

FISCALE BESTUURDERSAANSPRAKELIJKHEID

1. Inleiding

In deze bundel over de aansprakelijkheid van bestuurders en commissarissen mag het onderwerp fiscale aansprakelijkheid niet ontbreken. Daarmee doel ik op de mede-aansprakelijkheid, naast de rechtspersoon/belastingsschuldige, van bestuurders (en commissarissen) voor fiscale schulden. Hiermee wordt een breed terrein betreden. De fiscale wetgeving kent diverse regelingen die er – de facto – toe kunnen leiden dat bestuurders van een ‘lichaam’ aansprakelijk worden gehouden voor door dat lichaam (lees: de rechtspersoon waarvan hij of zij bestuurder is) onbetaalde gebleven belastingen. Deze hoofdelijke aansprakelijkheden zijn met name vastgelegd in hoofdstuk VI, afdeling 2, van de Invorderingswet 1990 (“Iw 1990”). Op dit moment zijn er meer dan dertig hoofdelijke aansprakelijkheden in de Iw 1990 opgenomen, waar regelmatig nieuwe aan worden toegevoegd, meestal via de jaarlijkse Belastingplannen. De meeste van deze aansprakelijkheden hebben niet rechtstreeks betrekking op bestuurdersaansprakelijkheid, maar zij kunnen daar indirect toch voor zorgen. Om een voorbeeld te noemen. Volgens art. 38 lid 1, onderdeel a, Iw 1990 kan een werknemer hoofdelijk aansprakelijk worden gesteld voor ten onrechte niet ingehouden loonbelasting. Op grond van deze bepaling werd een voormalig CEO van het failliete beursfonds LCI met succes door de belastingdienst, in gevallen als deze vertegenwoordigd door de ontvanger der rijksbelastingen, aansprakelijk gehouden voor niet op zijn optieregeling door LCI ingehouden loonbelasting.¹ Een andere wat verdeckte fiscale bestuurdersaansprakelijkheid is opgenomen in art. 33 lid 1, onderdeel a, Iw 1990. Volgens die regeling is een bestuurder hoofdelijk aansprakelijk voor rijksbelastingen die verschuldigd zijn door

* Mr. A.J. Tekstra is advocaat en fiscalist en werkzaam bij Blauw Tekstra Uding Advocaten te Amsterdam.

1 Zie HR 20 maart 2015, *JOR* 2015/162, m.nt. Tekstra. De disculpatiemogelijkheid is terug te vinden in art. 38 lid 2 Iw 1990: de werknemer is niet aansprakelijk indien hij de inspecteur omtrent de nalatigheid van de inhoudingsplichtige in kennis heeft gesteld voordat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met deze nalatigheid bekend is of bekend kan worden. In deze zaak deed zich een mogelijke samenloop voor tussen de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid van art. 36 en art. 38 Iw 1990; uit het arrest volgt dat, nu de beleidsregels daar niets over zeggen, de ontvanger zelf een keuze kan maken, mits rekening houden met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

een lichaam zonder rechtspersoonlijkheid of een rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam dat niet volledig rechtsbevoegd is. Denk hierbij met name aan een VOF.²

De eigenlijke fiscale bestuurdersaansprakelijkheid is geregeld in de art. 36 Iw 1990. Die regeling is in zijn oorspronkelijke versie ingevoerd per 1 januari 1987 in het kader van de antimisbruikwetgeving en wordt vaak (vooral in fiscale kring) verkort aangeduid als WBA. De regeling voor de civielrechtelijke bestuurdersaansprakelijkheid wordt dan afgekort als WBF. De WBA vormde indertijd de tweede antimisbruikwet en de WBF de derde. Een belangrijke observatie is dat de twee regelingen, die op het oog redelijk in elkaars verlengde lijken te liggen, door de tijd heen in hun uitleg en toepassing steeds meer uit elkaar zijn gaan lopen.³ Zeer verkort samengevat, heeft de bestuurder onder de WBF van de Hoge Raad steeds meer ‘disculpatieruimte’ gekregen, terwijl de Hoge Raad bij de WBA is blijven vasthouden aan de zeer beperkte disculpatiemogelijkheid die art. 36 Iw 1990 biedt en die ertoe leidt dat de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid veel trekken vertoont van een risicoaansprakelijkheid: als er niet tijdig betalingsonmacht is gemeld, is de bestuurder aansprakelijk, tenzij hij of zij kan aantonen dat de ontijdige *melding* deze bestuurder niet valt te verwijten. Aan de inhoudelijke toets of de betreffende bestuurder zich heeft bezondigd aan kennelijke onbehoorlijk bestuur en of er een relatie valt te leggen tussen dat onbehoorlijke bestuur en het onbetaald blijven van de betreffende belastingschulden, wordt dan niet meer toegekomen. Dit is voor een civilist die is gewend te werken met de WBF een moeilijk te begrijpen gegeven. Schutte schrijft over de verhouding WBA-WBF:⁴

“Voor beide aansprakelijkheden geldt dat zij in beginsel in stelling worden gebracht bij kennelijk onbehoorlijk bestuur door de aansprakelijk gestelde. Toch wordt aansprakelijkstelling door de ontvanger naar algemeen wordt aangenomen aanzienlijk vaker toegepast dan aansprakelijkstelling door de curator. Een belangrijke reden daarvoor is gelegen in de bijzondere regeling die artikel 36 Invorderingswet 1990 kent met betrekking tot de melding van betalingsonmacht en de gevolgen die het verzuim van tijdig en correct melden heeft voor de bewijspositie van de aansprakelijk gestelde bestuurder.”

In deze bijdrage zal ik de beschreven ontwikkeling vanuit de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid nader bespreken en daarbij aangeven wat de reden is voor de Hoge Raad om zo strikt aan deze disculpatiebeperking vast te houden. Inmiddels is

2 Zie voor een voorbeeld Hof Arnhem 22 september 2009, *JOR* 2010/51, m.nt. Tekstra. Ook deze bepaling kent een eigen disculpatiemogelijkheid, terug te vinden in art. 33 lid 4 Iw 1990. De (ex-) bestuurder is niet aansprakelijk voor zover hij bewijst dat het niet aan hem te wijten is dat de belasting niet is voldaan.

