

Verzoek Belastingdienst met betaling van verschuldigde belasting te wachten totdat naheffingsaanslagen zijn opgelegd impliceert niet dat ook met meld...

HR 04-03-2016, ECLI:NL:HR:2016:350, m.nt. A.E.H. van der Voort Maarschalk

Instantie	Hoge Raad
Datum	4 maart 2016
Magistraten	Mrs. Overgaauw, Lourens, Bavinck, Van Loon, Van Kalmthout ^[1]
Zaaknummer	14/00777
Conclusie	A-G IJzerman
Noot	A.E.H. van der Voort Maarschalk
Vakgebied(en)	Fiscaal bestuursrecht / Boete Invordering (V) Fiscaal bestuursrecht / Algemeen beginsel van behoorlijk bestuur Belastingrecht algemeen (V) Fiscaal bestuursrecht (V) Invordering / Aansprakelijkheid
Brondocumenten	ECLI:NL:HR:2016:350, Uitspraak, Hoge Raad, 04-03-2016; Beroepschrift, Hoge Raad, 13-03-2015; ECLI:NL:PHR:2015:164, Conclusie, Hoge Raad (Advocaat-Generaal), 02-03-2015;
Wetingang	Opgewekt vertrouwen; art. 36 Invorderingswet 1990; art. 7 Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990

Essentie

Verzoek Belastingdienst met betaling van verschuldigde belasting te wachten totdat naheffingsaanslagen zijn opgelegd impliceert niet dat ook met melding betalingsonmacht kon worden gewacht. Tijdstip meldingsplicht

Samenvatting

Belanghebbende was tot 11 maart 2010 middellijk bestuurder van A BV. Op 17 september 2010 is A BV verkocht en op 22 februari 2011 is zij in staat van faillissement verklaard. In september/oktober 2009 heeft A BV een loonheffingnummer ontvangen alsmede de aangiftebiljetten loonheffingen over

daarvoor gelegen tijdvakken. Bij de toekenning van het loonheffingsnummer heeft de Inspecteur A BV verzocht met betaling te wachten totdat naheffingsaanslagen zijn opgelegd. Overeenkomstig door A BV ingediende aangiften zijn tussen 4 december 2009 en 15 februari 2011 naheffingsaanslagen opgelegd. Bij beschikking van 7 maart 2011 heeft de Ontvanger belanghebbende aansprakelijk gesteld voor onder meer niet-betaalde loonheffingen en boeten wegens niet-tijdige afdracht. Bij brief van 7 april 2011 heeft belanghebbende bezwaar gemaakt tegen de aansprakelijkstelling onder overlegging van een brief van 20 december 2009 waarin betalingsonmacht wordt gemeld van "nu openstaande bedragen, alsmede eventueel toekomstige aanslagen". In geschil is onder meer de (tijdigheid van de) melding van betalingsonmacht en de termijn waarbinnen melding moet worden gedaan.

HR: In een geval waarin de betalingsonmacht pas ontstaat meer dan twee weken na de dag waarop de verschuldigde belasting behoorde te zijn afgedragen moet de betalingsonmacht onverwijld na het intreden daarvan geschieden. De omstandigheid dat de Belastingdienst A BV heeft verzocht de betaling van verschuldigde loonheffingen op te schorten tot na de ontvangst van naar aanleiding van nog in te dienen aangiften op te leggen naheffingsaanslagen heeft bij belanghebbende geen te honoreren vertrouwen gewekt dat ook met melding van betalingsonmacht moest worden gewacht, nu niet is aangevoerd dat de Belastingdienst door middel van een daarop gerichte uitspraak A BV aanleiding heeft gegeven te menen dat behalve de betaling van de verschuldigde belasting ook de melding van eventuele betalingsonmacht mocht worden uitgesteld. De aanzegging om met betalen te wachten verhinderde niet de onverwijld melding van ingetreden betalingsonmacht en ontnam aan die melding ook niet de zin. Derhalve komt het niet voor rekening van de Belastingdienst dat belanghebbende de betalingsonmacht niet onverwijld na het intreden daarvan heeft gemeld. Het oordeel van het Hof dat de Ontvanger is geslaagd in de op hem rustende bewijslast ten aanzien van de feiten en omstandigheden die meebrengen dat het belopen van die boeten aan belanghebbende is te wijten, geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en is voor het overige feitelijk.

Uitspraak

ARREST

gewezen op het beroep in cassatie van [X] te [Z] (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 23 januari 2014, nr. 12/00372, op het hoger beroep van de Ontvanger en het incidentele hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank te Haarlem (nr. AWB 11/4203) betreffende de ten aanzien van belanghebbende gegeven beschikking tot aansprakelijkstelling ingevolge de Invorderingswet 1990 voor de door [A] B.V. te [Q] verschuldigde toonheffingen over de tijdvakken mei 2007 tot en met maart 2009, alsmede aan die vennootschap opgelegde verzuimboeten. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal R.L.H. IJzerman heeft op 2 maart 2015 geconcludeerd tot gegrondverklaring van

het beroep in cassatie.

2. Beoordeling van het middel

2.1.

In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1.

Van 9 juni 2005 tot 11 maart 2010 was belanghebbende middellijk bestuurder van [A] B.V. (hierna: [A]). Per 17 september 2010 is [A] verkocht. Op 22 februari 2011 is [A] in staat van faillissement verklaard.

2.1.2.

[A] heeft in september of oktober 2009 een loonheffingnummer ontvangen alsmede de aangiftebiljetten loonheffingen over de daarvoor gelegen tijdvakken. Bij de toekenning van het loonheffingnummer heeft de Inspecteur [A] verzocht met de betaling van de verschuldigde loonheffingen te wachten totdat naheffingsaanslagen zouden zijn opgelegd. [A] heeft de maandaangiften loonheffingen over de tijdvakken mei 2007 tot en met maart 2009 in één keer ingediend. De verschuldigde loonheffingen zijn door [A] niet afgedragen. Vervolgens zijn tussen 4 december 2009 en 15 februari 2011 aan [A] naheffingsaanslagen loonheffingen opgelegd overeenkomstig de door [A] ingediende aangiften.

2.1.3.

Bij beschikking van 7 maart 2011 heeft de Ontvanger belanghebbende op de voet van artikel 36 van de Invorderingswet 1990 (hierna: IW) aansprakelijk gesteld voor niet betaalde loonheffingen, boeten wegens niet-tijdige afdracht van loonheffingen, en kosten en belopen invorderingsrente over de tijdvakken mei 2007 tot en met maart 2009.

2.1.4.

Bij brief van 7 april 2011, bij de Ontvanger ingekomen op 13 april 2011, heeft belanghebbende bezwaar gemaakt tegen de hiervoor in 2.1.3 genoemde beschikking. Bij dit bezwaarschrift is als bijlage een brief gevoegd met dagtekening 20 december 2009 van [B], evenals belanghebbende middellijk bestuurder van [A], waarin betalingsonmacht wordt gemeld "van de nu openstaande bedragen, alsmede eventueel toekomstige aanslagen".

2.2.

Voor het Hof was – voor zover in cassatie nog van belang – in geschil (i) op welk tijdstip bij [A] betalingsonmacht is ontstaan, (ii) of de meldingstermijn van artikel 7, lid 2, van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 (hierna: UBIW) van toepassing is, (iii) of de betalingsonmacht tijdig is gemeld, (iv) of de meldingsplicht is vervallen doordat de Ontvanger op enig tijdstip vóór de datum van de aansprakelijkstelling op de hoogte is geraakt van de betalingsonmacht van [A], (v) of de wettelijke regeling van artikel 36, lid 4, IW in strijd is met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM (hierna: EP) en/of het communautaire evenredigheidsbeginsel, en (vi) of het belopen van de verzuimboeten waarvoor belanghebbende aansprakelijk is gesteld aan hem te wijten is in de zin van artikel 32, lid 2, IW.

2.3.1.

Het Hof heeft geoordeeld dat de betalingsonmacht in elk geval eind oktober 2009 is ontstaan. Verder heeft het Hof geoordeeld dat geen sprake is van een situatie waarin de nageheven belasting meer beloopt dan die welke overeenkomstig de aangifte is dan wel had moeten worden afgedragen, zodat de regeling van artikel 7, lid 2, IW niet van toepassing is en melding van de betalingsonmacht niet meer rechtsgeldig kon plaatsvinden nadat de naheffingsaanslagen waren opgelegd.

2.3.2.

Verder heeft het Hof geoordeeld dat de omstandigheden dat pas in september of oktober 2009 een loonheffingsnummer is toegekend en dat de aangiftebiljetten over de daarvoor gelegen tijdvakken kort nadien door [A] zijn ontvangen, niet meebrengen dat artikel 7, lid 2, IW van toepassing is. Die omstandigheden brengen volgens het Hof hoogstens mee dat de verplichting tot het doen van tijdige aangifte wordt weggenomen, maar niet tevens de verplichting tot tijdige afdracht van de verschuldigde loonheffingen.

2.3.3.

Voorts heeft het Hof geoordeeld dat de handelwijze van de Belastingdienst dat startende ondernemers wordt verzocht te wachten met betaling van de verschuldigde loonheffingen totdat een naheffingsaanslag wordt opgelegd niet eraan afdoet dat belanghebbende de van de aangifteplicht en afdrachtplicht losstaande, afzonderlijke verplichting bleef houden de betalingsonmacht onverwijld te melden en dat hij niet tijdig aan deze verplichting heeft voldaan.

2.3.4.

Aangezien in elk geval eind oktober 2009 een situatie van betalingsonmacht is ontstaan bij [A] die onverwijld (uiterlijk 14 november 2009) op de voet van artikel 36, lid 2, IW had moeten worden gemeld, is de door belanghebbende gestelde melding bij brief van 20 december 2009 hoe dan ook te laat geweest, aldus het Hof. Voorts heeft het Hof verworpen het standpunt van belanghebbende dat de aansprakelijkstelling voor de loonheffingschuld moet vervallen omdat de Ontvanger reeds uit anderen hoofde bekend was met de betalingsonmacht van [A]. Aldus is belanghebbende volgens het Hof terecht op de voet van artikel 36, lid 4, IW aansprakelijk gesteld en wordt hij niet toegelaten tot weerlegging van het vermoeden van kennelijk onbehoorlijk bestuur.

2.3.5.

Het Hof heeft verder – onder verwijzing naar de arresten van de Hoge Raad van 21 januari 2011, nr. 09/00422, ECLI:NL:HR:2011:BL0202, *BNB* 2011/176, en 21 september 2012, nr. 11/04755, ECLI:NL:HR:2012:BX7943, *BNB* 2012/296 – geoordeeld dat artikel 36, lid 4, IW niet strijdig is met het communautaire evenredigheidsbeginsel of artikel 1 EP.

2.3.6.

Ten slotte heeft het Hof geoordeeld dat het belopen van de bij de naheffingsaanslagen vastgestelde betaalverzuimboeten aan belanghebbende is te wijten in de zin van artikel 32, lid 2, IW, zodat belanghebbende terecht aansprakelijk is gesteld voor die boeten.

2.3.7.

Het middel is gericht tegen de hiervoor in 2.3.1 tot en met 2.3.6 weergegeven oordelen van het Hof.

2.4.1.

Middelonderdeel 1 betoogt dat geen sprake meer kan zijn van het ontstaan van een meldingsplicht in de aangiffefase als bedoeld in artikel 7, lid 1, UBIW, nadat voor alle loontijdvakken de betalingstermijn van artikel 19, lid 1, AWR is verstreken. In dat geval geldt volgens het middelonderdeel de meldingstermijn van artikel 7, lid 2, UBIW, zodat de betalingsonmacht pas na het opleggen van de naheffingsaanslagen had moeten worden gemeld.

2.4.2.

Bij de beoordeling van het middelonderdeel wordt vooropgesteld dat bij artikel 7 UBIW geen nadere regel is gesteld met betrekking tot het tijdstip waarop de mededeling bedoeld in artikel 36, lid 2, IW moet worden gedaan in een geval waarin de betalingsonmacht pas ontstaat meer dan twee weken na de dag waarop de verschuldigde belasting behoorde te zijn afgedragen ingevolge artikel 19 AWR. Artikel 7, lid 1, UBIW is in een dergelijk geval niet van toepassing aangezien de betalingsonmacht is ontstaan na het tijdstip waarop ingevolge die bepaling de mededeling moet worden gedaan en artikel 7, lid 2, UBIW is in dat geval niet van toepassing aangezien de nageheven loonheffingen niet meer belopen dan die welke overeenkomstig de aangiften zijn of hadden moeten worden afgedragen. Dit brengt mee dat ingevolge artikel 36, lid 2, IW in een dergelijk geval de mededeling van betalingsonmacht onverwijld na het intreden van de betalingsonmacht – in de regel binnen twee weken – moet geschieden. Het middelonderdeel, dat uitgaat van een andere opvatting, faalt derhalve.

2.5.1.

Middelonderdeel 2 betoogt onder meer dat de omstandigheid dat de Belastingdienst [A] bij de toekenning van het loonheffingsnummer heeft verzocht de betaling van door haar ingehouden loonheffingen op te schorten tot na de ontvangst van de naar aanleiding van de alsnog in te dienen aangiften op te leggen naheffingsaanslagen, het in rechte te honoreren vertrouwen heeft gewekt dat ook moest worden gewacht met het melden van betalingsonmacht.

2.5.2.

Dit betoog faalt. Uit 's Hofs uitspraak of de stukken van het geding blijkt niet dat belanghebbende heeft aangevoerd dat de Belastingdienst door middel van een daarop gerichte uitlating [A] aanleiding heeft gegeven om te menen dat behalve de betaling van de verschuldigde belasting ook de melding van een eventuele betalingsonmacht mocht worden uitgesteld. Aangezien de aanzegging door de Belastingdienst om met de betaling te wachten de onverwijld melding door belanghebbende van ingetreden betalingsonmacht ter zake van de belopen belastingschuld niet verhinderde en evenmin aan die melding zin ontnam, impliceerde de mededeling van de Belastingdienst ook niet rechtens dat de betalingsonmacht pas behoefde te worden gemeld nadat naheffingsaanslagen zouden zijn opgelegd. Derhalve komt het niet voor rekening van de Belastingdienst dat belanghebbende de betalingsonmacht niet onverwijld na het intreden daarvan heeft gemeld. Middelonderdeel 2 faalt in zoverre.

2.5.3.

Middelonderdeel 2 faalt ook voor zover het, voor het overige, bestrijdt 's Hofs oordeel dat de Ontvanger

niet reeds uit anderen hoofde bekend was met de betalingsonmacht van [A]. Het Hof heeft zich verenigd met het dienaangaande door de Rechtbank gegeven oordeel, dat noch onvoldoende gemotiveerd noch onbegrijpelijk is.

2.6.1.

Middelonderdeel 4 is gericht tegen het oordeel van het Hof dat het belopen van de bij de naheffingsaanslagen vastgestelde betaalverzuimboeten aan belanghebbende is te wijten in de zin van artikel 32, lid 2, IW, zodat belanghebbende terecht aansprakelijk is gesteld voor die boeten.

2.6.2.

Het middelonderdeel faalt. Het Hof heeft geoordeeld dat de Ontvanger is geslaagd in de op hem rustende bewijslast ten aanzien van feiten en omstandigheden die meebrengen dat het belopen van de boeten aan belanghebbende is te wijten. Mede in aanmerking genomen dat niet is gesteld of gebleken dat de Belastingdienst [A] al eerder dan bij de toekenning van het loonheffingnummer heeft verzocht de betaling van de door haar ingehouden loonheffingen op te schorten, geeft dit oordeel geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kan het, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid worden getoetst. Het is ook niet onbegrijpelijk. Middelonderdeel 4 faalt derhalve.

2.7.

Het middel kan voor het overige evenmin tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu het middel in zoverre niet noopt tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

3. Beoordeling ambtshalve van de duur van de procedure in cassatie

In deze zaak is beroep in cassatie ingesteld op 11 februari 2014. Het tijdsverloop sindsdien tot het moment dat de Hoge Raad in deze zaak arrest wijst, levert wat de cassatieprocedure betreft een overschrijding op van de redelijke termijn met minder dan zes maanden. Aangezien de verzuimboeten waarvoor belanghebbende aansprakelijk is gesteld minder bedragen dan € 1.000, volstaat de Hoge Raad met het oordeel dat de geconstateerde verdragsschending voldoende is gecompenseerd met de enkele vaststelling dat inbreuk is gemaakt op artikel 6, lid 1, van het EVRM.

4. Proceskosten

De Hoge Raad acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

5. Beslissing

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

Voorgaande uitspraak

HOF Amsterdam, Derde Meerv. belastingk., 23 januari 2014 (Nr. 12/0372)

Uitspraak

op het hoger beroep enz.;

tegen de uitspraak in de zaak met kenmerk AWB 11/4203 van de rechtbank Haarlem in het geding enz.;

1. (...)

3. Geschil in hoger beroep

3.1.

Evenals bij de rechtbank is bij het Hof in geschil of belanghebbende terecht en tot het juiste bedrag aansprakelijk is gesteld.

Meer specifiek zijn tussen partijen in hoger beroep de volgende vragen in geschil:

- a. Op welk tijdstip is bij [de bv] betalingsonmacht ontstaan?
- b. Is in casu de meldingstermijn van artikel 7, eerste lid, Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 (hierna: UB) van toepassing, dan wel die van artikel 7, tweede lid, UB? Zijn, in dit verband, gevolgen te verbinden aan de handelwijze van de Belastingdienst (in casu: de inspecteur) met betrekking tot het tijdstip waarop in de administratie van de Belastingdienst [de bv] voor de loonheffing als afdrachtplichtige kon worden opgenomen?
- c. Is de betalingsonmacht van [de bv] tijdig gemeld?
- d. Is de meldingsplicht vervallen doordat de ontvanger op enig tijdstip vóór de datum van de aansprakelijkstelling op de hoogte is geraakt van de betalingsonmacht van [de bv]?
- e. Is de wettelijke regeling van artikel 36, vierde lid, van de Invorderingswet 1990 (hierna: de Wet) strijdig met artikel 1 Eerste Protocol bij het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: Eerste Protocol) en/of het communautaire evenredigheidsbeginsel?
- f. Is het belopen van de invorderingsrente en boetes waarvoor belanghebbende aansprakelijk is gesteld, aan hem te wijten in de zin van artikel 32, tweede lid, van de Wet?

3.2.

Evenals in eerste aanleg is niet meer in geschil dat belanghebbende niet aansprakelijk is voor de ter zake van de onderhavige naheffingsaanslagen belopen kosten.

3.3.

In hoger beroep heeft de ontvanger voorts verklaard dat er geen grond is voor aansprakelijkstelling van belanghebbende voor na het tijdstip van aansprakelijkstelling ter zake van de ten name van [de bv] opgelegde naheffingsaanslagen belopen invorderingsrente. Het Hof verstaat de ontvanger aldus, dat hij belanghebbende niet op grond van de in geschil zijnde beschikking voor de op 7 maart 2011 nog niet belopen rente aansprakelijk houdt.

4. Beoordeling van het geschil

Ontstaan en meldingsplicht betalingsonmacht, toepasselijkheid artikel 7, tweede lid, UB

4.1.

De rechtbank heeft over de onder 3.1, punt a tot en met d, vermelde geschilpunten als volgt geoordeeld:

“In artikel 26c van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: Awr) is in afwijking van artikel 6:8 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) bepaald dat de termijn voor het instellen van beroep aanvangt met ingang van de dag na die van dagtekening van de uitspraak van de inspecteur, tenzij de dag van dagtekening gelegen is vóór de dag van de bekendmaking. Artikel 6:7 van de Awb bepaalt dat de termijn voor het indienen van een beroepschrift zes weken bedraagt.

4.2.

De uitspraak op bezwaar is gedagtekend 13 mei 2011. Het beroepschrift met dagtekening 3 augustus 2011 is door de rechtbank per fax op 3 augustus 2011 ontvangen, derhalve meer dan zes weken na de dagtekening van de uitspraak op bezwaar.

4.3.

Eiser stelt echter dat hij eerst door de brief van 21 juli 2011 bekend is geraakt met voornoemde uitspraak op bezwaar. Eiser betwist de verzending van de uitspraak op bezwaar op 13 mei 2011. Verweerder heeft daar tegenover gesteld dat de uitspraak op bezwaar op 13 mei 2011 op de voorgeschreven wijze is bekendgemaakt, maar heeft dit standpunt niet nader onderbouwd. Verweerder heeft de uitspraak op bezwaar niet aangetekend verzonden, zodat geen bewijs van verzending voorhanden is. Nu verweerder door de enkele blote stelling niet aan zijn bewijslast heeft voldaan, gaat de rechtbank er van uit dat de uitspraak op bezwaar niet op 13 mei 2011 bekend is gemaakt. Nu eiser eerst door de brief van 21 juli 2011 bekend is met het bestaan van de uitspraak op bezwaar, is het beroepschrift van 3 augustus 2011 binnen de beroepstermijn ingediend. Het beroep is derhalve ontvankelijk.

4.4.

Tussen partijen is niet in geschil dat het bezwaar van eiser ten onrechte niet-ontvankelijk is verklaard omdat dit onvoldoende zou zijn gemotiveerd. De rechtbank ziet geen aanleiding voor een andersluidend oordeel. Het bezwaar is dus ontvankelijk, zodat de uitspraak op bezwaar niet in stand kan blijven en het beroep gegrond is.

4.5.

