

PACIOLI



Een verzekerd boekhouder (-fiscalist) is er ... twee waard

Zoals elke economische beroepsbeoefenaar ongetwijfeld weet, is hij verplicht om zijn persoonlijke beroepsaansprakelijkheid te verzekeren. De verschillende Instituten hebben collectieve verzekeringspolissen afgesloten waartoe de beroepsbeoefenaars kunnen toetreden. Deze verzekeringsplicht is, naast de beroepsbekwaamheid van de beroepsbeoefenaar, een bijkomende garantie voor zowel hemzelf als voor zijn cliënten bij een mogelijke beroepsfout waar zijn aansprakelijkheid in het gedrang wordt gebracht.

Hieronder een korte analyse voor de erkende boekhouders (-fiscalisten) en hun stagiairs.

Wettelijk kader

In artikel 50 § 1 1° van de wet van 22 april 1999 tot reglementering van de boekhoudkundige en fiscale beroepen wordt uitdrukkelijk bepaald: «Om erkend te worden en te blijven als boekhouder of als boekhouder-fiscalist, moet de betrokkene aan volgende voorwaarden voldoen: 1° persoonlijk de verantwoordelijkheid dragen voor iedere bij de uitoefening van het beroep gestelde daad en zijn burgerlijke beroepsaansprakelijkheid verzekeren door een verzekeringsovereenkomst die goedgekeurd werd door de Nationale Raad van het Beroepsinstituut».

Deze duidelijke wettelijke bepaling wordt tevens gespecificeerd in het koninklijk besluit van 23 december 1997 tot goedkeuring van het reglement van plichtenleer van het Instituut. Hierin wordt in artikel 3 gestipuleerd: «De boekhouder BIB(F) draagt persoonlijk de verantwoordelijkheid, overeenkomstig het gemeen recht, voor iedere bij de uitoefening van het beroep gestelde daad. Het is hem verboden zich, zelfs gedeeltelijk, aan deze verantwoordelijkheid te onttrekken door een bijzondere overeenkomst.»

Artikel 14 bepaalt inzake de verzekeringsplicht: «De boekhouder BIB(F) is verplicht om zijn burgerlijke beroepsaansprakelijkheid te laten verzekeren door een verzekeringsovereenkomst. De algemene basisvoorwaarden en de minimumwaarborgen waaraan de verzekeringsovereenkomsten moeten voldoen, worden door de Raad vastgesteld. Het bewijs van deze onderschrijving zal steeds op verzoek van de Kamer moeten kunnen voorgelegd worden.»

Uit de samenlezing van deze verschillende bepalingen vloeit dus voort dat:

- een BIBF-lid persoonlijk verantwoordelijk en aansprakelijk is voor iedere beroepsdaad;
- hij deze aansprakelijkheid voor beroepsdaden op geen enkele manier kan beperken;
- hij verplicht is zich hier tegen te verzekeren door een polis waarvan de minimumvoorwaarden en waarborgen door het BIBF worden vastgelegd;
- hij op elk ogenblik moet kunnen aantonen dat de beroepsaansprakelijkheid is verzekerd.

Praktische modaliteiten

De Nationale Raad van het BIBF heeft deze minimumwaarborgen vastgelegd en op basis hiervan heeft het Instituut een collectieve kaderpolis onderhandeld. Deze kan U steeds consulteren op het extranet van het Instituut onder de rubriek «documenten».

INHOUD

- Een verzekerd boekhouder (-fiscalist) is er ... twee waard **1**
- Aansprakelijkheid van de bestuurders ten aanzien van de wet van 20 juli 2006 **4**

Elk BIBF-lid kan tot deze collectieve polis toetreden door een toetredingsformulier, ingevuld en ondertekend, terug te sturen naar het Instituut en door daarna de verschuldigde premie te betalen (voor 2008 bedraagt deze 160 euro). Deze premie wordt ingevorderd door het Instituut (tegelijk met de ledenbijdrage in de maand april) en integraal doorgestort naar de verzekeraar.

Uiteraard blijft elk BIBF-lid geheel vrij om zich bij een andere verzekeraar naar keuze te verzekeren tegen dezelfde minimumwaarborgen als deze voorzien in de collectieve polis. Men dient dan enkel een attest van de verzekeraar aan het Instituut te laten geworden waarin de verzekeraar bevestigt dat de betrokken boekhouder(-fiscalist) dezelfde dekking geniet als deze voorzien in de collectieve polis. Aan deze BIBF-leden, die hun premie dus rechtstreeks aan hun verzekeraar overmaken, wordt dan ook geen premieafrekening gestuurd voor de collectieve polis.