3 Zie A.J. Tekstra, *De fiscus in het privaatrecht*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2014, p. 98-99.

4 N.J. Schutte, ‘Formele aspecten van de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid’, *Ondernemingsrecht* 2015/94.

er overigens een ontwikkeling gaande die er op kan duiden dat deze beperking zijn langste tijd heeft gehad. Uiteraard komt die tendens ook aan bod in deze bijdrage.

De fiscale aansprakelijkheidsregels kennen geen specifieke bepalingen die zien op de aansprakelijkheid van commissarissen, of soortgelijke toezichthouders, voor belastingschulden. Zaken waarin commissarissen/toezichthouders door de fiscus aansprakelijk zijn gesteld voor belastingschulden van een rechtspersoon zijn mij niet bekend. Dit zou met name aan de orde kunnen zijn indien komt vast te staan dat deze personen hebben gehandeld als feitelijk leidinggevende. Dat kan zich voordoen bij de figuur van de ‘gedelegeerd commissaris’. In dat geval kan sprake zijn van bestuurdersaansprakelijkheid op de voet van art. 36 Iw 1990.⁵

Aan het slot van deze algemene inleiding nog een kort woord over de civielrechtelijke aansprakelijkheid voor belastingschulden. De fiscus, in de persoon van de ontvanger, probeert regelmatig via de civielrechtelijke route bestuurders aansprakelijk te stellen voor onbetaalde fiscale schulden van een rechtspersoon. Veelal gaat het daarbij om vorderingen uit onrechtmatige daad, in gevallen waarin de hoofdelijke aansprakelijkheden uit de Iw 1990 tekort blijken te schieten. De ontvanger is daartoe bevoegd omdat sprake is van een open systeem van invordering door de fiscus, hetgeen betekent dat de ontvanger naast de speciale invorderingsbevoegdheden door uit de Iw 1990 ook gebruik mag maken van het civiele recht zoals een andere crediteur dat mag.⁶ De ontvanger verkent op deze manier regelmatig de grenzen van de civielrechtelijke bestuurdersaansprakelijkheid voor belastingschulden. Dat levert rechtspraak op die relevantie heeft voor de algemene bestuurdersaansprakelijkheid. Denk aan het basisarrest *Ontvanger/Roelofsen*.⁷ In die zaak verweet de fiscus Roelofsen dat hij als bestuurder van vennootschappen binnen een fiscale eenheid omzetbelasting onbehoorlijk en in strijd met de wettelijke verplichtingen had gehandeld door de fiscale eenheid niet tijdig dan wel onvolledig aangiften te laten doen, waardoor de fiscus was benadeeld in diens verhaalspositie. Het hof achtte dit handelen of nalaten van Roelofsen onvoldoende voor persoonlijke aansprakelijkheid op grond van onrechtmatige daad. De Hoge Raad liet dit oordeel in stand maar geeft in het arrest wel in algemene zin aan onder welke omstandigheden er sprake is van een ernstig persoonlijk verwijt richting een bestuurder. Het aanspreken van bestuurders door de fiscus voor onbetaalde belastingschulden van een rechtspersoon op grond van het civiele recht kent nog diverse specifieke aandachtspunten, zoals de verjaring en de vraag of de bestuurder in staat moet worden gesteld

5 In geval van een *one tier board*, in Nederland sinds 2013 mogelijk en tot nu toe met name toegepast bij de grotere, internationaal opererende vennootschappen, lijken de toezichthoudende, niet-uitvoerende bestuurders wel onder de werking van art. 36 Iw 1990 te vallen. Hierover is voor zover mij bekend nog geen rechtspraak beschikbaar.

6 Zie art. 4:124 Algemene wet bestuursrecht en Tekstra 2014, hoofdstuk 7.

7 HR 8 december 2006, *JOR* 2007/38, *NJ* 2006, 659.

de onderliggende belastingaanslagen te betwisten. Dergelijke aandachtspunten blijven in deze bijdrage buiten beschouwing.⁸

De volgende onderwerpen komen hierna aan de orde. Gestart wordt met een overzicht van de inhoud van de fiscale bestuurdersaansprakelijkheidsregeling van art. 36 Iw 1990. Daarna wordt ingegaan op het begrip kennelijk onbehoorlijk bestuur en de invulling die daaraan wordt gegeven in de (fiscale) rechtspraak. Voorts wordt de beperkte disculpatiemogelijkheid van art. 36 Iw 1990 nader onder de loep genomen. Tevens wordt besproken in hoeverre de bestuurder kan opkomen tegen de vaststelling van de hoogte van de fiscale schuld waarvoor hij of zij wordt aangesproken. Verder wordt ingegaan op de samenloop tussen de civiele bestuurdersaansprakelijkheid (WBF) en de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid (WBA). De bijdrage wordt afgesloten met enkele slotopmerkingen.

2. De inhoud van art. 36 Iw 1990

De inhoud van art. 36 Iw 1990 laat zich als volgt weergeven.⁹ Het eerste lid van deze bepaling stelt in algemene zin iedere bestuurder hoofdelijk aansprakelijk voor de in aldaar vermelde zakelijke belastingen (de belangrijkste daarvan zijn de loonbelasting, alsmede de werknemerspremies – samen de loonheffing – en de omzetbelasting) van een rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam met volledige rechtsbevoegdheid, voor zover onderworpen aan de heffing van vennootschapsbelasting – dus voor zover zij een onderneming drijven – die door dit lichaam onbetaald worden gelaten. Evenals bij de WBF betekent dit uitgangspunt dat vooral bestuurders van NV's en BV's kunnen worden aangesproken en daarnaast bestuurders van volledig rechtsbevoegde verenigingen, coöperaties, onderlinge waarborgmaatschappijen en stichtingen, voor zover zij onder de vennootschapsbelasting vallen.¹⁰ De aansprakelijkheid kan ook gelden voor een bestuurder van een

8 Zie Tekstra 2014, p. 43-44 en 59-61. Over de vraag of de rechtspraak van de Hoge Raad in het kader van de Spaans Villa-gevallen van belang is voor de positie van de belastingdienst schreef ik een artikel in het Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2015/04 onder de titel 'De ontvanger en de Spaanse Villa'. Kort gezegd luidt mijn conclusie in dat stuk dat de uitzondering zoals door de Hoge Raad gemaakt in het Spaanse Villa-arrest, op de verhoogde aansprakelijkheidsdrempel bij het aanspreken van een bestuurder, normaal gesproken niet aan de ontvanger zal zijn voorbehouden. Het betwisten van de onderliggende belastingaanslagen door de bestuurder komt in paragraaf 5 nog wel ter sprake, maar dan vooral in het kader van art. 36 Iw 1990.

