van deze zin specifiek heeft getracht duidelijkheid te verschaffen over het eerste lid dan wel over het gehele artikel, lid 5 daaronder begrepen. In het commentaar NDFR bij art. 40 Invorderingswet 1990 schrijft Van der Voort Maarschalk: “De aansprakelijkheid geldt mijns inziens alleen voor natuurlijke personen. Art. 40.1 Leidraad Invordering 2008 lijkt mij op dit punt dan ook onjuist.”

Reeds het eerste lid van art. 40 Invorderingswet 1990 schept aanzienlijke verwarring. Betoogd zou kunnen worden dat het eerste lid slechts ziet op natuurlijke personen terwijl voor lichamen het ruimere vijfde lid heeft te gelden. Anderzijds wordt er in de Leidraad Invordering 2008 uitdrukkelijk op gewezen dat “artikel 40 Invorderingswet 1990 ook geldt voor lichamen in de zin van de AWR”. Mijns inziens moet — hoewel de formulering te wensen overlaat — worden geconcludeerd dat het de bedoeling van de wetgever is geweest het eerste lid zowel voor lichamen als voor natuurlijke personen te doen gelden. Hoe het ook zij, in het licht van de toepasbaarheid van deze (vergaande) aansprakelijkheid is het essentieel dat hieromtrent in de nabije toekomst duidelijkheid wordt verkregen. Zoals later nog aan de orde zal komen, wordt in het vijfde lid aansluiting gezocht bij het eerste lid. De relatie tussen beide leden maakt dat het interpretatievraagstuk met betrekking tot de reikwijdte van het eerste lid eveneens van invloed is op de reikwijdte van het vijfde lid. Om deze problematiek helder in kaart te brengen zal eerst nader worden stilgestaan bij “de geadresseerde toets” op grond van het eerste lid. Vervolgens zal worden ingegaan op het vijfde lid van art. 40 Invorderingswet 1990.

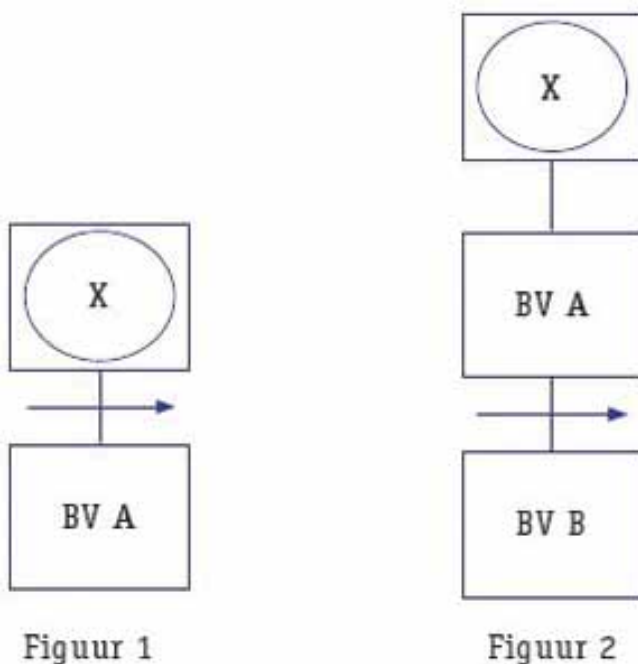
3.1 De “geadresseerde-toets” met betrekking tot lid 1

Art. 40 Invorderingswet 1990 voorziet in de mogelijkheid om over te gaan tot aansprakelijkstelling van de aandeelhouder indien aan een aantal specifieke voorwaarden is voldaan. Om te voorkomen dat eenieder met een belang in een vennootschap — hoe klein dan ook — aansprakelijk zou kunnen worden gesteld, heeft de wetgever een zeker “minimum belang” opgenomen.

In de Memorie van Toelichting wordt opgemerkt dat door de grens van een bezit van één derde van het geplaatste kapitaal te stellen, het artikel slechts ziet op de aandeelhouders die een belangrijke zeggenschap in de vennootschap hebben.^[9] Het eerste lid geldt voor natuurlijke personen (en wellicht lichamen) die direct dan wel indirect ten minste één derde belang hebben in een vennootschap.

