

Vermoeden van art. 36 lid 4 Invorderingswet 1990 in strijd met (Europese) evenredigheid

Mevr. mr. P. de Haas, datum 10-11-2015

Datum	10-11-2015
Auteur	Mevr. mr. P. de Haas ^[1]
Vakgebied(en)	Verbintenissenrecht / Aansprakelijkheid Belastingrecht algemeen (V) Invordering / Aansprakelijkheid
Wetingang	art. 36 IW

In dit artikel licht de auteur toe waarom de Europese rechtsbeginselen van toepassing zijn in het kader van een aansprakelijkstelling als bestuurder ex art. 36 Invorderingswet 1990, hetgeen op 14 augustus 2015 ook expliciet is bevestigd door de Hoge Raad. Daarnaast stelt en beantwoordt zij de vraag of het vierde lid van art. 36 met de dubbele tegenbewijsregeling wel voldoet aan het evenredigheidsbeginsel. Zij verzoekt de Hoge Raad om te gaan van het arrest van 21 januari 2011 dan wel prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie EU te stellen. Anderzijds roept zij de wetgever op de eerste hobbel weg te nemen door de tegenbewijsregeling te herformuleren. Het is toch moeilijk zat om in één negatieve tegenbewijsregeling van het kennelijk onbehoorlijk bestuur te slagen?

1 Inleiding

Een bestuurder van een vennootschapsbelastingplichtig lichaam is op grond van art. 36 Invorderingswet 1990 hoofdelijk aansprakelijk als aannemelijk is dat het niet betalen van de belastingschuld het gevolg is van aan hem te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur. De verdeling van de bewijslast of van kennelijk onbehoorlijk bestuur sprake is (en of dit de niet-betaling tot gevolg heeft gehad), is afhankelijk van de omstandigheid of het lichaam wel of geen rechtsgeldige melding van betalingsonmacht heeft gedaan. Indien wel rechtsgeldig is gemeld, is het aan de ontvanger het kennelijk onbehoorlijk bestuur te bewijzen. Indien geen rechtsgeldige melding heeft plaatsgehad, treedt het bewijsvermoeden van art. 36 lid 4 Invorderingswet 1990 in werking. Dat betekent dat wordt vermoed dat de niet-betaling van de belastingschuld het gevolg is van aan de bestuurder te wijten onbehoorlijk bestuur. Deze bewijslastverdeling maakt dat in de praktijk een aansprakelijkstelling veelal plaatsvindt, indien niet rechtsgeldig is gemeld. Tot de weerlegging van dit vermoeden wordt slechts toegelaten de bestuurder die aannemelijk maakt dat het niet aan hem te wijten is dat niet (tijdig) is gemeld door de vennootschap. In het licht van de Europese rechtsbeginselen blijft het de vraag of het niet onmogelijk of in ieder geval uiterst moeilijk is om tegenbewijs te leveren, aangezien een bestuurder (bijna) nooit de eerste bewijshobbel van het niet melden passeert. Is de regeling daarmee niet in strijd met het evenredigheidsbeginsel? Alvorens tot die bespreking toe te komen, zal allereerst worden toegelicht waarom de Europese rechtsbeginselen in het kader van de bestuurdersaansprakelijkheid van toepassing zijn. Bij arrest van 14 augustus 2015 heeft de Hoge

Raad die vraag bevestigend beantwoord^[2], terwijl dat in 2011 nog in het midden werd gelaten. Een onderbouwing ten aanzien van het onderscheid heffing of inning ontbreekt echter in het arrest van 14 augustus 2015. Die onderbouwing geef ik in dit artikel graag alsnog.

2 Zijn de Europese rechtsbeginselen van toepassing bij art. 36 Invorderingswet 1990?

De vraag of de Europese rechtsbeginselen van toepassing zijn bij een aansprakelijkstelling op grond van art. 36 Invorderingswet 1990 heeft de Hoge Raad in 2011 nog in het midden gelaten. Bij arrest van 21 januari 2011 heeft de Hoge Raad namelijk bepaald dat zo art. 36 Invorderingswet 1990 al binnen de werkingssfeer van art. 21 van de Zesde richtlijn (thans: art. 205 Btw-richtlijn) valt, niet kan worden gezegd dat de Nederlandse wetgever bij de uitoefening van de hem gelaten bevoegdheid het rechtszekerheids- en/of het evenredigheidsbeginsel niet heeft geëerbiedigd.^[3]