De Hoge Raad heeft in zijn uitspraak van 9 juni 2006, nr. 41.130, *BNB 2006/290* geoordeeld dat indien verweerder de niet-ontvankelijkheid van een bezwaar heeft uitgesproken en de belastingrechter die uitspraak vernietigt, de rechter in de regel verweerder dient op te dragen opnieuw op het bezwaar te beslissen. Van die regel kan worden afgeweken indien daartoe goede grond bestaat, bijvoorbeeld indien partijen aandringen op een inhoudelijke beoordeling van het geschil door de rechter, of indien duidelijk is dat belanghebbende niet wordt benadeeld doordat de rechter zelf in de zaak voorziet. Nu partijen vragen om een inhoudelijk oordeel, zal de rechtbank zelf in de zaak voorzien.

4.6.

Ingevolge artikel 36, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 (hierna: lw), voor zover hier van belang, is

iedere bestuurder van een lichaam hoofdelijk aansprakelijk voor de loonbelasting die het lichaam verschuldigd is overeenkomstig het bepaalde in de volgende leden van genoemd artikel. Ingevolge artikel 36, tweede lid, van de lw is, voor zover hier van belang, het lichaam als bedoeld in het eerste lid verplicht om onverwijld nadat gebleken is dat het niet tot betaling van de loonbelasting in staat is, daarvan mededeling aan de ontvanger te doen.

Ingevolge artikel 36, vierde lid, van de lw kan, indien tijdige melding uitblijft de bestuurder aansprakelijk worden gesteld omdat wordt vermoed dat de niet betaling het gevolg is van aan hem te wijten onbehoorlijk bestuur. Tot weerlegging van het vermoeden wordt slechts toegelaten de bestuurder die aannemelijk maakt dat het niet aan hem te wijten is dat het lichaam niet aan zijn in het tweede lid bedoelde verplichting heeft voldaan.

Ingevolge artikel 36, zesde lid, tweede volzin, van de lw is de tweede volzin van het vierde lid niet van toepassing op de gewezen bestuurder.

4.7.

Ingevolge artikel 7, eerste lid, van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 (hierna: het Besluit) wordt vorenbedoelde mededeling betalingsonmacht gedaan uiterlijk twee weken na de dag waarop ingevolge artikel 19 van de Awr de verschuldigde belasting behoorde te zijn voldaan.

Ingevolge artikel 7, tweede lid, van het Besluit kan, ingeval van betalingsonmacht ter zake van een naheffingsaanslag, de mededeling worden gedaan uiterlijk twee weken na de vervalddag van die aanslag. Deze mogelijkheid staat echter alleen open voor zover het niet aan opzet of grove schuld van het lichaam is te wijten dat de verschuldigde belasting meer beloopt dan op aangifte is voldaan.

4.8.

Eiser stelt zich allereerst op het standpunt dat de betalingsonmacht bij brief van 20 december 2009 aan verweerder is gemeld. Verweerder stelt dat deze melding met dagtekening 20 december 2009 hem pas bij het bezwaarschrift van 7 april 2011 voor het eerst bekend is geworden. Eiser, op wie ter zake van de tijdigheid van de melding en dus de verzending en ontvangst van deze brief de bewijslast rust, heeft tot bewijs van zijn stelling de hiervoor onder 2.7 en 2.8 genoemde brief en e-mail van [C] van [D] overgelegd. Hiermee heeft eiser naar het oordeel van de rechtbank niet aan zijn bewijslast voldaan. De uiteenzetting omtrent de verzending van de post van het kantoor is dermate algemeen dat op basis van deze uiteenzetting niet kan worden vastgesteld dat de in geding zijnde brief ook daadwerkelijk is verzonden. Daarbij komt dat verweerder in de op 20 december 2009 volgende periode nimmer heeft verzocht om nadere informatie om inzicht te verkrijgen in de omstandigheden die ertoe hebben geleid dat de verschuldigde belasting niet (tijdig) kon worden betaald, hetgeen doet vermoeden dat verweerder de melding niet heeft ontvangen. Ook [de bv] heeft in december 2009 en de maanden daarna nimmer enig contact met verweerder gezocht over de gedane melding en het uitblijven van een reactie daarop. Het vorenstaande leidt tot de slotsom dat aangenomen moet worden dat verweerder de melding niet heeft ontvangen en dat de oorzaak hiervan is dat deze niet is verzonden. Dit betekent dat niet aannemelijk is gemaakt dat met de brief van 20 december 2009 de betalingsonmacht van [de bv] rechtsgeldig is gemeld.

4.9.

Eiser stelt zich voorts op het standpunt dat hij als gewezen bestuurder zonder meer tot weerlegging van

het bewijsvermoeden moet worden toegelaten. Voor de beoordeling van de vraag of men een gewezen bestuurder is, is beslissend het moment waarop voldaan moet worden aan de meldingsplicht met betrekking tot de verschuldigde bedragen waarvoor de bestuurder aansprakelijk is gesteld. Tussen partijen is niet in geschil dat [de bv] de betalingsonmacht kon melden tot twee weken na het verstrijken van de betalingstermijn van de naheffingsaanslagen LB. Dit heeft tot gevolg dat eiser ten aanzien van de naheffingsaanslagen LB over mei 2007 tot en met augustus 2007 niet en voor de naheffingsaanslagen LB over september 2007 tot en met maart 2009 wel aan te merken is als gewezen bestuurder.

4.10.

Voor de naheffingsaanslagen LB over september 2007 tot en met maart 2009 wordt eiser, als gewezen bestuurder, toegelaten tot weerlegging van het vermoeden dat de niet betaling het gevolg is van aan hem te wijten onbehoorlijk bestuur. Eiser stelt zich op het standpunt dat hij de redenen heeft gegeven waardoor de betalingsonmacht is ontstaan en dit niet kwalificeert als kennelijk onbehoorlijk bestuur. Verweerder heeft dit standpunt van eiser niet betwist en ook geen kennelijk onbehoorlijk bestuur gesteld. Gelet hierop heeft eiser het vermoeden dat de niet betaling het gevolg is van aan hem te wijten onbehoorlijk bestuur voldoende weerlegd. Verweerder heeft eiser daarom ten onrechte aansprakelijk gesteld voor de naheffingsaanslagen LB over september 2007 tot en met maart 2009.

4.11.

Ten aanzien van de naheffingsaanslagen over mei 2007 tot en met augustus 2007 is eiser niet aan te merken als gewezen bestuurder. Eiser stelt zich op het standpunt dat verweerder vanaf januari 2010 op de hoogte was van de betalingsonmacht van [de bv], omdat op de oudste openstaande naheffingsaanslag LB van 4 december 2009 niet werd betaald, ook niet na aanmaning en dwangbevel, en dit patroon zich herhaalde bij de daarop volgende naheffingsaanslagen, zodat melden niet nodig was.

4.12.

Volgens de Hoge Raad vervalt de meldingsplicht vanaf het moment waarop de ontvanger van de betalingsonmacht op de hoogte komt, ongeacht door wie en op welke wijze (HR 13 juli 1994, nr. 28 997, *LJN ZC5712*). Het enkele feit dat vanaf 4 december 2009 naheffingsaanslagen niet zijn betaald, ook niet na aanmaningen en dwangbevelen, is onvoldoende om te concluderen dat in januari 2010 al sprake is van een patroon. Bovendien rechtvaardigt een patroon van niet betalen op zichzelf niet de conclusie dat verweerder vanaf 4 december 2009 of kort daarna van de betalingsonmacht op de hoogte was. Onbekend is immers de reden waarom niet betaald wordt.

4.13.

Nu eiser ten aanzien van de naheffingsaanslagen over mei 2007 tot en met augustus 2007 niet is aan te merken als gewezen bestuurder, wordt hij slechts tot weerlegging van het vermoeden van kennelijk onbehoorlijk bestuur toegelaten indien hij aannemelijk maakt dat het niet aan hem te wijten is dat [de bv] niet aan zijn meldingsverplichting heeft voldaan. (...)

(...)

Eiser is er voorts niet in geslaagd aannemelijk te maken dat het niet aan hem te wijten is dat [de bv] niet aan zijn meldingsverplichting heeft voldaan. Eiser was in de periode dat de betalingsonmacht gemeld kon worden voor de naheffingsaanslagen over mei 2007 tot en met augustus 2007 bestuurder van [de bv] en hij had de leiding over [de bv]. Het lag daarom binnen de invloedssfeer van eiser om ervoor te zorgen dat tijdig en rechtsgeldig gemeld zou worden. Omstandigheden die maken dat het niet melden niet aan eiser te wijten is, zijn door eiser niet gesteld noch anderszins gebleken. Tot weerlegging van het vermoeden van kennelijk onbehoorlijk bestuur wordt eiser derhalve ten aanzien van de naheffingsaanslagen over mei 2007 tot en met augustus 2007 niet toegelaten. Verweerder heeft eiser dan ook terecht aansprakelijk gesteld voor het bedrag van de niet betaalde naheffingsaanslagen LB over deze tijdvakken voor een bedrag van € 3.471 aan enkelvoudige belasting.”

4.2.1.

Uit de door belanghebbende overgelegde jaarrekeningen blijkt dat [de bv] op haar balansen ultimo 2007, 2008 en 2009 de door haar berekende, niet-afgedragen loonheffing-schuld telkens heeft gepassiveerd. Verder blijkt uit deze jaarrekeningen dat ultimo 2008 de loonheffingschuld (€ 39.016) meer bedroeg dan de voorhanden liquide middelen (€ 17.270). In dit verband heeft belanghebbende gewezen op de omstandigheden dat (i) bij Rabobank ultimo 2008 nog een kredietruimte beschikbaar was van € 25.000 en (ii) de rekening-courantvordering op de directie onmiddellijk vorderbaar en inbaar was. Nu de ontvanger omstandigheid (i) niet (gemotiveerd) heeft weersproken en omstandigheid (ii) het Hof, gezien de afname van die vordering in 2009, niet onaannemelijk voorkomt, moet in deze worden aangenomen dat per 31 december 2008 nog voldoende vlottende activa voorhanden waren voor voldoening van de belastingschuld. Op deze grond volgt het Hof de ontvanger niet in zijn stelling dat reeds op 31 december 2008 sprake was van betalingsonmacht.

4.2.2.

Per 31 december 2009 bedroegen de liquide middelen ruim € 13.000, was de kredietruimte bij Rabobank voor € 23.000 benut en was de rekening-courantvordering op de directie afgenomen tot € 18.000; daartegenover was voor crediteuren een bedrag gepassiveerd van ruim € 176.000 en was de loonheffingschuld berekend op € 55.404. Desgevraagd (en gelet op deze financiële gegevens) heeft de gemachtigde ter zitting van het Hof verklaard dat de betalingsonmacht van [de bv] “in de loop van 2009” is ontstaan en dat hij “kan leven” met hetgeen het Hof aannemelijk heeft geacht in zijn uitspraak van 28 november 2013 (kenmerk 12/00174; ECLI:NL:GHAMS:2013:4256) betreffende de aansprakelijkstelling van [B], de medebestuurder van belanghebbende bij [de bv], dat in elk geval eind oktober 2009 bij [de bv] betalingsonmacht is ontstaan. Nu dit standpunt aansluit bij de subsidiaire stelling van de ontvanger dat de betalingsonmacht in de loop van 2009 is ontstaan, zal het Hof ook in het onderhavige geval ervan uitgaan dat deze in elk geval eind oktober 2009 is ontstaan.

4.3.1.

De ontvanger heeft zich in hoger beroep, evenals in eerste aanleg (en anders dan uit rechtsoverweging 4.9 van de rechtbank lijkt te volgen), primair op het standpunt gesteld dat in het onderhavige geval ter zake van de loonheffingschulden waarvoor belanghebbende aansprakelijk is gesteld, de

meldingstermijn van artikel 7, eerste lid, UB van toepassing is. Hij heeft gesteld dat melding van betalingsonmacht niet meer rechtsgeldig kon plaatsvinden na het opleggen van de naheffingsaanslagen. In gevallen als het onderhavige, waarin de verschuldigde belasting niet tijdig wordt afgedragen, is de meldingsregeling van artikel 7, eerste lid, UB van toepassing en wordt niet toegekomen aan de regeling van artikel 7, tweede lid, UB, aldus de ontvanger. De omstandigheid dat aanvankelijk geen loonbelastingnummer was toegekend, doet de verplichting tot tijdige afdracht van de verschuldigde loonheffing immers niet vervallen; [de bv] had contact met hem dienen op te nemen over de wijze waarop zij, zonder loonbelastingnummer, de verschuldigde bedragen zou kunnen voldoen. Ook indien juist is dat, zoals belanghebbende heeft gesteld, de Belastingdienst aan startende ondernemers mededeelt dat met betalen van loonheffing moet worden gewacht totdat de naheffingsaanslag is opgelegd, is dit niet anders. Een dergelijk beleid laat onverlet dat een belastingschuldige een meldingsplicht heeft zodra betalingsonmacht ontstaat, ook wanneer nog geen naheffingsaanslag is opgelegd, zo stelt de ontvanger.

4.3.2

Belanghebbende heeft ook in hoger beroep primair gesteld dat in casu de meldingstermijn van artikel 7, tweede lid, UB van toepassing is. Omdat het door [de bv] aangevraagde loonbelastingnummer pas in september of oktober 2009 werd geactiveerd, kon de verschuldigde loonheffing niet op een eerder tijdstip worden afgedragen. Dit heeft volgens belanghebbende tot gevolg dat geen sprake meer kan zijn van een meldingsplicht in de afdrachtsfase op de voet van artikel 7, eerste lid, UB. Aangezien de onderscheiden afdrachtsfasen ter zake van de onderliggende naheffingsaanslagen, ingevolge artikel 19 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) uiterlijk op 30 april 2009 zijn geëindigd, is de naheffingsfase uiterlijk op die datum aangevangen, aldus belanghebbende. Nu vaststaat dat de betalingsonmacht in elk geval ná 30 april 2009 is ontstaan, behoefde in de afdrachtsfase geen melding plaats te vinden en is de termijn van artikel 7, eerste lid, UB niet van toepassing.

De belastingaanslagen waarvoor belanghebbende aansprakelijk is gesteld, zijn volgens hem naheffingsaanslagen in de zin van artikel 7, tweede lid, UB: deze zijn opgelegd omdat in de afdrachtsfase niet de materieel verschuldigde loonheffing is aangegeven en afgedragen en dat is te wijten aan het beleid van de Belastingdienst ten aanzien van startende ondernemers en niet aan de opzet of grove schuld van [de bv]. Op 20 december 2009 is dus rechtsgeldig en tijdig gemeld. Voor alle naheffingsaanslagen betekent het voorgaande dat belanghebbende dient te worden toegelaten tot weerlegging van het in artikel 36, vierde lid (eerste volzin), van de Wet vervatte bewijsvermoeden. Voor de naheffingsaanslagen over de maanden september 2007 tot en met maart 2009 geldt dat bovendien, aldus belanghebbende, ingevolge artikel 36, zesde lid (tweede volzin) van de Wet, conform hetgeen de rechtbank (in 4.9 en 4.10 van haar uitspraak) heeft overwogen.

4.4.1.

Bij zijn beoordeling neemt het Hof tot uitgangspunt (partijen verschillen hierover ook niet van mening) dat [de bv] in september/oktober 2009 de maandaangiften loonheffing over eerdere tijdvakken in één keer (alsnog) heeft ingediend en dat de naheffingsaanslagen waarvoor belanghebbende thans aansprakelijk is gesteld conform de ingediende aangiften zijn opgelegd. In casu is derhalve, in beginsel, geen sprake van een situatie waarin de nageheven belasting meer beloopt dan die welke overeenkomstig de aangifte is dan wel had moeten worden afgedragen, in welk geval bij uitsluiting de meldingsregeling van artikel 7, tweede lid, UB van toepassing zou zijn (vgl. HR 23 december 2011,

nr. 10/01211, *BNB* 2012/50). Mitsdien is in het geval van belanghebbende de regeling van artikel 7, eerste lid, UB van toepassing en kon melding van betalingsonmacht niet meer rechtsgeldig plaatsvinden in de naheffingsfase, nadat de naheffingsaanslagen waren opgelegd.

4.4.2.

Belanghebbendes stelling in dit verband, dat de regeling van artikel 7, tweede lid, UB van toepassing is omdat de naheffingsfase al is ingetreden onmiddellijk nadat de wettelijke termijn van afdracht/betaling (al dan niet op aangifte) van de materieel verschuldigde loonheffing was verstreken (voor de maand maart 2009: op 30 april 2009), volgt het Hof niet. Immers, zolang geen naheffingsaanslag is opgelegd, kan de materieel verschuldigde loonheffing – nog – zonder méér of andere formalisering worden afgedragen/betaald en is derhalve – nog – sprake van de in artikel 7, eerste lid, UB bedoelde afdrachtfase.

4.4.3.

Het Hof verwerpt voorts het standpunt van belanghebbende dat de regeling van artikel 7, tweede lid, UB om een andere reden van toepassing is, namelijk doordat eerst in september/oktober 2009 een loonbelastingnummer is toegekend en dat de aangiftebiljetten over de daarvoor gelegen tijdvakken pas kort nadien door [de bv] zijn ontvangen. Het Hof stelt hierbij (onder verwijzing naar hetgeen in 4.4.2 is overwogen) voorop dat deze omstandigheden niet meebrengen (zoals belanghebbende meent) dat de afdrachtfase voor [de bv] ten onrechte is verlengd; hoogstens nemen zij de verplichting tot het tijdig doen van aangifte over de desbetreffende tijdvakken weg, maar niet tevens de verplichting tot tijdige afdracht van de verschuldigde loonheffing. De verplichting tot het doen van aangifte en de verplichting tot betaling hangen weliswaar nauw met elkaar samen, doch het zijn niettemin afzonderlijke verplichtingen; het enkele niet kunnen doen van aangifte heft derhalve de verplichting tot tijdige afdracht aan de ontvanger niet op (vgl. HR 22 februari 1984, nr. 21.979 en 22.238, *BNB* 1984/233 en 234 en HR 31 mei 1996, nr. 15.998, *NJ* 1996/671).

Belanghebbende heeft dit een en ander ook erkend, doch gesteld dat de handelwijze van de Belastingdienst te dezen niet zorgvuldig is geweest omdat de Belastingdienst (namelijk: de inspecteur), zoals bij startende ondernemers gebruikelijk was (en is), [de bv] heeft verzocht met betaling van de verschuldigde loonheffing te wachten totdat (de) naheffingsaanslag(en) zou(den) zijn opgelegd.

Belanghebbende heeft voorts gemotiveerd de stelling van de ontvanger in dit verband betwist, dat het (niettemin) mogelijk was om de verschuldigde loonheffing op andere wijze af te dragen dan gelijktijdig met de aangifte (bijvoorbeeld op sofinummer) en om daarover met hem, de ontvanger, een praktische en werkbare afspraak te maken. Het Hof acht de hiervoor (naar het Hof aannemelijk acht: correct) omschreven handelwijze van de Belastingdienst/de inspecteur, op zijn minst genomen, verwarrend. Echter, wat hiervan verder zij, de meldingsplicht van artikel 36, tweede lid van de Wet is een afzonderlijke verplichting die los staat van de aangifte- en afdrachtplicht. Dat in de afdrachtfase geen aangifte en (mogelijk) evenmin betaling kon worden gedaan, laat immers onverlet dat in die fase, naar moet worden aangenomen, melding van betalingsonmacht steeds – wèl – mogelijk was.

Belanghebbende bleef de verplichting houden de betalingsonmacht onverwijld te melden en heeft niet tijdig aan deze verplichting voldaan. Aangezien het hier een afzonderlijke verplichting betreft, valt niet in te zien waarom de handelwijze van de inspecteur zou leiden tot een verlenging van de meldingstermijn op de voet van artikel 7, tweede lid, UB.

4.4.4.

Voor zover belanghebbende nog heeft willen stellen dat het voorschrift van artikel 7, eerste lid, UB niet van toepassing kan zijn omdat op de onderscheiden tijdstippen, vallende 14 dagen na de wettelijke termijn van afdracht/betaling van de materieel verschuldigde loonheffing (in casu: laatstelijk op 14 mei 2009), – steeds – nog geen sprake was van betalingsonmacht bij [de bv], verwerpt het Hof deze stelling. Belanghebbende miskent met zijn stelling immers dat het voorschrift van artikel 7, eerste lid, UB, bezien ook in samenhang met artikel 36, tweede lid, van de Wet, eveneens van toepassing is in de situatie waarin de betalingsonmacht is ontstaan op een later tijdstip dan in dit geval (uiterlijk) 14 mei 2009, maar voordat de relevante naheffingsaanslagen zijn opgelegd; deze situatie doet zich in casu in elk geval voor. Ook dan is immers sprake van betalingsonmacht die is ontstaan in de afdrachtfase, zodat belanghebbende hiervan melding diende te maken uiterlijk twee weken nadat de situatie van betalingsonmacht zich heeft voorgedaan. Melding van betalingsonmacht kan dan niet meer rechtsgeldig plaatsvinden in de naheffingsfase.

4.5.

Op grond van hetgeen hiervoor is overwogen is het Hof derhalve van oordeel dat in het onderhavige geval – uitsluitend – artikel 7, eerste lid, UB van toepassing is en dat de betalingsonmacht van [de bv] in de afdrachtfase gemeld had moeten worden. Het Hof verwerpt aldus de stelling van belanghebbende dat (alsnog) rechtsgeldig kon worden gemeld in de naheffingsfase.

4.6.