Onder het eerste lid van art. 40 Invorderingswet 1990 kunnen twee situaties worden onderscheiden. Het eerste geval betreft de situatie waarin “degene” houder is van (ten minste één derde van) de aandelen in een vennootschap (en aan de overige voorwaarden is voldaan) en deze aandelen vervreemdt. Deze situatie is schematisch weergegeven in figuur 1. De tweede situatie betreft een “tussengeschoven” vennootschap. Doordat in het eerste lid de woorden “direct of indirect” zijn opgenomen is het eerste lid ook van toepassing indien een natuurlijk persoon (of lichaam) 100% van de aandelen houdt in BV A, en BV A op haar beurt een één derde belang heeft in vennootschap B. Aandeelhouder X houdt nu immers indirect een belang van (meer dan) één derde in vennootschap B. Hetzelfde geldt voor de situatie waarin aandeelhouder X één derde van de aandelen bezit in BV A, terwijl deze BV op haar beurt 100% van de aandelen in BV B bezit. Deze situatie is schematisch weergegeven in figuur 2.

In onderstaande figuren is X aansprakelijk, waarbij dus moet worden opgemerkt dat afhankelijk van de reikwijdte van het begrip “degene”, X ook een lichaam zou kunnen zijn.



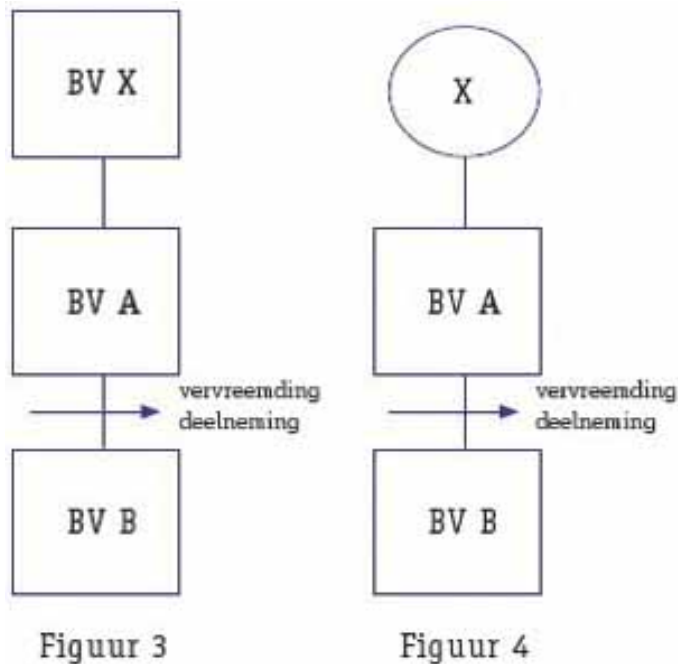
De vraag die nog aan de orde zou kunnen komen, is of het in de situatie zoals weergegeven in figuur 2 uitmaakt of de aandelen die BV A houdt in BV B worden vervreemd (zoals thans weergegeven) of dat de aandelen die X houdt in BV A worden vervreemd. Het eerste lid stelt aansprakelijk “degene die direct of indirect aandeelhouder is in een vennootschap waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld en waarvan de bezittingen in belangrijke mate bestaan uit beleggingen, en die aandelen vervreemdt”. Dit zou derhalve kunnen betekenen dat slechts het vervreemden van de aandelen die BV A houdt in BV B, leidt tot aansprakelijkheid van X. Immers, slechts in dat geval worden die aandelen (in BV B) vervreemd.

Hoewel een dergelijke opvatting naar de letterlijke tekst van de wet goed te verdedigen valt, is een dergelijke “restrictieve” lezing mijns inziens echter slecht te rijmen met de bedoeling van de wetgever om bij het vervreemden van de aandelen die direct of indirect worden gehouden de uiteindelijke houder van de aandelen aansprakelijk te kunnen stellen. Bovendien zal vervreemding door X van de aandelen in BV A feitelijk ook tot gevolg hebben dat X (indirect) de aandelen in BV B vervreemdt.

