



Datum van inontvangstneming : 20/11/2023

Geanonimiseerde versie

C-613/23 - 1

Zaak C-613/23 [Herdijk]¹

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

6 oktober 2023

Verwijzende rechter:

Hoge Raad der Nederlanden (Nederland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

6 oktober 2023

Verzoekende partij:

KL

Verwerende partij:

Staatssecretaris van Financiën

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

BELASTINGKAMER

[OMISSIS]

ARREST

in de zaak van

KL (hierna: belanghebbende)

tegen

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

¹ Dit is een fictieve naam, die niet overeenkomt met de werkelijke naam van enige partij in de procedure.

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag van 1 juli 2021 [OMISSIS]¹, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Den Haag [OMISSIS] betreffende de ten aanzien van belanghebbende gegeven beschikking tot aansprakelijkstelling voor de van Farma Cleaning & Services B.V. nageheven omzetbelasting over de tijdvakken november 2018, december 2018, januari 2019 en februari 2019 en nageheven loonheffingen over de tijdvakken december 2018, januari 2019 en februari 2019.

1 Geding in cassatie

[Procesverloop] [OMISSIS]

2 Uitgangspunten in cassatie

2.1 Belanghebbende was bestuurder en enig aandeelhouder van een holdingvennootschap (hierna: de holding). De holding was tot 29 maart 2019 bestuurder en enig aandeelhouder van een werkmaatschappij (hierna: de vennootschap). Op die datum heeft de holding haar aandelen in de vennootschap overgedragen aan een derde.

2.2 Aan de vennootschap zijn naheffingsaanslagen in de loonheffingen opgelegd over de tijdvakken december 2018 tot en met februari 2019, en naheffingsaanslagen in de omzetbelasting over de tijdvakken november 2018 tot en met februari 2019. De naheffingsaanslagen zijn opgelegd in overeenstemming met de door de vennootschap gedane aangiften. De vennootschap heeft de naheffingsaanslagen niet betaald.

2.3 Bij beschikking van 5 juli 2019 heeft de Ontvanger van de Belastingdienst (hierna: de Ontvanger) belanghebbende op grond van artikel 36 Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990) aansprakelijk gesteld voor de onbetaalde naheffingsaanslagen. Tevens heeft de Ontvanger belanghebbende op grond van artikel 32, lid 2, IW 1990 aansprakelijk gesteld voor de in de naheffingsaanslagen begrepen belastingrente en de in rekening gebrachte kosten. In totaal is belanghebbende aansprakelijk gesteld voor een bedrag van € 142.852.

2.4 Begin 2020 is de vennootschap failliet verklaard.

3 Het nationale recht

3.1 Met het oog op de hierna in onderdeel 6 te formuleren prejudiciële vragen, zal de Hoge Raad eerst de relevante regels uit het nationale recht uiteenzetten, voorafgaande aan de weergave van de daarop gebaseerde oordelen van het Hof. De tekst van de relevante wettelijke regels, te weten artikel 36 IW 1990 en de artikelen 7 tot en met 9 van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 (hierna: UB IW 1990), zoals die gold in de tijdvakken waarop het geschil betrekking heeft

¹ ECLI:NL:GHDHA:2021:1360.

(november 2018 tot en met februari 2019), is in de bijlage bij dit arrest weergegeven.

3.2 Op grond van het Nederlandse recht is de bestuurder van een rechtspersoon in beginsel niet aansprakelijk voor de schulden van die rechtspersoon. Artikel 36, lid 1, IW 1990 maakt hierop een uitzondering door te bepalen dat elke bestuurder van een lichaam in beginsel hoofdelijk aansprakelijk is voor bepaalde door het lichaam verschuldigde belastingen, waaronder omzetbelasting. Onder welke omstandigheden de bestuurder van een lichaam aansprakelijk is, wordt nader geregeld in artikel 36, leden 2 tot en met 8, IW 1990. Indien de bestuurder van een lichaam een ander lichaam is, is iedere bestuurder van dat andere lichaam evenzo hoofdelijk aansprakelijk voor de door het eerstbedoelde lichaam verschuldigde belastingen die zijn genoemd in artikel 36, lid 1, IW 1990 (artikel 36, lid 5, aanhef en letter c, IW 1990).

3.3 Indien het lichaam niet in staat is de door hem verschuldigde belastingen te betalen, dient het deze betalingsonmacht op grond van artikel 36, lid 2, IW 1990 te melden aan de ontvanger. Het doel van deze meldingsplicht is dat de ontvanger in een vroeg stadium op de hoogte komt van de betalingsmoeilijkheden van het lichaam, zodat hij zich vervolgens kan beraden over het ten aanzien van dat lichaam te voeren invorderingsbeleid. De meldingsregeling dwingt de bestuurder van het lichaam dus tot actie wanneer het lichaam in betalingsmoeilijkheden komt te verkeren.² De melding moet op grond van artikel 36, lid 2, IW 1990, in samenhang gelezen met artikel 7, lid 1, UB IW 1990, plaatsvinden binnen twee weken nadat de belasting uiterlijk betaald had moeten zijn. Volgens de wetgever is het niet op tijd voldoen aan de meldingsplicht een vergaande onzorgvuldigheid. Om de naleving van de meldingsplicht kracht bij te zetten heeft de wetgever de hierna in 3.5 te noemen sanctie verbonden aan het niet of niet op de juiste wijze voldoen aan die plicht.³