Gelet op hetgeen in 4.2 is vastgesteld en overwogen, is het Hof voorts van oordeel dat in elk geval eind oktober 2009 een situatie van betalingsonmacht is ontstaan bij [de bv] welke onverwijld (uiterlijk op 14 november 2009) op de voet van artikel 36, tweede lid, van de Wet gemeld had moeten worden. Dit houdt in dat de door belanghebbende gestelde melding bij brief van 20 december 2009 hoe dan ook te laat is geweest.

4.7.1.

Belanghebbende is er voorts niet in geslaagd aannemelijk te maken dat het niet aan hem is te wijten dat [de bv] niet tijdig heeft voldaan aan de verplichting om haar betalingsonmacht ter zake van de loonheffingschuld aan de ontvanger te melden. Belanghebbende was in de periode dat de betalingsonmacht gemeld kon worden (middellijk) bestuurder van [de bv]. Het lag daarom binnen zijn invloedssfeer om ervoor te zorgen dat tijdig en rechtsgeldig gemeld zou worden; belanghebbende stelt zich ten onrechte op het standpunt dat volstaan kon worden met het opnemen van een passiefpost in de jaarrekeningen van [de bv].

4.7.2.

Ook het standpunt van belanghebbende dat de aansprakelijkstelling voor de loonheffingschuld moet vervallen omdat de ontvanger reeds uit anderen hoofde bekend was met de betalingsonmacht van [de bv], treft geen doel. De rechtbank heeft deze stelling van belanghebbende in onderdeel 4.12 van haar uitspraak op goede gronden verworpen. Daar komt bij dat belanghebbende deze bekendheid van de ontvanger stelt met ingang van januari 2010; ook indien dit het geval zou zijn geweest, blijft de conclusie

onverlet dat [de bv] de (in elk geval) eind oktober 2009 ontstane betalingsonmacht al op een eerder tijdstip had moeten melden.

4.8.

De conclusie van het onder 4.2 tot en met 4.7.2 overwogene is dat belanghebbende ter zake van de loonheffingschuld terecht op de voet van artikel 36, vierde lid, van de Wet aansprakelijk is gesteld en dat hij niet wordt toegelaten tot weerlegging van het vermoeden van kennelijk onbehoorlijk bestuur.

Is de uitsluiting van de mogelijkheid tot leveren tegenbewijs strijdig met artikel 1 Eerste Protocol en/of het communautaire evenredigheidsbeginsel?

4.9.1.

Over deze geschilpunten (vgl. onder 3.1, punt e) heeft de rechtbank als volgt geoordeeld:

*4.13.

(...) Eiser stelt zich (...) op het standpunt dat het onweerlegbare bewijsvermoeden van artikel 36, vierde lid, van de lw, onverenigbaar is met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM). De rechtbank stelt voorop dat artikel 36, vierde lid, van de lw, leidt tot een aantasting van het ongestoorde genot van eigendom, zodat vervolgens de door eiser opgeworpen stelling dient te worden beoordeeld.

4.14.

Het bepaalde in artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM brengt mee dat iedere maatregel die het ongestoorde genot van eigendom aantast, vergezeld moet gaan van procedurele garanties die de betrokkene een redelijke mogelijkheid bieden tot effectieve betwisting van de rechtmatigheid van die maatregel (vgl. EHRM 24 november 2005, no. 49429/99, Capital Bank AD tegen Bulgarije, paragraaf 134).

4.15.

De rechtbank is van oordeel dat het weerlegbare bewijsvermoeden als neergelegd in artikel 36, vierde lid, van de lw wordt gerechtvaardigd door de doelstelling daarvan. Blijkens de Memorie van Toelichting (MvT, [Kamerstukken II 1987/88, 20 588, nr. 3](#), blz. 97) dwingt de meldingsregeling de bestuurder van het lichaam tot actie, wanneer het lichaam in betalingsmoeilijkheden komt te verkeren. De regeling beoogt te bewerkstelligen dat de ontvanger op een vroeg tijdstip op de hoogte geraakt van de moeilijkheden waarin het lichaam verkeert. De ontvanger kan zich dan, mede op grond van de overgelegde gegevens en de verkregen inlichtingen, beraden op het beleid dat hij ten aanzien van het lichaam zal voeren. Nu het bewijsvermoeden weerlegbaar is en de beperking van de weerlegbaarheid gelegen is in het juist en tijdig melden, hetgeen de bestuurder zelf in de hand heeft, is de aantasting evenredig met het beoogde doel en biedt artikel 36, vierde lid, van de lw een redelijke mogelijkheid tot effectieve betwisting van het in die bepaling neergelegde vermoeden. Artikel 36, vierde lid, van de lw is derhalve niet strijdig met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM.

4.16.

Voorts heeft eiser ten aanzien van de aansprakelijkheid een beroep gedaan op het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) van 11 mei 2006, nr. C-384/04, Federation of Technological Industries e.a. Deze uitspraak heeft evenwel betrekking op de omzetbelasting en in casu is eiser enkel aansprakelijk gesteld voor onbetaald gebleven naheffingsaanslagen loonbelasting. Reeds daarom faalt deze beroepsgrond.”

4.9.2.

Het Hof verenigt zich met deze oordelen van de rechtbank en de gronden waarop zij berusten. Het voegt daaraan toe dat de Hoge Raad in zijn arrest van 21 januari 2011, nr. 09/00422, *BNB* 2011/176 heeft geoordeeld dat de in artikel 36, vierde lid, van de Wet opgenomen regeling niet strijdig is met het communautaire evenredigheidsbeginsel en in zijn arrest van 21 september 2012, nr. 11/04755, *BNB* 2012/296 van oordeel is dat 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 onverwijld op de hoogte laat stellen en dat het voor een bestuurder als regel niet onmogelijk of uiterst moeilijk is om ervoor te zorgen dat in het geval van betalingsmoeilijkheden met betrekking tot een openstaande belastingschuld tijdig mededeling daarvan aan de ontvanger wordt gedaan. Aangezien het Hof van oordeel is dat er in het onderhavige geval geen reden is om van dit uitgangspunt af te wijken, kan niet worden gezegd dat de regeling van artikel 36, vierde lid, van de Wet een effectieve betwisting van de aansprakelijkstelling verhindert. Van strijdigheid met artikel 1 van het Eerste Protocol is derhalve geen sprake. Het betoog van belanghebbende, dat in wezen erop neerkomt dat de Hoge Raad in de genoemde arresten zou zijn uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting, brengt het Hof niet tot een ander oordeel.

Aansprakelijkstelling boetes, kosten en invorderingsrente

4.10.1.

De rechtbank heeft de aansprakelijkstelling voor de in de beschikking aansprakelijkstelling vermelde kosten (ad, in totaal, € 2.297) vernietigd (vgl. 3.2) en die voor de boetes en invorderingsrente (zie 3.1 onder punt f) in stand gelaten en daarover het volgende overwogen:

“4.18.

Tussen partijen is niet in geschil dat eiser niet aansprakelijk is gesteld voor de kosten behorende bij de naheffingsaanslagen LB. Voor zover in het bedrag van de aansprakelijkstelling ten onrechte kosten zijn meegenomen, dient de aansprakelijkstelling daarom met het bedrag van die kosten verminderd te worden. Nu eiser bovendien niet aansprakelijk kan worden gesteld voor de naheffingsaanslagen LB over september 2007 tot en met maart 2009, vervalt daarmee ook de aansprakelijkheid voor de daarbij behorende boetes en rente.

4.19.

Eiser stelt zich op het standpunt dat ook de aansprakelijkstelling op grond van artikel 32, tweede lid, van de lw voor de boetes en rente behorende bij de naheffingsaanslagen LB over mei 2007 tot en met augustus 2007 niet in stand kan blijven, omdat het belopen daarvan niet aan eiser te wijten is. Daartoe

stelt eiser dat onvoldoende is dat eiser invloed kon uitoefenen op het aangifte- en betalingsgedrag van [de bv]. De belastingdienst maakte het [de bv] immers zelf onmogelijk om tijdig aangifte te doen en af te dragen doordat aan [de bv] eerst in september/oktober 2009 een loonbelastingnummer is toegekend, aldus eiser.

4.20.

De rechtbank is van oordeel dat verweerder eiser terecht aansprakelijk heeft gesteld voor de boetes en rente voor zover die zien op de naheffingsaanslagen LB over mei 2007 tot en met augustus 2007 voor een bedrag van € 135. Eiser was bestuurder van [de bv] en heeft niet voor een correcte afhandeling van de lopende verplichtingen van [de bv] ingestaan, door geen zorg te dragen voor een tijdige betaling op aangifte van de verschuldigde loonbelasting. Het was aan eiser als bestuurder van [de bv] om ervoor zorg te dragen dat eerder na verstrekking van het loonbelastingnummer – en niet, zoals eiser kennelijk stelt, pas na de oplegging van de naheffingsaanslagen LB – de verschuldigde loonbelasting op aangifte werd afgedragen. Nu [de bv] dit niet heeft gedaan en, ondanks dat de belastingschuld grotendeels bekend was (er was immers geld voor gereserveerd), ervoor heeft gekozen om met de voor de belastingschuld gereserveerde bedragen andere schuldeisers te betalen, is het belopen van de boetes en rente aan eiser te wijten.”

4.10.2.

In hoger beroep heeft belanghebbende aangevoerd dat de rechtbank de aansprakelijkstelling op het punt van de boetes en de invorderingsrente ten onrechte in stand heeft gelaten. Hij heeft daartoe evenals in eerste aanleg (onder meer) aangevoerd dat de ontvanger aannemelijk dient te maken dat de betalingsonmacht ter zake van de genoemde posten de bestuurder zelfstandig te verwijten valt; de ontvanger kan ter zake daarvan niet volstaan met de algemene stelling dat belanghebbende invloed heeft kunnen uitoefenen op het aangifte- en betalingsgedrag van [de bv] en dat, nu geen betaling heeft plaatsgevonden, enkel vanwege die omstandigheid het belopen van de boetes en rente aan hem is te wijten.

4.10.3.

De ontvanger heeft zich op het standpunt gesteld dat belanghebbende ook in zoverre terecht aansprakelijk is gesteld. Belanghebbende kon volgens de ontvanger als bestuurder zorg dragen voor een correcte afhandeling van de fiscale verplichtingen van [de bv]. Doordat belanghebbende dit heeft nagelaten, is het belopen van de boetes en invorderingsrente aan belanghebbende te wijten. Ter zake van de vanaf 7 maart 2011 belopen invorderingsrente heeft de ontvanger ter zitting van het Hof verklaard dat er geen grond is voor aansprakelijkstelling van belanghebbende voor na het tijdstip van aansprakelijkstelling ter zake van de ten name van [de bv] opgelegde naheffingsaanslagen belopen invorderingsrente. Het Hof verstaat de ontvanger aldus, dat hij belanghebbende niet op grond van de in geschil zijnde beschikking voor die nog niet belopen rente aansprakelijk houdt.

4.11.

Vooropgesteld wordt dat, nu belanghebbende de aansprakelijkstelling met betrekking tot de boetes en invorderingsrente gemotiveerd heeft betwist, op de ontvanger ingevolge artikel 32, tweede lid, van de

Wet de bewijslast rust ten aanzien van feiten en omstandigheden die (kunnen) meebrengen dat het belopen van deze boetes en invorderingsrente (tot aan 7 maart 2011) aan belanghebbende is te wijten (zie HR 8 juni 2012, nr. 11/02591, *BNB* 2012/221).

4.12.

Ter zitting van het Hof hebben partijen bevestigd dat de boetes waarvoor belanghebbende op de voet van artikel 32, tweede lid, van de Wet aansprakelijk is gesteld, gelijktijdig met de naheffingsaanslagen loonheffing opgelegde verzuimboetes betreffen wegens te late afdracht door [de bv] van de door haar verschuldigde loonheffing.

Naar 's Hofs oordeel is de ontvanger in de op hem rustende bewijslast geslaagd voor zover het deze betaalverzuimboetes betreft. Belanghebbende was in de periode waarop de verzuimboetes wegens niet-tijdige afdracht betrekking hebben, bestuurder van [de bv].

Het lag binnen zijn invloedssfeer om ervoor zorg te dragen dat de verschuldigde bedragen tijdig werden afgedragen, waarbij – zoals onder 4.4.3. is overwogen – het niet kunnen doen van aangifte niet de verplichting tot tijdige betaling opheft. Voor zover belanghebbende al pleitbaar mocht menen dat [de bv] met de afdracht van de loonheffingschuld zou kunnen wachten totdat een loonbelastingnummer zou zijn toegekend, had hij – zoals de rechtbank terecht heeft overwogen – ervoor zorg moeten dragen dat daags na verstrekking van het loonbelastingnummer de verschuldigde loonheffing op aangifte werd afgedragen in plaats van het te laten aankomen op het opleggen van naheffingsaanslagen. Gelet op deze omstandigheden is het Hof van oordeel dat het belopen van de bij de naheffingsaanslagen loonheffing vastgestelde betaalverzuimboetes aan belanghebbende is te wijten in de zin van artikel 32, tweede lid, van de Wet.

4.13.1.

Voor wat betreft de aansprakelijkstelling van belanghebbende voor de invorderingsrente heeft het volgende te gelden. In zijn arrest van 12 juli 2013, nr. 13/01159, *BNB* 2013/214 heeft de Hoge Raad onder meer het volgende overwogen:

"4.3.3.

Ingevolge artikel 28, leden 1 en 5, IW 1990 (tekst tot 1 januari 2008) wordt invorderingsrente – behoudens voor dit geval niet relevante uitzonderingen – verschuldigd en berekend zodra de vervaldag van de voor een belastingaanslag geldende enige of laatste betalingstermijn is vervallen. Ingevolge artikel 1 van de Kostenwet invordering rijksbelastingen worden aan degene die in gebreke is gebleven het verschuldigde tijdig te betalen kosten in rekening gebracht ter zake van het verrichten van werkzaamheden voor de invordering van bedragen op grond van de bepalingen van de IW 1990. Deze bepalingen brengen voor een geval als het onderhavige mee dat invorderingsrente en invorderingskosten eerst worden belopen indien en zodra de voor de naheffingsaanslag geldende (enige of laatste) betalingstermijn is vervallen.

4.3.4.

Het zou aan belanghebbende zijn te wijten dat invorderingsrente en invorderingskosten zijn belopen, indien – zoals overwogen in onderdeel 3.4 van het arrest *BNB* 2012/221 – het aan belanghebbende te wijten is dat de onderwerpelijke naheffingsaanslagen niet zijn betaald. Daarvan is – anders dan het Hof

heeft geoordeeld – niet reeds sprake doordat het aan belanghebbende te wijten is dat de naheffingsaanslagen zijn opgelegd (vanwege de omstandigheid dat de BV door toedoen van belanghebbende verschuldigde omzet- en loonbelasting niet op aangifte heeft voldaan), en dat de betaling van de naheffingsaanslagen tot het takenpakket van belanghebbende behoorde. Dit een en ander laat immers onverlet dat het niet-betalen van de naheffingsaanslagen aan andere omstandigheden kan zijn te wijten dan aan handelen of nalaten van belanghebbende, zoals in het bijzonder liquiditeitsproblemen die niet aan belanghebbende zijn te wijten. Derhalve heeft het Hof ten onrechte de liquiditeitspositie van de BV ten tijde van de naheffingsaanslagen niet van belang geacht. (...).”

4.13.2.

Het Hof stelt vast dat, zoals ook weergegeven onder 2.5, de invorderingsrente waarvoor belanghebbende aansprakelijk is gesteld, deels is berekend over perioden waarin belanghebbende nog wel bestuurder, en deels is berekend vanaf tijdstippen waarop belanghebbende inmiddels geen bestuurder meer was van [de bv]. Voor de (vijf) naheffingsaanslagen betreffende de maanden mei tot en met september 2007 ving de renteberekening aan in de periode 19 december 2009 tot 6 maart 2010; belanghebbende was vanaf 11 maart 2010 geen bestuurder meer; [de bv] is op 17 september 2010 aan een derde verkocht en met ingang van 22 februari 2011 in staat van faillissement verklaard; de einddatum van de renteberekening is voor alle (23) naheffingsaanslagen 7 maart 2011; het totale bedrag aan (naar de stand per 7 maart 2011, de datum van aansprakelijkstelling) in rekening gebrachte invorderingsrente was € 335. Aldus is de in de bijlage bij de beschikking aansprakelijkstelling gespecificeerde invorderingsrente voor het grootste deel berekend over tijdvakken welke aanvangen nadat belanghebbende als middellijk bestuurder is teruggetreden.

4.13.3.

Gelet op hetgeen de Hoge Raad heeft overwogen in het onder 4.13.1 aangehaalde arrest is het aan de ontvanger om aannemelijk te maken dat het onbetaald laten van de onderwerpelijke naheffingsaanslagen aan belanghebbende is te wijten. Tegenover de gemotiveerde stelling van belanghebbende, dat sprake was van liquiditeitsproblemen die het gevolg waren van de bedrijfsvoering van [de bv], en met name van eerder in het jaar 2009 door haar ([de bv]) aangegane reclame- en promotieverplichtingen, heeft de ontvanger geen feiten en omstandigheden gesteld die tot de conclusie zouden kunnen leiden dat belanghebbende terzake een (persoonlijk) verwijt valt te maken. Dat geldt naar het oordeel van het Hof zowel voor de tijdvakken dat belanghebbende nog bestuurder was, als voor de latere tijdvakken. Weliswaar zijn naar het oordeel van het Hof omstandigheden denkbaar waaronder het handelen van een belanghebbende tijdens zijn (eerdere) periode als bestuurder van een lichaam zodanige gevolgen heeft gehad dat de op een later tijdstip verschuldigd geworden rente over de niet-betalde belastingschulden een onlosmakelijk gevolg is van dit handelen en daardoor het belopen ervan aan de bestuurder is te wijten; bijvoorbeeld in bepaalde gevallen van kennelijk onbehoorlijk bestuur c.q. opzettelijk dan wel met grove schuld handelen, waarbij dan tevens de specifieke omstandigheden ten tijde van het ontstaan van de bewuste rente moeten worden meegewogen (zie het genoemde arrest *BNB 2013/214*). De ontvanger heeft evenwel tegenover de betwisting door belanghebbende dergelijke omstandigheden niet gesteld, laat staan aannemelijk gemaakt. De in algemene bewoordingen gestelde overwegingen in de beschikking aansprakelijkstelling over de mogelijkheid als bestuurder (naar het Hof begrijpt: tijdens de periode waarin belanghebbende formeel

bestuurder was) invloed uit te oefenen op het betalingsgedrag van [de bv], alsmede de stelling dat belanghebbende er niet voor heeft gezorgd dat de belasting op aangifte is voldaan, volstaan hiervoor niet. Dezelfde conclusie heeft te gelden voor hetgeen de ontvanger hierover in zijn processtukken naar voren heeft gebracht.

4.13.4.

Het Hof is derhalve van oordeel dat de ontvanger niet is geslaagd in het bewijs van de feiten en omstandigheden die kunnen leiden tot de conclusie dat het belopen van de hiervoor vermelde invorderingsrente, zowel over de periode vóór, als over de periode ná 11 maart 2010, aan belanghebbende is te wijten.

Slotsom

4.14.

De conclusie van het hiervoor overwogene is dat het hoger beroep van de ontvanger gegrond is voor zover het de aansprakelijkstelling van belanghebbende voor de loonheffing en boetes voor de maanden september 2007 tot en met maart 2009 betreft. Het incidentele hoger beroep van belanghebbende is gegrond voor zover het de aansprakelijkstelling voor de invorderingsrente betreft.

De uitspraak van de rechtbank kan in zoverre niet in stand blijven; de aansprakelijkstelling dient – slechts – te worden verminderd met (een bedrag van € 2.297 aan kosten en met het volledige bedrag van de invorderingsrente ad € 335, ofwel in totaal) met € 2.632, tot € 31.880. Het Hof zal beslissen als hieronder weergegeven.

5. Kosten

Nu het incidentele hoger beroep gegrond is en de uitspraak van de rechtbank niet in stand kan blijven, ziet het Hof aanleiding het verzoek van belanghebbende toe te wijzen om de ontvanger te veroordelen in de proceskosten die belanghebbende ter zake van het incidentele hoger beroep redelijkerwijs heeft moeten maken, zoals bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht. Met inachtneming van het Besluit proceskosten bestuursrecht stelt het Hof de te vergoeden proceskosten in hoger beroep als volgt vast:

2 (proceshandelingen: beroepschrift incidentele hoger beroep en verschijnen ter zitting) x € 487 (puntwaarde) x 1,5 (wegingsfactor) = € 1.461.

Voorts komen voor vergoeding in aanmerking de reiskosten die belanghebbende heeft moeten maken voor het bijwonen van de zitting van het Hof. Deze worden met toepassing van artikel 2, lid 1, onderdeel c, gesteld op de kosten openbaar-vervoer (2e klasse) [Z]-Amsterdam v.v., te weten op (afgerond) € 14.

6. Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank, doch uitsluitend wat betreft de beslissing inzake het vast te stellen bedrag van de aansprakelijkstelling;
- vermindert de aansprakelijkstelling tot een bedrag van € 31.880 en stelt vast dat daarin geen aansprakelijkstelling is begrepen ter zake van de vanaf 7 maart 2011 belopen invorderingsrente;

- veroordeelt de ontvanger in de proceskosten in hoger beroep van belanghebbende tot een bedrag van € 1.475.