3.2 De “geadresseerde-toets” met betrekking tot lid 5

Het vijfde lid van art. 40 Invorderingswet 1990 bevat een aanvulling op hetgeen is opgenomen in het eerste lid van art. 40 Invorderingswet 1990. Op grond van het vijfde lid is het eerste lid van overeenkomstige toepassing met betrekking tot de aandeelhouder of belanghouder in een lichaam ingeval dat lichaam een deelneming geheel of voor een gedeelte vervreemdt en de aandeelhouder of belanghouder voldoet aan “het kwantitatieve

criterium". De situaties waarin men op grond van het vijfde lid aansprakelijk kan worden gesteld, worden in onderstaande figuren weergegeven.



Figuur 3

Figuur 4

Naar de letterlijke tekst van de wet kan het vijfde lid zowel van toepassing zijn op vennootschappen als op natuurlijke personen; de geadresseerde is hier immers de aandeelhouder of belanghouder. In de Memorie van Toelichting wordt omtrent de invoering van het vijfde lid vermeld: "Het vijfde lid strekt ertoe de regeling voor aandeelhouders evenals thans van overeenkomstige toepassing te doen zijn op lichamen die in een aandelenvennootschap een deelneming hebben in de zin van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969."^[10] Het woord "thans" duidt op de regeling zoals die gold voor 1 januari 2001.

Op grond van de tekst van de wet wordt het voorgaande echter niet gerealiseerd. Immers, het vijfde lid doet het eerste lid van overeenkomstige toepassing zijn "op de aandeelhouder of belanghouder in een lichaam ingeval dat lichaam een deelneming in de zin van de Wet op de vennootschapsbelasting geheel of voor een gedeelte vervreemdt". Hiermee wordt dus niet — zoals de Memorie van Toelichting doet vermoeden — het lichaam dat in een aandelenvennootschap een deelneming heeft (tussenhoudstervennootschap BV A) onder het bereik van de aansprakelijkheid gebracht, maar kan slechts de aandeelhouder of belanghouder in dat lichaam aansprakelijk worden gesteld (X of BV X). Oftewel, het bepaalde in lid 5 kan slechts van toepassing zijn indien sprake is van een "drietrapsraket". Indien men X of BV X aansprakelijk wil stellen, kan dit dus enkel op grond van het eerste lid.

Daarnaast valt in bovenstaande afbeelding op dat de situaties waarin het vijfde lid wel van toepassing kan zijn, grote gelijkenis vertonen met de situaties waarin reeds aansprakelijkheid kan bestaan op grond van het eerste lid (figuren 1 en 2). De bepaling in het vijfde lid kan dus van toepassing zijn in situaties die ook reeds onder het eerste lid vallen. In dat licht is het relevant nader te bezien welke aanvullende voorwaarden op grond van het vijfde lid hebben te gelden en op welke wijze deze moeten worden ingevuld.

4 Het kwantitatieve criterium

Er dient krachtens het vijfde lid te worden voldaan aan twee voorwaarden: (i) het (tussengeschoven) lichaam moet een deelneming vervreemden en (ii) de aandeelhouder moet voldoen aan het kwantitatieve criterium van het eerste lid.

(i) Vervreemding van een deelneming

Met het begrip deelneming zoekt de wetgever aansluiting bij de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet VPB 1969). Voor het hebben van een deelneming is slechts een belang van 5% vereist.

Aansluiting bij het begrip deelneming lijkt te zijn overgewaaid uit art. 40 Invorderingswet 1990 (oud). Op grond van art. 40 Invorderingswet 1990 (oud) kon de natuurlijk persoon die een aanmerkelijk belang vervreemde aansprakelijk worden gesteld, evenals het lichaam dat een deelneming vervreemde. Hiermee werd in beide gevallen aangesloten bij een belang van 5%. Het is maar de vraag of aansluiting bij het begrip deelneming en derhalve bij een belang van 5% thans opportuun is aangezien volgens de Memorie van Toelichting sprake moet zijn van een belangrijke mate van zeggenschap. Een en ander hangt samen met de eis van het “kwantitatieve criterium”.