Voor wat betreft de uitoefening van het beroep via een erkende rechtspersoon kunnen zich, in het kader van de collectieve polis, volgende situaties voordoen :

*Alle mandatarissen zijn ten individuele titel aangesloten bij de collectieve polis.

De polis voorziet dat van zodra alle boekhouders(-fiscalisten) of stagiairs BIBF toetreden zijn tot deze kaderpolis en hun persoonlijke premie betaald hebben, de waarborgen van deze polis uitgebreid worden (zonder premieverhoging) tot de burgerlijke aansprakelijkheid die kan opgelopen worden door de samenwerkingsverbanden of vennootschappen van boekhouders(-fiscalisten), met of zonder rechtspersoonlijkheid, binnen dewelke de verzekerden hun beroepsactiviteit uitoefenen of waarvan ze deel uitmaken.

* Alle mandatarissen zijn aangesloten bij een andere dan de collectieve polis.

U dient zelf voor een uitbreiding van de dekking te zorgen door melding aan uw verzekeraar.

* Gemengd (sommige mandatarissen zijn aangesloten bij de collectieve polis, anderen bij een verzekeraar naar keuze).

In casu zal men dan ofwel een afzonderlijke verzekering moeten onderschrijven voor de vennootschap ofwel allen de collectieve polis of een andere polis onderschrijven zodat de automatische uitbreiding kan toegepast worden. De collectieve polis voorziet terzake in volgende bepaling : *«Indien niet alle boekhouders, deel uitmakend van de vennootschap of associatie, toetreden zijn tot de*

huidige polis, kan de vennootschap of associatie als dusdanig verzekerd worden mits betaling van een nettopremie (exclusief taksen) van 150 EUR per niet toegetreden boekhouder». De facto is dit dus een duurder optie dan het alternatief waar alle BIBF-leden ten individuele titel aansluiten bij de collectieve polis.

Voor wat betreft de stagiairs, voorziet de collectieve polis (en enkel deze) ook in een specifieke tegemoetkoming naar de beginnende beroepsbeoefenaars zonder eigen cliënteel. In concreto betekent dit dat elke stagiair die geen enkele eigen cliënt heeft, gratis meeverzekerd wordt door de polis van zijn stagemester, dit op voorwaarde uiteraard dat deze de collectieve polis heeft onderschreven en voor maximaal drie stagiairs per stagemester. Indien de stagemester aangesloten is bij een andere verzekeraar, moet nagegaan worden of deze polis dezelfde garanties biedt voor de stagiairs zonder eigen cliënteel. Van zodra de stagiair een eigen cliënteel heeft (ook al is het maar één cliënt) dient deze ten individuele titel een verzekeringsovereenkomst te onderschrijven (toetreden tot collectieve polis of eigen verzekeraar) zoals hoger uiteengezet voor de erkende boekhouders(-fiscalisten), ingeschreven op het tableau van de beroepsbeoefenaars.

De premie van de collectieve polis (ingevorderd via het BIBF) werd voor 2008 (dekking van 1 januari 2008 tot 31 december 2008) nog ingevorderd in de loop van de maand april 2008, zoals dat de voorgaande jaren ook steeds het geval was.

Voor de premie 2009 zal evenwel de logica van elke andere verzekering worden gevolgd, te weten dat de verzekeringspremie wordt ingevorderd alvorens de dekking begint te lopen. De premie 2009 zal dan ook ingevorderd worden in oktober-november 2008. Uitzonderlijk zullen die BIBF-leden, die toetraden tot de collectieve polis, in 2008 dan ook tweemaal een uitnodiging tot betaling van de premie ontvangen (in april voor de dekking 2008 en in het najaar voor de dekking 2009).

Quid bij niet-betaling premie ?

Net zoals dat bij elke andere verzekeringsmaatschappij het geval is, zal ook de verzekeraar van de collectieve polis BIBF aan al diegenen die toetraden tot deze polis en die hun premie niet betaalden, een aangetekende brief sturen waarin zij een laatste maal worden aangemaand om de verschuldigde premie te voldoen. Indien hieraan geen gevolg wordt gegeven uiterlijk binnen de maand vanaf dit schrijven, houdt dit onherroepelijk en definitief de uitsluiting van betrokken beroepsbeoefenaar tot de collectieve polis in.

In concreto betekent dit dat de onbetaalde premie voor het lopende jaar verschuldigd blijft en via gerechtelijke weg kan ingevorderd worden en dat tegelijk de betrokken boekhouder(-fiscalist) of stagiair BIBF niet langer kan verzekerd worden via de collectieve polis. Hij zal dus een andere verzekeraar moeten zoeken om zijn wettelijke en deontologische verplichting tot verzekering tegen zijn beroepsaansprakelijkheid na te komen. Wij maken er U attent op dat, door het feit dat U werd uitgesloten van de collectieve polis wegens niet-betaling van de premie, het bijzonder moeilijk zal zijn om nog een andere verzekeraar te vinden die bereid zal zijn om U nog te verzekeren.