Voorgaande uitspraak

Uit het beroepschrift in cassatie van belanghebbende:

Middel

Schending van het recht/en of verzuim van vormen, waarvan niet-inachtneming nietigheid meebrengt, doordat het gerechtshof heeft overwogen en beslist als in de bestreden uitspraak vermeld, zulks om de navolgende, in onderlinge samenhang te lezen redenen.

Onderdeel 1

De klacht richt zich tegen r.o.'s 4.4.1. tot en met 4.6. in welke overwegingen het gerechtshof tot het onjuiste c.q. onbegrijpelijk dan wel niet (voldoende) gemotiveerde oordeel komt dat in het onderhavige geval de termijn van artikel 7, eerste lid Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 (hierna: UB IW 1990) van toepassing is en dat de betalingsonmacht van [A] in de afdrachtfase gemeld had moeten worden.

Toelichting

1.

Vooropgesteld dient te worden dat door inhouding van de loonbelasting ex artikel 27 Wet LB 1964 de loonbelastingsschuld wordt geformaliseerd en een afdrachtschuld ontstaat. Inhouding is het van een bepaald overeengekomen bedrag afzonderen van een later op aangifte af te dragen loonheffing.^[4] De inhouding moet bovendien geschieden met het oog op de afdracht.^[5] Dat zulks door [A] is gedaan staat niet ter discussie.

2.

De afdrachtschuld dient vervolgens ex artikel 19 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) uiterlijk één maand na afloop van het tijdvak waarin de belasting verschuldigd is geworden overeenkomstig de aangifte aan de ontvanger te worden betaald. De afdrachtfase begint zodoende te lopen op het moment dat de belasting verschuldigd is geworden, aan het einde van het heffingstijdvak, en eindigt één maand later.

3.

Wanneer de betalingstermijn van artikel 19, lid 1 AWR is verstreken begint de naheffingstermijn te lopen.^[6] Een voordien opgelegde naheffingsaanslag is prematuur en zal daarom door de rechter worden vernietigd indien de belastingplichtige zich daarop beroept.^[7]

4.

Aangezien de naheffingstermijn aanvangt zodra de betalingstermijn is verstreken, eindigt op datzelfde moment de afdrachtfase van rechtswege. Een nadien gedane betaling voorkomt naheffing dan ook niet en zal daarmee verrekend worden.

5.

Gelet hierop miskent het gerechtshof, met name in r.o. 4.4.2., het nauwkeurig afgebakende toepassingsbereik van de termijn als bedoeld in artikel 7, eerste lid UB IW 1990. Voor de ruime toepassing van deze wetsbepaling die het gerechtshof hanteert waarbij de afdracht- dan wel voldoeningsfase wordt opgerekt tot het moment waarop een naheffingsaanslag wordt opgelegd, biedt artikel 7, eerste lid UB IW 1990 geen enkel aanknopingspunt. Evenmin kan artikel 19 AWR, waarnaar artikel 7 UB IW 1990 expliciet verwijst, een dergelijke ruime definitie van de afdrachtfase legitimeren.

6.

In het onderhavige geval eindigt de afdrachtfase aldus telkens één maand na de tijdvakken mei 2007 tot en met maart 2009. Dientengevolge is met ingang van mei 2009 voor alle loonbelastingsschulden waarvoor belanghebbende aansprakelijk is gesteld de afdrachtfase geëindigd, en wel respectievelijk vanaf 30 juni 2007 tot en met 30 april 2009.

7.

Artikel 7, eerste lid UB IW 1990 geeft een uiterste termijn voor het doen van een melding betalingsonmacht indien die betalingsonmacht in de afdrachtfase is ontstaan; te weten twee weken na de dag waarop de verschuldigde belasting behoorde te zijn afgedragen ingevolge artikel 19, lid 1 AWR. De tijdsperiode die hiermee wordt beschreven en aldus de toepasselijkheid van dit artikellid, is gelet op het voorgaande, met ingang van mei 2009 een gepasseerd station.

8.

Zodoende kan artikel 7, eerste lid UB IW 1990 niet langer relevant zijn voor de vraag of de betalingsonmacht, die in het onderhavige geval in ieder geval na mei 2009 is ontstaan,^[8] al dan niet tijdig is gemeld. Het andersluidende oordeel van het Hof getuigt aldus van een onjuiste rechtsopvatting dienaangaande.

9.

Dat geldt in het bijzonder voor r.o. 4.4.1. waarin het Hof stelt dat artikel 7, tweede lid UB IW 1990 niet van toepassing is en dat artikel 7, eerste lid UB IW 1990 'mitsdien' van toepassing moet zijn. Hiermee miskent het Hof dat ingeval noch het eerste, noch het tweede lid van artikel 7 UB IW 1990 van toepassing zou zijn, op grond van de hoofdregel van artikel 36, tweede lid IW 1990 eventuele betalingsonmacht onverwijld gemeld dient te worden. Deze volgorde van toepassing wordt bevestigd in artikel 36.5.4. Leidraad Invordering 2008. In weerwil hiervan toetst het Hof ten onrechte primair aan het tweede lid van artikel 7 UB IW 1990, concludeert dat die bepaling niet van toepassing is, om vervolgens aan de hand van een te ruime uitleg van het begrip afdrachtfase het feitencomplex onder het toepassingsbereik van artikel 7, eerste lid UB IW 1990 te brengen.

10.

Bovendien is het in voornoemde r.o. vervatte oordeel dat het tweede lid van artikel 7 UB IW 1990 niet van toepassing kan zijn, niet juist. Weliswaar zijn de naheffingsaanslagen opgelegd conform de door belanghebbende kort na toekenning van het loonbelastingnummer omstreeks september/oktober 2009 ingediende maandaangiften, maar deze aangiften kwalificeren niet als aangiften in de zin van artikel 7, tweede lid UB IW 1990 en artikel 19 AWR. De in deze wetsbepalingen bedoelde aangiften betreffen immers de bij wet voorziene aangiften die op grond van de hoofdregel van artikel 10, tweede lid AWR uiterlijk één maand na afloop van het tijdvak ingediend moeten worden. Derhalve zijn de naheffingsaanslagen waarvoor belanghebbende aansprakelijk is gesteld wel degelijk opgelegd vanwege de omstandigheid dat de verschuldigde belasting meer beloopt dan die welke overeenkomstig de aangifte had moeten worden afgedragen; die oorspronkelijke bij de wet voorziene aangifte heeft belanghebbende, door het talmen van de Belastingdienst, immers niet binnen de daartoe gestelde termijn kunnen doen. Dientengevolge is, anders dan het Hof meent, het tweede lid van artikel 7 UB IW 1990 wel van toepassing in het onderhavige geval: er is per slot van rekening geen aangifte in de zin van artikel 7, tweede lid UB IW 1990 juncto artikel 19 AWR gedaan waardoor de op de naheffingsaanslagen verschuldigde belasting meer beloopt dan die welke op de wet voorziene aangifte had moeten worden afgedragen.

11.

Voor zover het getalm van de Belastingdienst met toekenning van het loonbelastingnummer als uitstel tot het doen van aangifte in de zin van artikel 10, derde lid AWR zou hebben te gelden, is daardoor de betalingstermijn op grond van artikel 19, vierde lid AWR met de duur van dit uitstel verlengd.^[9] Zolang een afdrachtverplichting aldus niet bestaat, kan ook geen sprake zijn van enige onmacht ten opzichte van die verplichting en is een meldingsplicht daaromtrent niet aan de orde. Gelet hierop getuigt ook r.o. 4.4.3. van een onjuiste rechtsopvatting aangezien het Hof daarin oordeelt dat de meldingsplicht van artikel 36, tweede lid IW 1990 een afzonderlijke verplichting is die los staat van de aangifte- en afdrachtplicht. Wanneer men echter door de Belastingdienst wordt aangezegd niet af te dragen, oftewel wanneer de afdracht- c.q. betalingsverplichting wordt opgeschort, kan van betalingsonmacht geen sprake zijn. Zolang er aldus geen verplichting tot betaling bestaat kan ook van enige onmacht tot betaling geen sprake zijn. Derhalve houdt de meldingsplicht wel degelijk verband met de aangifte- en afdrachtplicht.

12.

In verband met het voorgaande zij er tevens nog op gewezen dat het feit dat tijdens de afdrachtfase aan [A] nog geen loonbelastingnummer was toegekend waardoor het onmogelijk was om aangifte te doen en daarop af te dragen, niet zonder meer kwalificeert als een situatie van betalingsonmacht in de zin van artikel 36 IW 1990. Uw Raad liet op 12 augustus 2011^[10] dan ook het oordeel van rechtbank Arnhem in stand, inhoudende dat een vennootschap die door computertechnische problemen geen aangifte kon doen maar wel over voldoende financiële middelen beschikte om de verschuldigde belasting te betalen, niet in een situatie van betalingsonmacht verkeerde. Zulks geldt a fortiori voor de situatie waarin de oorzaak van het niet kunnen doen van aangifte is gelegen bij de Belastingdienst, hetgeen in casu het geval is.

13.

Aangezien op het moment dat [A] voor het eerst in financiële nood geraakte de afdrachtfase reeds geruime tijd geëindigd was, en er in de afdrachtfase weliswaar geen aangifte kon worden gedaan maar voldoende gereserveerde liquide middelen aanwezig waren om de belastingschulden te voldoen, is eerst in de naheffingsfase sprake van betalingsonmacht.

14.

Nu van betalingsonmacht in de afdrachtfase in de zin van artikel 7, eerste lid UB IW 1990 geen sprake is, kan de uiterste termijn die deze bepaling stelt aan het doen van een melding van betalingsonmacht niet van toepassing zijn. De conclusie die het Hof in r.o. 4.6. trekt is derhalve onjuist; anders dan het Hof meent, heeft belanghebbende de betalingsonmacht rechtsgeldig in de naheffingsfase kunnen melden.

Onderdeel 2

De klacht richt zich tegen r.o.'s 4.6. tot en met 4.8. in welke overwegingen het gerechtshof tot het onjuiste c.q. onbegrijpelijk dan wel niet (voldoende) gemotiveerde oordeel komt dat belanghebbende terecht op de voet van artikel 36, vierde lid IW 1990 aansprakelijk is gesteld en dat hij niet wordt toegelaten tot weerlegging van het vermoeden van kennelijk onbehoorlijk bestuur.

Toelichting

15.

Dat in elk geval eind oktober 2009 een situatie van betalingsonmacht is ontstaan die onverwijld gemeld diende worden, zoals het gerechtshof in r.o. 4.6. oordeelt, is een onbegrijpelijk dan wel niet (voldoende) gemotiveerd oordeel. Toen SMV omstreeks oktober 2009 een loonbelastingnummer werd toegekend is de betalingsverplichting door de Belastingdienst opgeschort tot na vaststelling van de naheffingsaanslagen met een betalingstermijn van veertien dagen. Deze opschorting is weliswaar buitenwettelijk maar heeft bij belanghebbende niettemin het gerechtvaardigde vertrouwen opgewekt dat met de betaling diende te worden gewacht waardoor een eventuele onmacht tot betaling tevens pas op een later moment, te weten het opleggen van de naheffingsaanslagen en het verstrijken van de daarmee verbonden betalingstermijn, gemeld had hoeven te worden; hetgeen ook na vaststelling van de eerste naheffingsaanslag over mei 2007 op 4 december 2009 is gebeurd bij brief d.d. 20 december 2009. Het oordeel van het gerechtshof zoals weergegeven in r.o. 4.6. dat deze melding van 20 december 2009 hoe dan ook te laat is geweest kan derhalve geen stand houden. Als al sprake was van een situatie van betalingsonmacht in de zin van artikel 36 IW 1990 eind oktober 2009, bestond te dien aanzien in ieder geval nog geen meldingsplicht, dan wel treft belanghebbende geen verwijt niet toen reeds gemeld te hebben.

16.

Gelet op het voorgaande is ook onbegrijpelijk dat het gerechtshof in r.o. 4.7.1. oordeelt dat belanghebbende er niet in is geslaagd aannemelijk te maken dat het niet aan hem is te wijten dat [A] niet tijdig aan de meldingsverplichting heeft voldaan. De Belastingdienst heeft [A] immers zelf aangezegd te wachten met betalen. Aangezien het moment waarop van de Belastingdienst eerst mocht worden

betaald zodoende nog in de toekomst lag, kan het niet verwijtbaar genoemd worden dat betalingsonmacht die voor dat moment is ontstaan, niet eerder is gemeld.

17.

Verder is het oordeel van het gerechtshof, weergegeven in r.o. 4.7.2, dat de ontvanger niet reeds uit anderen hoofde bekend was met de betalingsonmacht van [A], onbegrijpelijk althans onvoldoende gemotiveerd. Nadat de Belastingdienst door [A] kort na de start van de onderneming in 2007 is verzocht een loonbelastingnummer toe te kennen en vervolgens door [A] meermaals is herinnerd aan dat verzoek, werd pas omstreeks oktober 2009 een loonbelastingnummer toegekend. De stelling van de ontvanger is dat [A] gedurende deze periode van bijna twee jaar waarin de toekenning van het aangiftenummer werd afgewacht wel een betalingsverplichting had waar bij gebreke van een aangiftenummer echter niet aan kon worden voldaan, hetgeen volgens de ontvanger kwalificeert als betalingsonmacht in de zin van artikel 36 IW 1990. Volgens het standpunt van de ontvanger was er aldus gedurende lange tijd sprake van betalingsonmacht waarvan hij derhalve op de hoogte had kunnen dan wel moeten zijn. In ieder geval had hij vanaf januari 2010 op de hoogte moeten zijn toen tijdige betaling op de sinds 4 december 2009 twee tot drie wekelijks opgelegde naheffingsaanslagen achterwege bleef en door hem invorderingsmaatregelen zijn getroffen.

Onderdeel 3

De klacht richt zich tegen r.o. 4.9.2. in welke overweging het gerechtshof tot het onjuiste c.q. onbegrijpelijke dan wel niet (voldoende) gemotiveerde oordeel komt dat de meldingsregeling met betrekking tot betalingsonmacht niet strijdig is met artikel 1 Eerste Protocol en/of het communautaire evenredigheidsbeginsel.

Toelichting

18.

Weliswaar is het voor een bestuurder niet onmogelijk of uiterst moeilijk om ervoor te zorgen dat in het geval van betalingsmoeilijkheden tijdig mededeling daarvan wordt gedaan aan de ontvanger, doch een wettelijke meldingsregeling die ingeval van startende ondernemers gepaard gaat met een buitenwettelijke opschorting van de betalingsverplichting heeft in casu geleid tot een uiterst onduidelijke situatie voor wat betreft de meldingsverplichting. Die onduidelijkheid bestaat eruit dat belanghebbende, nadat hem door de Belastingdienst zelf is aangezegd met betalen te wachten, door het Hof aansprakelijk wordt gehouden louter op de grond dat hij niet (tijdig) heeft gemeld dat hij op enig moment na voornoemde aanzegging doch voor de daarbij aangezegde betalingsdatum niet tot betalen in staat was. Deze uitleg van het Hof van de meldingsregeling van artikel 36, lid 4 IW 1990 leidt tot een categorisch onweerlegbaar bewijsvermoeden waar belanghebbende op aangeven van de Belastingdienst in terecht komt, maar zulks is voor het Hof geen aanleiding belanghebbende tot het tegenbewijs toe te laten, en is aldus in strijd met artikel 1 EP EVRM.

19.

De strijdigheid met het communautaire evenredigheidsbeginsel is in het onderhavige geval met name ook gelegen in het feit dat sprake is van een cumulatie van bewijsvermoedens die er uiteindelijk toe leidt

dat belanghebbende aansprakelijk wordt gehouden voor een omvangrijke belastingschuld. Die cumulatie bestaat eruit dat de Ontvanger de ontvangst ontkent van de brief d.d. 20 december 2009 waarin melding van betalingsonmacht wordt gedaan met als gevolg dat, behoudens tegenbewijs, vermoed wordt dat de brief niet is ontvangen en aldus niet is gemeld; Dientengevolge wordt op grond van artikel 36, lid IW 1990 vermoed dat het niet betalen van de belastingschuld het gevolg is van aan belanghebbende te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur en wordt zij bovendien niet toegelaten tot weerlegging van dit bewijsvermoeden. Deze cumulatie van bewijsvermoedens en de tegenbewijsuitsluiting, in combinatie met de onduidelijkheid ten gevolge van het beleid ten aanzien van startende ondernemers, heeft in het licht van artikel 1 Eerste Protocol en het communautaire evenredigheidsbeginsel als manifest onredelijk te gelden.

Onderdeel 4

De klacht richt zich tegen r.o. 4.12 in welke overweging het gerechtshof tot het onjuiste c.q. onbegrijpelijk dan wel niet (voldoende) gemotiveerde oordeel komt dat het belopen van de bij de naheffingsaanslagen loonheffing vastgestelde betaalverzuimboetes aan belanghebbende is te wijten in de zin van artikel 32, tweede lid IW 1990.

Toelichting

20.

Het gerechtshof miskent in de bestreden overweging dat voor de verwijtbaarheid in de zin van artikel 32, tweede lid IW 1990 de meldingsregeling en het al dan niet hebben voldaan aan deze regeling, niet relevant zijn voor de vraag of er sprake is van verwijtbaarheid in de zin van voornoemde wetsbepaling. Bovendien heeft de ontvanger de stelplicht en bij gemotiveerde betwisting de bewijslast dat en op basis van welke concrete feiten en omstandigheden het belopen van boeten, renten en kosten te wijten is aan de aansprakelijkgestelde.^[11] Met de rechtbank is het gerechtshof van oordeel is dat belanghebbende "het liet aankomen" op het opleggen van de naheffingsaanslagen, hetgeen echter onvoldoende motiveert waarom sprake zou zijn van verwijtbaarheid in de zin van artikel 32, tweede lid IW 1990. Zoals hiervoor toegelicht is belanghebbende immers aangezegd, conform bestendig beleid bij startende ondernemers, te wachten met betalen totdat de naheffingsaanslagen zouden zijn opgelegd.

21.

In dit geval kan belanghebbende dan ook niet het verwijt worden gemaakt zoals het gerechtshof dat 4.12. uiteenzet. Wanneer niet wordt betaald ten gevolge van betalingsonmacht die niet verwijtbaar is, kan geen sprake zijn van verwijtbaarheid ter zake van de boetes. Uw Raad oordeelde dan ook dat het niet-betalen te wijten kan zijn aan andere omstandigheden dan aan het handelen en nalaten van een bestuurder.^[12] Omtrent de verwijtbaarheid van de betalingsonmacht en eventueel belanghebbende te dien aanzien aan te rekenen handelen of nalaten heeft de ontvanger niets gesteld, laat staan aannemelijk gemaakt. Evenmin heeft het gerechtshof daaromtrent iets vastgesteld.

Met conclusie

tot vernietiging van de bestreden uitspraak met zonedige verdere beslissing als uw Raad zal vermenen

Conclusie

Conclusie Advocaat-Generaal mr. IJzerman:

1. Inleiding

1.1

Heden neem ik conclusie in de zaak met nummer 14/00777 naar aanleiding van het beroep in cassatie van [X], belanghebbende, tegen de uitspraak van het gerechtshof Amsterdam (hierna: het Hof) van 23 januari 2014, nr. 12/00372, ECLI:NL:GHAMS:2014:147, V-N 2014/14.1.4, *FutD* 2014/0293.[\[1\]](#)

1.2

Belanghebbende is in de periode van 9 juni 2005 tot 11 maart 2010 bestuurder van [A] B.V. (hierna: [A]) geweest. Bij de start van deze onderneming in mei 2007 is de Belastingdienst verzocht om toekenning van een loon- en een omzetbelastingnummer. Het omzetbelastingnummer is betrekkelijk snel toegekend. De toekenning van een loonbelastingnummer heeft echter pas omstreeks oktober 2009 plaatsgevonden.

1.3

Met ingang van 22 februari 2011 is [A] in staat van faillissement verklaard. De Ontvanger[\[2\]](#) heeft bij beschikking met dagtekening 7 maart 2011 belanghebbende op grond van artikel 36 van de Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990) aansprakelijk gesteld voor de niet betaalde naheffingsaanslagen loonheffing (hierna: LH) over de tijdvakken mei 2007 tot en met maart 2009, alsmede invorderingsrente, kosten en boetes ter zake van deze naheffingsaanslagen. De naheffingsaanslagen zijn ten name gesteld van [A]. Het totaalbedrag van de aansprakelijkstelling is € 34.512.

1.4

In geschil is of belanghebbende terecht en tot het juiste bedrag aansprakelijk is gesteld. Waar het thans in cassatie met name om gaat is of artikel 7, lid 1, van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 (hierna: UB IW 1990) of artikel 7, lid 2, UB IW, omtrent het tijdig melden van betalingsonmacht, hier (onverkort) van toepassing is, gezien het niet tijdig verstrekken van een loonbelastingnummer. Voorts is aan de orde of het beleid van de Belastingdienst ten aanzien van startende ondernemers voor wat betreft de aanzegging loonheffing niet op (eerste) aangifte af te dragen, maar te wachten op de naheffingsaanslag, tot gevolg heeft dat eventuele betalingsonmacht eerst na uiterste betaaldatum van die naheffingsaanslag gemeld dient te worden.

1.5

De opbouw van deze conclusie is als volgt. In onderdeel 2 worden de feiten en het procesverloop weergegeven, gevolgd door een beschrijving van het geding dat nu in cassatie voorligt in onderdeel 3.