9 Zie eveneens Schutte, *Ondernemingsrecht* 2015. Verder is een algemeen overzicht te vinden in J.J. Vetter en A.J. Tekstra, *Invordering van belastingen*, Deventer: Wolters Kluwer 2016, nr. 420 e.v.

10 De NV en de BV vallen per definitie onder de vennootschapsbelasting (zie artikel 2 lid 1, onderdeel a jo. lid 6 Wet op de vennootschapsbelasting 1969), tenzij sprake is van een vrijgestelde vennootschap in de zin van art. 5 Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

buitenlandse rechtspersoon, die activiteiten uitoefent in Nederland die aan vennootschapsbelasting zijn onderworpen; denk aan een Delaware Inc.¹¹

In het tweede lid van art. 36 Iw 1990 wordt de basis gelegd voor de meldingsregeling. Die schrijft het lichaam (lees: de vennootschap) voor om onverwijld, nadat is gebleken dat die niet tot betaling van de betreffende zakelijke belastingen in staat is, daarvan schriftelijke melding te doen aan de ontvanger en, indien de ontvanger dit verlangt, nadere inlichtingen te verstrekken en stukken over te leggen. Elke bestuurder is bevoegd namens de vennootschap aan de meldingsplicht te voldoen. De criteria en termijnen die hierbij gelden zijn met name vastgelegd in art. 7 e.v. van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990. Uitgangspunt is dat de melding moet plaatsvinden uiterlijk twee weken na de dag waarop de verschuldigde belasting behoorde te zijn afgedragen of voldaan. De melding kan ook via digitale weg plaatsvinden, via het persoonlijke domein van de belastingplichtige. Indien de belastingschuldige vennootschap failleert voordat de uiterste meldingstermijn in verstrekken, hoeft geen melding meer plaats te vinden.¹² Op de verdere inhoud van deze meldingsregeling en op de vraag wanneer sprake is van betalingsonmacht wordt in deze bijdrage niet ingegaan.¹³

Van belang is vooral welke consequenties voor de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid er zijn verbonden aan het al dan niet tijdig melden van de betalingsonmacht aan de fiscus. Die consequenties zijn terug te vinden in art. 36 lid 3 en 4 Iw 1990. Is op een juiste wijze aan de meldingsplicht voldaan, dan volgt uit het derde lid dat de bestuurder aansprakelijk is voor de onbetaalde zakelijke belastingschuld, indien aannemelijk is dat het niet betalen daarvan het gevolg is van aan hem te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur in de periode van drie jaar voorafgaand aan het tijdstip van de melding betalingsonmacht.¹⁴ De inhoud van het begrip kennelijk onbehoorlijk bestuur in fiscalibus komt in paragraaf 3 aan bod. In dit door art. 36 lid 3 Iw 1990 bestreken geval ligt de bewijslast van het kennelijk onbehoorlijke bestuur en de causale relatie met het onbetaald blijven van de belastingschuld bij de ontvanger.¹⁵ Dat is essentieel anders in het door het art. 36 lid 4 Iw 1990 bestreken geval, waarin er geen tijdige/juiste melding betalingsonmacht is gedaan. Voor die situatie geldt dat de bestuurder aansprakelijk is voor de onbetaalde belastingen, met dien verstande dat wordt vermoed dat de niet betaling aan hem is te wijten en dat de

11 Zie Vetter en Tekstra 2016, nr. 422.

12 Art. 36.5.7 Leidraad Invordering 2008.

13 Zie onder meer Vetter en Tekstra 2016, nr. 420 en Schutte, *Ondernemingsrecht* 2015, p. 479 e.v.

14 Hierbij is doorslaggevend het afdrachtmoment van de belastingen en niet het tijdstip waarop een naheffingsaanslag wordt opgelegd: zie A.J. Tekstra, *Handboek fiscaal insolventierecht*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2011, p. 273. De driejaarsperiode komt ook terug in art. 2:138 en 248 lid 6 BW, in de zin dat de vordering van de curator slechts kan worden ingesteld op grond van onbehoorlijke taakvervulling in de periode van drie jaren voorafgaande aan het faillissement.

15 HR 14 oktober 2005, *JOR* 2006/61, m.nt. Borrius (*Ontvanger/Van Burgeler*).

periode van drie jaren wordt geacht in te gaan op het tijdstip waarop de vennootschap in gebreke is. Tot nu toe lijkt hier sprake te zijn van een omkering van de bewijslast, in die zin dat het tot de mogelijkheden lijkt te behoren om de bestuurder te laten aantonen dat hij niet verwijtbaar heeft gehandeld. Maar dan komt de uitsmijter in de laatste zin van art. 36 lid 4 Iw 1990: tot weerlegging van dit vermoeden wordt slechts toegelaten de bestuurder die aannemelijk maakt dat het niet aan hem is te wijten dat er niet tijdig een melding betalingsonmacht is uitgegaan. Deze uiterst beperkte disculpatiemogelijkheid en de recente ontwikkelingen daaromtrent worden in paragraaf 4 nader besproken. Een kwijting of decharge speelt in het kader van art. 36 Iw 1990 naar zijn aard geen rol – het gaat immers om de positie van de bestuurders ten opzichte van één specifieke crediteur (de fiscus) – zodat aan een regeling die een kwijting of decharge terzijde stelt (zie art. 2:138 en 248 lid 6 BW), geen behoefte is.