Zoals hoger uiteengezet is deze verzekering evenwel een wettelijke voorwaarde om «*erkend te worden en te blijven als boekhouder of als boekhouder-fiscalist*».

De wanbetalers zullen ook geconfronteerd worden met een deontologisch probleem, daar de bevoegde uitvoe-

rende kamers hen zullen verzoeken om te bewijzen dat zij verzekerd zijn. Indien dit bewijs niet (langer) kan worden geleverd, zal een oproeping voor deze kamers in het kader van een tuchtdossier onvermijdelijk zijn. Zij voldoen immers niet langer aan één van de wettelijke voorwaarden om BIBF-lid te blijven.

Ten indicatieve titel : enkele statistische gegevens van de collectieve polis van de laatste jaren

Schadelast en aantal sinisters

	Schadelast (€)	Aantal aangiftes
2005	854 505	113
2006	743 197	103
2007	686 768	60

Oorzaak sinister/aantal aangiftes en oorzaak sinister / totale schadelast (afgeronde cijfers)

Oorzaak sinister	Aantal aangiftes (%)	Totale schadelast (%)
Boekhoudkundig	23 %	21 %
Fiscaal	18 %	24 %
Diverse adviezen	17 %	9 %
Termijnen boekhoudkundig	15 %	4,5 %
Termijnen fiscaal	10 %	17 %
Fiscale adviezen	4 %	7 %
Diverse fouten	3,5 %	5,5 %
Wedersamenstellingskosten dossier	2,5 %	1 %
Rechtsbijstand	2,5 %	1 %
Boekhoudkundig advies	2 %	2 %
Termijnen – diverse	1 %	0,5 %
Rest	1,5 %	7,5 %

Deze statistische gegevens tonen overduidelijk aan dat een verzekering beroepsaansprakelijkheid niet zomaar een wettelijke verplichting is, maar wel degelijk een professionele noodzaak. Het door sommigen gehanteerd principe «ik maak geen fouten» of «ik verzeker wel zelf mijn risico's», wordt door deze summier statistieken hopelijk voldoende ontkracht.

Dankzij de uitstekende samenwerking met onze verzekeringsmakelaar en de verzekeraar heeft het BIBF voor 2008 de premie en de dekking onveranderd kunnen

laten. Gezien de minder gunstige statistieken, die niet langer conform zijn met de in de sector gehanteerde dekkingmarges, zal dit waarschijnlijk niet langer het geval zijn voor 2009.

Beperking beroepsaansprakelijkheid op de politieke agenda ?

Zoals U wellicht al heeft kunnen lezen in ons memorandum aan de (toekomstige) regering, heeft het BIBF aan de wetgever en de regering gevraagd om de mogelijkheden

te onderzoeken om de aansprakelijkheid van de erkende boekhouder(-fiscalist) – die tot nu toe onbeperkt is – binnen redelijke proporties contractueel te kunnen beperken zoals dit vandaag al het geval is voor andere vrije beroepsbeoefenaars (bv. bedrijfsrevisoren, advocaten, enz.).

Het Instituut wenst evenwel niet dat de beroepsbeoefenaars zich geheel kunnen vrijwaren van hun verantwoordelijkheden. Dit zou immers geheel voorbij gaan aan de filosofie van het vrije beroep en zou de zin van elke overeenkomst volledig uithollen. Anderzijds mogen de BIBF-leden niet in een minder concurrentiële positie worden gedrongen binnen de adviesverlenende beroepen. Wij zijn dan ook voorstander om de mogelijkheid te voorzien voor de beroepsbeoefenaar om zijn aansprakelijkheid te beperken volgens de regels van het gemeene recht en uiteraard mits de beperking geen afbreuk doet aan de

zin zelf van de overeenkomst van dienstverlening die tot stand kwam tussen het BIBF-lid en zijn cliënt.

Dit is evenwel nog toekomstmuziek en zelfs wanneer het wetgevend kader in deze zin zou aangepast worden, blijft de verzekeringsplicht onveranderd bestaan ter bescherming van zowel de beroepsbeoefenaar als zijn cliënten.

Van zodra er hier enige evolutie is, houden wij U uiteraard op de hoogte.

En ondertussen, blijft onze goede raad «*Een verzekerd boekhouder(-fiscalist) ... is er (minstens) twee waard !!!*».