Onderdeel 4 omvat een overzicht van relevante regelgeving, jurisprudentie en literatuur.³ Onderdeel 5 behelst een beschouwing en de beoordeling van het cassatiemiddel, gevolgd door de conclusie in onderdeel 6.

2. De feiten en het geding in feitelijke instanties

Feiten

2.1

Het Hof heeft onder meer de volgende feiten vastgesteld:

2.1.

Eiser was middellijk bestuurder van [A] van 9 juni 2005 tot 11 maart 2010. Per 17 september 2010 is [A] aan een derde verkocht.

2.2.

[A] is met ingang van 22 februari 2011 in staat van faillissement verklaard.

2.3.

In de bijlage bij de (...) beschikking aansprakelijkstelling is het bedrag van de aansprakelijkstelling als volgt gespecificeerd:

Aanslag nummer	tijdvak	Dagtekening	LB (€)	Boete (€)	Kosten (€)	Invorderingsrente (€)	Totaal (€)
[001]	Mei 2007	04-12-09	213	10		6	229
[002]	Juni 2007	29-12-09	1.085	10	121	31	1.247
[003]	Juli 2007	15-01-10	1.086	10	121	30	1.247
[004]	Augustus 2007	01-02-10	1.087	10	121	28	1.246
[005]	September 2007	19-02-10	1.089	10	121	27	1.247
[006]	Oktober 2007	01-04-10	1.092	10	121	24	1.247
[007]	November 2007	26-04-10	1.093	10	121	22	1.246
[008]	December 2007	18-05-10	1.095	10	121	21	1.247
[009]	Januari 2008	07-06-10	1.045	10	118	18	1.191
[010]	Februari 2008	23-06-10	1.046	10	118	17	1.191
[011]	Maart 2008	09-07-10	1.047	10	118	16	1.191
[012]	April 2008	04-08-10	1.048	10	118	14	1.190
[013]	Mei 2008	24-08-10	1.050	10	118	13	1.191
[014]	Juni 2008	10-09-10	1.051	10	118	11	1.190
[015]	Juli 2008	04-10-10	1.053	10	118	10	1.191
[016]	Augustus 2008	20-10-10	1.054	10	118	9	1.191
[017]	September 2008	05-11-10	1.055	10	119	7	1.191
[018]	Oktober 2008	24-11-10	1.056	10	119	6	1.191
[019]	November 2008	10-12-10	1.057	10	119	5	1.191
[020]	December 2008	27-12-10	1.058	10	119	4	1.191
[021]	Januari 2009	12-01-11	3.667	73	15	10	3.765
[022]	Februari 2009	27-01-11	3.667	73	15	5	3.760
[023]	Maart 2009	15-02-11	3.667	73	0	1	3.741
totaal							34.512

2.4.

Bij brief van 7 april 2011, ontvangen bij verweerder op 13 april 2011, heeft eiser bezwaar gemaakt tegen voormelde beschikking. Als bijlage bij dit bezwaarschrift is een brief gevoegd gedateerd 20 december 2009 van [B], evenals eiser middellijk bestuurder van (...) [[A]], aan verweerder. Deze brief luidt, voor zover van belang, als volgt:

“(…)

Middels dit schrijven melden wij betalingsonmacht van de nu openstaande bedragen, alsmede eventueel toekomstige aanslagen.

(…)”

(…)

2.2

De ontvanger heeft bij beschikking met dagtekening 7 maart 2011 belanghebbende aansprakelijk

gesteld. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt tegen deze beschikking. De beschikking aansprakelijkstelling is bij uitspraak op bezwaar door de Ontvanger gehandhaafd.

Rechtbank

2.3

Belanghebbende heeft beroep ingesteld tegen de uitspraak op bezwaar.

2.4

Voor de rechtbank Haarlem (hierna: De Rechtbank) was onder meer in geschil of de Ontvanger belanghebbende terecht aansprakelijk heeft gesteld. De Rechtbank heeft ten aanzien van het geschil overwogen:

4.8.

Eiser stelt zich allereerst op het standpunt dat de betalingsonmacht bij brief van 20 december 2009 aan verweerder is gemeld. Verweerder stelt dat deze melding met dagtekening 20 december 2009 hem pas bij het bezwaarschrift van 7 april 2011 voor het eerst bekend is geworden. Eiser, op wie ter zake van de tijdigheid van de melding en dus de verzending en ontvangst van deze brief de bewijslast rust, heeft tot bewijs van zijn stelling de hiervoor onder 2.7 en 2.8 genoemde brief en e-mail van [C] van [D] overgelegd. Hiermee heeft eiser naar het oordeel van de rechtbank niet aan zijn bewijslast voldaan. De uiteenzetting omtrent de verzending van de post van het kantoor is dermate algemeen dat op basis van deze uiteenzetting niet kan worden vastgesteld dat de in geding zijnde brief ook daadwerkelijk is verzonden. Daarbij komt dat verweerder in de op 20 december 2009 volgende periode nimmer heeft verzocht om nadere informatie om inzicht te verkrijgen in de omstandigheden die ertoe hebben geleid dat de verschuldigde belasting niet (tijdig) kon worden betaald, hetgeen doet vermoeden dat verweerder de melding niet heeft ontvangen. Ook [A] heeft in december 2009 en de maanden daarna nimmer enig contact met verweerder gezocht over de gedane melding en het uitblijven van een reactie daarop. Het vorenstaande leidt tot de slotsom dat aangenomen moet worden dat verweerder de melding niet heeft ontvangen en dat de oorzaak hiervan is dat deze niet is verzonden. Dit betekent dat niet aannemelijk is gemaakt dat met de brief van 20 december 2009 de betalingsonmacht van [A] rechtsgeldig is gemeld.

4.9

Eiser stelt zich voorts op het standpunt dat hij als gewezen bestuurder zonder meer tot weerlegging van het bewijsvermoeden moet worden toegelaten. Voor de beoordeling van de vraag of men een gewezen bestuurder is, is beslissend het moment waarop voldaan moet worden aan de meldingsplicht met betrekking tot de verschuldigde bedragen waarvoor de bestuurder aansprakelijk is gesteld. Tussen partijen is niet in geschil dat [A] de betalingsonmacht kon melden tot twee weken na het verstrijken van de betalingstermijn van de naheffingsaanslagen LB. Dit heeft tot gevolg dat eiser ten aanzien van de naheffingsaanslagen LB over mei 2007 tot en met augustus 2007 niet en voor de naheffingsaanslagen LB over september 2007 tot en met maart 2009 wel aan te merken is als gewezen bestuurder.

4.10.

Voor de naheffingsaanslagen LB over september 2007 tot en met maart 2009 wordt eiser, als gewezen

bestuurder, toegelaten tot weerlegging van het vermoeden dat de niet betaling het gevolg is van aan hem te wijten onbehoorlijk bestuur. Eiser stelt zich op het standpunt dat hij de redenen heeft gegeven waardoor de betalingsonmacht is ontstaan en dit niet kwalificeert als kennelijk onbehoorlijk bestuur. Verweerder heeft dit standpunt van eiser niet betwist en ook geen kennelijk onbehoorlijk bestuur gesteld. Gelet hierop heeft eiser het vermoeden dat de niet betaling het gevolg is van aan hem te wijten onbehoorlijk bestuur voldoende weerlegd. Verweerder heeft eiser daarom ten onrechte aansprakelijk gesteld voor de naheffingsaanslagen LB over september 2007 tot en met maart 2009.

4.11.

Ten aanzien van de naheffingsaanslagen over mei 2007 tot en met augustus 2007 is eiser niet aan te merken als gewezen bestuurder. Eiser stelt zich op het standpunt dat verweerder vanaf januari 2010 op de hoogte was van de betalingsonmacht van [A], omdat op de oudste openstaande naheffingsaanslag LB van 4 december 2009 niet werd betaald, ook niet na aanmaning en dwangbevel, en dit patroon zich herhaalde bij de daarop volgende naheffingsaanslagen, zodat melden niet nodig was.

4.12.

Volgens de Hoge Raad vervalt de meldingsplicht vanaf het moment waarop de ontvanger van de betalingsonmacht op de hoogte komt, ongeacht door wie en op welke wijze (HR 13 juli 1994, nr. 28 997, *LJN ZC5712*). Het enkele feit dat vanaf 4 december 2009 naheffingsaanslagen niet zijn betaald, ook niet na aanmaningen en dwangbevelen, is onvoldoende om te concluderen dat in januari 2010 al sprake is van een patroon. Bovendien rechtvaardigt een patroon van niet betalen op zichzelf niet de conclusie dat verweerder vanaf 4 december 2009 of kort daarna van de betalingsonmacht op de hoogte was.

Onbekend is immers de reden waarom niet betaald wordt.

(...)

4.17.

Eiser is er voorts niet in geslaagd aannemelijk te maken dat het niet aan hem te wijten is dat [A] niet aan zijn meldingsverplichting heeft voldaan. Eiser was in de periode dat de betalingsonmacht gemeld kon worden voor de naheffingsaanslagen over mei 2007 tot en met augustus 2007 bestuurder van [A] en hij had de leiding over [A]. Het lag daarom binnen de invloedssfeer van eiser om ervoor te zorgen dat tijdig en rechtsgeldig gemeld zou worden. Omstandigheden die maken dat het niet melden niet aan eiser te wijten is, zijn door eiser niet gesteld noch anderszins gebleken. Tot weerlegging van het vermoeden van kennelijk onbehoorlijk bestuur wordt eiser derhalve ten aanzien van de naheffingsaanslagen over mei 2007 tot en met augustus 2007 niet toegelaten. Verweerder heeft eiser dan ook terecht aansprakelijk gesteld voor het bedrag van de niet betaalde naheffingsaanslagen LB over deze tijdvakken voor een bedrag van € 3.471 aan enkelvoudige belasting.

4.18.

Tussen partijen is niet in geschil dat eiser niet aansprakelijk is gesteld voor de kosten behorende bij de naheffingsaanslagen LB. Voor zover in het bedrag van de aansprakelijkstelling ten onrechte kosten zijn meegenomen, dient de aansprakelijkstelling daarom met het bedrag van die kosten verminderd te worden. Nu eiser bovendien niet aansprakelijk kan worden gesteld voor de naheffingsaanslagen LB

over september 2007 tot en met maart 2009, vervalt daarmee ook de aansprakelijkheid voor de daarbij behorende boetes en rente.

4.19.

Eiser stelt zich op het standpunt dat ook de aansprakelijkstelling op grond van artikel 32, tweede lid, van de lw voor de boetes en rente behorende bij de naheffingsaanslagen LB over mei 2007 tot en met augustus 2007 niet in stand kan blijven, omdat het belopen daarvan niet aan eiser te wijten is. Daartoe stelt eiser dat onvoldoende is dat eiser invloed kon uitoefenen op het aangifte- en betalingsgedrag van [A]. De belastingdienst maakte het [A] immers zelf onmogelijk om tijdig aangifte te doen en af te dragen doordat aan [A] eerst in september/oktober 2009 een loonbelastingnummer is toegekend, aldus eiser.

4.20.

De rechtbank is van oordeel dat verweerder eiser terecht aansprakelijk heeft gesteld voor de boetes en rente voor zover die zien op de naheffingsaanslagen LB over mei 2007 tot en met augustus 2007 voor een bedrag van € 135. Eiser was bestuurder van [A] en heeft niet voor een correcte afhandeling van de lopende verplichtingen van [A] ingestaan, door geen zorg te dragen voor een tijdige betaling op aangifte van de verschuldigde loonbelasting. Het was aan eiser als bestuurder van [A] om ervoor zorg te dragen dat eerdaags na verstrekking van het loonbelastingnummer – en niet, zoals eiser kennelijk stelt, pas na de oplegging van de naheffingsaanslagen LB – de verschuldigde loonbelasting op aangifte werd afgedragen. Nu [A] dit niet heeft gedaan en, ondanks dat de belastingschuld grotendeels bekend was (er was immers geld voor gereserveerd), ervoor heeft gekozen om met de voor de belastingschuld gereserveerde bedragen andere schuldeisers te betalen, is het belopen van de boetes en rente aan eiser te wijten.

2.5

De Rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard en heeft de aansprakelijkstelling verminderd tot een bedrag van € 3.606.

Hof

2.6

De Ontvanger heeft hoger beroep ingesteld. Belanghebbende heeft incidenteel hoger beroep ingesteld. Het Hof heeft het geschil als volgt omschreven:

Evenals bij de rechtbank is bij het Hof in geschil of belanghebbende terecht en tot het juiste bedrag aansprakelijk is gesteld.

Meer specifiek zijn tussen partijen in hoger beroep de volgende vragen in geschil:

- a. Op welk tijdstip is bij [A] betalingsonmacht ontstaan?
- b. Is in casu de meldingstermijn van artikel 7, eerste lid, Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 (hierna: UB) van toepassing, dan wel die van artikel 7, tweede lid, UB? Zijn, in dit verband, gevolgen te verbinden aan de handelwijze van de Belastingdienst (in casu: de inspecteur) met betrekking tot het tijdstip waarop in de administratie van de Belastingdienst [A] voor de loonheffing als afdrachtplichtige kon worden opgenomen?

- c. Is de betalingsonmacht van [A] tijdig gemeld?
- d. Is de meldingsplicht vervallen doordat de ontvanger op enig tijdstip vóór de datum van de aansprakelijkstelling op de hoogte is geraakt van de betalingsonmacht van [A]?
- e. Is de wettelijke regeling van artikel 36, vierde lid, van de Invorderingswet 1990 (hierna: de Wet) strijdig met artikel 1 Eerste Protocol bij het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: Eerste Protocol) en/of het communautaire evenredigheidsbeginsel?
- f. Is het belopen van de invorderingsrente en boetes waarvoor belanghebbende aansprakelijk is gesteld, aan hem te wijten in de zin van artikel 32, tweede lid, van de Wet?

2.7

Het Hof heeft ten aanzien van het geschil overwogen:

Ontstaan en meldingsplicht betalingsonmacht, toepasselijkheid artikel 7, tweede lid, UB

(...)

4.2.1.

Uit de door belanghebbende overgelegde jaarrekeningen blijkt dat [A] op haar balansen ultimo 2007, 2008 en 2009 de door haar berekende, niet-afgedragen loonheffingschuld telkens heeft gepassiveerd. Verder blijkt uit deze jaarrekeningen dat ultimo 2008 de loonheffingschuld (€ 39.016) meer bedroeg dan de voorhanden liquide middelen (€ 17.270).

In dit verband heeft belanghebbende gewezen op de omstandigheden dat (i) bij Rabobank ultimo 2008 nog een kredietruimte beschikbaar was van € 25.000 en (ii) de rekeningcourantvordering op de directie onmiddellijk vorderbaar en inbaar was. Nu de ontvanger omstandigheid (i) niet (gemotiveerd) heeft weersproken en omstandigheid (ii) het Hof, gezien de afname van die vordering in 2009, niet onaannemelijk voorkomt, moet in deze worden aangenomen dat per 31 december 2008 nog voldoende vlottende activa voorhanden waren voor voldoening van de belastingschuld. Op deze grond volgt het Hof de ontvanger niet in zijn stelling dat reeds op 31 december 2008 sprake was van betalingsonmacht.

4.2.2.

Per 31 december 2009 bedroegen de liquide middelen ruim € 13.000, was de kredietruimte bij Rabobank voor € 23.000 benut en was de rekening-courantvordering op de directie afgenomen tot € 18.000; daartegenover was voor crediteuren een bedrag gepassiveerd van ruim € 176.000 en was de loonheffingschuld berekend op € 55.404. Desgevraagd (en gelet op deze financiële gegevens) heeft de gemachtigde ter zitting van het Hof verklaard dat de betalingsonmacht van [A] “in de loop van 2009” is ontstaan en dat hij “kan leven” met hetgeen het Hof aannemelijk heeft geacht in zijn uitspraak van 28 november 2013 (kenmerk 12/00174; ECLI:NL:GHAMS:2013:4256) betreffende de aansprakelijkstelling van [B], de medebestuurder van belanghebbende bij [A], dat in elk geval eind oktober 2009 bij [A] betalingsonmacht is ontstaan. Nu dit standpunt aansluit bij de subsidiaire stelling van de ontvanger dat de betalingsonmacht in de loop van 2009 is ontstaan, zal het Hof ook in het onderhavige geval ervan uitgaan dat deze in elk geval eind oktober 2009 is ontstaan.

4.3.1.

De ontvanger heeft zich in hoger beroep, evenals in eerste aanleg (en anders dan uit rechtsoverweging 4.9 van de rechtbank lijkt te volgen), primair op het standpunt gesteld dat in het onderhavige geval ter zake van de loonheffingschulden waarvoor belanghebbende aansprakelijk is gesteld, de meldingstermijn van artikel 7, eerste lid, UB van toepassing is. Hij heeft gesteld dat melding van betalingsonmacht niet meer rechtsgeldig kon plaatsvinden na het opleggen van de naheffingsaanslagen. In gevallen als het onderhavige, waarin de verschuldigde belasting niet tijdig wordt afgedragen, is de meldingsregeling van artikel 7, eerste lid, UB van toepassing en wordt niet toegekomen aan de regeling van artikel 7, tweede lid, UB, aldus de ontvanger. De omstandigheid dat aanvankelijk geen loonbelastingnummer was toegekend, doet de verplichting tot tijdige afdracht van de verschuldigde loonheffing immers niet vervallen; [A] had contact met hem dienen op te nemen over de wijze waarop zij, zonder loonbelastingnummer, de verschuldigde bedragen zou kunnen voldoen. Ook indien juist is dat, zoals belanghebbende heeft gesteld, de Belastingdienst aan startende ondernemers mededeelt dat met betalen van loonheffing moet worden gewacht totdat de naheffingsaanslag is opgelegd, is dit niet anders. Een dergelijk beleid laat onverlet dat een belastingschuldige een meldingsplicht heeft zodra betalingsonmacht ontstaat, ook wanneer nog geen naheffingsaanslag is opgelegd, zo stelt de ontvanger.

4.3.2

Belanghebbende heeft ook in hoger beroep primair gesteld dat in casu de meldingstermijn van artikel 7, tweede lid, UB van toepassing is. Omdat het door [A] aangevraagde loonbelastingnummer pas in september of oktober 2009 werd geactiveerd, kon de verschuldigde loonheffing niet op een eerder tijdstip worden afgedragen. Dit heeft volgens belanghebbende tot gevolg dat geen sprake meer kan zijn van een meldingsplicht, in de afdrachtsfase op de voet van artikel 7, eerste lid, UB. Aangezien de onderscheiden afdrachtsfasen ter zake van de onderliggende naheffingsaanslagen, ingevolge artikel 19 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) uiterlijk op 30 april 2009 zijn geëindigd, is de naheffingsfase uiterlijk op die datum aangevangen, aldus belanghebbende. Nu vaststaat dat de betalingsonmacht in elk geval na 30 april 2009 is ontstaan, behoefde in de afdrachtsfase geen melding plaats te vinden en is de termijn van artikel 7, eerste lid, UB niet van toepassing. De belastingaanslagen waarvoor belanghebbende aansprakelijk is gesteld, zijn volgens hem naheffingsaanslagen in de zin van artikel 7, tweede lid, UB: deze zijn opgelegd omdat in de afdrachtsfase niet de materieel verschuldigde loonheffing is aangegeven en afgedragen en dat is te wijten aan het beleid van de Belastingdienst ten aanzien van startende ondernemers en niet aan de opzet of grove schuld van [A]. Op 20 december 2009 is dus rechtsgeldig en tijdig gemeld. Voor alle naheffingsaanslagen betekent het voorgaande dat belanghebbende dient te worden toegelaten tot weerlegging van het in artikel 36, vierde lid (eerste volzin), van de Wet vervatte bewijsvermoeden. Voor de naheffingsaanslagen over de maanden september 2007 tot en met maart 2009 geldt dat bovendien, aldus belanghebbende, ingevolge artikel 36, zesde lid (tweede volzin) van de Wet, conform hetgeen de rechtbank (in 4.9 en 4.10 van haar uitspraak) heeft overwogen.

4.4.1.

Bij zijn beoordeling neemt het Hof tot uitgangspunt (partijen verschillen hierover ook niet van mening) dat [A] in september/oktober 2009 de maandaangiften loonheffing over eerdere tijdvakken in één keer (alsnog) heeft ingediend en dat de naheffingsaanslagen waarvoor belanghebbende thans aansprakelijk

is gesteld conform de ingediende aangiften zijn opgelegd. In casu is derhalve, in beginsel, geen sprake van een situatie waarin de nageheven belasting meer beloopt dan die welke overeenkomstig de aangifte is dan wel had moeten worden afgedragen, in welk geval bij uitsluiting de meldingsregeling van artikel 7, tweede lid, UB van toepassing zou zijn (vgl. HR 23 december 2011, nr. 10/01211, *BNB* 2012/50). Mitsdien is in het geval van belanghebbende de regeling van artikel 7, eerste lid, UB van toepassing en kon melding van betalingsonmacht niet meer rechtsgeldig plaatsvinden in de naheffingsfase, nadat de naheffingsaanslagen waren opgelegd.

4.4.2.

Belanghebbendes stelling in dit verband, dat de regeling van artikel 7, tweede lid, UB van toepassing is omdat de naheffingsfase al is ingetreden onmiddellijk nadat de wettelijke termijn van afdracht/betaling (al dan niet op aangifte) van de materieel verschuldigde loonheffing was verstreken (voor de maand maart 2009: op 30 april 2009), volgt het Hof niet. Immers, zolang geen naheffingsaanslag is opgelegd, kan de materieel verschuldigde loonheffing – nog – zonder méér of andere formalisering worden afgedragen/betaald en is derhalve – nog – sprake van de in artikel 7, eerste lid, UB bedoelde afdrachtfase.