In een arrest uit 2002 inzake *Schaap/Wooncompagnie cs.*¹⁶ heeft de Hoge Raad – niet heel opzienbarend – bepaald dat de bewijsvermoedens van de WBF niet van toepassing zijn bij de toepassing van art. 36 Iw 1990. Wel geeft de Hoge Raad aan dat feiten en omstandigheden die een wettelijke vermoeden in de zin van de WBF (dus met name art. 2:138 en 248 lid 2 BW) zouden opleveren, een rol kunnen spelen bij de beoordeling van de aansprakelijkheid op grond van art. 36 Iw 1990. Ingeval van schending van de boekhoudplicht kan worden verwacht dat de bestuurders door het niet op orde zijn van de administratie verzuimen tijdige melding betalingsonmacht namens de rechtspersoon te doen bij de fiscus, zodat de aansprakelijkheid zal lopen via de ‘risico-aansprakelijkheid’ van art. 36 lid 4 Iw 1990 wegens een te late melding.

De uitbreiding van het begrip bestuurder, die zich bij de WBF beperkt tot de feitelijk beleidsbepaler (art. 2: 138 en 248 lid 7 BW), is terug te vinden in art. 36 lid 5 Iw 1990. Onder bestuurder wordt in de eerste plaats mede verstaan de gewezen bestuurder tijdens wiens bestuur de belastingschuld is ontstaan. Voor deze bestuurder geldt logischerwijs niet de beperkte disculpatiegrond van art. 36 lid 4, tweede zin, Iw 1990 (zie art. 36 lid 6 Iw 1990). Deze voormalig bestuurder kan immers niet meer een melding betalingsonmacht doen namens de vennootschap. Ten tweede wordt met de bestuurder gelijkgesteld de feitelijk beleidsbepaler, op dezelfde voet als bij de WBF. De derde gelijkstelling houdt verband met de bestuurder-rechtspersoon. Indien een bestuurder zelf een ‘lichaam’, is de bestuurder van dit lichaam eveneens bestuurder in de zin van art. 36 Iw 1990. Deze regeling vertoont overeenkomsten met die van art. 2:11 BW. Met deze regeling voor de bestuurder-rechtspersoon wordt echter niet voorzien in de situatie dat de belastingschuldige een

¹⁶ HR 18 oktober 2002, *NJ* 2002, 612, m.nt. Zwemmer.

fiscale eenheid is, met name een fiscale eenheid voor de omzetbelasting.¹⁷ Een fiscale eenheid kent immers geen bestuurders.¹⁸ Daarnaast ondervangt deze regeling niet dat bestuurders van een vennootschap, die een aansprakelijkheids-schuld dient te voldoen via de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid kunnen worden aangesproken. Stel de betreffende vennootschap is een inlener of hoofdaannemers die via de inlenersaansprakelijkheid resp. de ketenaansprakelijkheid kan worden aangesproken door de fiscus vanwege onbetaalde belastingen van de kant van de uitlener of onderaannemer (art. 34 en 35 Iw 1990. Door de invoering van een art. 36b Iw 1990 per 2008 kan de ontvanger deze bestuurders eveneens in de aansprakelijkstelling betrekken.¹⁹

De Hoge Raad heeft in een arrest uit 2001²⁰ aangegeven dat in situaties waarin meer dan één bestuurder bij de vennootschap aanwezig is (of was ten tijde van het ontstaan van de betreffende belastingschuld), de ontvanger gehouden is om in beginsel alle bestuurders aansprakelijk te stellen. De ontvanger dient bestuurders in een gelijkwaardige positie ook gelijkwaardig te behandelen, dit volgt eveneens uit de toepassing van algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Indien er volgens de ontvanger sprake is van ongelijkwaardige posities, moet de ontvanger dit te motiveren en een rechtvaardigingsgrond voor een ongelijke behandeling te bewijzen.²¹

Tot slot van deze algemene bespreking van art. 36 Iw 1990 dient er op te worden gewezen dat de WBA-regeling niet een wettelijke matigingsbevoegdheid aan de rechter toekent die over de aansprakelijkheid oordeelt.²² Dit in tegenstelling tot de WBF die deze mogelijkheid uitdrukkelijk aan de rechter geeft (art. 2:138 en 248 lid 4 BW) en van welke mogelijkheid regelmatig gebruik wordt gemaakt. De fiscus is kennelijk van mening dat de rechter niet eigenhandig de hoofdelijke belastingschuld tot een lager bedrag kan/mag terugbrengen. Dat is voorbehouden aan de ontvanger. Die kan op grond van de bijzonder omstandigheden van het geval besluiten de aansprakelijkheidsschuld kwijt te schelden dan wel buiten invordering te stellen.

17 Die figuur wordt geregeld in art. 7 lid 4 van de Wet op de omzetbelasting 1968. Zie daarover onder meer Tekstra 2011, p. 245 e.v. De fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting speelt hier geen rol, omdat de vennootschapsbelasting buiten de werking van art. 36 Iw 1990 valt.

18 Zie HR 21 juni 1996, *JOR* 1996/69, m.nt. Kortmann, *NJ* 1997, 376, m.nt. Langereis (*Notenbomer/Ontvanger*).

19 Daar gelden dan weer aangepaste meldingstermijnen voor, gekoppeld aan het moment dat de aansprakelijkheidsschuld moet worden voldaan. Art. 36a Iw 1990 geeft overigens een zeer specifieke regeling, die buiten beschouwing kan blijven.