De formulering in art. 205 Btw-richtlijn omtrent het toepassingsbereik is ruim: “*De Lidstaten kunnen bepalen dat een andere persoon dan degene die tot voldoening van de belasting is gehouden, hoofdelijk verplicht wordt de belasting te voldoen.*”

De aansprakelijkstelling van de bestuurder lijkt hier goed in te passen, aangezien de bestuurder hoofdelijk aansprakelijk kan worden gehouden voor de verschuldigde omzetbelasting van de vennootschap. Toch werd deze conclusie niet zo snel getrokken, en wel vanwege het feit dat het Hof van Justitie in het arrest van 3 maart 2004, nr. C-395/02 in r.o. 27 had bepaald dat geen enkele bepaling van de Zesde richtlijn op de inning betrekking heeft.^[4]

De werking van art. 21 lid 3 Zesde richtlijn (oud) kwam twee jaar later opnieuw aan de orde in het arrest van het HvJ EG 11 mei 2006, nr. C-384/04 (Federation of Technological Industries).^[5] De zaak betrof een, met art. 42c Invorderingswet 1990 vergelijkbare, Britse regeling ter bestrijding van carouselfraude op het gebied van de omzetbelasting. Nederland had in deze zaak schriftelijke opmerkingen ingediend. De Nederlandse regering voerde aan dat de Britse maatregel buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn viel, omdat zij geen betrekking had op de heffing, maar op de inning van BTW.

Het Hof van Justitie overweegt daarover vervolgens in r.o. 24:

“Allereerst zij vastgesteld dat, anders dan de Nederlandse regering betoogt, een nationale bepaling als die welke is ingevoerd bij Section 18 van de Finance Act 2003, waarin de regels zijn neergelegd ingevolge welke een belastingplichtige hoofdelijk kan worden verplicht tot voldoening van een bedrag wegens door een andere belastingplichtige verschuldigde BTW, niet de inning hiervan betreft, maar de vaststelling wie tot betaling van deze belasting aan de schatkist kan worden gehouden. Hieruit volgt dat deze bepaling binnen de werkingssfeer van artikel 21 van de Zesde richtlijn valt.”

Naar voornoemd arrest werd door het Hof van Justitie vijf jaar nadien weer verwezen, in de zaak van de Vlaamse Oliemaatschappij NV, welke vennootschap als entrepouhouder aansprakelijk werd gesteld voor de onbetaalde btw.^[6] A-G Kokott heeft in haar conclusie van 6 november 2014 — eindigend in het arrest van 26 maart 2015^[7] (Macikowski) — onder punt 58 aangegeven dat de aansprakelijkheid van

een derde in art. 205 Btw-richtlijn wordt geregeld.

Op basis van voormelde overwegingen van (de A-G's van) het Hof van Justitie kan al moeilijk worden volgehouden dat de bestuurdersaansprakelijkheid sec betrekking heeft op de inning c.q. invordering. Er vindt immers een hoofdelijke verplichting tot voldoening plaats. Dat een bestuurder daartoe pas gehouden kan worden, nadat de belastingschuldige in gebreke is, maakt dat niet anders. ⁸Art. 205 Btw-richtlijn spreekt immers ook van een ander die gehouden wordt tot voldoening, en niet over gehouden is tot voldoening. Er zijn geen beperkingen aangebracht voor het tijdstip waarop of onder welke omstandigheden een ander tot voldoening gehouden moet kunnen zijn. Bovendien zijn er ook andere aanwijzingen dat art. 36 Invorderingswet 1990 niet enkel de inning of invordering betreft:

- (i) in het verleden is de bestuurdersaansprakelijkheid in de heffingswet opgenomen geweest;
- (ii) tot de per 1 december 2002 ingetreden wijziging in de Invorderingswet 1990 werden er twee separate procedures gevoerd door middel van art. 49 en 50 Invorderingswet 1990;
- (iii) voor zover de gegevens met betrekking tot de belasting van belang zijn voor het bezwaar of beroep tegen de aansprakelijkstelling, stelt de ontvanger de aansprakelijkgestelde op de hoogte van deze gegevens (art. 49 lid 6 Invorderingswet 1990);
- (iv) slechts de feiten en omstandigheden die door de belastingschuldige zijn aangevoerd en ter zake waarvan een onherroepelijke uitspraak is gedaan, kunnen in het kader van een aansprakelijkstelling niet meer aan de orde komen (art. 49 lid 7 Invorderingswet 1990);
- v de omkering en verzwaring van de bewijslast is niet van toepassing voor zover het niet aan de aansprakelijkgestelde is te wijten dat niet de vereiste aangifte is gedaan of informatieverplichtingen niet zijn nagekomen (art. 49 lid 5 Invorderingswet 1990).