3.4 Indien de hiervoor in 3.3 bedoelde melding op de juiste wijze heeft plaatsgevonden, is de bestuurder slechts aansprakelijk als bedoeld in artikel 36, lid 1, IW 1990 indien de ontvanger bewijst dat het niet-betalen van de belasting het gevolg is van aan die bestuurder te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur in de periode van drie jaren voorafgaande aan het tijdstip van de melding (artikel 36, lid 3, IW 1990). Van onbehoorlijk bestuur in de zin van artikel 36, lid 3, IW 1990, kan pas worden gesproken als geen redelijk denkend bestuurder – onder dezelfde omstandigheden – gehandeld zou hebben als de aansprakelijk gestelde bestuurder heeft gedaan.⁴

² Kamerstukken II 1987/88, 20 588. nr. 3. blz. 97.

³ Kamerstukken II 1987/88, 20 588. nr. 3. blz. 97 en 98.

⁴ Vgl. HR 31 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:530. rechtsoverweging 3.2.2, en HR 12 april 2019, ECLI:NL:HR:2019:576. rechtsoverweging 3.5.1.

3.5 Indien de hiervoor in 3.3 bedoelde melding niet of niet op de juiste wijze (bijvoorbeeld niet tijdig) heeft plaatsgevonden, wordt op grond van artikel 36, lid 4, eerste volzin, IW 1990 vermoed dat het niet-betalen van de belasting het gevolg is van het onbehoorlijke bestuur van de bestuurder gedurende een periode van drie jaren voorafgaande aan het tijdstip waarop het lichaam in gebreke is met de betaling van de belasting. De bestuurder wordt slechts toegelaten tot weerlegging van dit vermoeden als hij bewijst dat het niet aan hem is te wijten dat het lichaam niet of niet op de juiste wijze heeft voldaan aan zijn meldingsplicht (artikel 36, lid 4, tweede volzin, IW 1990). Daarentegen wordt de gewezen bestuurder, dat wil zeggen degene die geen bestuurder meer was op het moment waarop het lichaam uiterlijk aan zijn meldingsplicht had moeten voldoen⁵, steeds toegelaten tot weerlegging van dit vermoeden (artikel 36, lid 6, IW 1990, in samenhang gelezen met artikel 36, lid 5, letter a, IW 1990).

3.6 Een bestuurder die op grond van artikel 36, lid 1, IW 1990 aansprakelijk is voor belastingschulden van het lichaam, is tevens aansprakelijk voor de als gevolg van het niet-betalen van die belasting aan het lichaam in rekening gebrachte rente en kosten, indien het belopen van die rente en kosten aan de bestuurder is te wijten (artikel 32, lid 2, IW 1990).

3.7 Op grond van artikel 49, lid 1, IW 1990 geschiedt aansprakelijkstelling van een bestuurder voor belastingen, rente en kosten bij voor bezwaar vatbare beschikking door de ontvanger. Tegen die beschikking kan de bestuurder bezwaar maken. Tegen de uitspraak op bezwaar staat beroep bij de rechter open.

3.8 De wet geeft de rechter niet de mogelijkheid de omvang van de aansprakelijkheid, zoals die uit de wet voortvloeit, te matigen.⁶ Ook aan de ontvanger kent de wet deze bevoegdheid niet toe.

4 De oordelen van het Hof

4.1 Het Hof heeft vastgesteld dat de vennootschap niet heeft voldaan aan de meldingsplicht als bedoeld in artikel 36, lid 2, IW 1990 met betrekking tot de verschuldigde loonheffingen en omzetbelasting over de hiervoor in 2.2 genoemde tijdvakken.

4.2 Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende ten onrechte aansprakelijk is gesteld voor de over het tijdvak februari 2019 verschuldigde loonheffingen en omzetbelasting. Het Hof heeft dit oordeel als volgt gemotiveerd.

Belanghebbende is per 29 maart 2019 afgetreden als bestuurder. Aangezien op dat moment nog niet de hiervoor in 3.3 bedoelde termijn was verstreken voor melding van betalingsonmacht voor de over het tijdvak februari 2019 verschuldigde, uiterlijk op 31 maart 2019 te betalen belasting, moet hij voor dat tijdvak als

⁵ Vgl. de Leidraad Invordering 2008, par. 36.6.2.