20 HR 2 november 2001, *NJ* 2002, 24.

21 Zie eveneens Vetter en Tekstra 2016, nr. 423.

22 In deze zin ook HR 15 mei 2009, *V-N* 2009/24.20.

3. Kennelijk onbehoorlijk bestuur in fiscalibus

De invulling van het begrip kennelijk onbehoorlijk bestuur heeft in aanzienlijke mate via de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid plaatsgevonden. Het eerste standaardarrest betreft de zaak Ontvanger/Van Zoolingen,²³ waarin de Hoge Raad bepaalde dat van kennelijk onbehoorlijk bestuur slechts sprake is als geen redelijk denkend bestuurder onder dezelfde omstandigheden gehandeld zou hebben als de aansprakelijkgestelde bestuurder heeft gehandeld. Daarbij dient de rechter alle terzake dienende omstandigheden van het geval in onderling verband en samenhang in zijn beoordeling te betrekken, maar hij heeft daarbij geen verzwaarde motiveringsplicht. Uit het arrest komt eveneens naar voren dat de aansprakelijkheidsgronden nog tijdens de procedure door de fiscus kunnen worden aangevuld. In het Panmo-arrest²⁴ liet de Hoge Raad blijken dat de inhoud van het kennelijk onbehoorlijk bestuur voor de WBA en de WBF gelijk is. Onder verwijzing naar het arrest Ontvanger/Van Zoolingen overwoog de Hoge Raad dat van onbehoorlijk bestuur in de zin van art. 36 lid 3 Iw 1990 en de art. 2:138 en 248 BW slechts kan worden gesproken als geen redelijk denkend bestuurder onder de geschetste omstandigheden aldus gehandeld zou hebben. Verder achtte de Hoge Raad niet onjuist het criterium van het hof, dat voor kennelijk onbehoorlijk bestuur sprake moet zijn van roekeloos, lichtzinnig, onbezonnen en(/of) onverantwoord gedrag, dat het hof kennelijk ontleende aan de wetsgeschiedenis.

In het arrest inzake Holland Food Machinery²⁵ herhaalde de Hoge Raad de overwegingen uit Ontvanger/Van Zoolingen dat bij de toetsing van het kennelijk onbehoorlijk bestuur alle omstandigheden moeten worden meegewogen en dat op de rechter geen verzwaarde motiveringsplicht rust. Daarnaast overwoog de Hoge Raad dat de rechter bij het vaststellen van het vereiste causale verband dient te onderzoeken of de belastingschulden waarvoor de bestuurder aansprakelijk is gesteld, onbetaald zijn gebleven als gevolg van kennelijk onbehoorlijk bestuur zoals dit op grond van het geheel van de, mede in onderling verband en samenhang te beschouwen, aan de bestuurder verweten gedragingen aannemelijk is te achten. Van de ontvanger kan worden gevergd dat hij stelt en bij betwisting aannemelijk maakt dat het niet betalen van de belastingschuld het gevolg is van aan de bestuurder te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur. In gevallen als deze mist volgens de Hoge Raad de omkeringsregel in het kader van de bewijslastverdeling toepassing.

Uit de rechtspraak over de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid valt af te leiden dat de rechters als uitgangspunt nemen dat van een bestuurder mag worden verwacht dat hij of zij zich voldoende op de hoogte houdt van de financiële toestand bij de

23 HR 7 juni 1996, *JOR* 1996/68, *NJ* 1996, 695, m.nt. Ma.

24 HR 8 juni 2001, *NJ* 2001, 454, m.nt. Zwemmer.

25 HR 14 oktober 2005, *JOR* 2006/61, m.nt. Borrius, *NJ* 2006, 30, m.nt. Zwemmer.

betreffende vennootschap en indien nodig adequate maatregelen treft om deze toestand onder controle te houden. Slechts onder zeer bijzondere omstandigheden zal een bestuurder zich aan deze collectieve verantwoordelijkheid kunnen onttrekken, bijvoorbeeld bij langdurige ziekte of afwezigheid. Echter mag in dat geval van de bestuurder worden verwacht dat hij zijn functie (tijdelijk) neerlegt, dan wel voor passende vervanging of waarneming zorg draagt.²⁶ Dit uitgangspunt in de fiscale rechtspraak ligt in lijn met die over de civielrechtelijke pendant.

Vastgesteld kan derhalve worden dat de inhoud van het begrip kennelijk onbehoorlijk bestuur in het kader van art. 36 Iw 1990 in de kern niet afwijkt van die van art. 2:138 en 248 lid 1 BW.²⁷ Een belangrijk verschil is wel dat bij de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid, indien blijkt dat er een tijdige melding betalingsonmacht heeft plaatsgevonden, een (causale) relatie moet worden gelegd – en aangetoond door de ontvanger – tussen het kennelijk onbehoorlijke bestuur en het ontstaan van de onbetaald gebleven belastingschulden, terwijl dit tekortschietende bestuur bij art. 2:138/248 BW een belangrijke oorzaak van het faillissement dient te zijn, althans dat dit aannemelijk is, mede rekening houdend met de in laatstgenoemde bepalingen opgenomen bewijsvermoedens.

4. De beperkte disculpatiemogelijkheid van art. 36 Iw 1990

In de paragrafen 1 en 2 werd al gewezen op de beperkte disculpatiemogelijkheid voor de bestuurder bij de regeling van de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid. Is namens de vennootschap te laat de betalingsonmacht gemeld, dan zijn de bestuurders hoofdelijk aansprakelijk voor de belastingschuld waarvoor de melding te laat is gedaan en wordt vermoed dat de niet betaling aan deze bestuurders is te wijten, tenzij zij aannemelijk maken dat het net aan hen is te wijten dat er een te late melding heeft plaatsgevonden. Dit is de nogal kromme formulering van art. 36 lid 4 Iw 1990 die feitelijk een risico-aansprakelijkheid vestigt ten laste van de niet tijdig meldende bestuurder. Anders dan bij de WBF is dit vermoeden geen echt vermoeden, maar een gegeven. De disculpatie ziet immers niet op het verwijt ten aanzien van het onbetaald laten van de belastingschulden, maar op het niet-tijdig

²⁶ Zie Tekstra 2011, p. 272, met verdere verwijzingen.