Deze vijf aanwijzingen duiden er al op dat de (hoogte van de) heffing zelf ook (nog) ter discussie staat of in ieder geval ter discussie kan worden gesteld.

Als zesde punt kan ook het arrest van de Hoge Raad van 20 maart 2015 worden toegevoegd. ⁹Bij de beoordeling van het cassatiemiddel van de staatssecretaris oordeelt de Hoge Raad dat uit de parlementaire geschiedenis moet worden afgeleid dat het aan de ontvanger is om op eigen gezag een oordeel te geven, niet alleen over de aansprakelijkheid, maar ook over de daaraan ten grondslag liggende belastingschuld. De ontvanger beschikt in dat kader niet over minder mogelijkheden dan de inspecteur zou kunnen benutten in een geschil over de met de belastingaanslag vastgestelde belastingschuld. Voorts is geen rechtsregel aan te wijzen waaruit volgt dat hem in hoger beroep geen beroep op de zogenoemde interne compensatie toekomt.

Als een aansprakelijkgestelde de hoogte van de aanslag — behoudens de uitzondering van art. 49 lid 7 Invorderingswet 1990 — geheel kan bestrijden en daarmee voor wat betreft de verdediging in de plaats kan treden van de belastingschuldige en de ontvanger eveneens alle middelen heeft die de inspecteur ten dienste staan, zoals een beroep op interne compensatie, dan kan de heffingsprocedure nog eens dunnetjes worden overgedaan of zoals veelal het geval is: in het kader van de aansprakelijkstelling voor het eerst worden gevoerd.

Als dit alles zowel op zichzelf als in samenhang wordt beschouwd, kan voor wat betreft de aansprakelijkstelling van art. 36 IW toch niet worden gesproken over “alleen inning”?

In haar conclusie van 10 april 2015 acht A-G Van Hilten het clair (en daarmee volstrekt duidelijk) dat het Hof van Justitie nationale bepalingen die (door aansprakelijkstelling van bestuurders) invordering van BTW-schulden beogen veilig te stellen, zal rekenen tot bepalingen waarmee uitvoering wordt gegeven aan Unierechtelijke bepalingen (BTW-regelgeving), en daarmee binnen de werkingssfeer

van het Unierecht zal brengen.^[10] Een en ander wordt met name opgehangen aan het Åkerberggarrest^[11], waarin ook bestuurlijke boeten onder het Unierecht werden “gebracht”. Anders dan dat daaruit van een ruim toepassingsbereik van de Btw-richtlijn blijkt, is de relatie met de discussie of de bestuurdersaansprakelijkheid slechts een inningsregeling betreft, mijns inziens moeilijk te maken.

In het arrest van 14 augustus 2015^[12] beantwoordt de Hoge Raad voor het eerst de vraag of het recht van de Europese Unie van toepassing is bij art. 36 Invorderingswet 1990 expliciet, en wel bevestigend. Het onderscheid tussen heffing en inning wordt daarbij niet behandeld.

Helaas speelde in deze zaak bij de Hoge Raad geen aansprakelijkstelling onder toepassing van het bewijsvermoeden, zodat de vraag of art. 36 lid 4 Invorderingswet 1990 aan het Europese recht voldoet, niet aan de orde is gesteld. Om het vergrootglas erop te plaatsen en de Hoge Raad te bewegen “om te gaan” voor wat betreft de vraag of het bewijsvermoeden voldoet aan het evenredigheidsbeginsel, wordt hierna aangegeven waarom het vierde lid van art. 36 Invorderingswet 1990 niet voldoet.