⁶ Zie HR 15 mei 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI3747, rechtsoverweging 3.

gewezen bestuurder worden aangemerkt. Het Hof heeft belanghebbende daarom op grond van artikel 36, leden 5 en 6, IW 1990 toegelaten tot het leveren van bewijs tegen het wettelijke vermoeden dat het niet-betalen van de belastingschulden aan zijn kennelijk onbehoorlijk bestuur is te wijten. Belanghebbende is volgens het Hof geslaagd in het leveren van dit bewijs. De vennootschap is vanaf medio 2017 steeds dieper in financiële moeilijkheden geraakt als gevolg van het grotendeels wegvallen van de belangrijkste opdrachtgever. Belanghebbende heeft geprobeerd om winst te behalen door een nieuwe activiteit te starten en door een investering in het buitenland te doen, waarvoor hij mede eigen kapitaal ter beschikking heeft gesteld. Belanghebbende heeft tot op het laatst geprobeerd de onderneming van de vennootschap te redden, vooral met het belang van het personeel voor ogen. Volgens het Hof kan niet worden gezegd dat geen redelijk denkende bestuurder onder deze omstandigheden niet hetzelfde zou hebben gedaan.

4.3 Volgens het Hof is belanghebbende wel terecht aansprakelijk gesteld voor de over de tijdvakken november 2018 tot en met januari 2019 verschuldigde loonheffingen en omzetbelasting. Het Hof heeft dit oordeel als volgt gemotiveerd.

Belanghebbende moet voor de tijdvakken november 2018 tot en met januari 2019 als zittend bestuurder worden aangemerkt. De vennootschap heeft voor die tijdvakken geen correcte melding van de betalingsonmacht gedaan. Dat betekent dat wordt vermoed dat het aan kennelijk onbehoorlijk bestuur van belanghebbende is te wijten dat de belastingschulden niet zijn betaald. Belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt dat hem niets te verwijten valt in verband met het uitblijven van de melding. Dat betekent dat belanghebbende niet wordt toegelaten tot het leveren van bewijs tegen het vermoeden dat het niet-betalen van de belastingschulden aan zijn kennelijk onbehoorlijk bestuur is te wijten (artikel 36, lid 4, IW 1990). Daarmee is belanghebbende aansprakelijk voor de onbetaald gelaten belastingschulden van de vennootschap die in de tijdvakken november 2018 tot en met januari 2019 zijn ontstaan.

4.4 Het Hof heeft ten slotte geoordeeld dat belanghebbende geen verwijt kan worden gemaakt van het belopen van rente door de vennootschap wegens het niet-betalen van de over de tijdvakken november 2018 tot en met februari 2019 verschuldigde loonheffingen en omzetbelasting (artikel 32, lid 2, IW 1990). Volgens het Hof is belanghebbende dan ook ten onrechte aansprakelijk gesteld voor de in rekening gebrachte belastingrente. Daartoe heeft het Hof geoordeeld dat belanghebbende heeft geprobeerd de vennootschap te redden en het personeel aan het werk te houden. Volgens het Hof was bij de vennootschap veeleer een situatie ontstaan van niet kunnen, in plaats van niet willen betalen. Belanghebbende heeft onder moeilijke omstandigheden, die buiten zijn invloedssfeer zijn ontstaan, het maximale gedaan wat van hem mocht worden verlangd, aldus het Hof.

De aansprakelijkheid voor de kosten heeft de Ontvanger prijsgegeven.

4.5 Op grond van het voorgaande is het Hof tot de slotsom gekomen dat de Ontvanger belanghebbende terecht aansprakelijk heeft gesteld voor een bedrag van € 92.394.

5 Beoordeling van de middelen

Middelen 2 en 3: achterwege blijven van een melding van betalingsonmacht

5.1 [De punten 5.1 t.e.m. 5.5 betreffen door de Hoge Raad afgewezen middelen betreffende de feiten en het nationale recht] [OMISSIS]

Middel 1: onweerlegbaar bewijsvermoeden in relatie tot afwezigheid kennelijk onbehoorlijk bestuur

5.2.1 [OMISSIS]

5.2.2 [OMISSIS]^{7 8 9 10 11}

5.2.3 [OMISSIS]

Middel 4: evenredigheidsbeginsel

5.3 [OMISSIS]

Het nationale wettelijke evenredigheidsbeginsel (artikel 3:4 Awb)

5.4 [OMISSIS]¹²

Het nationale ongeschreven evenredigheidsbeginsel

5.5.1 [OMISSIS]^{13 14}

⁷ [OMISSIS]

⁸ [OMISSIS]

⁹ [OMISSIS]

¹⁰ [OMISSIS]

¹¹ [OMISSIS]

¹² [OMISSIS]

¹³ [OMISSIS]

¹⁴ [OMISSIS]

5.5.2 [OMISSIS]^{15 16}*Het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel*

5.6 Voor zover in het middel tevens de klacht moet worden gelezen dat het oordeel van het Hof, voor zover dat betrekking heeft op de aansprakelijkheid van belanghebbende voor de omzetbelasting, in strijd is met het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel, heeft het volgende te gelden.

a) *De bewijspositie van de bestuurder*

5.6.1 Met het oog op de toetsing aan het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel zal de Hoge Raad eerst nader ingaan op de bewijspositie van de bestuurder onder de regeling van artikel 36 IW 1990.