Geert LENAERTS
Algemeen directeur BIBF



Aansprakelijkheid van de bestuurders ten aanzien van de wet van 20 juli 2006

I. Inleiding

Krachtens artikel 61 § 1 van het Wetboek van Vennootschappen, zijn de leden van de organen die de vennootschap vertegenwoordigen «*niet persoonlijk verbonden voor de verbintenissen van de vennootschap*».

De bedrijfsleiders van een vennootschap of van een rechtspersoon zijn in principe geen «*medeschuldnaars*» van de belasting, die de entiteit waarvan ze de organen zijn, verschuldigd is.

Toch heeft de belastingadministratie herhaaldelijk geprobeerd om bedrijfsleiders van vennootschappen of van rechtspersonen te vervolgen met het oog op de invordering van onbetaald gebleven belastingschulden.

Sommige rechtscolleges hebben het standpunt van de administratie gevolgd en steunden hun beslissingen hierbij op artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek.

In welbepaalde gevallen hebben de rechtscolleges immers geoordeeld dat de bedrijfsleiders niet hadden gehandeld als «*normaal voorzichtige en zorgvuldige bedrijfsleiders in gelijkaardige omstandigheden*» en hebben de bedrijfsleiders en de vennootschap bijgevolg hoofdelijk veroordeeld tot de betaling van de belastingen die deze laatste verschuldigd is, wijzend op het feit dat er een oorzakelijk verband was tussen deze fout en het verlies van de Schatkist (zie meer bepaald Brussel, 13 september 2006,

T.F.R. 2007, boek 321, p. 378; Gent 6 februari 2007, *Fiscoloog* 2007, nr. 1082, p. 10).

Deze veroordelingen, meestal uitgesproken inzake bedrijfsvoorheffing, en zelfs vennootschapsbelasting, kwamen vaak voor in specifieke gevallen van kennelijk grove fout van de bedrijfsleider, zoals het systematisch niet indienen van de belastingaangifte, het niet bijhouden van de boekhouding en het onttrekken van activa aan de zekerheid van de schuldeisers, het niet betalen van de bedrijfsvoorheffing en het verbergen van deze nietbetaling in de boekhouding (zie Antwerpen 19 april 2005, *J.D.S.C.* 2007, p. 90), het niet betalen van de belastingen die zijn ontstaan na de duidelijk onredelijke voorzetting van de verlieslatende activiteiten van de vennootschap (zie Antwerpen, 9 november 2006, *T.R.V.* 2007, nr. 2, p. 139).

Onlangs nog heeft het Hof van Cassatie in een arrest van 17 november 2006 beslist dat de rechter ten gronde, die oordeelt dat de bestuurders een fout begaan door de bewuste miskenning van de dwingende verplichting om de bedrijfsvoorheffing te storten, deze bestuurders niet aansprakelijk houdt op basis van een wettelijke schending die alleen voor de vennootschap geldt, maar op basis van een schending van de algemene zorgvuldigheidsplicht. (zie Cass. 17 november 2006, *T.R.V.* 2007, nr. 2, p. 138).

Naast deze specifieke gevallen was het voor de administratie soms moeilijk om de gewenste veroordelingen te krijgen, gelet op het voorschrift van artikel 61 § 1 van het Wetboek van Vennootschappen en de rechtspraak van het Hof van Cassatie die stelt dat de aansprakelijkheid van de bestuurders tegenover de vennootschap van contractuele aard is en niet geldt voor derden.

De toepassing van artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek vereist immers het bewijs van een fout en een schade, maar ook van het oorzakelijke verband tussen deze fout en deze schade, wat moeilijker aantoonbaar is.

Wegens de moeilijkheden die de belastingadministratie ondervond om de aansprakelijkheid van bedrijfsleiders in te roepen, heeft de wetgever in de wet van 20 juli 2006, bepalingen ingevoerd om bedrijfsleiders hoofdelijk aansprakelijk te stellen bij niet-betaling van de bedrijfsvoorheffing (artikel 442quater WIB92) of van de btw (artikel 93undeciesC WBTW) door een vennootschap of een rechtspersoon.

Deze twee bepalingen voeren gelijkaardige voorwaarden in voor het inroepen van de aansprakelijkheid van de bestuurders. We bestuderen ze simultaan.

II. Toepassingsdomein

II.1. In de bepalingen bedoelde bedrijfsleiders

De artikelen 442quater WIB92 en 93undeciesC WBTW maken een onderscheid tussen de *«bedrijfsleiders die belast zijn met de dagelijkse leiding van de vennootschap»* en de *«andere bedrijfsleiders»* en past een afzonderlijke aansprakelijkheidsregeling toe op deze twee categorieën.