3 Strijd met het (communautair) evenredigheidsbeginsel indien niet tijdig gemeld?

Het Hof van Justitie heeft in de arresten, zoals in het vorige onderdeel besproken, bepaald dat art. 205 Btw-richtlijn aan lidstaten toestaat maatregelen vast te stellen op grond waarvan iemand hoofdelijk verplicht is tot voldoening van een BTW-bedrag dat is verschuldigd door een ander die is aangewezen als de tot voldoening van deze belasting gehouden persoon. Evenwel moeten de lidstaten bij de uitoefening van de hen door de richtlijnen van de Unie verleende bevoegdheden de algemene rechtsbeginselen die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, met name het rechtszekerheids- en evenredigheidsbeginsel, naleven. Wat betreft het evenredigheidsbeginsel heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat de lidstaten in overeenstemming met dit beginsel middelen moeten aanwenden waarmee het door het nationale recht nagestreefde doel weliswaar doeltreffend kan worden bereikt, doch die doelstellingen en beginselen van de betrokken Unieregeling zo min mogelijk aantasten. Hoewel het is toegestaan dat de maatregelen van de lidstaten de rechten van de schatkist zo doelmatig mogelijk proberen te beschermen, mogen zij niet verder gaan dan wat daartoe noodzakelijk is.

In het arrest van Federation of Technological Industries e.a. overweegt het Hof van Justitie onder r.o. 32 met betrekking tot het aannemen van vermoedens dat vermoedens niet op een dusdanige wijze mogen worden geformuleerd dat het voor de belastingplichtige (of in dit geval de aansprakelijkgestelde) in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk wordt het tegendeel te bewijzen. Een onvoorwaardelijke aansprakelijkheid gaat verder dan noodzakelijk is.^[13]

Zoals in onderdeel 2 al aangehaald heeft de Hoge Raad op 21 januari 2011 overwogen dat niet kan worden gezegd dat de Nederlandse wetgever bij de uitoefening van de hem gelaten bevoegdheid (in art. 36 Invorderingswet 1990) het rechtszekerheids- en/of het evenredigheidsbeginsel niet heeft geëerbiedigd.^[14]

Een en ander werd als volgt toegelicht:

“(…) De regeling van artikel 36, lid 4, gaat daarmee niet verder dan de wetgever voor dit doel redelijkerwijs noodzakelijk kon achten. Van een bestuurder mag worden gevergd dat hij van de

financiële situatie van het lichaam waarvan hij bestuurder is, en meer in het bijzonder van eventuele betalingsmoeilijkheden van dat lichaam, op de hoogte is of zich daarvan onverwijd op de hoogte laat stellen. Voor een bestuurder is het als regel niet onmogelijk of uiterst moeilijk om ervoor te zorgen dat in het geval van betalingsmoeilijkheden met betrekking tot een openstaande belastingschuld tijdig mededeling daarvan aan de ontvanger wordt gedaan. Dat de regeling ook geldt indien niet is gebleken van enig misbruik en dat de mededeling moet worden gedaan binnen de door de Invorderingswet bepaalde termijn, wil zij de bestuurder kunnen ontlasten, doet aan het voorgaande niet af.”

Ook A-G Van Hilten acht de regeling van art. 36 lid 4 Invorderingswet 1990 niet in strijd met het evenredigheidsbeginsel in haar eerder vermelde conclusie van 10 april 2015^[15], dit omdat tegen de beschikking aansprakelijkstelling rechtsmiddelen kunnen worden aangewend, die kunnen leiden tot het terugdraaien daarvan. Bovendien zou van een automatische aansprakelijkstelling (voor bestuurders) geen sprake zijn. Maar alleen van die bestuurders van wie bewezen is dat zij kennelijk onbehoorlijk hebben bestuurd.

Van Ballegooijen concludeerde in de zaak die leidde tot het arrest van 21 januari 2011 onder paragraaf 7 mijns inziens terecht dat de meldingsregeling van art. 36 lid 4 Invorderingswet 1990 in strijd is met het communautaire evenredigheidsbeginsel ten aanzien van de bonafi de bestuurder, die niet slaagt in het bewijs dat de te late melding van betalingsonmacht niet aan hem te wijten is. Deze bonafide bestuurder wordt namelijk automatisch geconfronteerd met het onweerlegbare bewijsvermoeden van onbehoorlijk bestuur.