5.6.2 Uit de hiervoor in onderdeel 3 weergegeven beschrijving van de regeling van artikel 36 IW 1990 volgt het belang van het op de juiste wijze voldoen aan de meldingsplicht van artikel 36, lid 2, IW 1990. Als het lichaam op de juiste wijze aan die meldingsplicht heeft voldaan, moet de ontvanger immers bewijzen dat het niet-betalen van de belastingschulden van het lichaam aan kennelijk onbehoorlijk bestuur van de bestuurder is te wijten. Als het lichaam niet of niet op de juiste wijze heeft voldaan aan deze meldingsplicht, wordt daarentegen vermoed dat het niet-betalen van die belastingschulden aan het kennelijk onbehoorlijke bestuur van de bestuurder is te wijten. Dat bewijsvermoeden is alleen weerlegbaar indien de bestuurder aannemelijk maakt dat het niet of niet op de juiste wijze voldoen aan de meldingsplicht niet aan hem is te wijten. Als de bestuurder niet erin slaagt om dat laatste aannemelijk te maken, is hij dus zonder meer aansprakelijk voor de niet-betaalde belastingschulden (zie hiervoor in 5.2.2).

5.6.3 De vraag of een bestuurder aannemelijk heeft gemaakt dat het niet aan hem is te wijten dat het lichaam niet aan zijn meldingsplicht inzake betalingsonmacht heeft voldaan, moet in beginsel worden beantwoord naar de omstandigheden ten tijde van het einde van de termijn waarbinnen het lichaam uiterlijk zijn betalingsonmacht aan de ontvanger had moeten melden. Indien naar die omstandigheden beoordeeld de bestuurder niet het hiervoor bedoelde verwijt treft, kunnen niettemin omstandigheden die zich op een ander moment hebben voorgedaan, meebrengen dat de bestuurder toch het hiervoor bedoelde verwijt treft.¹⁷

5.6.4 In de hiervoor in 3.3 en 5.2.2 bedoelde wetsgeschiedenis ligt besloten dat de wetgever ervan is uitgegaan dat de bestuurder van een lichaam bekend is met de

¹⁵ [OMISSIS]

¹⁶ [OMISSIS]

¹⁷ Vgl. HR 28 september 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA1718. rechtsoverweging 3.4.

meldingsplicht van dat lichaam. Indien de bestuurder onbekend is met de meldingsregeling, of per abuis niet eraan heeft gedacht namens het lichaam aan de meldingsplicht te voldoen, zal dat dan ook in de regel niet voldoende zijn om te bewijzen dat het niet aan die bestuurder is te wijten dat het lichaam niet aan zijn meldingsplicht heeft voldaan. Hetzelfde heeft te gelden indien de bestuurder als gevolg van een verblijf in het buitenland of als gevolg van een gebrek aan medewerking van een medebestuurder heeft verzuimd namens het lichaam aan de meldingsplicht te voldoen. De bestuurder zal daarom alleen in bijzondere omstandigheden aannemelijk kunnen maken dat het niet aan hem is te wijten dat het lichaam niet aan zijn meldingsplicht heeft voldaan. Daarbij valt te denken aan situaties waarin de bestuurder vanwege ziekte¹⁸ of een ongeval niet in staat is namens het lichaam aan de hiervoor bedoelde meldingsplicht te voldoen, of aan de situatie dat de bestuurder is afgegaan op het advies van een derde die hij voor voldoende deskundig mocht houden.¹⁹

5.6.5 Hetgeen hiervoor in 5.6.4 is overwogen, komt erop neer dat een bestuurder alleen in geval van overmacht of als hij te goeder trouw is afgegaan op het advies van een derde die hij voor voldoende deskundig mocht houden, aannemelijk zal kunnen maken dat het niet aan hem is te wijten dat het lichaam niet op de juiste wijze aan zijn meldingsplicht heeft voldaan. Dit zijn zodanig bijzondere omstandigheden dat moet worden aangenomen dat een bestuurder in de praktijk het vereiste bewijs niet zal kunnen leveren in verreweg de meeste gevallen waarin het lichaam niet of niet op de juiste wijze aan de meldingsplicht heeft voldaan. Bijgevolg zal de bestuurder hoogst zelden worden toegelaten tot het leveren van tegenbewijs ter weerlegging van het vermoeden dat het aan zijn kennelijk onbehoorlijk bestuur is te wijten dat het lichaam zijn belastingschulden niet heeft betaald. Anders dan de Hoge Raad heeft geoordeeld in zijn arrest van 21 januari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BL0202, rechtsoverweging 5.3, is hij daarom thans van oordeel dat het voor een bestuurder van een lichaam dat niet op de juiste wijze aan zijn meldingsplicht heeft voldaan, in de praktijk uiterst moeilijk is dat tegenbewijs te leveren en aldus te ontkomen aan aansprakelijkheid voor belastingschulden van het lichaam, waaronder omzetbelastingsschulden.

b) Wordt door toepassing van artikel 36 IW 1990 uitvoering gegeven aan het Unierecht?

