

# 3. De bestuurdersaansprakelijkheid: kan het zwaard van Damocles nog steeds zomaar vallen?

MR. A.M.E. NUYENS

Hoe moet een bestuurder bestuuren om het risico van aansprakelijkheid te ontlopen? Succesvol of winstgevend bestuuren is daarbij niet relevant, de wetgever heeft het rombles over 'behoorlijk' bestuuren. Maar zelfs een behoorlijk bestuurder loopt risico. In juridisch worden immers niet behoorlijke bestuurders aansprakelijk gesteld indien de bepalingen niet aan tijdige wordt bereikt. De Dijk III en de bestuurder maarp. In elk geval is het mogelijk dat de wetgever het risico van aansprakelijkheid in overzichts van de Hoge Raad heeft de ingebracht. Het risico van aansprakelijkheid is de opleg van het begrip 'kennelijk onbehoorlijk bestuur'. Het artikel 36 lid 3 van 31 maart 2017 heeft de Hoge Raad dit begrip als bedoeld in art. 36 lid 3 worden gewijzigd. Het risico van aansprakelijkheid heeft dit tot gevolg dat het risico van bestuurdersaansprakelijkheid niet meer behoort te worden opgevoerd. Het is bovendien het bedrijfsleven hangende zwaard van Damocles dat alle bestuurders opzichts van treffen?

## 1. Bonafide is behoorlijk?

Bestuurdersaansprakelijkheid als bedoeld in art. 36 IW 1990 is per 1 januari 1987 ingevoerd bij de zogenoemde Tweede antimisbruikwet.<sup>2</sup> Het tegengaan van misbruik van rechtspersonen stond destijds centraal. Volgens de wetgever ging het hierbij in het bijzonder om de aanpak van situaties waarin sprake was van opzet of voorwaardelijk opzet tot benadeling van de schuldeisers ofwel situaties waarin werd bevorderd dat schuldeisers (lees: Belastingdienst) naar inzicht van de wetgever op een zinkend schip terecht zouden komen.<sup>3</sup>

Bij de invoering van de bestuurdersaansprakelijkheid is door de wetgever opgemerkt dat een normale, bonafide bestuurder die zijn zaken goed op orde heeft, niet te vrezen heeft dat hij in zijn hoedanigheid van bestuurder aansprakelijk wordt gesteld.<sup>4</sup> De gedachtegang van de wetgever was dat een bonafide bestuurder zich tijdig rekenschap geeft van de financiële situatie van het lichaam wanneer belastingschulden onbetaald worden gelaten. Een normale bonafide bestuurder zal voldoen aan de door de wetgever destijds voorgestelde meldingsplicht en zal derhalve aan de Belastingdienst te kennen geven dat het lichaam niet (meer) bij machte is om de belastingschulden te voldoen. De bonafide bestuurder heeft niks te vrezen, of toch wel?

## 2. Kennelijk onbehoorlijk bestuur volgens de wetgever

Op grond van art. 36 lid 3 IW 1990 is een bestuurder van een lichaam aansprakelijk voor onder meer de loon- en omzetbelasting indien aannemelijk is dat sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur. Bij de totstandkoming van de bepaling is door de wetgever geen exacte definitie gegeven van 'kennelijk onbehoorlijk bestuur'. Uit de wetsgeschiedenis volgt dat onbehoorlijk bestuur ethisch onbehoorlijk omvat, maar dat het ook kan worden omschreven als bestuur dat onder de maat is in relatie tot hetgeen in vergelijkbare omstandigheden mag worden verwacht van een bestuur dat zijn taak goed verstaat.<sup>5</sup> De wetgever voegt hieraan toe:

*“Men kan ook denken aan ‘onverantwoordelijk’, ‘roekeloos’, ‘verregaand onnadenkend’, ‘onbezonnen’. Evenmin als bij onrechtmatig gedrag hoeft men bij onbehoorlijk bestuur alleen maar te denken aan gedrag dat als ‘schandelijk’ moet worden gekwalificeerd. Ook gedragingen die niet als schandelijk maar wel als onverantwoordelijk kunnen worden aangemerkt, kunnen als onbehoorlijk bestuur worden bestempeld.”*