In paragraaf 5 van zijn conclusie haalt hij auteurs aan die ook hebben gewezen op het manco van het vierde lid van art. 36 Invorderingswet 1990, zoals Van Nispen tot Sevenaer^[16], Wattel^[17] en Vetter^[18]. De annotatie van Van Eijdsen, bij het arrest van de Hoge Raad van 21 januari 2011, mag ook niet onvermeld blijven.^[19] Treffend verwoordt hij dat de Hoge Raad veel woorden nodig heeft voor het oordeel dat het vierde lid aan het evenredigheids- en rechtszekerheidsbeginsel voldoet, maar dat de Hoge Raad dit enkel en alleen ophangt aan de meldingsplicht als zodanig. De Hoge Raad laat na op de bewijsvermoedens zelf in te gaan. Dit had de Hoge Raad wel moeten doen, zeker waar het het onweerlegbare vermoeden van onbehoorlijk bestuur betreft, indien een aansprakelijkgestelde niet in de eerste bewijshobbel slaagt. Indien het bewijsvermoeden van kennelijk onbehoorlijk bestuur wordt gebruikt, moet de tegenbewijsregeling zich op datzelfde vermoeden richten en niet (vooreerst) op de meldingsregeling.

Voor de uitleg van het bestanddeel “niet onmogelijk of uiterst moeilijk” wijst Van Eijdsen in zijn annotatie op de rechtspraak aangaande het doeltreffendheids- of effectiviteitsbeginsel. Uit die rechtspraak leidt hij af dat tegenbewijsregels, die een negatief tegenbewijs verlangen, eerder in strijd zullen zijn met het effectiviteitsbeginsel dan nationale regels die een positief bewijs verlangen. Bij art. 36 lid 4 Invorderingswet 1990 draait het om het leveren van negatief bewijs. Een geslaagd eerste verweer zal op het moment dat nog gemeld had kunnen worden, zich over het algemeen slechts voordoen voor een bestuurder die als gevolg van bijvoorbeeld een onverwachte ziekenhuisopname niet in staat was om te melden.

De redactie van *Rechtspraak Ondernemingsrecht*^[20] refereert in haar annotatie bij het arrest van 21 januari 2011 aan art. 2:138 en 2:248 BW, waarin ook een onweerlegbaar vermoeden van onbehoorlijk bestuur is terug te vinden. De redactie beschrijft de getrapte toepassing van art. 2:248 lid 2 BW, die op het volgende neerkomt: (1) de curator beroept zich dankzij schending van art. 2:10 en/of 394 op art. 2:248 lid 2; (2) de bestuurder maakt externe oorzaken aannemelijk; (3) de curator stelt (en maakt

aannemelijk) dat de bestuurder heeft nagelaten die externe oorzaken te voorkomen en (4) de bestuurder stelt en maakt aannemelijk dat dit nalaten geen onbehoorlijke taakvervulling oplevert (HR 30 november 2007, RO 2008/8). Met deze toepassing, hoewel getrapt, kan van een tegenbewijsregeling worden gesproken. De bonafide bestuurder zou daarmee uit de voeten moeten kunnen. Bovendien kan de rechter het bedrag van de aansprakelijkstelling verminderen indien hem dit bovenmatig voorkomt, gelet op de aard en ernst van de onbehoorlijke taakvervulling door het bestuur, de andere oorzaken van het faillissement en de wijze waarop dit is afgewikkeld.

4 En wat in de situatie dat door de vennootschap opzettelijk of grofschuldig een onjuiste aangifte is gedaan?

Een melding betalingsonmacht kan slechts gedaan worden, en heeft slechts gelding, ter zake van aangegeven (omzet)belasting.^[21] De Hoge Raad heeft voor die situatie bij het arrest van 8 augustus 2014 de deur voor de bestuurder in het kader van de tegenbewijsregeling op een kier gezet.^[22] Redengevend is dat in het aansprakelijkheidsrecht de bestuurder alleen voor zijn eigen daden en nalatigheden aansprakelijk is. In het arrest van 8 augustus 2014 heeft de Hoge Raad overwogen dat het voor de toepassing van art. 7 lid 2 Uitvoeringsbeschikking Invorderingswet 1990 van belang is of het belastingschuldige lichaam opzet of grove schuld kan worden verweten ter zake van de omstandigheden dat het minder belasting heeft aangegeven en voldaan of afgedragen dan de verschuldigde belasting. Kennis en inzicht van personen aan wie het lichaam het invullen en indienen van aangiftebiljetten opdraagt, worden aan dat lichaam toegerekend.^[23] De Hoge Raad licht vervolgens toe dat voor toelating tot het leveren van tegenbewijs voor het onbehoorlijke bestuur de bestuurder aannemelijk moet maken dat het niet aan hem is te wijten dat het lichaam de betalingsonmacht niet rechtsgeldig kon melden doordat opzettelijk of grofschuldig geen aangifte of tot een te laag bedrag aangifte is gedaan dan wel teveel is teruggevraagd. Daarbij benadrukt de Hoge Raad dat de toerekening van opzet of grove schuld van een derde die is toegerekend aan de belastingschuldige, niet ook aan de aansprakelijkgestelde kan worden tegengeworpen.