4.4.3.

Het Hof verwerpt voorts het standpunt van belanghebbende dat de regeling van artikel 7, tweede lid, UB om een andere reden van toepassing is, namelijk doordat eerst in september/oktober 2009 een loonbelastingnummer is toegekend en dat de aangiftebiljetten over de daarvoor gelegen tijdvakken pas kort nadien door [A] zijn ontvangen. Het Hof stelt hierbij (onder verwijzing naar hetgeen in 4.4.2 is overwogen) voorop dat deze omstandigheden niet meebrengen (zoals belanghebbende meent) dat de afdrachtfase voor [A] ten onrechte is verlengd; hoogstens nemen zij de verplichting tot het tijdig doen van aangifte over de desbetreffende tijdvakken weg, maar niet tevens de verplichting tot tijdige afdracht van de verschuldigde loonheffing. De verplichting tot het doen van aangifte en de verplichting tot betaling hangen weliswaar nauw met elkaar samen, doch het zijn niettemin afzonderlijke verplichtingen; het enkele niet kunnen doen van aangifte heft derhalve de verplichting tot tijdige afdracht aan de ontvanger niet op (vgl. HR 22 februari 1984, nr. 21.979 en 22.238, *BNB* 1984/233 en 234 en HR 31 mei 1996, nr. 15.998, *NJ* 1996/671).

Belanghebbende heeft dit een en ander ook erkend, doch gesteld dat de handelwijze van de Belastingdienst te dezen niet zorgvuldig is geweest omdat de Belastingdienst (namelijk: de inspecteur), zoals bij startende ondernemers gebruikelijk was (en is), [A] heeft verzocht met betaling van de verschuldigde loonheffing te wachten totdat (de) naheffingsaanslag(en) zou(den) zijn opgelegd. Belanghebbende heeft voorts gemotiveerd de stelling van de ontvanger in dit verband betwist, dat het (niettemin) mogelijk was om de verschuldigde loonheffing op andere wijze af te dragen dan gelijktijdig met de aangifte (bijvoorbeeld op sofinummer) en om daarover met hem, de ontvanger, een praktische en werkbare afspraak te maken. Het Hof acht de hiervoor (naar het Hof aannemelijk acht: correct) omschreven handelwijze van de Belastingdienst/de inspecteur, op zijn minst genomen, verwarrend. Echter, wat hiervan verder zij, de meldingsplicht van artikel 36, tweede lid van de Wet is een afzonderlijke verplichting die los staat van de aangifte- en afdrachtplicht. Dat in de afdrachtfase geen aangifte en (mogelijk) evenmin betaling kon worden gedaan, laat immers onverlet dat in die fase, naar moet worden aangenomen, melding van betalingsonmacht steeds – wèl – mogelijk was. Belanghebbende bleef de verplichting houden de betalingsonmacht onverwijld te melden en heeft niet

tijdig aan deze verplichting voldaan. Aangezien het hier een afzonderlijke verplichting betreft, valt niet in te zien waarom de handelwijze van de inspecteur zou leiden tot een verlenging van de meldingstermijn op de voet van artikel 7, tweede lid, UB.

4.4.4.

Voor zover belanghebbende nog heeft willen stellen dat het voorschrift van artikel 7, eerste lid, UB niet van toepassing kan zijn omdat op de onderscheiden tijdstippen, vallende 14 dagen na de wettelijke termijn van afdracht/betaling van de materieel verschuldigde loonheffing (in casu: laatstelijk op 14 mei 2009), – steeds – nog geen sprake was van betalingsonmacht bij [A], verwerpt het Hof deze stelling. Belanghebbende miskent met zijn stelling immers dat het voorschrift van artikel 7, eerste lid, UB, gezien ook in samenhang met artikel 36, tweede lid, van de Wet, eveneens van toepassing is in de situatie waarin de betalingsonmacht is ontstaan op een later tijdstip dan in dit geval (uiterlijk) 14 mei 2009, maar voordat de relevante naheffingsaanslagen zijn opgelegd; deze situatie doet zich in casu in elk geval voor. Ook dan is immers sprake van betalingsonmacht die is ontstaan in de afdrachtfase, zodat belanghebbende hiervan melding diende te maken uiterlijk twee weken nadat de situatie van betalingsonmacht zich heeft voorgedaan. Melding van betalingsonmacht kan dan niet meer rechtsgeldig plaatsvinden in de naheffingsfase.

4.5.

Op grond van hetgeen hiervoor is overwogen is het Hof derhalve van oordeel dat in het onderhavige geval – uitsluitend – artikel 7, eerste lid, UB van toepassing is en dat de betalingsonmacht van [A] in de afdrachtfase gemeld had moeten worden. Het Hof verwerpt aldus de stelling van belanghebbende dat (alsnog) rechtsgeldig kon worden gemeld in de naheffingsfase.

4.6.

Gelet op hetgeen in 4.2 is vastgesteld en overwogen, is het Hof voorts van oordeel dat in elk geval eind oktober 2009 een situatie van betalingsonmacht is ontstaan bij [A] welke onverwijld (uiterlijk op 14 november 2009) op de voet van artikel 36, tweede lid, van de Wet gemeld had moeten worden. Dit houdt in dat de door belanghebbende gestelde melding bij brief van 20 december 2009 hoe dan ook te laat is geweest.

4.7.1.

Belanghebbende is er voorts niet in geslaagd aannemelijk te maken dat het niet aan hem is te wijten dat [A] niet tijdig heeft voldaan aan de verplichting om haar betalingsonmacht ter zake van de loonheffingschuld aan de ontvanger te melden. Belanghebbende was in de periode dat de betalingsonmacht gemeld kon worden (middellijk) bestuurder van [A]. Het lag daarom binnen zijn invloedssfeer om ervoor te zorgen dat tijdig en rechtsgeldig gemeld zou worden; belanghebbende stelt zich ten onrechte op het standpunt dat volstaan kon worden met het opnemen van een passiefpost in de jaarrekeningen van [A].

4.7.2.

Ook het standpunt van belanghebbende dat de aansprakelijkstelling voor de loonheffingschuld moet

vervallen omdat de ontvanger reeds uit anderen hoofde bekend was met de betalingsonmacht van [A], treft geen doel. De rechtbank heeft deze stelling van belanghebbende in onderdeel 4.12 van haar uitspraak op goede gronden verworpen. Daar komt bij dat belanghebbende deze bekendheid van de ontvanger stelt met ingang van januari 2010; ook indien dit het geval zou zijn geweest, blijft de conclusie onverlet dat [A] de (in elk geval) eind oktober 2009 ontstane betalingsonmacht al op een eerder tijdstip had moeten melden.

4.8.

De conclusie van het onder 4.2 tot en met 4.7.2 overwogene is dat belanghebbende ter zake van de loonheffingschuld terecht op de voet van artikel 36, vierde lid, van de Wet aansprakelijk is gesteld en dat hij niet wordt toegelaten tot weerlegging van het vermoeden van kennelijk onbehoorlijk bestuur.

Is de uitsluiting van de mogelijkheid tot leveren tegenbewijs strijdig met artikel 1 Eerste Protocol en/of het communautaire evenredigheidsbeginsel?

4.9.1.

Over deze geschilpunten (vgl. onder 3.1, punt e) heeft de rechtbank als volgt geoordeeld:

“4.13.

(...) Eiser stelt zich (...) op het standpunt dat het onweerlegbare bewijsvermoeden van artikel 36, vierde lid, van de lw, onverenigbaar is met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM). De rechtbank stelt voorop dat artikel 36, vierde lid, van de lw, leidt tot een aantasting van het ongestoorde genot van eigendom, zodat vervolgens de door eiser opgeworpen stelling dient te worden beoordeeld.

4.14.

Het bepaalde in artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM brengt mee dat iedere maatregel die het ongestoorde genot van eigendom aantast, vergezeld moet gaan van procedurele garanties die de betrokkene een redelijke mogelijkheid bieden tot effectieve betwisting van de rechtmatigheid van die maatregel (vgl. EHRM 24 november 2005, no. 49429/99, Capital Bank AD tegen Bulgarije, paragraaf 134).

4.15.

De rechtbank is van oordeel dat het weerlegbare bewijsvermoeden als neergelegd in artikel 36, vierde lid, van de lw wordt gerechtvaardigd door de doelstelling daarvan. Blijkens de Memorie van Toelichting (MvT, [Kamerstukken II 1987/88, 20 588, nr. 3](#), blz. 97) dwingt de meldingsregeling de bestuurder van het lichaam tot actie, wanneer het lichaam in betalingsmoeilijkheden komt te verkeren. De regeling beoogt te bewerkstelligen dat de ontvanger op een vroeg tijdstip op de hoogte geraakt van de moeilijkheden waarin het lichaam verkeert. De ontvanger kan zich dan, mede op grond van de overgelegde gegevens en de verkregen inlichtingen, beraden op het beleid dat hij ten aanzien van het lichaam zal voeren. Nu het bewijsvermoeden weerlegbaar is en de beperking van de weerlegbaarheid gelegen is in het juist en tijdig melden, hetgeen de bestuurder zelf in de hand heeft, is de aantasting

evenredig met het beoogde doel en biedt artikel 36, vierde lid, van de lw een redelijke mogelijkheid tot effectieve betwisting van het in die bepaling neergelegde vermoeden. Artikel 36, vierde lid, van de lw is derhalve niet strijdig met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM.

(...)"

4.9.2.

Het Hof verenigt zich met deze oordelen van de rechtbank en de gronden waarop zij berusten. Het voegt daaraan toe dat de Hoge Raad in zijn arrest van 21 januari 2011, nr. 09/00422, *BNB* 2011/176 heeft geoordeeld dat de in artikel 36, vierde lid, van de Wet opgenomen regeling niet strijdig is met het communautaire evenredigheidsbeginsel en in zijn arrest van 21 september 2012, nr. 11/04755, *BNB* 2012/296 van oordeel is dat 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 onverwijld op de hoogte laat stellen en dat het voor een bestuurder als regel niet onmogelijk of uiterst moeilijk is om ervoor te zorgen dat in het geval van betalingsmoeilijkheden met betrekking tot een openstaande belastingschuld tijdig mededeling daarvan aan de ontvanger wordt gedaan. Aangezien het Hof van oordeel is dat er in het onderhavige geval geen reden is om van dit uitgangspunt af te wijken, kan niet worden gezegd dat de regeling van artikel 36, vierde lid, van de Wet een effectieve betwisting van de aansprakelijkstelling verhindert. Van strijdigheid met artikel 1 van het Eerste Protocol is derhalve geen sprake. Het betoog van belanghebbende, dat in wezen erop neerkomt dat de Hoge Raad in de genoemde arresten zou zijn uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting, brengt het Hof niet tot een ander oordeel.

Aansprakelijkstelling boetes, kosten en invorderingsrente

(...)

4.11.

Vooropgesteld wordt dat, nu belanghebbende de aansprakelijkstelling met betrekking tot de boetes en invorderingsrente gemotiveerd heeft betwist, op de ontvanger ingevolge artikel 32, tweede lid, van de Wet de bewijslast rust ten aanzien van feiten en omstandigheden die (kunnen) meebrengen dat het belopen van deze boetes en invorderingsrente (tot aan 7 maart 2011) aan belanghebbende is te wijten (zie HR 8 juni 2012, nr. 11/02591, *BNB* 2012/221).

4.12.

Ter zitting van het Hof hebben partijen bevestigd dat de boetes waarvoor belanghebbende op de voet van artikel 32, tweede lid, van de Wet aansprakelijk is gesteld, gelijktijdig met de naheffingsaanslagen loonheffing opgelegde verzuimboetes betreffen wegens te late afdracht door [A] van de door haar verschuldigde loonheffing. Naar 's Hofs oordeel is de ontvanger in de op hem rustende bewijslast geslaagd voor zover het deze betaalverzuimboetes betreft. Belanghebbende was in de periode waarop de verzuimboetes wegens niet-tijdige afdracht betrekking hebben, bestuurder van [A]. Het lag binnen zijn invloedssfeer om ervoor zorg te dragen dat de verschuldigde bedragen tijdig werden afgedragen, waarbij – zoals onder 4.4.3. is overwogen – het niet kunnen doen van aangifte niet de verplichting tot tijdige betaling opheft. Voor zover belanghebbende al pleitbaar mocht menen dat [A] met de afdracht

van de loonheffingschuld zou kunnen wachten totdat een loonbelastingnummer zou zijn toegekend, had hij – zoals de rechtbank terecht heeft overwogen – ervoor zorg moeten dragen dat daags na verstrekking van het loonbelastingnummer de verschuldigde loonheffing op aangifte werd afgedragen in plaats van het te laten aankomen op het opleggen van naheffingsaanslagen. Gelet op deze omstandigheden is het Hof van oordeel dat het belopen van de bij de naheffingsaanslagen loonheffing vastgestelde betaalverzuimboetes aan belanghebbende is te wijten in de zin van artikel 32, tweede lid, van de Wet.

4.13.1.

Voor wat betreft de aansprakelijkstelling van belanghebbende voor de invorderingsrente heeft het volgende te gelden. (...)

4.13.2.

Het Hof stelt vast dat, zoals ook weergegeven onder 2.5, de invorderingsrente waarvoor belanghebbende aansprakelijk is gesteld, deels is berekend over perioden waarin belanghebbende nog wel bestuurder, en deels is berekend vanaf tijdstippen waarop belanghebbende inmiddels geen bestuurder meer was van [A]. Voor de (vijf) naheffingsaanslagen betreffende de maanden mei tot en met september 2007 ving de renteberekening aan in de periode 19 december 2009 tot 6 maart 2010; belanghebbende was vanaf 11 maart 2010 geen bestuurder meer; [A] is op 17 september 2010 aan een derde verkocht en met ingang van 22 februari 2011 in staat van faillissement verklaard; de einddatum van de renteberekening is voor alle (23) naheffingsaanslagen 7 maart 2011; het totale bedrag aan (naar de stand per 7 maart 2011, de datum van aansprakelijkstelling) in rekening gebrachte invorderingsrente was € 335. Aldus is de in de bijlage bij de beschikking aansprakelijkstelling gespecificeerde invorderingsrente voor het grootste deel berekend over tijdvakken welke aanvangen nadat belanghebbende als middellijk bestuurder is teruggetreden.

4.13.3.

Gelet op hetgeen de Hoge Raad heeft overwogen in het onder 4.13.1 aangehaalde arrest is het aan de ontvanger om aannemelijk te maken dat het onbetaald laten van de onderwerpelijke naheffingsaanslagen aan belanghebbende is te wijten. Tegenover de gemotiveerde stelling van belanghebbende, dat sprake was van liquiditeitsproblemen die het gevolg waren van de bedrijfsvoering van [A], en met name van eerder in het jaar 2009 door haar ([A]) aangegane reclame- en promotieverplichtingen, heeft de ontvanger geen feiten en omstandigheden gesteld die tot de conclusie zouden kunnen leiden dat belanghebbende terzake een (persoonlijk) verwijt valt te maken. Dat geldt naar het oordeel van het Hof zowel voor de tijdvakken dat belanghebbende nog bestuurder was, als voor de latere tijdvakken. Weliswaar zijn naar het oordeel van het Hof omstandigheden denkbaar waaronder het handelen van een belanghebbende tijdens zijn (eerdere) periode als bestuurder van een lichaam zodanige gevolgen heeft gehad dat de op een later tijdstip verschuldigd geworden rente over de niet-betaalde belastingschulden een onlosmakelijk gevolg is van dit handelen en daardoor het belopen ervan aan de bestuurder is te wijten; bijvoorbeeld in bepaalde gevallen van kennelijk onbehoorlijk bestuur c.q. opzettelijk dan wel met grove schuld handelen, waarbij dan tevens de specifieke omstandigheden ten tijde van het ontstaan van de bewuste rente moeten worden meegewogen (zie het genoemde arrest *BNB 2013/214*). De ontvanger heeft evenwel tegenover de betwisting door

belanghebbende dergelijke omstandigheden niet gesteld, laat staan aannemelijk gemaakt. De in algemene bewoordingen gestelde overwegingen in de beschikking aansprakelijkstelling over de mogelijkheid als bestuurder (naar het Hof begrijpt: tijdens de periode waarin belanghebbende formeel bestuurder was) invloed uitte oefenen op het betalingsgedrag van [A], alsmede de stelling dat belanghebbende er niet voor heeft gezorgd dat de belasting op aangifte is voldaan, volstaan hiervoor niet. Dezelfde conclusie heeft te gelden voor hetgeen de ontvanger hierover in zijn processtukken naar voren heeft gebracht.

4.13.4.

Het Hof is derhalve van oordeel dat de ontvanger niet is geslaagd in het bewijs van de feiten en omstandigheden die kunnen leiden tot de conclusie dat het belopen van de hiervoor vermelde invorderingsrente, zowel over de periode vóór, als over de periode na 11 maart 2010, aan belanghebbende is te wijten.

Slotsom

4.14.

De conclusie van het hiervoor overwogene is dat het hoger beroep van de ontvanger gegrond is voor zover het de aansprakelijkstelling van belanghebbende voor de loonheffing en boetes voor de maanden september 2007 tot en met maart 2009 betreft. Het incidentele hoger beroep van belanghebbende is gegrond voor zover het de aansprakelijkstelling voor de invorderingsrente betreft. De uitspraak van de rechtbank kan in zoverre niet in stand blijven; de aansprakelijkstelling dient – slechts – te worden verminderd met (een bedrag van € 2.297 aan kosten en met het volledige bedrag van de invorderingsrente ad € 335, ofwel in totaal) met € 2.632, tot € 31.880. Het Hof zal beslissen als hieronder weergegeven.

2.8

Het Hof heeft het hoger beroep van de Ontvanger en het incidentele beroep van belanghebbende gegrond verklaard en heeft de aansprakelijkstelling verminderd tot een bedrag van € 31.880.

3. Het geding in cassatie

3.1

Belanghebbende heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. De staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris) heeft een verweerschrift ingediend.

3.2

In het cassatieberoepschrift stelt belanghebbende:

Schending van het recht en/of verzuim van vormen, waarvan niet-inachtneming nietigheid meebrengt, doordat het gerechtshof heeft overwogen en beslist als in de bestreden uitspraak vermeld, zulks om de navolgende, in onderlinge samenhang te lezen redenen.

De klacht richt zich tegen r.o.'s 4.4.1. tot en met 4.6. in welke overwegingen het gerechtshof tot het onjuiste c.q. onbegrijpelijk dan wel niet (voldoende) gemotiveerde oordeel komt dat in het onderhavige geval de termijn van artikel 7, eerste lid Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 (hierna: UB IW 1990) van toepassing is en dat de betalingsonmacht van [A] in de afdrachtfase gemeld had moeten worden.

Toelichting

1.

Vooropgesteld dient te worden dat door inhouding van de loonbelasting ex artikel 27 Wet LB 1964 de loonbelastingsschuld wordt geformaliseerd en een afdrachtschuld ontstaat. Inhouding is het van een bepaald overeengekomen bedrag afzonderen van een later op aangifte af te dragen loonheffing. De inhouding moet bovendien geschieden met het oog op de afdracht. Dat zulks door [A] is gedaan staat niet ter discussie.

2.

De afdrachtschuld dient vervolgens ex artikel 19 AWR uiterlijk één maand na afloop van het tijdvak waarin de belasting verschuldigd is geworden overeenkomstig de aangifte aan de ontvanger te worden betaald. De afdrachtfase begint zodoende te lopen op het moment dat de belasting verschuldigd is geworden, aan het einde van het heffingstijdvak, en eindigt één maand later.

3.

Wanneer de betalingstermijn van artikel 19, lid 1 AWR is verstreken begint de naheffingstermijn te lopen. Een voordien opgelegde naheffingsaanslag is prematuur en zal daarom door de rechter worden vernietigd indien de belastingplichtige zich daarop beroept.

4.

Aangezien de naheffingstermijn aanvangt zodra de betalingstermijn is verstreken, eindigt op datzelfde moment de afdrachtfase van rechtswege. Een nadien gedane betaling voorkomt naheffing niet en zal daarmee verrekend worden.

5.

Gelet hierop miskent het gerechtshof, met name in r.o. 4.4.2., het nauwkeurig afgebakende toepassingsbereik van de termijn als bedoeld in artikel 7, eerste lid UB IW 1990. Voor de ruime toepassing van deze wetsbepaling die het gerechtshof hanteert waarbij de afdracht- dan wel voldoeningfase wordt opgerekt tot het moment waarop een naheffingsaanslag wordt opgelegd, biedt artikel 7, eerste lid UB IW 1990 geen enkel aanknopingspunt. Evenmin kan artikel 19 AWR, waarnaar artikel 7 UB IW 1990 expliciet verwijst, een dergelijke ruime definitie van de afdrachtfase legitimeren.

6.

In het onderhavige geval eindigt de afdrachtfase aldus telkens één maand na de tijdvakken mei 2007 tot en met maart 2009. Dientengevolge is met ingang van mei 2009 voor alle loonbelastingsschulden waarvoor belanghebbende aansprakelijk is gesteld de afdrachtfase geëindigd, en wel respectievelijk vanaf 30 juni 2007 tot en met 30 april 2009.

7.