Onbehoorlijk bestuur moet overigens volgens de wetgever wél worden onderscheiden van onzakelijk, ondoordacht, onverstandig of ander voor het lichaam nadelig uitgevallen bestuur dat op zich zelf niet onbehoorlijk behoort te zijn.<sup>6</sup>

1 HR 31 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:530.

2 Wet van 16 mei 1986, Stb. 1986, 275.

3 Kamerstukken II, 1981-1982, 16530, nr. 7, p. 38.

4 Kamerstukken II, 1981-1982, 16530, nr. 7, p. 22.

5 Kamerstukken II, 1983-1984, 16530, nr. 12, p. 17.

6 Kamerstukken II, 1983-1984, 16631, nr. 6, p. 4.

Naast het gegeven dat deze begrippen zich *an sich* al lenen voor veel jurisprudentie, is de wetsgeschiedenis niet steeds even duidelijk. Zo behoeft ondoordacht handelen volgens de wetgever dus nog niet onbehoorlijk te zijn. De wetgever voegt hier echter aan toe dat bestuurders hun handelen of nalaten in elk geval wel moeten doordenken om te voorkomen dat sprake is van onbehoorlijk bestuur.<sup>7</sup> Het antwoord op de vraag wanneer sprake is van onbehoorlijk bestuur is in praktijk dan ook vaag, er is sprake van een groot grijs gebied.

Met de toevoeging 'kennelijk' is volgens de wetgever beoogd te benadrukken dat geen twijfel mag bestaan ten aanzien van dit onbehoorlijke karakter.<sup>8</sup> Er zijn immers gedragingen die als fouten, onjuiste beslissingen of weinig doordachte handelingen kunnen worden gekarakteriseerd, maar die niet als zodanig onbehoorlijk bestuur moeten worden aangemerkt, dat dit persoonlijke aansprakelijkheid van bestuurders met zich moet brengen. Ernstige misslagen en wanbeleid vallen volgens de wetgever zeker onder kennelijk onbehoorlijk bestuur. Bijvoorbeeld het doen van zeer kostbare, onrendabele investeringen zonder voldoende voorafgaand onderzoek.<sup>9</sup>

### 3. De Hoge Raad aan het woord

Bij beantwoording van de vraag of sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur dient de rechter te oordelen op grond van de totaliteit en de samenhang van alle voorgelegde feiten en omstandigheden.<sup>10</sup> Daarbij "*zal de rechter zich moeten hoeden voor wijsheid achteraf en zich steeds moeten afvragen of, gezien vanuit het tijdstip dat het gedrag plaats had waarvan de verwijtbaarheid moet worden beoordeeld, de bestuurder juist of onjuist handelde*".<sup>11</sup> Getoetst moet derhalve worden of de desbetreffende bestuurshandelingen (of nalatigheden) op het moment van het begaan ervan als onbehoorlijk moeten worden beschouwd.

Naar het oordeel van de Hoge Raad in zijn arrest van 7 juni 1996 kan van kennelijk onbehoorlijk bestuur slechts worden gesproken als geen redelijk denkend bestuurder – onder dezelfde omstandigheden – aldus zou hebben gehandeld.<sup>12</sup> Indien derhalve sprake is van afwijkend gedrag, zal moeten worden beoordeeld of dit gedrag kwalificeert als onbehoorlijk. Dit is naar het oordeel van de Hoge Raad onder meer het geval indien de aansprakelijk gestelde bestuurder van een lichaam heeft bewerkstelligd dat belas-

tingschulden van dat lichaam onbetaald zijn gebleven, terwijl hij wist of redelijkerwijze had moeten begrijpen dat zijn handelwijze tot gevolg zou hebben dat die belasting-schulden onbetaald zouden blijven en hem te dezer zake persoonlijk een ernstig verwijt treft.<sup>13</sup>