²⁷ Er is veel lagere rechtspraak over de invulling van het begrip kennelijk onbehoorlijk bestuur in concrete fiscaal gevallen. Die zullen hier niet nader worden besproken omdat zij vaak erg specifiek zijn. Zie voor een overzicht van dergelijke rechtspraak Tekstra 2011, p. 393 e.v. Wat nog wel eens voorkomt, is dat ondernemers de gewone (handels)crediteuren wel betaalt, maar de fiscus niet ('selectieve niet-betaling'). Het ligt voor de hand dat als kennelijk onbehoorlijk bestuur te kwalificeren, maar toch komen bestuurders daar mee weg. Zie bijvoorbeeld Hof 's-Gravenhage 18 maart 2014, *JOR* 2014/286, m.nt. Tekstra. In art. 36.4.1 en 36.4.2 Leidraad Invordering 2008 wordt het begrip kennelijk onbehoorlijk bestuur omschreven; die omschrijving is een weergave van de rechtspraak en biedt weinig nieuws.

melden van de betalingsonmacht. Alleen de bestuurder die aannemelijk maakt dat het niet aan hem of haar is te wijten dat de vennootschap niet aan haar meldingsplicht heeft voldaan, wordt toegelaten tot weerlegging van het vermoeden dat de niet-betaling niet aan hem of haar te wijten is.²⁸ Theoretisch bestaat dus de mogelijkheid dat er twee bestuurders zijn bij een vennootschap die te laat de betaling heeft gemeld, waarvan één bestuurder aannemelijk kan maken dat het ontijdig melden niet aan hem te wijten valt (die was op het uur U zodanig ziek dat hij niet in staat was namens de vennootschap te melden²⁹), maar die er niet in slaagt het vermoeden van verwijtbaar handelen te ontzenuwen, terwijl de andere bestuurder zich niet kan disculperen voor de te late melding, maar wel zou kunnen aantonen dat hem geen verwijt valt te maken voor het onbetaald blijven van de belastingen. Beide bestuurders zijn desondanks hoofdelijk aansprakelijk jegens de fiscus.

Er gaan al sinds geruime tijd stemmen op die stellen dat de beperkte disculpatiemogelijkheid van art. 36 lid 4 Iw 1990 disproportioneel is. Bij arrest van 21 januari 2011 heeft de Hoge Raad zich hier over uitgesproken. Dat heeft een teleurstellend arrest opgeleverd,³⁰ zeker daar waar de concluderend A-G Van Ballegooijen aangaf van mening te zijn dat er inderdaad van onevenredigheid sprake is bij een bona fide bestuurder. Hij toetste aan het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel, dat in ieder geval op de omzetbelasting van toepassing is.³¹ Volgens de Hoge Raad, die in het midden liet of dit beginsel van toepassing zou zijn, heeft de regeling van art. 36 lid 4 Iw 1990 als doel heeft de rechten van de schatkist te beschermen, meer in het bijzonder door te bewerkstelligen dat de ontvanger op een vroeg tijdstip op de hoogte raakt van de betalingsmoeilijkheden van een vennootschap, zodat de ontvanger de zijns inziens benodigde maatregelen kan nemen ter verzekering van de inning van de belastingen. Om dit te bereiken bevat de regeling, wat de Hoge Raad eufemistisch aanduidt als “een krachtige stimulans” voor de bestuurder om ervoor te zorgen dat onverwijld aan de ontvanger mededeling wordt gedaan van de betalingsonmacht. Volgens de Hoge Raad gaat de regeling niet verder dan de wetgever voor dit doel redelijkerwijs noodzakelijk kon achten. Het is in de ogen van de Hoge Raad voor de bestuurder als regel niet onmogelijk of uiterst moeilijk ervoor te zorgen dat in geval van betalingsmoeilijkheden tijdig mededeling daarvan aan de ontvanger wordt gedaan. Hieraan doet volgens de Hoge Raad niet af dat de regeling ook geldt indien niet is gebleken dat van enig misbruik en dat de disculpatiemogelijkheid is gekoppeld aan de melding. De Hoge Raad heeft hier de deur dus resoluut dichtgegooid en heeft de belangen van de schatkist laten prevaleren.

28 HR 15 mei 2009, *V-N* 2009/24.20.

29 Vgl. HR 28 september 2007, *V-N* 2007/46.29.

30 HR 21 januari 2001, *JOR* 2011/68, m.nt. Tekstra, *BNB* 2011/176, m.nt. Van Eijnsden, *RO* 2011/24.

31 Zie eveneens Tekstra 2014, p. 55-56.

Het arrest is kritisch ontvangen.³² J.A.R. van Eijdsden³³ signaleert dat de Hoge Raad in het arrest veel woorden nodig heeft om te onderbouwen dat art. 36 lid 4 Iw 1990 voldoet aan het evenredigheids- en rechtszekerheidsbeginsel, maar dat dit alleen wordt gekoppeld aan de meldingsplicht. Op het bewijsvermoeden zelf gaat de Hoge Raad niet in. Volgens Van Eijdsden had de Hoge Raad dat wel moeten doen, zeker nu sprake is van een *onweerlegbaar vermoeden* van onbehoorlijk bestuur als de bestuurder niet aannemelijk kan maken dat het te laat melden hem niet valt te verwijten. Wordt een bewijsvermoeden van kennelijk onbehoorlijk bestuur gebruikt, dan moet de tegenbewijsregeling zich op datzelfde vermoeden richten en niet op de meldingsregeling, aldus Van Eijdsden. Zo werkt het in de kern ook met de toepassing van art. 2:138 en 248 BW.³⁴ Inmiddels heeft de Hoge Raad in een arrest van 14 augustus 2015³⁵ uitdrukkelijk bepaald dat op de aansprakelijkstelling op grond van art. 36 Iw 1990 het Unierechtelijke beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging (ook wel: het verdedigingsbeginsel) van toepassing is, waaronder begrepen het evenredigheidsbeginsel. Dit lijkt de deur te openen voor een hertoetsing door de Hoge Raad van de proportionaliteit van de beperkte disculpatiemogelijkheid van art. 36 lid 4. De Haas schrijft daarover:³⁶

“Hoewel de vraag of de tegenbewijsregeling de toets van het evenredigheidsbeginsel kan doorstaan mijns inziens “clair” is en slechts kan worden gekomen tot het oordeel dat de regeling in strijd is met het evenredigheidsbeginsel, is een dergelijk “omgaan” voor de Hoge Raad misschien (nog) een stap te ver. De vraag of er strijd is opnieuw ontkennend beantwoorden zonder daartoe prejudiciële vragen te stellen, zou mijns inziens moeten leiden tot een infractieprocedure van de Europese Commissie. Wetgever, misschien kunnen wij ons al die tijd besparen. Wat is er op tegen om de eerste hobbel in de wet weg te nemen en te volstaan met één negatieve tegenbewijsregeling te weten het kennelijk onredelijk bestuur. Is dat al niet zwaar genoeg?”