(ii) Het kwantitatieve criterium

In het vijfde lid van art. 40 Invorderingswet 1990 staat tevens vermeld dat de aandeelhouder of belanghouder moet voldoen aan het kwantitatieve criterium van het eerste lid, onderscheidenlijk vierde lid, tweede volzin. Het kwantitatieve criterium van het eerste lid betreft het hebben van een “één derde belang”. Door de wijze waarop het eerste lid is geredigeerd, is niet aanstonds duidelijk op welk niveau deze “één derde-toets” moet plaatsvinden. Dient men dit “één derde belang” te hebben in de vennootschap die wordt vervreemd (kleindochtervennootschap BV B) of dient men dit belang te hebben in de vervreemdende vennootschap (tussenhoudstervennootschap BV A).

Van der Voort Maarschalk, gaat ervan uit dat de aandeelhouder een één derde belang dient te hebben in de vervreemdende (tussenhoudster)vennootschap.^[11] De schrijver komt tot deze benadering door aansluiting te zoeken bij art. 40 (oud) Invorderingswet 1990. In het oude art. 40 Invorderingswet 1990 was geregeld dat naast een natuurlijk persoon ook een lichaam aansprakelijk kon worden gesteld indien dat lichaam een deelneming vervreemde. Belangrijk verschil is echter dat destijds ook voor aansprakelijkheid van een natuurlijk persoon aansluiting werd gezocht bij een belang van 5%. Daarvoor gold immers de eis van vervreemding van een aanmerkelijk belang.

Indien we de redenering van Van der Voort Maarschalk volgen dan kan dit tot de volgende (opmerkelijke) situatie leiden. Een natuurlijk persoon houdt direct 10% van de aandelen in een vennootschap en voldoet aan de overige voorwaarden. Indien de aandelen worden vervreemd, kan dit op grond van het eerste lid van art. 40 Invorderingswet 1990 niet tot aansprakelijkheid van de aandeelhouder leiden. Er is dan immers niet voldaan aan het vereiste bezit van één derde belang. De aandeelhouder kan er echter ook voor kiezen de aandelen middellijk te houden. In dat geval houdt de aandeelhouder 100% van de aandelen in de tussenhoudstermaatschappij en houdt de tussenhoudstermaatschappij op haar beurt weer 10% van de aandelen in de kleindochtermaatschappij. Er is sprake van een deelneming in de zin van de Wet VPB 1969.

Indien de kwantitatieve toets inhoudt dat de aandeelhouder ten minste een “één derde belang” in het vervreemdende lichaam dient te hebben, dan wordt hieraan in voornoemd voorbeeld voldaan. De aandeelhouder heeft immers 100% van de aandelen in het vervreemdende lichaam. Volgen we deze redenering dan kan deze aandeelhouder bij vervreemding van de deelneming aansprakelijk worden gesteld op grond van het vijfde lid van art. 40 Invorderingswet 1990. Indien echter vereist is dat de aandeelhouder een “één derde belang” heeft in het vervreemde lichaam dan zal aan het kwantitatieve vereiste in het voorbeeld niet zijn voldaan. De aandeelhouder houdt indirect 10% (100% x 10%) van het geplaatste kapitaal in de vervreemde vennootschap.

Het “niveau van de toets” is dus bepalend voor de mogelijkheid om de aandeelhouder, al dan niet, aansprakelijk te stellen.