Of het criterium dat de Hoge Raad in 1996 heeft geformuleerd aansluit bij het door de wetgever beoogde onderscheid tussen bonafide en malafide bestuurders, is overigens de vraag. Het is zeer wel denkbaar dat een bonafide bestuurder een minder verstandige beslissing neemt die geen redelijk denkend bestuurder zou maken. Maakt dat de bestuurder malafide? In de lagere jurisprudentie zijn veel voorbeelden te vinden waarin de rechter tot het oordeel is gekomen dat sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur, terwijl deze bestuurders niet per definitie als malafide kwalificeerden, bijvoorbeeld het niet tijdig reserveren van gelden voor een te verwachten vordering<sup>14</sup> en het niet adequaat genoeg reageren op een ongunstige financiële situatie waarin het lichaam verkeert.<sup>15</sup> Is hier sprake van een malafide bestuurder of kan worden geconcludeerd dat dit bonafide bestuurders betreft die een vergissing hebben gemaakt?

In een zaak die voorlag bij Hof 's-Hertogenbosch in 2015 waren belastingsschulden onbetaald gebleven, terwijl de bank haar vorderingen met behulp van uitoefening van een haar toekomend pandrecht wel had geïnd.<sup>16</sup> Nadat de bv, waar de aansprakelijkgestelde bestuurder van was, financieel in slecht weer terechtkwam, ging de bank over op een strikter beheer ten aanzien van de bv. Zo mochten zonder toestemming geen activa meer worden verkocht en mochten betalingen alleen nog geschieden in overleg met de bank. De melding van betalingsonmacht is vervolgens tijdig gedaan, maar het hof is van oordeel dat toch sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur, omdat de aansprakelijkgestelde, zonder overleg te plegen met de ontvanger, beschikbare gelden uitsluitend en met voorrang heeft aangewend voor de aflossing van de schuld aan de bank en daardoor zou hebben bewerkstelligd dat de belastingsschulden onbetaald bleven. Als een bank of kredietverstrekker echter weet dat een lichaam financieel in zwaar weer verkeert, oefent de bank vaak zoveel druk uit op de bestuurder van het lichaam, dat deze feitelijk geen keuze meer heeft in de volgorde van aflossing van schulden. De aansprakelijkgestelde had in het onderhavige geval feitelijk geen keuze in het betalen van de schulden aan de bank en kon de verrekeningen ook op geen enkele manier tegenhouden. Aangezien niemand tot het onmogelijke is gehouden, zou dit mijns inziens niet moeten kunnen kwalificeren als kennelijk onbehoorlijk bestuur. Indien het hof aan zijn oordeel ten grondslag zou hebben gelegd dat de aansprakelijkgestelde onverplicht en lichtvaardig een pandrecht aan de bank zou hebben gegeven, zou het oordeel over de onbehoorlijkheid nog begrijpelijk

7 Kamerstukken II, 29 augustus 1985, 6335.

8 Kamerstukken II, 1983-1984, 16530, nr. 12, p. 17.

9 Kamerstukken II, 1983-1984, 16530, nr. 12, p. 17.

10 HR 14 oktober 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT6017. Daarmee is een oordeel omtrent kennelijk onbehoorlijk bestuur overigens een overwegend feitelijk oordeel. Aangezien in cassatie oordelen van feitelijke aard niet op juistheid kunnen worden getoetst, maar enkel op begrijpelijkheid, kan in cassatie derhalve niet worden volstaan met het aanvechten van afzonderlijke omstandigheden die de rechtbank of het hof tot het oordeel hebben gebracht dat sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur.

11 Kamerstukken II, 1981-1982, 16530, nr. 7, p. 44.

12 HR 7 juni 1996, ECLI:NL:HR:1996:ZC2096. Bevestigd in onder andere het arrest van 8 juni 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB2053.

13 HR 8 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AZ0758 en HR 4 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP2982.