Artikel 7, eerste lid UB IW 1990 geeft een uiterste termijn voor het doen van een melding betalingsonmacht indien die betalingsonmacht in de afdrachtfase is ontstaan; te weten twee weken na de dag waarop de verschuldigde belasting behoorde te zijn afgedragen ingevolge artikel 19, lid 1 AWR. De tijdsperiode die hiermee wordt beschreven en aldus de toepasselijkheid van dit artikellid, is gelet op het voorgaande, met ingang van mei 2009 een gepasseerd station.

8.

Zodoende kan artikel 7, eerste lid UB IW 1990 niet langer relevant zijn voor de vraag of de betalingsonmacht, die in het onderhavige geval in ieder geval na mei 2009 is ontstaan,⁸ al dan niet tijdig is gemeld. Het andersluidende oordeel van het Hof getuigt aldus van een onjuiste rechtsopvatting dienaangaande.

9.

Dat geldt in het bijzonder voor r.o. 4.4.1. waarin het Hof stelt dat artikel 7, tweede lid UB IW 1990 niet van toepassing is en dat artikel 7, eerste lid UB IW 1990 "mitsdien" van toepassing moet zijn. Hiermee miskent het Hof dat ingeval noch het eerste, noch het tweede lid van artikel 7 UB IW 1990 van toepassing zou zijn, op grond van de hoofdregel van artikel 36, tweede lid IW 1990 eventuele betalingsonmacht onverwijld gemeld dient te worden. Deze volgorde wordt bevestigd in artikel 36.5.4. Leidraad Invordering 2008. In weerwil hiervan toetst het Hof ten onrechte primair aan het tweede lid van artikel 7 UB IW 1990, concludeert dat die bepaling niet van toepassing is, om vervolgens aan de hand van een te ruime uitleg van het begrip afdrachtfase het feitencomplex onder het toepassingsbereik van artikel 7, eerste lid UB IW 1990 te brengen.

10.

Bovendien is het in voornoemde r.o. vervatte oordeel dat het tweede lid van artikel 7 UB IW 1990 niet van toepassing kan zijn, niet juist. Weliswaar zijn de naheffingsaanslagen opgelegd conform de door belanghebbende kort na toekenning van het loonbelastingnummer omstreeks september/oktober 2009 ingediende maandaangiften, maar deze aangiften kwalificeren niet als aangiften in de zin van artikel 7, tweede lid UB IW 1990 en artikel 19 AWR. De in deze wetsbepalingen bedoelde aangiften betreffen immers de bij wet voorziene aangiften die op grond van de hoofdregel van artikel 10, tweede lid AWR uiterlijk één maand na afloop van het tijdvak ingediend moeten worden. Derhalve zijn de naheffingsaanslagen waarvoor belanghebbende aansprakelijk is gesteld wel degelijk opgelegd vanwege de omstandigheid dat de verschuldigde belasting meer beloopt dan die welke overeenkomstig de aangifte had moeten worden afgedragen; die oorspronkelijke bij de wet voorziene aangifte heeft belanghebbende, door het talmen van de Belastingdienst, immers niet binnen de daartoe gestelde termijn kunnen doen. Dientengevolge is, anders dan het Hof meent, het tweede lid van artikel 7 UB IW

1990 wel van toepassing in het onderhavige geval: er is per slot van rekening geen aangifte in de zin van artikel 7, tweede lid UB IW 1990 juncto artikel 19 AWR gedaan waardoor de op de naheffingsaanslagen verschuldigde belasting meer beloopt dan die welke op de wet voorziene aangifte had moeten worden afgedragen.

11.

Voor zover het getalm van de Belastingdienst met toekenning van het loonbelastingnummer als uitstel tot het doen van aangifte in de zin van artikel 10, derde lid AWR zou hebben te gelden, is daardoor de betalingstermijn op grond van artikel 19, vierde lid AWR met de duur van dit uitstel verlengd.⁹ Zolang een afdrachtverplichting aldus niet bestaat, kan ook geen sprake zijn van enige onmacht ten opzichte van die verplichting en is een meldingsplicht daaromtrent niet aan de orde. Gelet hierop getuigt ook r.o. 4.4.3. van een onjuiste rechtsopvatting aangezien het Hof daarin oordeelt dat de meldingsplicht van artikel 36, tweede lid IW 1990 een afzonderlijke verplichting is die los staat van de aangifte- en afdrachtplicht. Wanneer men echter door de Belastingdienst wordt aangezegd niet af te dragen, oftewel wanneer de afdracht- c.q. betalingsverplichting wordt opgeschort, kan van betalingsonmacht geen sprake zijn. Zolang er aldus geen verplichting tot betaling bestaat kan ook van enige onmacht tot betaling geen sprake zijn. Derhalve houdt de meldingsplicht wel degelijk verband met de aangifte- en afdrachtplicht.

12.

In verband met het voorgaande zij er tevens nog op gewezen dat het feit dat tijdens de afdrachtfase aan [A] nog geen loonbelastingnummer was toegekend waardoor het onmogelijk was om aangifte te doen en daarop af te dragen, niet zonder meer kwalificeert als een situatie van betalingsonmacht in de zin van artikel 36 IW 1990. Uw Raad liet op 12 augustus 2011 dan ook het oordeel van rechtbank Arnhem in stand, inhoudende dat een vennootschap die door computertechnische problemen geen aangifte kon doen maar wel over voldoende financiële middelen beschikte om de verschuldigde belasting te betalen, niet in een situatie van betalingsonmacht verkeerde. Zulks geldt a fortiori voor de situatie waarin de oorzaak van het niet kunnen doen van aangifte is gelegen bij de Belastingdienst, hetgeen in casu het geval is.

13.

Aangezien op het moment dat [A] voor het eerst in financiële nood geraakte de afdrachtfase reeds geruime tijd geëindigd was, en er in de afdrachtfase weliswaar geen aangifte kon worden gedaan maar voldoende gereserveerde liquide middelen aanwezig waren om de belastingschulden te voldoen, is eerst in de naheffingsfase sprake van betalingsonmacht.

14.

Nu van betalingsonmacht in de afdrachtfase in de zin van artikel 7, eerste lid UB IW 1990 geen sprake is, kan de uiterste termijn die deze bepaling stelt aan het doen van een melding van betalingsonmacht niet van toepassing zijn. De conclusie die het Hof in r.o. 4.6. trekt is derhalve onjuist; anders dan het Hof meent, heeft belanghebbende de betalingsonmacht rechtsgeldig in de naheffingsfase kunnen melden.

Onderdeel 2

De klacht richt zich tegen r.o.'s 4.6. tot en met 4.8. in welke overwegingen het gerechtshof tot het onjuiste c.q. onbegrijpelijk dan wel niet (voldoende) gemotiveerde oordeel komt dat belanghebbende terecht op de voet van artikel 36, vierde lid IW 1990 aansprakelijk is gesteld en dat hij niet wordt toegelaten tot weerlegging van het vermoeden van kennelijk onbehoorlijk bestuur.

Toelichting

15.

Dat in elk geval eind oktober 2009 een situatie van betalingsonmacht is ontstaan die onverwijld gemeld diende worden, zoals het gerechtshof in r.o. 4.6. oordeelt, is een onbegrijpelijk dan wel niet (voldoende) gemotiveerd oordeel. Toen [A] omstreeks oktober 2009 een loonbelastingnummer werd toegekend is de betalingsverplichting door de Belastingdienst opgeschort tot na vaststelling van de naheffingsaanslagen met een betalingstermijn van veertien dagen. Deze opschorting is weliswaar buitenwettelijk maar heeft bij belanghebbende niettemin het gerechtvaardigde vertrouwen opgewekt dat met de betaling diende te worden gewacht waardoor een eventuele onmacht tot betaling tevens pas op een later moment, te weten het opleggen van de naheffingsaanslagen en het verstrijken van de daarmee verbonden betalingstermijn, gemeld had hoeven te worden; hetgeen ook na vaststelling van de eerste naheffingsaanslag over mei 2007 op 4 december 2009 is gebeurd bij brief d.d. 20 december 2009. Het oordeel van het gerechtshof zoals weergegeven in r.o. 4.6. dat deze melding van 20 december 2009 hoe dan ook te laat is geweest kan derhalve geen stand houden. Als al sprake was van een situatie van betalingsonmacht in de zin van artikel 36 IW 1990 eind oktober 2009, bestond te dien aanzien in ieder geval nog geen meldingsplicht, dan wel treft belanghebbende geen verwijt niet toen reeds gemeld te hebben.

16.

Gelet op het voorgaande is ook onbegrijpelijk dat het gerechtshof in r.o. 4.7.1. oordeelt dat belanghebbende er niet in is geslaagd aannemelijk te maken dat het niet aan hem is te wijten dat [A] niet tijdig aan de meldingsverplichting heeft voldaan. De Belastingdienst heeft [A] immers zelf aangezegd te wachten met betalen. Aangezien het moment waarop van de Belastingdienst eerst mocht worden betaald zodoende nog in de toekomst lag, kan het niet verwijtbaar genoemd worden dat betalingsonmacht die voor dat moment is ontstaan, niet eerder is gemeld.

17.

Verder is het oordeel van het gerechtshof, weergegeven in r.o. 4.7.2, dat de ontvanger niet reeds uit anderen hoofde bekend was met de betalingsonmacht van [A], onbegrijpelijk althans onvoldoende gemotiveerd. Nadat de Belastingdienst door [A] kort na de start van de onderneming in 2007 is verzocht een loonbelastingnummer toe te kennen en vervolgens door [A] meermaals is herinnerd aan dat verzoek, werd pas omstreeks oktober 2009 een loonbelastingnummer toegekend. De stelling van de ontvanger is dat [A] gedurende deze periode van bijna twee jaar waarin de toekenning van het aangiftenummer werd afgewacht wel een betalingsverplichting had waar bij gebreke van een aangiftenummer echter niet aan kon worden voldaan, hetgeen volgens de ontvanger kwalificeert als betalingsonmacht in de zin van artikel 36 IW 1990. Volgens het standpunt van de ontvanger was er

aldus gedurende lange tijd sprake van betalingsonmacht waarvan hij derhalve op de hoogte had kunnen dan wel moeten zijn. In ieder geval had hij vanaf januari 2010 op de hoogte moeten zijn toen tijdige betaling op de sinds 4 december 2009 twee tot drie wekelijks opgelegde naheffingsaanslagen achterwege bleef en door hem invorderingsmaatregelen zijn getroffen.

Onderdeel 3

De klacht richt zich tegen r.o. 4.9.2. in welke overweging het gerechtshof tot het onjuiste c.q. onbegrijpelijke dan wel niet (voldoende) gemotiveerde oordeel komt dat de meldingsregeling met betrekking tot betalingsonmacht niet strijdig is met artikel 1 Eerste Protocol en/of het communautaire evenredigheidsbeginsel.

Toelichting

18.

Weliswaar is het voor een bestuurder niet onmogelijk of uiterst moeilijk om ervoor te zorgen dat in het geval van betalingsmoeilijkheden tijdig mededeling daarvan wordt gedaan aan de ontvanger, doch een wettelijke meldingsregeling die ingeval van startende ondernemers gepaard gaat met een buitenwettelijke opschorting van de betalingsverplichting heeft in casu geleid tot een uiterst onduidelijke situatie voor wat betreft de meldingsverplichting. Die onduidelijkheid bestaat eruit dat belanghebbende, nadat hem door de Belastingdienst zelf is aangezegd met betalen te wachten, door het Hof aansprakelijk wordt gehouden louter op de grond dat hij niet (tijdig) heeft gemeld dat hij op enig moment na voornoemde aanzegging doch voor de daarbij aangezegde betalingsdatum niet tot betalen in staat was. Deze uitleg van het Hof van de meldingsregeling van artikel 36, lid 4 IW 1990 leidt tot een categorisch onweerlegbaar bewijsvermoeden waar belanghebbende op aangeven van de Belastingdienst in terecht komt, maar zulks is voor het Hof geen aanleiding belanghebbende tot het tegenbewijs toe te laten, en is aldus in strijd met artikel 1 EP EVRM.

19.

De strijdigheid met het communautaire evenredigheidsbeginsel is in het onderhavige geval met name ook gelegen in het feit dat sprake is van een cumulatie van bewijsvermoedens die er uiteindelijk toe leidt dat belanghebbende aansprakelijk wordt gehouden voor een omvangrijke belastingschuld. Die cumulatie bestaat eruit dat de Ontvanger de ontvangst ontkent van de brief d.d. 20 december 2009 waarin melding van betalingsonmacht wordt gedaan met als gevolg dat, behoudens tegenbewijs, vermoed wordt dat de brief niet is ontvangen en aldus niet is gemeld. Dientengevolge wordt op grond van artikel 36, lid IW 1990 vermoed dat het niet betalen van de belastingschuld het gevolg is van aan belanghebbende te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur en wordt zij bovendien niet toegelaten tot weerlegging van dit bewijsvermoeden. Deze cumulatie van bewijsvermoedens en de tegenbewijsuitsluiting, in combinatie met de onduidelijkheid ten gevolge van het beleid ten aanzien van startende ondernemers, heeft in het licht van artikel 1 Eerste Protocol en het communautaire evenredigheidsbeginsel als manifest onredelijk te gelden.

Onderdeel 4

De klacht richt zich tegen r.o. 4.12 in welke overweging het gerechtshof tot het onjuiste c.q. onbegrijpelijk dan wel niet (voldoende) gemotiveerde oordeel komt dat het belopen van de bij de naheffingsaanslagen loonheffing vastgestelde betaalverzuimboetes aan belanghebbende is te wijten in de zin van artikel 32, tweede lid IW 1990.

Toelichting

20.

Het gerechtshof miskent in de bestreden overweging dat voor de verwijtbaarheid in de zin van artikel 32, tweede lid IW 1990 de meldingsregeling en het al dan niet hebben voldaan aan deze regeling, niet relevant zijn voor de vraag of er sprake is van verwijtbaarheid in de zin van voornoemde wetsbepaling. Bovendien heeft de ontvanger de stelplicht en bij gemotiveerde betwisting de bewijslast dat en op basis van welke concrete feiten en omstandigheden het belopen van boeten, renten en kosten te wijten is aan de aansprakelijkgestelde. 1 Met de rechtbank is het gerechtshof van oordeel is dat belanghebbende 'het liet aankomen' op het opleggen van de naheffingsaanslagen, hetgeen echter onvoldoende motiveert waarom sprake zou zijn van verwijtbaarheid in de zin van artikel 32, tweede lid IW 1990. Zoals hiervoor toegelicht is belanghebbende immers aangezegd, conform bestendig beleid bij startende ondernemers, te wachten met betalen totdat de naheffingsaanslagen zouden zijn opgelegd.

21.

In dit geval kan belanghebbende dan ook niet het verwijt worden gemaakt zoals het gerechtshof dat 4.12. uiteenzet. Wanneer niet wordt betaald ten gevolge van betalingsonmacht die niet verwijtbaar is, kan geen sprake zijn van verwijtbaarheid ter zake van de boetes. Uw Raad oordeelde dan ook dat het niet-betalen te wijten kan zijn aan andere omstandigheden dan aan het handelen en nalaten van een bestuurder. 2 Omtrent de verwijtbaarheid van de betalingsonmacht en eventueel belanghebbende te dien aanzien aan te rekenen handelen of nalaten heeft de ontvanger niets gesteld, laat staan aannemelijk gemaakt. Evenmin heeft het gerechtshof daaromtrent iets vastgesteld.

4. Wetgeving, jurisprudentie en literatuur

Wet

4.1

Artikel 32, lid 2, van de IW 1990 luidt:[\[4.\]](#)

2. De bepalingen van dit hoofdstuk strekken zich mede uit tot in te vorderen bedragen die verband houden met de belasting waarvoor de aansprakelijkheid geldt, een en ander voor zover het belopen daarvan aan de aansprakelijke is te wijten.

4.2

Artikel 36 van de IW 1990 luidt:[\[5.\]](#)

1. Hoofdelijk aansprakelijk is voor de loonbelasting, de omzetbelasting, (...) 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 (...) 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.

4.3

In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel Invorderingswet 1989 is over de meldingsregeling opgemerkt:[\[6\]](#)[\[7\]](#)

Deze meldingsregeling dwingt de bestuurder van het lichaam tot actie, wanneer het lichaam in betalingsmoeilijkheden komt te verkeren. De regeling beoogt te bewerkstelligen dat de ontvanger op een vroeg tijdstip op de hoogte geraakt van de moeilijkheden waarin het lichaam verkeert. De ontvanger kan zich dan, mede op grond van de overgelegde gegevens en de verkregen inlichtingen, beraden op

het beleid dat het ten aanzien van het lichaam zal voeren. Voor de onverantwoordelijke bestuurder, de misbruiker, tegen wie het artikel zich keert, zal het veelal onmogelijk zijn op correcte wijze aan de meldingsplicht te voldoen. De daarbij over te leggen gegevens zullen immers slechts kunnen worden verstrekt, wanneer een behoorlijke bedrijfsadministratie voorhanden is. De werkelijke misbruikers plegen daarover niet te beschikken. (...) De naleving van de meldingsplicht heeft evenwel niet op zichzelf al tot gevolg dat bestuurder van zijn aansprakelijkheid is bevrijd. Die consequentie zou namelijk gemakkelijk tot misbruik kunnen leiden, doordat men ook in gevallen van wanbeheer zorgt dat men aan de meldingsplicht kan voldoen aan en dan de persoonlijke aansprakelijkheid ontloopt. Ingevolge het voorgestelde systeem kan de ontvanger ook na een correcte melding de bestuurder aansprakelijk houden indien aannemelijk is, dat de betalingsonmacht aan hem is te wijten. Dat is het geval wanneer de bestuurder onzorgvuldig of onverantwoordelijk heeft gehandeld en daardoor de betalingsproblemen zijn ontstaan.

Besluit

4.4

Artikel 7 van het UB IW 1990 luidt:[\[8\]](#)

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 (...).
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.

4.5

In de nota van toelichting bij het UB IW 1990 is geschreven:[\[9\]](#)

Op het punt van de melding in de naheffingsfase is de regeling enigermate aangepast. Deze aanpassing houdt in dat een rechtspersoon in de naheffingsfase alleen in de gelegenheid wordt gesteld zijn eventuele betalingsonmacht ter zake te melden, indien het opleggen van de naheffingsaanslag niet is te wijten aan opzet of grove schuld van dat lichaam. Ingevolge de huidige regeling kan iedere rechtspersoon, ongeacht of er sprake is van een bonafide of malafide situatie zich nog in de naheffingsfase voor de betalingsonmacht ter zake melden. Voor die optie is destijds gekozen omwille van de uniformiteit met de meldingsregelingen voor de sociale-verzekeringspremies en voor de bijdragen aan de bedrijfspensioenfondsen in welke beide regelingen een onderscheid tussen malafide en bonafide gevallen niet gemaakt kon worden. Nadere overweging van het feit dat de huidige regeling geen gevolgen verbindt aan het wachten met de melding tot de naheffingsfase en het negatieve effect dat zulks heeft voor een slagvaardig invorderingsbeleid heeft ertoe geleid om in het onderhavige besluit onderscheid aan te brengen tussen bonafide en malafide gevallen. Daarbij kan worden opgemerkt dat een later meldingstijdstip dan het tijdstip waarop de belastingschuld in eerste instantie betaald had

moeten worden, indertijd gewenst werd geacht om onbedoelde consequenties in bonafide gevallen te voorkomen (zie het advies van de Sociale Verzekeringsraad van 2 mei 1985 inzake de te ontwerpen meldingsregeling (...)).

(...)

Beslissend voor het doen van de mededeling van de betalingsonmacht is de dag waarop de belasting uiterlijk had moeten zijn betaald. Artikel 19, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen bepaalt dat, in de gevallen waarin de belastingwet voldoening van in een tijdvak verschuldigd geworden belasting of afdracht van in een tijdvak ingehouden belasting op aangifte voorschrijft, de belastingplichtige, onderscheidenlijk de inhoudingsplichtige, gehouden is de belasting binnen een maand na het einde van dat tijdvak overeenkomstig de aangifte aan de ontvanger te betalen, terwijl op grond van artikel 9, derde lid, van de Invorderingswet 1990, de termijn voor de betaling van naheffingsaanslagen een termijn van 14 dagen geldt.

In artikel 7, eerste en tweede lid, is bepaald dat in de aangiffefase de rechtspersoon tot uiterlijk twee weken na afloop van die maand respectievelijk na afloop van die veertien-dagentermijn de gelegenheid heeft om zijn betalingsonmacht te melden. (...)

De belasting die op aangifte wordt betaald, behoort gelijk te zijn aan de materiele belastingschuld zoals die uit de wet voortvloeit. Het kan zich echter voordoen dat de materieel verschuldigde belasting niet of niet ten volle is betaald. In die gevallen wordt de te weinig betaalde belasting later alsnog geheven door het opleggen van een naheffingsaanslag. Indien het opleggen van de naheffingsaanslag niet is te wijten aan opzet of grove schuld van de rechtspersoon, brengt de redelijkheid mee dat de rechtspersoon de mogelijkheid moet worden geboden zijn betalingsonmacht te melden. Het bepaalde in het tweede lid van artikel 7 strekt daartoe. De mededeling heeft echter alleen betekenis voor het verschil tussen de materieel verschuldigde belastingschuld en het belastingbedrag dat in de aangifte is vermeld. Indien derhalve het in de aangifte vermelde bedrag niet of niet volledig is betaald en dit niet betaalde bedrag in de naheffingsaanslag is begrepen, sorteert de mededeling voor dat bedrag geen effect. De rechtspersoon had zich immers in de aangiffefase moeten melden. Evenmin kan de mededeling succes hebben in de gevallen waarin het aan opzet of grove schuld van de rechtspersoon is te wijten dat de materieel verschuldigde belasting niet op aangifte is betaald en er nadien een naheffingsaanslag (met verhoging) wordt opgelegd. Evenals dit voor de mededeling in de aangiffefase is bepaald, dient de mededeling ter zake van de betalingsonmacht van een naheffingsaanslag uiterlijk binnen twee weken na de vervaldag van die aanslag te worden gedaan.