Ook Booij besteedt aandacht aan het vijfde lid van art. 40 Invorderingswet 1990. Hij schrijft: “Het is vreemd dat hierbij het aandelenpercentage van 5% (deelnemingsvrijstelling) doorslaggevend is, terwijl voor het houden van het directe belang een percentage van 33,33% doorslaggevend is.”^[12] Hiermee lijkt Booij te impliceren dat de kwantitatieve toets plaatsvindt op het niveau van de vervreemdende (tussenhoudster)vennootschap. Hij constateert immers dat het houden van een deelneming (5%) “doorslaggevend” is. Indien tevens moet zijn voldaan aan het houden van een één derde belang in de

vervreemde (kleindochter)vennootschap, dan zal doorgaans het houden van dit belang doorslaggevend zijn en dus niet het houden van de deelneming.^[13]

Het voorgaande leidt tot een onwenselijke situatie. De aandeelhouder die direct 10% van de aandelen houdt, kan op grond van het eerste lid niet aansprakelijk worden gesteld, terwijl het “tussenschuiven” van een lichaam er vervolgens toe leidt dat wel een aansprakelijkstelling kan volgen op grond van het vijfde lid. Dit kan de bedoeling van de wetgever niet zijn geweest. Dit zou slechts anders zijn indien de wetgever uitdrukkelijk zou hebben overwogen dat hij gerechtvaardigd acht dat (in specifieke gevallen) een andere maatstaf heeft te gelden.

Overigens blijkt inmiddels uit de praktijk dat de Belastingdienst zich wel degelijk op het standpunt stelt dat de kwantitatieve toets moet plaatsvinden op het niveau van de vervreemdende (tussenhoudster)vennootschap.

De aandeelhouder in het zojuist aangehaalde voorbeeld zou dan op grond van art. 40 lid 5 Invorderingswet 1990 aansprakelijk worden gesteld. Een standpunt dat leidt tot (rechts)ongelijkheid en reeds om die reden uitdrukkelijk van de hand zou moeten worden gewezen.

5 Hoe moeten we dit interpreteren?

Thans wordt duidelijk dat verschillende interpretaties in dezen kunnen leiden tot zeer uiteenlopende resultaten. Feitelijk spelen er mijns inziens twee belangrijke vragen die met betrekking tot het resultaat van doorslaggevend belang zijn. De eerste betreft de vraag of onder “degene” zoals opgenomen in het eerste lid van art. 40 Invorderingswet 1990 tevens lichamen vallen. De tweede vraag betreft die naar het niveau waarop de kwantitatieve toets als bedoeld in lid 5 dient plaats te vinden. Oftewel, moet deze toets plaatsvinden op het niveau van de vervreemde (kleindochter)vennootschap of van de vervreemdende (tussenhoudster)vennootschap?

Niet alleen kan een eenduidig antwoord op deze vragen op grond van de tekst van de wet en de totstandkomingsgeschiedenis moeilijk worden gegeven, ook lijken deze vragen onlosmakelijk met elkaar verbonden. Gaat men er immers van uit dat de eerste vraag dusdanig moet worden beantwoord dat lichamen inderdaad onder het eerste lid van art. 40 Invorderingswet 1990 vallen, en dat de kwantitatieve toets (tweede vraag) plaats moet vinden op het niveau van de vervreemde (kleindochter) vennootschap, dan is niet in te zien waarom het vijfde lid aan art. 40 Invorderingswet 1990 is toegevoegd. Immers, lichamen kunnen in dat geval, mits aan de voorwaarden wordt voldaan, reeds aansprakelijk worden gesteld op grond van het eerste lid.

Anderzijds leidt de constatering dat lichamen niet onder het eerste lid vallen tot een “gat” in de dekking van de bepaling. Lichamen die direct een één derde belang houden kunnen dan immers niet langer aansprakelijk worden gesteld aangezien het vijfde lid slechts toepasbaar is in geval van een “drietrapsraket”. De conclusie dat de kwantitatieve toets plaats moet vinden op het niveau van de vervreemdende (tussenhoudster)vennootschap is eveneens een onwenselijke, aangezien hiermee degene die zijn aandelen direct houdt in een andere positie wordt gebracht dan degene die zijn aandelen indirect houdt.