Zoals we in punt III.1.2. hierna zullen zien, wordt enkel een vermoeden van fout ingevoerd voor de bedrijfsleiders die belast zijn met de dagelijkse leiding.

Het 3^{de} lid van paragraaf 1 van beide bepalingen definieert de bedrijfsleiders van een vennootschap als *«elke persoon die, in feite of in rechte, de bevoegdheid heeft of heeft gehad om de vennootschap of de rechtspersoon te besturen, met uitsluiting van de gerechtelijke mandatarissen»*.

De voorbereidende werkzaamheden hebben zich blijkbaar aan de *«feitelijke»* situatie willen houden in het kader van de vraag wie de leiding over de betrokken vennootschap heeft.

Er werd echter verduidelijkt dat het begrip bedrijfsleider *«in feite of in rechte»* moest worden geïnterpreteerd op basis van de gebruikelijke rechtspraak in handelszaken, volgens dewelke een bestuurder in feite de persoon is die volledig soeverein en onafhankelijk een positieve activiteit van bestuur of leiding uitoefent.

In een artikel over de nieuwe wettelijke bepalingen is Th. Afschrift van mening dat om te kunnen spreken van een bedrijfsleider, het niet moet gaan om een persoon die een bepaalde titel voert, maar om een persoon die een bepaalde activiteit uitoefent in de juridische zin van het woord, dat wil zeggen een functie van bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar, en die bovendien, bevoegd is voor de dagelijkse leiding. Het begrip «bestuurder in feite» is volgens ons enkel nuttig in de mate waarin het betrekking kan hebben op personen die niet formeel werden benoemd als bestuurders, maar die in de praktijk, expliciet of impliciet, worden beschouwd als personen met dezelfde bevoegdheden, hetzij omdat ze via tussenpersonen hebben gehandeld, dat wil zeggen via tussenkomst van een gevolmachtigde in de juridische zin van het woord, ofwel omdat ze door de algemene vergadering werden aangeduid zonder naleving van de formaliteiten (*zie «Les dispositions fiscales des lois du 20 juli 2006 (première partie)», J.T. 2006, p. 737*).

Niets laat bovendien toe om de bedrijfsleiders die rechtspersonen zijn uit het toepassingsdomein van de wettelijke bepalingen te sluiten.

Wanneer het bestuur van een vennootschap echter aan een rechtspersoon wordt toevertrouwd, moet deze laatste in principe een permanente vertegenwoordiger aanduiden die belast is met deze bestuursopdracht.

Artikel 61 § 2 van het Wetboek van Vennootschappen stelt : *«Deze vertegenwoordiger moet aan dezelfde voorwaarden voldoen en is burgerrechtelijk, strafrechtelijk en tuchtrechtelijk aansprakelijk alsof hij zelf de betrokken opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou volbrengen, onverminderd de hoofdelijke aansprakelijkheid van de rechtspersoon die hij vertegenwoordigt»*.

De uitoefening van een bestuursmandaat van een vennootschap door een andere vennootschap zal de belastingadministratie volgens ons dus niet verhinderen om de burgerlijke aansprakelijkheid van de permanente vertegenwoordiger in te roepen en op deze manier uiteindelijk drie schuldenaars van de belastingschuld te hebben.

II.2. Beoogde belastingen

Terwijl bepaalde beslissingen in de rechtspraak de veroordeling van de bedrijfsleider hadden uitgesproken wanneer de vennootschap in gebreke gebleven was om de vennootschapsbelasting ten hare laste te betalen (*zie* Antwerpen 19 april 2005, *J.D.S.C.* 2007, p. 90), voeren de bepalingen van de wet van 20 juli 2006 de hoofdelijke aansprakelijkheid van de bedrijfsleiders enkel in voor de schulden inzake bedrijfsvoorheffing wat de directe belastingen betreft.

De belastingadministratie kan dus een vordering tegen bedrijfsleiders instellen voor de verschuldigde bedrijfsvoorheffing «*in hoofdsom en intresten*» krachtens artikel 442quater WIB92 en voor de verschuldigde btw «*in hoofdsom en toebehoren*» krachtens artikel 93undeciesC WBTW.

Zowel inzake directe belastingen, als inzake btw kan enkel de betaling van de belasting in hoofdsom, in intresten en in kosten teruggevorderd worden van de bedrijfsleider.

De boetes die aan de vennootschap of de rechtspersoon worden opgelegd, vallen niet onder deze bepalingen.

III. Toepassingsvoorwaarden

De wet van 20 juli 2006 voert een hoofdelijke aansprakelijkheid van de bedrijfsleider in, maar geen loutere hoofdelijke verplichting tot betaling van de bedrijfsvoorheffing.