5.7 Een mechanisme van hoofdelijke aansprakelijkheid als dat van artikel 36 IW 1990 helpt omzetbelastingbedragen in te vorderen die een belastingplichtig lichaam als bedoeld in artikel 36, lid 1, IW 1990 niet heeft betaald binnen de in BTW-richtlijn 2006 gestelde dwingende termijnen. Een dergelijk mechanisme draagt overeenkomstig de verplichting in artikel 325, lid 1, VWEU ertoe bij dat de btw juist wordt geïnd in de zin van artikel 273 BTW-richtlijn 2006. Een mechanisme van hoofdelijke aansprakelijkheid als dat van artikel 36 IW 1990 valt

¹⁸ Vgl. HR 28 september 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA1718, rechtsoverweging 3.5.

¹⁹ Vgl. HR 25 maart 2016, ECLI:NL:HR:2016:480, rechtsoverweging 3.2.3.

dus binnen de werkingssfeer van artikel 273 BTW-richtlijn 2006, uitgelegd tegen de achtergrond van artikel 325, lid 1, VWEU.²⁰ Het gevolg daarvan is dat de in de rechtsorde van de Unie gewaarborgde grondrechten en rechtsbeginselen van toepassing zijn bij de toepassing van artikel 36 IW 1990 op omzetbelastingsschulden. Daaraan doet niet af dat artikel 36 IW 1990 niet werd vastgesteld om uitvoering te geven aan BTW-richtlijn 2006.²¹

c) Toetsing aan het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel

5.8.1 Tot de rechtsbeginselen die Nederland bij de toepassing van artikel 36, lid 4, IW 1990 op omzetbelastingsschulden dient te eerbiedigen, behoort het evenredigheidsbeginsel.

5.8.2 Wat het evenredigheidsbeginsel betreft, heeft het Hof van Justitie in zijn arrest van 13 oktober 2022, *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”*, C-1/21, ECLI:EU:C:2022:788 (hierna: het arrest *Direktor na Direktsia*) geoordeeld dat het legitiem is dat maatregelen van de lidstaten de rechten van de schatkist zo doelmatig mogelijk proberen te beschermen, maar dat zij niet verder mogen gaan dan wat daartoe noodzakelijk is.²²

5.8.3 In dit verband heeft het Hof van Justitie in het arrest *Direktor na Direktsia* geoordeeld dat nationale maatregelen die de facto leiden tot een systeem van onvoorwaardelijke aansprakelijkheid, verder gaan dan noodzakelijk is voor de bescherming van de rechten van de schatkist. Wanneer de aansprakelijkheid voor betaling van de btw wordt gelegd bij een andere persoon dan de schuldenaar ervan, zonder dat hem de mogelijkheid wordt geboden aan deze aansprakelijkheid te ontkomen door te bewijzen dat hij volledig buiten de handelingen van deze schuldenaar staat, is dit in strijd met het evenredigheidsbeginsel, aldus dit arrest. Het zou volgens het Hof van Justitie kennelijk onevenredig zijn om deze persoon onvoorwaardelijk aan te spreken voor een tekort aan belastinginkomsten dat is veroorzaakt door de handelingen van een derde belastingplichtige waarop hij geen enkele invloed heeft.²³ Het Hof van Justitie verwijst in dit arrest naar zijn arrest van 20 mei 2021, *“ALTI”*, C-4/20, ECLI:EU:C:2021:397 (hierna: het arrest *ALTI*). Daarin heeft het in ander verband beslist dat het een lidstaat is toegestaan om iemand hoofdelijk tot voldoening van btw verplicht te houden, wanneer deze ten tijde van de te zijnen behoeve verrichte transactie wist of had moeten weten dat de over deze of een eerdere of latere transactie verschuldigde belasting

²⁰ Vgl. HvJ 13 oktober 2022, *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”*, C-1/21, ECLI:EU:C:2022:788, punten 61 en 66.

²¹ Vgl. HvJ 13 oktober 2022, *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”*, C-1/21, ECLI:EU:C:2022:788, punt 40.

²² Vgl. het arrest *Direktor na Direktsia*, punt 73.

²³ Vgl. het arrest *Direktor na Direktsia*, punt 74.

onbetaald zou blijven, en om zich daarbij op vermoedens te baseren, mits die vermoedens niet op een dusdanige wijze worden geformuleerd dat het voor de belastingplichtige in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk wordt om deze vermoedens door het bewijs van het tegendeel te weerleggen en daardoor een systeem van onvoorwaardelijke aansprakelijkheid wordt ingevoerd dat verder gaat dan hetgeen noodzakelijk is voor de bescherming van de rechten van de schatkist.²⁴

5.8.4 Het Hof van Justitie heeft in het arrest *Direktor na Direktsia* tevens geoordeeld dat de omstandigheden dat (i) een andere persoon dan de schuldenaar van de btw te goeder trouw heeft gehandeld door met de zorgvuldigheid van een bedachtzame ondernemer te werk te gaan, (ii) dat hij alles heeft gedaan wat redelijkerwijs binnen zijn mogelijkheden ligt, en (iii) dat zijn betrokkenheid bij misbruik of fraude is uitgesloten, factoren zijn die in aanmerking moeten worden genomen om uit te maken of deze persoon hoofdelijk gehouden is tot voldoening van de verschuldigde btw.²⁵

d) Toetsing van artikel 36, lid 4, IW 1990 aan het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel

5.9.1 Zoals hiervoor in 5.6.5 is overwogen, is het voor een bestuurder van een lichaam dat niet of niet op de juiste wijze aan zijn meldingsplicht heeft voldaan, in de praktijk uiterst moeilijk tegenbewijs te leveren ter weerlegging van het vermoeden dat het aan zijn kennelijk onbehoorlijk bestuur is te wijten dat het lichaam zijn belastingschulden niet heeft betaald. Artikel 36, lid 4, IW 1990 is dan ook een nationale maatregel die in verreweg de meeste gevallen waarin het lichaam niet aan zijn meldingsplicht heeft voldaan, zonder meer leidt tot aansprakelijkheid van de bestuurder voor de niet-betaalde omzetbelastingsschulden van dat lichaam.

Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie, met name het arrest *Direktor na Direktsia*, wordt niet duidelijk of het begrip “onvoorwaardelijke aansprakelijkheid” in die rechtspraak ook betrekking heeft op een aansprakelijkheid die slechts in een bepaalde categorie gevallen (de facto) zonder meer wordt aangenomen, zoals de categorie van bestuurders van een lichaam dat niet aan zijn meldingsplicht heeft voldaan. Het is de vraag of het hanteren van criteria voor de afbakening van zo’n categorie (in dit geval het criterium dat het lichaam niet aan zijn meldingsplicht heeft voldaan) meebrengt dat de aansprakelijkheid, ook al bestaat die in deze gevallen (de facto) zonder meer, toch een voorwaardelijk karakter heeft. Verdedigd zou kunnen worden dat de voldoening aan die criteria moet worden gezien als voldoening aan een voorwaarde. Indien daarentegen moet worden aangenomen dat de omstandigheid dat de aansprakelijkheid wordt beperkt tot een bepaalde groep personen, niet in de

²⁴ Vgl. het arrest *ALTI*, punt 36.

²⁵ Zie het arrest *Direktor na Direktsia*, punt 76.

weg staat aan een onvoorwaardelijk karakter van die aansprakelijkheid, heeft het volgende te gelden.

5.9.2 Een maatregel die voorziet in onvoorwaardelijke aansprakelijkheid gaat in beginsel verder dan hetgeen noodzakelijk is voor de bescherming van de rechten van de schatkist en is daarmee in beginsel strijdig met het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel. Uit het arrest Direktor na Direktsia volgt dat strijdigheid met dit beginsel zich in elk geval voordoet in situaties waarin de aansprakelijkgestelde “volledig buiten de handelingen van de schuldenaar staat” en waarin de belastingschulden zijn ontstaan door handelingen van een derde waarop de aansprakelijkgestelde “geen enkele invloed heeft”. Van een bestuurder van een lichaam kan echter niet worden gezegd dat hij geen enkele invloed heeft op de handelingen van het lichaam waarvan hij bestuurder is of dat hij buiten de handelingen van het belastingschuldige lichaam staat. De bestuurder van een lichaam heeft immers in beginsel steeds ten minste enige invloed op de handelingen van het lichaam of het nalaten daarvan. Het is echter de vraag of dat voldoende is om te kunnen concluderen dat een in de praktijk nagenoeg onvoorwaardelijke aansprakelijkheid van de bestuurder van een lichaam dat zijn betalingsonmacht niet of niet op de juiste wijze aan de ontvanger heeft gemeld, in overeenstemming is met het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel. In het bijzonder rijst de vraag of de regeling van artikel 36, lid 4, IW 1990, welke regeling specifiek betrekking heeft op de aansprakelijkheid van bestuurders, in overeenstemming is met het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel voor zover het gaat om de aansprakelijkheid voor omzetbelastingsschulden, ondanks het feit dat het voor een bestuurder van een lichaam dat niet of niet op de juiste wijze aan zijn meldingsplicht heeft voldaan, in de praktijk uiterst moeilijk is te ontkomen aan aansprakelijkheid voor belastingschulden van het lichaam, waaronder omzetbelastingsschulden (zie 5.6.5 hiervoor).