Het lijkt erop dat de wetgever bij invoering van het thans geldende art. 40 Invorderingswet 1990 de oude regeling in stand wilde laten met dien verstande dat het belang zou moeten worden verhoogd naar één derde. De wetgever heeft echter in het eerste lid de woorden “direct of indirect” opgenomen, waarmee feitelijk de situatie die voorheen in het tweede lid (huidige vijfde lid) was geregeld, nu reeds in het eerste lid is vevat. Het middellijk houden van de aandelen, oftewel het tussenschuiven van een lichaam, lijkt hiermee te zijn ondervangen. Verwarrend is dat de wetgever ook hetgeen werd bepaald in het tweede lid van art. 40 Invorderingswet 1990 (oud) heeft overgenomen in het thans geldende lid 5. Wellicht dat het in het vijfde lid opgenomen begrip “deelneming” dan slechts het gevolg is van het slordig redigeren van de oude bepaling. Gevolg is wel dat er nu twee bepalingen gelden die naar de letterlijke tekst van de wet van toepassing zijn op eenzelfde situatie, maar waarvoor verschillende voorwaarden hebben te gelden.

Met het oog op de leer van de rechtsvinding kan getracht worden te redeneren volgens de lijn die de wetgever vermoedelijk voor ogen stond bij invoering van art. 40 Invorderingswet 1990 (nieuw). Ik zou in dat licht aansluiting willen zoeken bij hetgeen bij de invoering van art. 40 Invorderingswet 1990 expliciet is opgemerkt: “door de grens

van een bezit van één derde van het geplaatste kapitaal ziet het artikel slechts op de aandeelhouder die een belangrijke zeggenschap in de vennootschap heeft.”^[14]

Als deze overweging tot uitgangspunt wordt genomen dan kan daaruit allereerst worden afgeleid dat zowel een lichaam als een natuurlijk persoon, direct of indirect, ten minste een één derde belang moet hebben in de vennootschap waarin de reserve aanwezig is. Gevolg hiervan is dat de “kwantitatieve toets” moet plaatsvinden op het niveau van de vervreemde vennootschap. Voor deze interpretatie pleit tevens dat, indien dit niet het geval zou zijn, degene die zijn aandelen indirect houdt in een “slechtere” positie wordt gebracht dan degene die zijn aandelen direct houdt. Dit kan de bedoeling van de wetgever toch ook niet geweest zijn?

Tevens is duidelijk dat de wetgever heeft getracht zowel natuurlijke personen als lichamen onder de regeling van deze aansprakelijkstelling te brengen. Uit de wetsgeschiedenis blijkt niet dat ten aanzien van lichamen andere voorwaarden hebben te gelden dan die welke gelden voor natuurlijke personen. In zijn algemeenheid geldt dat “gaten” in de regeling van de aansprakelijkstelling onwenselijk zijn. In dat licht kan worden vastgesteld dat de wetgever zowel de “tweetrapsraket” als de “drietrapraket” onder de aansprakelijkheidsregeling heeft willen brengen.

Hoe het ook zij, door middel van interpretatie alleen komen we er niet. Het woord is aan de wetgever. Een mogelijke oplossing kan worden gevonden in het ruim uitleggen van het eerste lid van art. 40 Invorderingswet 1990. Hieronder kunnen dan zowel natuurlijke personen als lichamen worden begrepen. Doordat in het eerste lid van art. 40 Invorderingswet 1990 thans de woorden “direct of indirect” zijn opgenomen zal, zowel de tweetraps- als de drietrapraket onder de regeling vallen. Door steeds de eis te stellen dat sprake moet zijn van een één derde belang in de vennootschap waarin de reserves aanwezig zijn, zullen slechts aandeelhouders die een belangrijke zeggenschap in de vennootschap hebben met deze aansprakelijkheid kunnen worden geconfronteerd. Tegenover deze ruime interpretatie van het eerste lid zou het vijfde lid vervolgens kunnen komen te vervallen.

Een andere mogelijkheid is om aansluiting te zoeken bij de redactie van art. 40 Invorderingswet 1990 (oud). Het schrappen van de woorden “direct of indirect” zal tot gevolg hebben dat het eerste lid slechts heeft te gelden voor de situatie waarin lichamen of personen een direct belang houden in de vennootschap die wordt vervreemd. Een ruimer opgezet vijfde lid kan dan voorzien in de situatie waarin de aandelen middellijk worden gehouden, oftewel waarin sprake is van een “tussengeschoven” lichaam. Hierbij zal steeds moeten gelden dat het criterium van een één derde belang doorslaggevend is zodat wordt voorkomen dat ongelijkheid ontstaat.