Dit begrip hoofdelijke aansprakelijkheid impliceert dat de belastingadministratie de betaling van de schuld niet gewoon kan eisen van de bedrijfsleider, maar vooraf de drie voorwaarden van de burgerlijke aansprakelijkheid van artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek moet aantonen, namelijk het bestaan van een fout uit hoofde van de bedrijfsleider van wie ze de aansprakelijkheid wil inroepen, van een schade uit zijn hoofde en van een oorzakelijk verband tussen de fout en de schade.

III.1. De fout

III.1.1. De bepalingen van de wet van 20 juli 2006 verduidelijken dat de vereiste fout moet zijn «*gemaakt in het bestuur*» van de vennootschap of van de rechtspersoon.

Deze bestuursfout moet worden beoordeeld in overeenstemming met de criteria die de rechtspraak gewoonlijk in aanmerking neemt bij toepassing van artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek in verband met het gedrag van een bedrijfsleider «*die normaal voorzichtig en zorgvuldig is*».

Vermits de aansprakelijkheid van een bedrijfsleider tegenover derden voor een fout in zijn bestuur een afwijking op het gemeen recht vormt, moet ze strikt worden geïnterpreteerd. Er mag in geen geval uit elke tekortkoming van de vennootschap een bestuursfout uit hoofde van zijn bedrijfsleider worden afgeleid.

De niet-betaling van de verschuldigde belasting mag dus niet worden beschouwd als een fout op zich uit hoofde van de bedrijfsleider. Om de aansprakelijkheid van deze laatste in te roepen, moeten de omstandigheden rond dit gebrek aan betaling tot gevolg hebben dat deze niet-betaling een fout uitmaakt, en moet deze fout in hoofde van de bestuurder worden vastgesteld.

III.1.2. Met toepassing van het gemeen recht van de aansprakelijkheid, ligt de bewijslast van het bestaan van een dergelijke fout in principe bij de administratie.

Maar, zowel artikel 442quater WIB92 als artikel 93undeciesC WBTW hebben in hun § 2, een afwijking op het gemeen recht van artikel 1382 Burgerlijk Wetboek ingevoerd wat betreft de categorie van bedrijfsleiders die belast zijn met de dagelijkse leiding van de vennootschap.

Deze bepalingen voeren immers een vermoeden van fout in uit hoofde van deze bedrijfsleiders bij herhaalde niet-betaling van de bedrijfsvoorheffing of van de verschuldigde btw en verduidelijken wat men onder «*herhaalde niet-betaling*» moet begrijpen. Het gaat :

a) Voor de btw

- voor een belastingplichtige die gehouden is tot het indienen van trimestriële aangiften inzake btw, het gebrek aan betaling van ten minste twee eisbare schulden binnen een periode van een jaar;
- voor een belastingplichtige die gehouden is tot het indienen van maandelijkse aangiften inzake btw, het gebrek aan betaling van ten minste drie eisbare schulden binnen een periode van een jaar.

b) Voor de bedrijfsvoorheffing

- ofwel, voor een trimestriële schuldenaar van de voorheffing, het gebrek aan betaling van ten minste twee vervallen schulden binnen een periode van een jaar;
- ofwel, voor een maandelijkse schuldenaar van de voorheffing, het gebrek aan betaling van ten minste drie vervallen schulden binnen een periode van een jaar.

Het vermoeden is *juris tantum*, aangezien de betrokken bedrijfsleider kan aantonen dat het vastgestelde gebrek aan betaling niet het gevolg is van een door hem begane bestuursfout.

We komen terug op de draagwijdte van dit vermoeden wanneer we het oorzakelijke verband bestuderen, aangezien de doctrine verdeeld is over deze kwestie.

Het vermoeden heeft in elk geval enkel betrekking op de bedrijfsleiders die belast zijn met de dagelijkse leiding van de vennootschap. Voor de «*andere bedrijfsleiders*» blijft het gemeen recht van toepassing en rust de bewijslast van een fout volledig bij de administratie.

III.1.3. Er wordt een uitzondering op de toepassing van het vermoeden van fout ingevoerd indien «*de niet-betaling het gevolg is van financiële moeilijkheden die aanleiding hebben gegeven tot het openen van de procedure van gerechtelijk akkoord, van faillissement of van gerechtelijke ontbinding*» (artikel 442quater § 3 WIB92 en artikel 93undeciesC § 3 WBTW).

Th. Afschrift verduidelijkt dat, zijns inziens, ervan moet worden uitgegaan dat de administratie zal moeten aantonen dat de tekortkoming niet voortvloeit uit financiële moeilijkheden die hebben bijgedragen tot een gerechtelijk akkoord, een faillissement of een gerechtelijke ontbinding (zie T. Afschrift, *op. cit.*, p. 736) en dat de bedrijfsleider zich volgens ons zal kunnen beperken tot het inroepen van de situatie van gerechtelijk akkoord, faillissement of gerechtelijke ontbinding waarmee de vennootschap wordt geconfronteerd om het vermoeden van fout af te weren.