De beperkte disculpatiemogelijkheid lijkt al met al zijn langste tijd te hebben gehad. Een veel aangedragen (praktisch) argument in dit verband is dat de gedachte dat de fiscus door een melding van de betalingsonmacht van een vennootschap op de

32 Zie J.J. Vetter, ‘Zijn wetgeving en rechtspraak bestuurdersaansprakelijkheid nog wel van deze tijd en stuurt de Hoge Raad wel de goede kant op?’, *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht* 2011/8, p. 14-18, Van Eijdsden in zijn BNB-noot en het hierna te bespreken (en citeren) artikel van P. de Haas in het Weekblad fiscaal recht.

33 Hij is de zoon van A. van Eijdsden, die werkzaam is bij het Ministerie van Financiën en ‘mede-architect’ is van art. 36 Iw 1990.

34 Zie P. de Haas, ‘Het vermoeden van art. 36 lid 4 Invorderingswet 1990 in strijd met (Europese) evenredigheid’, *Weekblad fiscaal recht* 2015/7120, p. 1364, die mede verwijst naar de redactionele kanttekening bij het arrest in RO 2011/24.

35 BNB 2015/207, m.nt. Vetter, *V-N* 2015/41.11.

36 De Haas, *Weekblad fiscaal recht* 2015, p. 1366.

hoogte moet komen, door de tijd is achterhaald. In de jaren tachtig van de vorige eeuw kon dat een rol spelen maar in de huidige tijd niet meer, want de fiscus kan eenvoudigweg, zoals alle financiële instellingen dat kunnen, in het eigen systeem nagaan dat en wanneer een onderneming kennelijk niet aan de betalingsverplichtingen kan voldoen en daarnaar acteren.³⁷ Een melding is dus een ouderwets fenomeen geworden, terwijl daar de regeling van de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid ‘omheen’ is gebouwd. Vereist is wel dat de wetgever en/of de Hoge Raad naar deze realiteit gaan handelen en dat is nog geen gelopen race, zoals ook De Haas signaleert. Dat blijkt wel uit een arrest van de Hoge Raad uit begin 2016.³⁸ In die procedure werd aangevoerd dat de beperkte disculpatieregeling van art. 36 lid 4 Iw 1990 in strijd is met het communautaire evenredigheidsbeginsel en/of art. 1 van het Eerste Protocol van het EVRM. Door de Hoge Raad wordt dit onderdeel van het cassatiemiddel met verkorte motivering afgedaan (art. 81 lid 1 Wet RO). De Hoge Raad verkeert dus nog in de ontkenningfase.³⁹

In dit verband verdient vermelding dat er enkele verzachtingen te onderkennen zijn op het (harde) uitgangspunt van de beperkte disculpatiemogelijkheid die de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid geeft. Het betreft als het ware ‘flankerend beleid’, mogelijk mede ingegeven door de constatering vanuit de rechterlijke macht dat de regeling erg hard kan uitpakken voor met name een bona fide bestuurder, die niet tijdig heeft gemeld. Kort weergegeven gaat het om de volgende verzachtingen:

De Hoge Raad heeft als vaste regel dat het doen van een melding betalingsonmacht niet meer noodzakelijk is op het moment dat de fiscus op de hoogte is gekomen of kon zijn van de betalingsproblemen bij de vennootschap.⁴⁰ Deze regel kan als vangnet dienen op het moment dat de bestuurders geen tijdige melding hebben gedaan.

Door de Hoge Raad is inmiddels het begrip betalingsonmacht zodanig geïnterpreteerd, dat niet in alle situaties waarin de vennootschap de belastingschuld niet tijdig kan voldoen sprake is van betalingsonmacht.⁴¹ Voorheen werd ervan uitgegaan dat de vennootschap maar twee dingen kon doen: betalen of niet-betalen en dat bij niet-betalen, om welke reden dan ook een melding diende plaats te vinden. De Hoge Raad heeft dit zodanig genuanceerd dat het onder omstandigheden mogelijk is dat zowel niet gemeld als niet betaald hoeft te worden.

37 Zie in deze zin de conclusie van Van Ballegooijen bij het arrest van 21 januari 2011, mijn *JOR*-noot daarbij en het artikel van Vetter in het Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht, aangehaald in voetnoot 33.

38 HR 4 maart 2016, *JOR* 2016/151, m.nt. Tekstra.

39 Zie verder mijn *JOR*-noot bij dit arrest, onder nr. 4.

40 Zie recentelijk HR 28 februari 2014, *JOR* 2014/155, m.nt. Tekstra, met name rechtsoverweging 3.3.1.

41 HR 4 februari 2011, *JOR* 2011/170, m.nt. Tekstra, *BNB* 2011/112.

In een arrest van 8 december 2014⁴² heeft de Hoge Raad aangegeven dat de verwijtbaarheid van het niet-tijdig melden slechts ziet op een persoonlijk verwijt richting de betreffende bestuurder. Het ging om een geval waarin een externe accountant van de vennootschap de (onjuiste) aangiftes had verzorgd.⁴³

In het hiervoor vermelde arrest van 14 augustus 2015 heeft de Hoge Raad bepaald dat de ontvanger, voordat hij overgaat tot het aansprakelijk stellen van de bestuurder, indien het (mede) omzetbelastingsschulden betreft, deze bestuurder dient te horen en de aangedragen argumenten en verweren van de bestuurder moet meenemen in de beslissing over de aansprakelijkstelling.⁴⁴ Het niet horen van de bestuurder kan ertoe leiden dat de aansprakelijkstelling ongeldig is.