5.9.3 Hierbij overweegt de Hoge Raad nog het volgende. Het onderhavige geval kenmerkt zich erdoor dat uit de uitspraak van het Hof voortvloeit dat belanghebbende niet het verwijt van kennelijk onbehoorlijk bestuur kan worden gemaakt in de periode waarvoor het lichaam niet aan de meldingsplicht heeft voldaan. Volgens het Hof kan immers niet worden gezegd dat geen redelijk denkende bestuurder in de omstandigheden van dit geval niet hetzelfde zou hebben gedaan (zie hiervoor in 4.2 en 4.4). Hierin ligt het oordeel besloten dat belanghebbende te goeder trouw heeft gehandeld door met de zorgvuldigheid van een bedachtzame ondernemer te werk te gaan, dat hij alles heeft gedaan wat redelijkerwijs binnen zijn mogelijkheden ligt en dat zijn betrokkenheid bij misbruik of fraude is uitgesloten. Dit zijn omstandigheden die, zoals volgt uit hetgeen hiervoor in 5.8.4 is overwogen, van belang zijn om uit te maken of met inachtneming van het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel kan worden aangenomen dat belanghebbende hoofdelijk aansprakelijk is voor door het lichaam verschuldigde omzetbelasting. De Hoge Raad vraagt zich daarom in het licht van het arrest Direktor na Direktsia, met name punt 76 daarvan, af of deze omstandigheden van belang zijn bij de beantwoording van de hiervoor aan het slot van 5.9.2 bedoelde vraag.

5.9.4 Gelet op hetgeen hiervoor in 5.9.2 en 5.9.3 is overwogen, is niet zeker of artikel 36, lid 4, IW 1990 in overeenstemming is met het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel voor zover het gaat om aansprakelijkheid voor omzetbelastingsschulden. Daarom zal de Hoge Raad op de voet van artikel 267 VWEU de hierna in onderdeel 6 geformuleerde vragen voorleggen aan het Hof van Justitie.

Overige klachten

5.10 [Deze kunnen niet leiden tot vernietiging van de uitspraak] [OMISSIS]

6 Beslissing

De Hoge Raad verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende vragen over de uitleg van het Unierecht te beantwoorden:

1. Verzet het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel zich tegen een regeling als die van artikel 36, lid 4, IW 1990, die het voor een bestuurder van een lichaam dat niet of niet op de juiste wijze heeft voldaan aan zijn verplichting tot melding van betalingsonmacht aan de ontvanger van de Belastingdienst, in de praktijk uiterst moeilijk maakt te ontkomen aan aansprakelijkheid voor belastingsschulden van het lichaam, waaronder omzetbelastingsschulden?
2. Is voor het antwoord op vraag 1 van belang of de bestuurder te goeder trouw heeft gehandeld doordat hij met de zorgvuldigheid van een bedachtzame ondernemer te werk is gegaan, hij alles heeft gedaan wat redelijkerwijs binnen zijn mogelijkheden ligt, en zijn betrokkenheid bij misbruik of fraude is uitgesloten?

[Slotformule] [OMISSIS]

[OMISSIS]

Bijlage: tekst artikel 36 IW 1990 en artikel 7 tot en met 9 UB IW 1990.

Bijlage²⁶

1. Artikel 36 IW 1990²⁷:

²⁶ Waar in de hierna volgende voetnoten wordt verwezen naar vindplaatsen van wijzigingen van de nationale regelgeving, betreft het steeds de vindplaats van de laatste wijziging van de desbetreffende bepaling voorafgaand aan de tijdvakken waarop die bepaling in deze zaak van toepassing is (tijdvakken november 2018 tot en met februari 2019).

²⁷ Stb. 1990, 221, gewijzigd bij Stb. 2009, 610.

“1. Hoofdelijk aansprakelijk is voor de loonbelasting, de omzetbelasting, de accijns, de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van pruimtabak en snuiftabak, de in artikel 1 van de Wet belastingen op milieugrondslag genoemde belastingen en de kansspelbelasting verschuldigd door een rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen dat volledig rechtsbevoegd is, voor zover het aan de heffing van vennootschapsbelasting is onderworpen: ieder van de bestuurders overeenkomstig het bepaalde in de volgende leden.

2. Het lichaam als bedoeld in het eerste lid is verplicht om onverwijld nadat gebleken is dat het niet tot betaling van loonbelasting, omzetbelasting, accijns, verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken, verbruiksbelasting van pruimtabak of snuiftabak, een van de in artikel 1 van de Wet belastingen op milieugrondslag genoemde belastingen of de kansspelbelasting in staat is, daarvan schriftelijk mededeling te doen aan de ontvanger en, indien de ontvanger dit verlangt, nadere inlichtingen te verstrekken en stukken over te leggen. Elke bestuurder is bevoegd om namens het lichaam aan deze verplichting te voldoen. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden nadere regels gesteld met betrekking tot de inhoud van de mededeling, de aard en de inhoud van de te verstrekken inlichtingen en de over te leggen stukken, alsmede de termijnen waarbinnen het doen van de mededeling, het verstrekken van de inlichtingen en het overleggen van de stukken dienen te geschieden.

3. Indien het lichaam op juiste wijze aan zijn in het tweede lid bedoelde verplichting heeft voldaan, is een bestuurder aansprakelijk indien aannemelijk is, dat het niet betalen van de belastingschuld het gevolg is van aan hem te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur in de periode van drie jaren, voorafgaande aan het tijdstip van de mededeling.