Met dit arrest leek voor de aansprakelijkgestelde een goede opening te zijn geboden om tot het tweede deel van de tegenbewijsregeling te geraken. Hof Arnhem gooit die deur na verwijzing toch weer dicht. Belanghebbende had aangevoerd dat hij zich heeft laten bijstaan door een makelaar, een notaris en een accountant, en dat hij deze personen voor voldoende deskundig mocht houden, zodat hem niet kan worden verweten dat de BV grofschuldig geen of tot te lage bedragen aangiften omzetbelasting heeft gedaan. In dat verband heeft belanghebbende aangevoerd dat hij niet gehouden was de door de notaris verstrekte nota's te controleren, dat hij alle relevante facturen en andere bescheiden aan het accountantskantoor heeft verstrekt, dat het accountantskantoor naar aanleiding daarvan de aangiften omzetbelasting heeft opgesteld en ingediend en dat vervolgens het accountantskantoor belanghebbende heeft geïnstrueerd over de op aangifte te betalen of terug te vragen omzetbelasting.

Het hof vindt dat niet voldoende voor de niet-verwijtbaarheid. Het hof acht daartoe van belang dat belanghebbende heeft nagelaten op enigerlei wijze de juistheid van de nota's van afrekening te controleren die hij aan het accountantskantoor heeft verstrekt. Zou hij daarvan wel kennis hebben genomen dat zou hij — zoals hij ter zitting zelf heeft verklaard — de onjuistheid hebben opgemerkt.

Belanghebbende was er verder mee bekend dat met betrekking tot de transacties omzetbelasting verschuldigd was. Vervolgens overweegt het hof dat belanghebbende welbewust alle werkzaamheden voor het indienen van de aangiften heeft overgedragen zonder enigerlei toezicht. Enig toezicht had te meer voor de hand gelegen aangezien de verschuldigde en terug te ontvangen bedragen aan omzetbelasting aanzienlijk waren. Dit alles leidt tot de conclusie dat belanghebbende dermate lichtvaardig heeft gehandeld dat hem een verwijt kan worden gemaakt.

Zoals Nent in haar commentaar bij de uitspraak van het hof opmerkt, is de wijze waarop het hof invulling geeft aan het begrip grove schuld weinig overtuigend.^[24] De Hoge Raad heeft in het arrest van 13 februari 2009^[25] in het kader van de vaststelling van de eigen grove schuld van een belastingplichtige namelijk bepaald dat als een belastingplichtige zich laat bijstaan door een adviseur die hij voor voldoende deskundig mocht houden en aan wiens zorgvuldige taakvervulling hij niet behoefde te twijfelen, er geen aanleiding is tot het stellen van de algemene eis dat de belastingplichtige zich ter voorkoming van fouten ook zelf in de inhoudelijke aspecten van op hem toepasselijke belastingregelingen verdiept. Een belastingplichtige kan geen grove schuld ter zake van het niet-betalen van belasting worden verweten op de enkele grond dat hij aan hem toegezonden stukken doorzendt naar zijn deskundige adviseur zonder daarvan zelf kennis te nemen. Verder merkt de Hoge Raad in dat arrest nog op dat als een belastingplichtige zich in de op hem toepasselijke regelingen heeft verdiept, dat enkele feit nog niet meebrengt dat hij gehouden is om te controleren of zijn deskundige adviseur in de door deze opgemaakte aangiften die regelingen juist heeft toegepast. De Hoge Raad besluit met de opmerking dat als het hof zou hebben aangenomen dat belanghebbende de aangiften zelf heeft beoordeeld, dat bewijsoordeel onvoldoende is gemotiveerd.

Nu Hof Arnhem heeft vastgesteld dat als zou de aansprakelijkgestelde de nota's hebben geraadpleegd hij de onjuistheid zou hebben ontdekt, staat vast dat deze nota's niet zijn gecontroleerd en naar het zich laat aanzien, zijn ook de aangiften niet gecontroleerd. Dat de omvang van de verschuldigde en terug te ontvangen bedragen tot enig toezicht noopten, past niet in beeld dat de Hoge Raad in de hiervoor aangehaalde zaken met betrekking tot de boeteoplegging heeft geschetst. Aan de hand van de uitspraak van Hof Arnhem kan niet worden vastgesteld of de bedragen wezenlijk verschilden met andere kwartalen en/of het per saldo te betalen (of te ontvangen) bedrag in het oog had moeten springen bij de bestuurder.