De teksten stellen immers geenszins dat alle financiële moeilijkheden die tot een dergelijke situatie geleid hebben, vrij zijn van fout, maar bepalen enkel dat het vermoeden van fout in dat geval niet van toepassing is.

III.2 De schade

Zoals verduidelijkt in punt II.2 hiervoor is de schade waarvoor de administratie met toepassing van deze bepalingen een vergoeding kan vragen, beperkt tot de belasting in hoofdsom, de intresten en de kosten.

Elke andere schade die verschillend is van de niet-betaling van de belastingschuld, kan door de administratie niet worden gevorderd op basis van deze wettelijke bepalingen.

Volgens ons verhindert niets dat die schade het voorwerp kan uitmaken van een afzonderlijke procedure op basis van het gemeen recht van de aansprakelijkheid (artikel 1382 Burgerlijk Wetboek).

III.3. Het oorzakelijk verband

De artikelen 442quater WIB92 en 93undeciesC WBTW voeren in hun § 2 een wettelijk vermoeden in, vermoeden van fout genoemd, zoals we in punt III.1.2 hebben gezien.

Deze teksten luiden als volgt : «*De herhaalde niet-betaling (van de bedrijfsvoorheffing of van de voormelde belastingschuld) door de vennootschap of door de rechtspersoon, wordt, behoudens tegenbewijs, vermoed voort te vloeien uit een in § 1, eerste lid, bedoelde fout*», dat wil zeggen een fout in de zin van artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek, begaan in het bestuur van de vennootschap of van de rechtspersoon.

Door de formulering van de wettelijke bepalingen en meer bepaald de uitdrukking «*vermoed voort te vloeien*» zegt een deel van de doctrine dat zowel de fout als het oorzakelijk verband, bij herhaalde niet-betaling, vermoed worden door de tekst : «door de gekozen formulering moeten we vaststellen dat de wetgever zich niet beperkt heeft tot de invoering van een vermoeden van fout. Ook het oorzakelijk verband tussen deze fout en de schade die de administratie heeft opgelopen, wordt vermoed. De vermoede fout bestaat immers uitsluitend uit een fout in de zin van artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek, begaan in het dagelijkse bestuur waaraan de tekortkoming van de vennootschap aan zijn plicht om btw te betalen moet worden toegeschreven. Logisch gezien zijn de fouten waaraan de niet-betaling niet kan worden toegeschreven en die dus geen oorzakelijk verband kunnen hebben met de schade, niet bedoeld door het vermoeden. Een gezamenlijke lezing van § 1 en 2 van artikel 93undeciesC van het Btw-Wetboek impliceert dus noodzakelijk dat het vermoeden zowel betrekking heeft op de fout als op het oorzakelijk verband tussen deze fout en de schade. Een aandachtige lezing van de tekst gaat trouwens in deze zin vermits deze vermeldt dat de niet-betaling van de btw wordt vermoed «voort te vloeien» uit een fout bedoeld in § 1, lid 1 van het artikel» (zie G. DE WIT, N. BOUVERET, «La nouvelle responsabilité des dirigeants d'entreprises en matière TVA : leçons du passé et perspectives futures», *R.G.F.* 2007, p. 14, In deze zin vermelden we ook D. DESCHRIJVER, «Door een vennootschap of rechtspersoon onbetaald gebleven bedrijfsvoorheffing en/of btw. Persoonlijke aansprakelijkheid van bestuurders na de programmawet van 20 juli 2006», Seminarie IFE van 21 november 2006, nr. 14).

Th. Afschrift is echter een andere mening toegedaan. Hij vindt immers dat het oorzakelijk verband niet kan worden gezien als vermoed door de wettelijke bepalingen (*op.cit.*).

Volgens Th. Afschrift is het, voor zover diezelfde wettelijke bepalingen het bestaan van een fout vermoeden, maar niet toelaten te vermoeden waaruit ze bestaat, quasi onmogelijk om te bepalen in welke mate deze bestuursfout heeft bijgedragen tot de niet-betaling van de belasting, wanneer het duidelijk is dat deze ontstentenis van betaling niet de fout kan zijn.

Th. Afschrift geeft in dit kader het voorbeeld van de bedrijfsleider aan wie wordt verweten dat hij buitenissige kosten heeft gemaakt die niet worden gerechtvaardigd door de situatie van de vennootschap en aldus de betaling van de bedrijfsvoorheffing heeft verhinderd.