6Ten slotte

In deze bijdrage werd ingegaan op de huidige aansprakelijkstellingsregeling op grond van art. 40 Invorderingswet 1990. De wijze waarop het eerste en het vijfde lid van dit artikel thans zijn geredigeerd laat ruimte open voor verschillende interpretatiewijzen. Hierdoor biedt de wettekst te weinig houvast omtrent de vraag wie nu precies onder welke omstandigheden aansprakelijk kan worden gesteld. Zo is onduidelijk of voor lichamen dezelfde voorwaarden voor aansprakelijkstelling gelden als voor natuurlijke personen. Tevens bestaat onduidelijkheid over “het niveau” waarop de kwantitatieve toets van art. 40 Invorderingswet 1990 moet worden uitgevoerd. Hierdoor kan degene die zijn aandelen indirect houdt in een andere situatie worden gebracht dan degene die zijn aandelen direct houdt. Een rechtvaardiging voor deze ongelijke behandeling ontbreekt. Uit de praktijk blijkt inmiddels dat de Belastingdienst de regeling wel degelijk op een wijze interpreteert die leidt tot ongelijke behandeling.

Het bleek moeilijk een eenduidige lijn in de regeling te ontwaren. Mijs inziens moet worden geconcludeerd dat sprake is van kwalitatief ondermaatse wetgeving. Aangezien de regeling van art. 40 Invorderingswet 1990 een risicoaansprakelijkheid betreft, kan dit verregaande gevolgen hebben voor de betrokkenen. Het is dan ook te hopen dat de wetgever op korte termijn in actie komt. Doet hij dit niet dan zal een rechter zich naar alle waarschijnlijkheid in de toekomst met deze ondermaatse wetgeving geconfronteerd zien.

Voetnoten

Voetnoten

- [1] Auteur is werkzaam als advocaat bij De Bont Advocaten te Amsterdam.
- [2] Zie ook de verwijzingsprocedure Hof Arnhem-Leeuwarden 7 mei 2013, nr. 12/00623, LJV CA0898.
- [3] HR 5 oktober 2012, nr. 11/01555, LJV BW6516, *V-N* 2012/51.26.
- [4] Wetsvoorstel 27 209, Nota naar aanleiding van het verslag, *V-N* BP21/15.3, p. 37774.
- [5] Brief Staatssecretaris van Financiën aan Tweede Kamer bij aanbieden evaluatierapport betreffende de Invorderingswet 1990, *V-N* 1998/7.20, p. 670.
- [6] *Kamerstukken II* 1999/2000, 27 209, nr. 3 (MvT).
- [7] J.J. Vetter, A.J. Tekstra, P.J. Wattel, *Invordering van belastingen*, Deventer: Kluwer 2012, p. 74.
- [8] Instructie Invordering en belastingdeurwaarders p. 607, integraal gepubliceerd op www.belastingdienst.nl.
- [9] *Kamerstukken II* 1999/2000, 27 209, nr. 3 (MvT), p. 65.
- [10] *Kamerstukken II* 1999/2000, 27 209, nr. 3, p. 66.
- [11] Van der Voort Maarschalk, NDFR deel Invordering aant. 2.3 van het commentaar bij art. 40 Invorderingswet 1990.
- [12] J.A. Booi, Aansprakelijkheid van bestuurders voor belastingschulden (*Fiscale Monografieën*), Deventer: Kluwer 2003, p. 228.
- [13] Zie over het vijfde lid van art. 40 Invorderingswet 1990 ook J.H.P.M. Raaijmakers, Aansprakelijkheid van bestuurders voor belastingschulden (*Fiscale Monografieën*), Deventer: Kluwer 2007, p. 358.
- [14] *Kamerstukken II* 1999 /2000, 27 209, nr. 3 (MvT), p. 65.