Tegen deze uitspraak van Hof Arnhem is wederom cassatieberoep aangetekend. Als dit cassatieberoep niet gegrond is, dan zal (welhaast) geen enkele bonafide bestuurder nog onder de bestuurdersaansprakelijkheid uit kunnen komen bij een niet-tijdige melding of een grofschuldig onjuiste aangifte. Duidelijk is dan wel dat de tegenbewijsregeling in alle gevallen niet aan het doel beantwoordt; de goede van de kwade te scheiden.

5 Ten slotte

De Hoge Raad heeft op 14 augustus 2015 beslist dat op de aansprakelijkstelling ex art. 36 Invorderingswet 1990 de Europese rechtsbeginselen van toepassing zijn, waaronder dus ook het evenredigheidsbeginsel kan worden geschaard.^[26] Anders dan in het arrest van 21 januari 2011^[27] is daar nu expliciet stelling over ingenomen. 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 onbehoorlijk bestuur? Is dat niet al zwaar genoeg?

Voetnoten

[1]

Fiscaal advocaat bij De Haas Advocatuur te Rotterdam.

[2]

HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, ECLI:NL:HR:2015:2161.

[3]

HR 21 januari 2011, nr. 09/00422, *BNB* 2011/176, *V-N* 2011/6.19.

[4]

HvJ EG 3 maart 2004, nr. C-395/02, *V-N* 2004/18.18 (*Transport Service*).

[5]

HvJ EG 11 mei 2006, nr. C-384/04, *V-N* 2006/27.14 (*Federation of Technological Industries e.a.*).

[6]

HvJ EU 21 december 2011, nr. C-499/10, *V-N* 2012/8.24 (*Vlaamse Oliemaatschappij*).

[7]

HvJ EU 26 maart 2015, nr. C-499/13, *V-N* 2015/21.12 (Gerechtsdeurwaarder Macikowski).

[8]

Welk standpunt onder meer is verwoord in het kort verslag 33e Fiscale Conferentie Invordering, *WFR* 2012/712, onderdeel 5.

[9]

HR 20 maart 2015, nr. 13/04344, *BNB* 2015/116.

[10]

Concl. A-G Van Hilten 30 maart 2015, nr. 13/01940, *V-N* 2015/24.19.

[11]

HvJ EU 26 februari 2013, nr. C-617/10, *BNB* 2014/15 (*Åkerberg Fransson*).

[12]

Zie noot 2.

[13]

Zie noot 5.

[14]

HR 21 januari 2011, nr. 09/00422, *BNB* 2011/176, *V-N* 2011/6.19.

[15]

Zie noot 10.

[16]

W.E.M. van Nispen tot Sevenaer, 'Is een slecht bestuurder onbehoorlijk?', *De tweeslachtigheid van bestuurdersaansprakelijkheid*, *FED* 1995/242, p. 829.

[17]

Annotatie bij HR 6 februari 1998, nr. 16 329, *NJ* 1998/587.

[\[18\]](#)

J.J. Vetter, 'Aansprakelijkheid in de omzetbelasting; gevolgen uitspraak Hof van Justitie EG Federation of Technical Industries e.a.', *TFB* 2007/05.

[\[19\]](#)

HR 21 januari 2011, nr. 09/00422, *BNB* 2011/176.

[\[20\]](#)

HR 21 januari 2011, nr. 09/00422, *RO* 2011/24.

[\[21\]](#)

HR 23 december 2011, nr. 09/00422, *BNB* 2012/50.

[\[22\]](#)

HR 8 augustus 2014, nr. 12/05618, *BNB* 2014/215.

[\[23\]](#)

HR 23 januari 2009, nr. 07/10942, *BNB* 2009/80 en HR 22 juni 2012, nr. 11/03007, *BNB* 2012/227.

[\[24\]](#)

Hof Arnhem 12 mei 2015, nr. 14/00896, *NTFR* 2015/1873.

[\[25\]](#)

HR 13 februari 2009, nr. 07/12891, *BNB* 2009/114.

[\[26\]](#)

Zie noot 2.

[\[27\]](#)

Zie noot 3.