4. Indien het lichaam niet of niet op juiste wijze aan zijn in het tweede lid bedoelde verplichting heeft voldaan, is een bestuurder op de voet van het bepaalde in het derde lid aansprakelijk, met dien verstande dat wordt vermoed dat de niet betaling aan hem is te wijten en dat de periode van drie jaren wordt geacht in te gaan op het tijdstip waarop het lichaam in gebreke is. Tot de weerlegging van het vermoeden wordt slechts toegelaten de bestuurder die aannemelijk maakt dat het niet aan hem is te wijten dat het lichaam niet aan zijn in het tweede lid bedoelde verplichting heeft voldaan.

5. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder bestuurder mede verstaan:

a. de gewezen bestuurder tijdens wiens bestuur de belastingschuld is ontstaan;

b. degene ten aanzien van wie aannemelijk is dat hij het beleid van het lichaam heeft bepaald of mede heeft bepaald als ware hij bestuurder, met uitzondering van de door de rechter benoemde bewindvoerder;

c. indien een bestuurder van een lichaam een lichaam is in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen: ieder van de bestuurders van het laatstbedoelde lichaam.

6. De tweede volzin van het vierde lid is niet van toepassing op de gewezen bestuurder.

7. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder belasting uitsluitend verstaan de belasting die het lichaam als inhoudingsplichtige of als ondernemer is verschuldigd.

8. Indien de bestuurder van het lichaam ingevolge dit artikel aansprakelijk is en niet in staat is tot betaling van zijn schuld terzake, zijn de door die bestuurder onverplicht verrichte rechtshandelingen waardoor de mogelijkheid tot verhaal op hem is verminderd, vernietigbaar en kan de ontvanger deze vernietigingsgrond inroepen, indien aannemelijk is dat deze rechtshandelingen geheel of nagenoeg geheel met dat oogmerk zijn verricht. Artikel 45, leden 4 en 5, van Boek 3 van het Burgerlijk Wetboek is van overeenkomstige toepassing.”

2. Artikel 7 UB IW 1990²⁸:

“1. De mededeling, bedoeld in artikel 36, tweede lid, van de wet, wordt gedaan uiterlijk twee weken na de dag waarop de verschuldigde belasting behoorde te zijn afgedragen of voldaan ingevolge artikel 19 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, artikel 89, tweede of derde lid, van de Wet belastingen op milieugrondslag of artikel 21 van de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken.

2. In geval van betalingsonmacht ter zake van een naheffingsaanslag die is opgelegd vanwege de omstandigheid dat de verschuldigde belasting meer beloopt dan die welke overeenkomstig de aangifte is dan wel had moeten worden afgedragen of voldaan, kan, voor zover die omstandigheid niet is te wijten aan opzet of grove schuld van het lichaam, in afwijking van het eerste lid, de mededeling worden gedaan uiterlijk twee weken na de vervalddag van die aanslag.

3. Bij de mededeling wordt inzicht gegeven in de omstandigheden die ertoe hebben geleid dat de verschuldigde belasting niet op aangifte is afgedragen of voldaan of niet is betaald.”

²⁸ Stb. 1990. 223, gewijzigd bij Stb. 2013, 569.

3. Artikel 7a UB IW 1990²⁹:

”1. De mededeling bedoeld in artikel 36b, tweede lid, in verbinding met artikel 36, tweede lid, van de wet wordt gedaan uiterlijk twee weken na de dag waarop ingevolge de in artikel 49, eerste lid, tweede volzin, bedoelde beschikking de aansprakelijkheidsschuld had moeten zijn voldaan.

2. Bij de mededeling wordt inzicht gegeven in de omstandigheden die ertoe hebben geleid dat de aansprakelijkheidsschuld niet is voldaan.”

4. Artikel 8 UB IW 1990³⁰:

“Het lichaam dat de mededeling, bedoeld in artikel 7 of artikel 7a, doet, is gehouden aan de ontvanger:

a. de door deze gevraagde gegevens en inlichtingen te verstrekken die voor de vaststelling van de oorzaak van de betalingsonmacht, of voor de bepaling van de financiële positie van het lichaam van belang kunnen zijn;

b. boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan - zulks ter keuze van de ontvanger - waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de oorzaak van de betalingsonmacht, of voor de bepaling van de financiële positie van het lichaam, desgevraagd voor dit doel beschikbaar te stellen.”

5. Artikel 9 UB IW 1990³¹:

“1. Aan de verplichtingen, bedoeld in artikel 8, dient binnen een door de ontvanger te stellen redelijke termijn te worden voldaan.

2. De gegevens en inlichtingen dienen duidelijk, stellig en zonder voorbehoud te worden verstrekt, mondeling, schriftelijk of op andere wijze, zulks ter keuze van de ontvanger.

3. Toegelaten moet worden, dat kopieën, leesbare afdrukken of uittreksels worden gemaakt van de voor raadpleging beschikbaar gestelde gegevensdragers of de inhoud daarvan.”

Ondertekening Arrest

[OMISSIS]

²⁹ Stb. 2007, 573.

³⁰ Stb. 1990, 223, gewijzigd bij Stb. 2007, 573.

³¹ Stb. 1990, 223, gewijzigd bij Stb. 1995, 667.