14 Hof Amsterdam 1 februari 1996, ECLI:NL:GHAMS:1996:AB7532.

15 CRvB 3 juli 2003, ECLI:NL:CRVB:2003:AI0421.

16 Hof 's-Hertogenbosch 21 mei 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:1846.

kunnen zijn.<sup>17</sup> Van een malafide bestuurder hoeft echter in een dergelijk geval uiteraard geen sprake te zijn. De Hoge Raad is in zijn arrest van 31 maart 2017 terecht tot het oordeel gekomen dat een bestuurder slechts kan worden verweten kennelijk onbehoorlijk te hebben bestuurd, indien deze bij machte is om de gewraakte bestuurshandelingen niet te verrichten. De Hoge Raad voegt hieraan toe:

*“Anders dan het Hof heeft overwogen, was belanghebbende, nadat de betalingsonmacht van de BV was gemeld, niet gehouden om op eigen initiatief de Ontvanger te informeren over de handelwijze van de bank.”<sup>18</sup>*

Dat zou ook niet rechtvaardig zijn ten opzichte van andere concurrente schuldeisers. De Hoge Raad maakt duidelijk dat alleen sprake kan zijn van een verwijt van kennelijk onbehoorlijk bestuur indien de bestuurder bij machte is om bestuurshandelingen wel of niet te verrichten. Hoewel hiermee nog niet wordt uitgesloten dat slechts malafide bestuurders aansprakelijk kunnen worden gesteld op grond van art. 36 IW 1990, doet de Hoge Raad met dit arrest wel een stap in de goede richting.

#### 4. Niemand is gehouden tot het onmogelijke

De Hoge Raad heeft met zijn arrest van 31 maart 2017 duidelijk gemaakt dat de ontvanger niet in alle gevallen een bestuurder hoofdelijk aansprakelijk kan stellen voor belastingsschulden van een lichaam op grond van kennelijk onbehoorlijk bestuur. Een bestuurder moet wel bij machte zijn om bestuurshandelingen te verrichten. Een klein uitstapje in dit kader. De Hoge Raad oordeelt in feite dat niemand tot het onmogelijke is gehouden. Kenmerkend voor de bestuurdersaansprakelijkheidsregeling is echter dat, indien niet is voldaan aan de meldingsplicht als bedoeld in het tweede lid van art. 36 IW 1990, de bestuurder in een onmogelijke bewijspositie terecht komt.

De meldingsregeling is opgenomen in art. 36 lid 2 IW 1990 en houdt in dat indien een lichaam niet (meer) in staat is om onder andere de omzet- en loonbelasting te voldoen, hiervan onverwijld schriftelijk melding moet worden gedaan aan de ontvanger. Blijkens art. 7 lid 1 Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 betekent ‘onverwijld’ uiterlijk twee weken na de dag waarop de verschuldigde belasting behoorde te zijn afgedragen of voldaan ingevolge art. 19 Algemene

wet inzake rijksbelastingen.<sup>19</sup> Wordt aan deze zogenoemde meldingsplicht voldaan, dan is het aan de ontvanger om aannemelijk te maken dat het niet betalen van de belastingsschuld het gevolg is van aan de bestuurder(s) te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur in de periode van drie jaar voorafgaand aan de melding. Indien niet (tijdig) of niet op de juiste wijze aan de meldingsplicht wordt voldaan, wordt vermoed dat de niet-betaling aan de bestuurder(s) is te wijten. Iedere bestuurder kan in dat geval persoonlijk aansprakelijk worden gesteld voor de betaling van onder meer deze omzet- en loonbelasting.