5. Betwisting van de belastingschuld door de bestuurder

De Iw 1990 geeft in hoofdstuk VI, afdeling 2 formele regels voor de aansprakelijkstelling.⁴⁵ Kort gezegd volgt er een schriftelijke aansprakelijkstelling door de ontvanger, waartegen de aansprakelijkgestelde bezwaar kan aantekenen en vervolgens beroep en hoger beroep bij de fiscale bestuursrechter, eventueel gevolgd door cassatie. Van belang in dat verband is in hoeverre de aansprakelijkgestelde partij, bijvoorbeeld een bestuurder, nog de mogelijkheid heeft in deze aansprakelijkheidsprocedure te juistheid van de onderliggende aanslagen ter discussie te stellen. Het is heel goed mogelijk dat die aanslagen al definitief zijn geworden, doordat daartegen door de vennootschap geen bezwaar is gemaakt binnen de wettelijke termijn van zes weken, terwijl de bestuurder van mening is dat de aanslagen te hoog zijn. Uit art. 49 lid 7 Iw 1990 volgt dat deze bestuurder inderdaad bezwaar kan aantekenen tegen de onderliggende aanslagen, tenzij die aanslagen reeds via een onherroepelijke rechterlijke uitspraak zijn vastgesteld (een uitzondering die onbillijk kan uitwerken).

Bij de civielrechtelijke bestuurdersaansprakelijkheid speelt deze kwestie evenzeer, met name indien de curator één of meer bestuurders aanspreekt voor het tekort in het faillissement ex art. 2:138 en 248 lid 1 BW en een deel van het boedelpassief wordt gevormd door openstaande belastingaanslagen. Het lijkt dan mogelijk te zijn voor de bestuurder om de hoogte van de aanslagen, ondanks dat die in fiscale zin definitief zijn, bij de civiele rechter ter discussie te stellen.⁴⁶ Indien deze rechter tot

42 *JOR* 2014/320, m.nt. Tekstra, *BNB* 2014/215.

43 Zie voor het vervolg van de procedure Hof Arnhem 12 mei 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:3508.

44 In dezelfde zin HR 15 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:40, *V-N* 2016/6.3.

45 Zie Vetter en Tekstra 2016, nr. 440, met verdere verwijzingen.

46 Zie Hof 's-Hertogenbosch 4 maart 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:581 en Hof Arnhem-Leeuwarden 14 juli 2015, *RI* 2015/106 (dit hof vindt de actie van de bestuurder jegens de ontvanger prematuur en geeft aan dat de discussie over de hoogte van de fiscale schuld als onderdeel van het boedeltekort met de curator moet worden gevoerd).

het oordeel komt dat deze belastingschuld materieel gezien inderdaad naar beneden moet worden bijgesteld, kan de rechter het tekort in het faillissement dienovereenkomstig aanpassen, dan wel een matiging toepassen op de voet van art. 2:138 en 248 lid 4 BW. Hierover kan nog wel nieuwe rechtspraak worden verwacht.

6. Samenloop tussen de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid en die bij faillissement

Het is goed mogelijk dat zich een samenloop voordoet tussen de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid (WBA) en de civielrechtelijke bestuurdersaansprakelijkheid (WBF). Door de wetgever is bij het maken van de anti-misbruikwetten aan dit aspect geen aandacht besteed. Art. 36.1 Leidraad Invordering 2008 geeft wel een (beleids)regel voor deze samenloop, waarvan het tweede deel als volgt luidt:

“Omdat ook de bestuurdersaansprakelijkheid van art. 36 van de wet gericht is op kennelijk onbehoorlijk bestuur, kunnen in bepaalde gevallen beide regelingen van toepassing zijn. In dat geval moet er naar worden gestreefd om slechts één van de regelingen toe te passen.

Als de rechtspersoon waarop dit artikel van toepassing is, faillieert en de ontvanger is voornemens de bestuurder(s) van de gefailleerde rechtspersoon aansprakelijk te stellen, neemt hij contact op met de curator om te overleggen over de vraag wie tot aansprakelijkstelling zal overgaan. Aansprakelijkstelling door de curator geniet de voorkeur, tenzij blijkt dat de bewijspositie van de ontvanger sterker is.”

Uit gepubliceerde rechtspraak valt af te leiden dat de ontvanger zich niet altijd houdt aan de regel om voorafgaand aan een aansprakelijkstelling met de curator overleg te plegen en daarnaast dat de ontvanger bij een sterkere bewijspositie van de curator – er is bijvoorbeeld niet voldaan aan de publicatieplicht terwijl er wel tijdige melding betalingsonmacht heeft plaatsgevonden – toch meent de aansprakelijkstelling door te zetten.⁴⁷ Geheel vlekkeloos verloopt deze regeling uit de Leidraad Invordering 2008 dus niet.

7. Slotopmerkingen

In deze bijdrage is, naast de algemene aspecten ter vergelijking, speciale aandacht besteed aan een cruciaal verschil tussen de fiscale en civielrechtelijke bestuurdersaansprakelijkheid. Daar waar de regelingen diverse overeenkomsten vertonen – wat niet verbaast omdat zij uit dezelfde tijd stammen en dezelfde ratio kennen

⁴⁷ Zie Tekstra 2014, p. 98-100, met verdere verwijzingen.

(anti-misbruik van rechtspersonen) – wordt een door de fiscus aangesproken bestuurder ernstig beperkt in de mogelijkheid zich te disculperen ten aanzien van het kennelijk onbehoorlijk bestuur. Ingeval de vennootschap, waarvan hij of zij bestuurder is of was, niet tijdig de betalingsonmacht bij de fiscus heeft gemeld, wordt deze persoon niet meer toegelaten tot het bewijs dat bij hem of haar sprake is geweest van kennelijk onbehoorlijk bestuur, waardoor de onbetaalde belasting-schulden zijn ontstaan, tenzij deze persoon kan aantonen dat hem of haar voor de te late melding geen verwijt valt te maken. Daar waar de Hoge Raad in het kader van der bestuurdersaansprakelijkheid op de voet van art. 2:138 en 248 BW inmiddels een redelijk afgewogen systeem van ‘bewijslastverdeling’ heeft ontwikkeld, die ziet op de materiële vraag of van kennelijk onbehoorlijk bestuur sprake is geweest als belangrijke oorzaak van het faillissement, is bij de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid sprake van een onevenwichtig, onevenredig en onbillijk systeem. Een bona fide bestuurder, die heeft verzuimd tijdig te melden namens de vennootschap omdat hij/zij meer aan zijn/haar hoofd had, wordt daar ernstig door benadeeld. Het is tijd dit systeem tot de juiste proporties terug te brengen.