Volgens hem zou de fiscus het vermoeden van fout kunnen inroepen om aan te tonen dat de bedrijfsleider een fout heeft begaan, maar niet noodzakelijk dat deze fout bestaat uit het aangaan van deze zogeheten prestige-uitgaven. In de veronderstelling dat de fiscus aantoonde dat de prestige-uitgaven geleid hebben tot de niet-betaling van de bedrijfsvoorheffing, wat het bewijs is voor het oorzakelijkheidsverband, kan hij zich niet op het vermoeden van fout van artikel 442quater § 2 WIB92 beroepen om aan te tonen dat het wel de prestige-uitgaven zijn die een fout vormen. Hij zal in tegendeel moeten bewijzen dat ze foutief zijn omdat hij anders niet zal bewijzen dat de door de wet vermoede fout zijn schade heeft veroorzaakt.

Hoewel deze interpretatie overeenstemt met de oorspronkelijke wil van de wetgever, lijkt ze in tegenspraak met de formulering van de wetteksten.

We hebben bovendien de indruk dat ze de tekst ontdoet van elk nuttig effect omdat ze de administratie eigenlijk dwingt om niet enkel het bestaan van een oorzakelijk verband te bewijzen, maar ook van de fout die de bedrijfsleider heeft begaan, in een hypothese waarin het wettelijke vermoeden de administratie hiervan zou moeten vrijstellen.

IV. Procedure

De wetteksten leggen slechts één voorwaarde op voor de ontvankelijkheid van de rechtsvordering in aansprakelijkheid van de administratie tegen de bedrijfsleider van een vennootschap.

De rechtsvordering is slechts ontvankelijk indien ze wordt ingesteld na het verstrijken van een termijn van één maand te rekenen vanaf een door de ontvanger bij ter post aange tekende brief verzonden kennisgeving, waarin de geadresseerde verzocht wordt de nodige maatregelen te treffen om de tekortkoming te verhelpen of om aan te tonen dat deze niet het gevolg is van een door hem begane fout.

Volgens de voorbereidende werken is het de bedoeling van deze bepaling om een voorafgaandelijk overleg in te stellen tussen de bestuurders waarvan de aansprakelijkheid kan worden ingeroepen en de bevoegde ontvanger, desgevallend om een aanzuiveringsplan te voorzien.

Deze tekst zou echter perverse gevolgen kunnen hebben omdat hij bedrijfsleiders ertoe zou kunnen aanzetten de liquide middelen van de vennootschap te gebruiken voor de betaling van de fiscale administratie ten nadele van de andere schuldeisers, wat desgevallend een inbreuk op de bepalingen inzake het faillissement kan vormen.

Ook de inhoud van de tekst kan worden bekritiseerd omdat de gebruikte formulering zou kunnen laten veronderstellen dat het in elk geval aan de bedrijfsleider is om aan te tonen dat de niet-betaling niet het resultaat is van een bestuursfout en dit zelfs buiten de toepassing van het wettelijke vermoeden.

De termijn van één maand die aan de bedrijfsleider wordt toegekend, is alleszins geen hindernis voor bewarende maatregelen ten aanzien van het vermogen van de vennootschap en van de bedrijfsleider.

We kunnen echter hopen dat de administratie «*bedachtzaam en voorzichtig*» zal handelen in de realisatie van de vorderingen in aansprakelijkheid, en van de bewarende maatregelen die ze krachtens de wettelijke bepalingen mag nemen, rekening houdend met de vragen bij de interpretatie of de toepassing van deze teksten (draagwijdte van het vermoeden, toepasbaarheid van de bepalingen wanneer de belasting wordt betwist, pervers effect van de tenuitvoerlegging van de bepalingen, enz.), die nog niet door de rechtspraak werden beslecht.

Catherine DAUBY
Advocaat aan de Balie van Luik
Advocatenkantoor Herve

Noch deze publicatie, noch gedeelten van deze publicatie mogen worden gereproduceerd of opgeslagen in een retrievalssysteem, en evenmin worden overgedragen in welke vorm of op welke wijze ook, elektronisch, mechanisch of door middel van fotokopieën, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. De redactie staat in voor de betrouwbaarheid van de in haar uitgaven opgenomen info, waarvoor zij echter niet aansprakelijk kan worden gesteld. **Verantwoordelijke uitgever** : Roland SMETS, B.I.B.F. – Legrandlaan 45, 1050 Brussel, Tel. 02/626 03 80, Fax. 02/626 03 90 e-mail : info@bibf.be, URL : <http://www.bibf.be>. **Redactie** : Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Maria PLOUMEN, Roland SMETS. **Adviesraad** : Professor P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professor C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.