Het weerleggen van het vermoeden dat sprake is van verwijtbaarheid, is op zijn zachtst gezegd een lastige klus. Slechts de bestuurder die aannemelijk maakt dat het niet (tijdig) of op onjuiste wijze voldoen aan de meldingsplicht niet persoonlijk aan hem is te wijten, wordt tot weerlegging van het vermoeden toegelaten. De bewijslast wordt derhalve omgekeerd ten aanzien van het kennelijk onbehoorlijk bestuur en daaraan voorafgaand zal de bestuurder moeten bewijzen dat het achterwege blijven van een (tijdige of onjuiste) melding niet aan hem is te wijten. Slechts zelden slaagt een bestuurder erin om aan deze vrijwel onmogelijke bewijslast te voldoen. Ondanks het feit dat de Hoge Raad dus heeft geoordeeld dat niemand tot het onmogelijke is gehouden, komt een bestuurder die te laat meldt in de praktijk vaak tóch in een vrijwel onmogelijke positie terecht.

#### 5. Conclusie: duidelijkheid?

Kan, in het licht van de wetsgeschiedenis en de jurisprudentie van de Hoge Raad, een bonafide bestuurder toch een ‘kennelijk onbehoorlijke bestuurder’ zijn in de zin van art. 36 lid 3 IW 1990? Het antwoord daarop luidt duidelijk ‘ja’. Hoewel de wetgever bij de invoering van de regeling aangaf dat een bonafide bestuurder niets van de aansprakelijkheidsbepaling zou hebben te vrezen, laat de praktijk een ander beeld zien. Reeds tijdens de parlementaire behandeling van de aansprakelijkheidsbepaling werd duidelijk dat de uitleg van het begrip ‘kennelijk onbehoorlijk bestuur’ door de wetgever niet aansluit bij het onderscheid tussen bonafide en malafide bestuurders, terwijl dit onderscheid nu juist beoogd was.

Hoewel de Hoge Raad steeds duidelijkere criteria geeft voor de invulling van het begrip ‘kennelijk onbehoorlijk bestuur’, valt nog steeds niet uit te sluiten dat een bona-

19 Op grond van lid 2 van art. 7 Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 is melding nadat een naheffingsaanslag is opgelegd alléén mogelijk als het opleggen van de naheffingsaanslag niet is te wijten aan opzet of grove schuld van het lichaam. In een dergelijk geval dient de melding uiterlijk twee weken na de vervalddag van de naheffingsaanslag plaats te vinden. Wél is vereist dat de naheffingsaanslag niet het gevolg is van het feit dat de verschuldigde belasting meer bedraagt dan is aangegeven of dan had moeten worden aangegeven (HR 23 december 2011, ECLI:NL:HR:2011:BR7038). In het geval de betalingsonmacht zich voordoet nadat de termijn waarbinnen de aangifte en afdracht of voldoening had moeten plaatsvinden, dient te worden gemeld twee weken na het ontstaan van de betalingsonmacht (HR 4 maart 2016, ECLI:NL:HR:2016:351).

17 Zie ook de conclusie van A-G IJzerman 31 maart 2016, ECLI:NL:PHR:2017:204, par. 5.19.

18 HR 31 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:530, r.o. 3.3.4.

fide bestuurder ook onder deze criteria als 'onbehoorlijk bestuurder' kwalificeert en op deze grond aansprakelijk wordt gesteld.

De praktische uitwerking van de meldingsregeling als bedoeld in art. 36 lid 2 IW 1990 laat er voorts geen twijfel over bestaan dat aansprakelijkstelling op deze grond op geen enkele wijze aansluit bij het onderscheid tussen bonafide en malafide bestuurders. Aangezien een inhoudelijke beoordeling bij het ontbreken van een (tijdige of juiste) melding van betalingsonmacht achterwege kan blijven, is de bestuurdersaansprakelijkheidsregeling verworpen tot technische wetgeving. De kritiek die in het verleden in de literatuur reeds op de regeling is gegeven, is niet mals. Zo schreef Laman bijvoorbeeld:

*"Voor de fiscus (...) zijn dit makkelijke zaken. Er behoeft praktisch geen onderzoek te worden gedaan. Het is wachten op een administratieve fout van het bedrijf. Vervolgens kan de meest solvabele bestuurder met de schulden worden opgezadeld."*<sup>20</sup>

Voormalig advocaat-generaal Van Ballegooijen<sup>21</sup> concludeerde in 2010 dat het onweerlegbare bewijsvermoeden van art. 36 lid 4 IW 1990 onverbindend is wegens strijd met het communautaire evenredigheidsbeginsel. Volgens Van Ballegooijen heeft de bepaling voor de bonafide bestuurder, die niet slaagt in het bewijs dat de ontijdige, achterwege gebleven of onjuiste melding niet aan hem is te wijten, het gevolg dat hij niet wordt toegelaten tot het bewijs dat hij geen onbehoorlijke bestuurder is. Dit is volgens de advocaat-generaal onevenredig. De Hoge Raad is hier echter niet in meegegaan en heeft geoordeeld:<sup>22</sup>

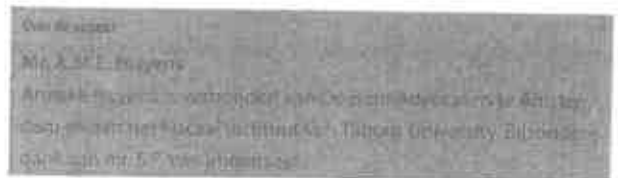
*"Zo artikel 36 van de Invorderingswet al binnen de werkingssfeer van artikel 21 van de Zesde richtlijn valt, kan, anders dan door het middel wordt voorgestaan, niet worden gezegd dat de Nederlandse wetgever bij de uitoefening van de hem door artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn gelaten bevoegdheid het rechtszekerheids- en/of het evenredigheidsbeginsel niet heeft geëerbiedigd. De regeling van artikel 36, lid 4, van de Invorderingswet heeft als doel de rechten van de schatkist te beschermen, (...). Om dit te bereiken bevat de regeling een krachtige stimulans voor de bestuurder om ervoor zorg te dragen dat namens het lichaam, overeenkomstig het bepaalde in artikel 36, lid*

*2, van de Invorderingswet, onverwijld mededeling wordt gedaan aan de ontvanger indien is gebleken dat het lichaam niet tot betaling van belasting in staat is. (...)."*

Van een bestuurder mag naar het oordeel van de Hoge Raad 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 onverwijld op de hoogte laat stellen. De Hoge Raad vervolgt:

*"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."*

Zoals Van Eijdsden in zijn annotatie bij dit arrest opmerkt, is het de vraag of het oordeel van de Hoge Raad in lijn is met de jurisprudentie van het Hof van Justitie, meer in het bijzonder het arrest Federation of Technological Industries e.a.<sup>23, 24</sup> Uit dit arrest volgt immers dat bewijsvermoedens niet op dusdanige wijze mogen worden geformuleerd, dat het voor de belastingplichtige in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk wordt om het tegendeel te bewijzen. De Hoge Raad betreft dit criterium in zijn oordeel slechts op de meldingsplicht als zodanig en niet op de bewijsvermoedens van onbehoorlijk bestuur. Indien de Hoge Raad dit wel had gedaan, had het oordeel van de Hoge Raad anders kunnen luiden. Wellicht dat zich in de toekomst een zaak aandient waarin kan worden verzocht op dit punt prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie. Voor nu kan concluderend worden gesteld dat het zwaard van Damocles boven het hoofd van de bestuurders niet nooit (!) zal vallen.



20 E.A. Laman, "Bestuurdersaansprakelijkheid: één administratieve handeling kan veel ellende voorkomen", TBA 1991, p. 178-181.

21 Conclusie A-G Van Ballegooijen 30 november 2009, ECLI:NL:PHR:2011:BL0202.

22 HR 21 januari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BL0202.

23 BNB 2011/176, annotatie J.A.R. van Eijdsden bij het arrest HR 21 januari 2011. Het is overigens de vraag of art. 36 IW 1990 binnen de reikwijdte van art. 21 lid 3 Zesde Richtlijn valt. Van Eijdsden merkt in dit kader op dat het stellen van prejudiciële vragen op dit punt in de rede had gelegen. Het voert te ver om hier in dit artikel uitgebreid op in te gaan.

24 Hof van Justitie 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a., C-384/04.