Beleid

4.6

In paragraaf 36.5.1 van de Leidraad Invordering 2008 is geschreven:[\[10\]](#)

Een bestuurder of de gemachtigde van de belastingschuldige kan zowel mondeling als schriftelijk een melding van betalingsonmacht doen.

Mondeling melden kan bij de ontvanger op kantoor of telefonisch. Op de belastingschuldige rust de bewijslast dat een mondelinge melding is gedaan en dat daarbij inzicht is gegeven in de omstandigheden die ertoe hebben geleid dat de verschuldigde belasting niet op aangifte is afgedragen of niet is betaald. De ontvanger stuurt bij elke mondelinge melding een meldingsformulier, met het advies om een schriftelijke melding te doen.

4.7

In de Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders is vermeld:[\[11\]](#)

48.6.4. Melding betalingsonmacht in aangiffefase

Een lichaam moet de betalingsonmacht schriftelijk melden direct nadat blijkt dat het niet kan betalen (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 2). Wanneer een lichaam moet melden ligt aan het moment waarop de betalingsonmacht ontstaat.

Als de belasting op aangifte moet worden afgedragen, maar het lichaam kan de belasting niet betalen, moet dit aan de ontvanger schriftelijk worden gemeld. Dit moet uiterlijk 2 weken na de dag waarop de belasting moest te zijn betaald (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 7, lid 1).

Het lichaam moet de verschuldigde loonheffingen en omzetbelasting betalen binnen 1 maand na het einde van het tijdvak waarin de belasting is ingehouden dan wel verschuldigd is. Voor de verschuldigde loonheffing en omzetbelasting betekent dit dat de betalingsonmacht gemeld moet worden uiterlijk 2 weken nadat de belasting moet worden betaald.

(...)

48.6.6. Melding in aangiffefase, startende ondernemer

Soms is (zijn) aan een startende onderneming (nog) geen aangifte(n) uitgereikt. De inspecteur deelt het lichaam mee dat voor de niet op aangifte afgedragen of voldane belasting binnenkort een naheffingsaanslag wordt opgelegd. Het lichaam moet wel schriftelijk de betalingsonmacht melden zodra blijkt dat het niet (meer) kan betalen. Het lichaam mag hiermee dus niet wachten totdat een naheffingsaanslag is opgelegd.[\[12\]](#)

48.6.7. Melding in aangiffefase, geen aangifte gedaan

Als het lichaam over een bepaald tijdvak geen aangifte heeft gedaan, mag die de betalingsonmacht voor dat tijdvak wel melden. Het lichaam moet dat doen binnen de gebruikelijke termijn, dus uiterlijk 2 weken na de dag waarop de belasting betaald had moeten zijn.

Als het lichaam over een bepaald tijdvak geen aangifte heeft gedaan en over dat tijdvak een naheffingsaanslag ontvangt, kan na het opleggen van de naheffingsaanslag geen melding van de betalingsonmacht meer worden gedaan (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 7, lid 2 en Leidraad Invordering 2008, artikel 36.5.4).

48.6.8. Melden na een naheffingsaanslag

(...) Soms wordt de materieel verschuldigde belasting niet of niet geheel betaald op aangifte. Dan wordt de te weinig betaalde belasting later alsnog geheven door het opleggen van een naheffingsaanslag. De melding van de betalingsonmacht na een naheffingsaanslag geldt alleen voor het verschil tussen de materieel verschuldigde belastingschuld en het belastingbedrag dat in de aangifte is vermeld.

Als het in de aangifte vermelde bedrag niet of niet volledig is betaald en dit bedrag in de naheffingsaanslag is opgenomen heeft de mededeling voor dit bedrag geen effect. Het lichaam had voor dit bedrag al in de aangiffefase moeten melden.

In principe kan na het opleggen van een naheffingsaanslag de betalingsonmacht voor die naheffingsaanslag worden gemeld.

De melding moet uiterlijk 2 weken na de vervaldag van de naheffingsaanslag worden gedaan (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 7, lid 1). Er kan niet meer gemeld worden voor de naheffingsaanslag in de volgende gevallen:

- de naheffingsaanslag is opgelegd omdat de verschuldigde belasting meer bedraagt dan de verschuldigde belasting die volgens de aangifte is of had moeten worden betaald en
- het is aan opzet of grove schuld van het lichaam te wijten dat de materieel verschuldigde belasting niet op aangifte is betaald (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 7, lid 2)

Er kan geen melding van betalingsonmacht worden gedaan na een naheffingsaanslag als deze is opgelegd door feiten en omstandigheden die al in de aangiftedfase bekend waren.

Jurisprudentie Hoge Raad

4.8

In een arrest van 13 juli 1994 heeft de Hoge Raad overwogen:[\[13\]](#)

3.4.

Het staat vast dat de BV de over de maand juli 1987 verschuldigde loonbelasting wegens financiële problemen niet heeft afgedragen. Hieruit volgt dat, zoals is uiteengezet in de Conclusie van de Advocaat-Generaal onder 8.1, de in artikel 32a, lid 1, van de Wet bedoelde mededeling uiterlijk op 14 september 1987 had moeten zijn gedaan. Niet als juist kan worden aanvaard de door belanghebbende voor het Hof verdedigde opvatting dat onderscheid moet worden gemaakt tussen een periode van tijdelijke betalingsmoeilijkheden, waarin de ondernemer nog in redelijkheid de verwachting mag hebben dat hij aan zijn verplichtingen zal kunnen voldoen, in welke periode nog geen meldingsplicht bestaat, en het intreden van een blijvende toestand van opgehouden te hebben te betalen, op welk tijdstip de meldingsplicht ingaat. In het aan artikel 32a ten grondslag liggende wettelijke systeem heeft de ondernemer slechts de keuze tussen tijdig betalen of melden dat hij niet tot betalen in staat is. Een en ander brengt mede, op de door de Advocaat-Generaal in de punten 5, 6 en 7.2 van zijn Conclusie aangegeven gronden, dat, zo een mededeling van betalingsonmacht nog nodig was, deze uitsluitend rechtsgeldig in de afdrachtfase kon plaatsvinden. Voor zover onderdeel 3 erover klaagt dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat het niet aan hem is te wijten dat de BV niet aan haar meldingsplicht heeft voldaan, heeft belanghebbende bij deze klacht geen belang. Immers, het Hof heeft hier blijkens punt 5 van zijn uitspraak kennelijk het oog op de meldingsplicht in de naheffingsfase als bedoeld in voormeld artikel 12a, lid 1. Blijkens het vorenstaande kon belanghebbende in het onderhavige geval evenwel niet meer rechtsgeldig mededeling doen van betalingsonmacht van de BV in de naheffingsfase.

4.9

A-G Van den Berge heeft voor voornoemd arrest geconcludeerd:[\[14\]](#)

5. Melding in de afdrachtfase

5.1.

Betalingsonmacht moet “onverwijld” worden meegedeeld (art. 32a, lid 1 [oud] Wet LB 1964). In de MvT (blz. 25) werd opgemerkt:

“Het niet in staat zijn tot betaling heeft zowel betrekking op de formele als de materiële belasting(...)schuld. Zowel het niet-kunnen-voldoen van een naheffingsaanslag, als het niet-kunnen-afdragen van belastingen (...) na afloop van het tijdvak waarover de belasting (...) verschuldigd is, dient tijdig gemeld te worden.”

Art. 12a, lid 1 [oud] Uitvoeringsbesluit Loonbelasting 1965 (Uitv. besl. LB 1965) hield in:

“De mededeling (...) moet (...) worden gedaan uiterlijk twee weken na de dag waarop (...) de verschuldigde belasting behoort te zijn afgedragen, of ingeval een naheffingsaanslag is opgelegd, uiterlijk twee weken na de vervaldag van die aanslag.”

5.2.

Ingevolge de thans geldende regeling, opgenomen in art. 7 van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 kan melding in de naheffingsfase slechts plaatsvinden indien de naheffingsaanslag niet te wijten is aan opzet of grove schuld van de vennootschap. In de Nota van toelichting op dat besluit werd gesteld: “(...) Ingevolge de huidige regeling kan iedere rechtspersoon (...) zich nog in de naheffingsfase voor de betalingsonmacht ter zake melden. (...)”

In deze zin ook het gerechtshof te 's-Gravenhage, 11 juni 1992, nr. 90/1099, V-N 1992, blz. 2877, pt. 24. Ook partijen zijn daar kennelijk van uitgegaan; de belanghebbende wees daarbij – o.a. – naar de vorenbedoelde Nota van toelichting.

5.3.

Deze opvatting is, zoals ik in onderdeel 9.6 van mijn conclusie voor HR 22 december 1993, nr. 28 672 betoogde, onjuist. Ik voeg daar aan toe dat die opvatting, waarin bij voorbeeld een werkgever die niet in staat is de ingehouden loonbelasting op aangifte af te dragen, met melding van de betalingsonmacht zou kunnen wachten totdat de fiscus zijn nalatigheid op het spoor komt en een naheffingsaanslag oplegt, ook niet past bij de hiervoor onder 4.2, 4.4 en 4.6 weergegeven visie van de wetgever. Wordt de betalingsonmacht pas gemeld nadat de naheffingsaanslag is ontvangen, dan is deze melding slechts geldig indien aannemelijk wordt gemaakt dat de betalingsmoeilijkheden na afloop van de meldingstermijn in afdrachtfase zijn ontstaan (zie ook onderdeel 9.7 van mijn conclusie voor HR 22 december 1993 nr. 28 672).

4.10

A-G Van den Berge schreef in onderdeel 9.7 van zijn conclusie voor een arrest van 22 december 1993:[\[15\]](#)

9.7.

Wordt de betalingsonmacht pas gemeld nadat een naheffingsaanslag is ontvangen, dan zal de werkgever aannemelijk moeten maken dat de betalingsmoeilijkheden van recente datum zijn. Bestonden deze al op het moment dat de loonbelasting moest worden afgedragen maar heeft de

werkgever dat niet gemeld maar eenvoudig de naheffingsaanslag afgewacht, dan is de melding te laat en heeft deze geen effect. Maakt de werkgever aannemelijk dat sprake is van recente betalingsproblemen, dan is de melding op zich geldig. De inspecteur zal de bestuurders dan aansprakelijk kunnen stellen indien hij aannemelijk maakt dat hetzij het niet tijdig afdragen danwel het niet betalen van de naheffingsaanslag te wijten is aan kennelijk onbehoorlijk bestuur. Wordt de juistheid van de naheffingsaanslag op zichzelf niet bestreden, dan kan van de bestuurders een verklaring worden verlangd waarom de belasting dan niet tijdig correct is afgedragen. Wordt die verklaring niet gegeven, dan vormt dat een vermoeden dat het niet correct afdragen van de verschuldigde belasting een gevolg was van kennelijk onbehoorlijk bestuur.

4.11

In een arrest van 31 mei 1996 was een vergelijkbare problematiek aan de orde als in onderhavige zaak. Een startende onderneming kreeg geen fiscale nummers uitgereikt en raakte in betalingsonmacht. De Hoge Raad overwoog: [\[16.\]](#)[\[17.\]](#)

3.3

Onderdeel 1 keert zich tegen het oordeel van het Hof dat het verzuim van de belastingdienst om Consultech door toekenning van stamnummers en toezending van aangiftebiljetten in staat te stellen aangifte te doen en te betalen, niet afdoet aan het ontstaan van de loonbelastingsschuld en dat dit verzuim evenmin wegneemt Consultechs wettelijke plicht om de wettelijk verschuldigde loonbelasting aan de Ontvanger te betalen.

Naar de kern genomen betoogt het onderdeel dat, nu aan Consultech, hoewel zij daarom gevraagd had, geen stamnummers waren toegekend en geen aangiftebiljetten waren toegezonden, Consultech eerst tot betaling van loonbelasting verplicht was op grond van de haar op 10 januari 1992 opgelegde naheffingsaanslag en dat zij derhalve tijdig, te weten op 8 januari 1992, mededeling heeft gedaan van haar betalingsonmacht.

Dit betoog faalt. Consultech moest op grond van artikel 27 lid 1 van de Wet op de loonbelasting 1964 als inhoudingsplichtige in de zin van artikel 6 lid 1 van die wet belasting inhouden op het aan haar werknemers betaalde loon. Ingevolge artikel 27 lid 8 van die wet was Consultech verplicht de in een tijdvak ingehouden belasting op aangifte af te dragen. De afdracht diende ingevolge art. 19 lid 1 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR) binnen één maand na het einde van het tijdvak overeenkomstig de aangifte aan de Ontvanger te geschieden. Weliswaar bepaalde artikel 10 lid 1 AWR in de tekst van 1991 nog dat aangifte en betaling 'gelijktijdig' moesten plaatsvinden, maar dit neemt niet weg dat de verplichting tot het doen van aangifte en de verplichting tot betaling weliswaar nauw met elkaar samenhangen doch niettemin afzonderlijke verplichtingen zijn (HR 22 februari 1984, nrs. 21 979 en 22 238, *BNB* 1984/233 en 234). Bij de wet van 21 april 1994, *Stb.* 1994, 301 is het voorschrift van artikel 10, dat aangifte en betaling gelijktijdig moesten plaatsvinden dan ook vervallen; zie ook de toelichting op de tweede nota van wijziging ([Kamerstukken II 1992/1993, 21 058, nr. 12](#), blz. 2). Een en ander brengt mee dat het enkele niet doen of niet kunnen doen van aangifte de verplichting tot afdracht aan de Ontvanger niet opheft. Consultech was dan ook in het onderhavige geval verplicht de ingehouden loonbelasting over het tweede en het derde kwartaal van 1991 telkens binnen één maand na afloop van het desbetreffende kwartaal aan de Ontvanger te betalen. Daaruit volgt dat Consultechs mededeling van betalingsonmacht op 8 januari 1992 in ieder geval te laat was, in aanmerking genomen dat het Hof heeft geoordeeld dat het Trinidad en Consultech

op zijn laatst medio november 1991 duidelijk moet zijn geweest dat Consultech niet aan haar betalingsverplichtingen jegens de Ontvanger kon voldoen, noch ter zake van het tweede kwartaal, noch ook ter zake van het derde kwartaal, en dat het tegen dat oordeel gerichte onderdeel 3 – zoals hierna in 3.5 is overwogen – moet worden verworpen.

Voor zover het onderdeel nog zou betogen dat op grond van artikel 7 lid 2 van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 melding van betalingsonmacht ook nog rechtsgeldig heeft kunnen plaatsvinden na het opleggen van de naheffingsaanslag, faalt dit betoog. Nu de betalingsonmacht reeds bestond in de afdrachtfase, kon mededeling van betalingsonmacht niet meer rechtsgeldig plaatsvinden in de naheffingsfase (vgl. HR 13 juli 1994, nr. 28 997, *BNB* 1995/201).

4.12

Bij arrest van 16 maart 2007 heeft de Hoge Raad overwogen:[\[18.\]](#)

4.2

Zoals nader uiteengezet in de conclusie van de Advocaat-Generaal onder 4.2-4.5, wordt met de meldingsplicht van art. 36 Iw 1990, welk artikel zich keert tegen “de onverantwoordelijke bestuurder, de misbruiker”, beoogd dat de ontvanger in een vroeg stadium op zodanige wijze wordt ingelicht over de oorzaak van de betalingsproblemen en de financiële positie van het desbetreffende rechtspersoonlijkheid bezittende lichaam dat hij zijn invorderingsbeleid (mede) daarop kan afstemmen, zulks teneinde het ontstaan van hoge, onverhaalbare belastingschulden te voorkomen. De Invorderingswet 1990 noch het Uitvoeringsbesluit bepaalt met zoveel woorden dat een tijdige melding van betalingsonmacht slechts gelding heeft voor belasting die ten tijde van die melding al behoorde te zijn afgedragen of voldaan. Een dergelijke, voor de hiervoor bedoelde afstemming geenszins onontbeerlijke regel ligt ook niet zonder meer besloten in het wettelijk systeem van de Invorderingswet 1990, het Uitvoeringsbesluit en de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Dat, zoals art. 7 Uitvoeringsbesluit voorschrijft, een melding in de meeste gevallen gedaan moet worden uiterlijk twee weken na de dag waarop “de verschuldigde belasting” behoorde te zijn afgedragen of voldaan en inzicht moet geven in de omstandigheden die ertoe hebben geleid dat “de verschuldigde belasting” niet is afgedragen, voldaan of betaald, is daartoe onvoldoende. (...)

Dat, zoals de Leidraad bepaalt, bij voortduren van de toestand van betalingsonmacht niet opnieuw gemeld behoeft te worden, berust kennelijk op het ervaringsfeit dat betalingsonmacht veelal niet beperkt blijft tot een enkel tijdvak en dat nieuwe meldingen weinig toevoegen aan de kennis die de ontvanger ontleent aan de eerdere melding. Dit gevoegd bij het feit dat, in verband met de ernstige bewijsrechtelijke en financiële consequenties die voor een bestuurder verbonden kunnen zijn aan het feit dat een tijdige en correcte melding haar werking verliest, voor hem aanstonds duidelijk moet zijn wanneer de ontvanger mag aannemen dat de toestand van betalingsonmacht niet langer bestaat, leidt ertoe dat een redelijke wetsuitleg meebrengt dat met betrekking tot een belasting waarvoor een zodanige melding is gedaan niet opnieuw een melding van betalingsonmacht behoeft te worden gedaan zolang nog sprake is van een betalingsachterstand, tenzij de ontvanger de belastingplichtige na ontvangst van een betaling schriftelijk doet weten de betalingsonmacht niet langer aanwezig te achten.

4.13

Bij arrest van 28 september 2007 overwoog de Hoge Raad met betrekking tot de vraag of het aan

een zieke bestuurder was te wijten dat een B.V. niet aan de verplichting tot melding van de betalingsonmacht had voldaan:[\[19.\]](#)

3.4.

Vooropgesteld moet worden dat de vraag of een bestuurder naar de eis van artikel 36, lid 4, laatste volzin, van de Wet aannemelijk heeft gemaakt dat het niet aan hem is te wijten dat het lichaam niet aan zijn mededelingsplicht inzake betalingsonmacht heeft voldaan, in beginsel moet 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 evenbedoeld verwijt treft, kunnen niettemin omstandigheden die zich op een ander moment hebben voorgedaan, meebrengen dat de bestuurder toch meerbedoeld verwijt treft.

3.5.

Het gaat bij de (...) door het middel bestreden oordelen van het Hof om de vraag of het een zieke bestuurder die niet zelf in staat is om (tijdig) aan de mededelingsplicht te voldoen, kan worden verweten dat hij in de periode vóór het tijdstip waarop de betalingsonmacht uiterlijk diende te worden gemeld, heeft nagelaten om maatregelen te treffen die ertoe zouden leiden dat wel aan de mededelingsplicht kon worden voldaan, zoals het aanstellen van een zaakwaarnemer. Dat is slechts het geval indien in die periode de financiële vooruitzichten van het lichaam redelijkerwijs tot dergelijke maatregelen noopten. Bovendien is daarvoor vereist dat vorenbedoelde bestuurder redelijkerwijs kon voorzien dat hij buiten staat zou geraken om de eventuele betalingsonmacht zelf tijdig en naar behoren te melden, en hij ondanks zijn ziekte in die periode redelijkerwijs nog in staat was om vorenbedoelde maatregelen te treffen.

4.14

In de voorafgaande conclusie heeft A-G van Ballegooijen over de verwijtbaarheid van het niet-voldoen aan de meldingsplicht geschreven:[\[20.\]](#)

6.2

Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel WBA is (...) niet ingegaan op de verwijtbaarheid van het niet-voldoen aan de meldingsplicht. Wel is ingegaan op de verwijtbaarheid en verschoonbaarheid van het niet-betalen van de premies of belastingen. Het is interessant om te bezien onder welke omstandigheden het niet-betalen verschoonbaar is en vervolgens na te gaan of dergelijke omstandigheden ook het niet-melden van betalingsonmacht verschoonbaar zouden maken. In de Memorie van antwoord staat:

Wij zouden hier willen herhalen, dat de vraag of er van verwijtbaarheid sprake is naar redelijkheid en billijkheid en met inachtneming van de concrete omstandigheden van het geval moeten worden beoordeeld. Bij de beantwoording van die vraag 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. Daarbij kan het niet gaan – het zij hier nog eens herhaald – om het achteraf als verwijtbaar aanmerken van in het licht van de omstandigheden van het moment van handelen gezien verantwoorde of aanvaardbare handelingen en besluiten waarvan later blijkt dat zij op een onjuiste beoordeling van de

situatie berustten.^[21]

Deze lijn trek ik door naar het niet-melden: ook de vraag of het de bestuurder is te verwijten dat de betalingsonmacht niet is gemeld, moet in mijn opvatting naar redelijkheid en billijkheid en met inachtneming van de concrete omstandigheden worden beoordeeld, zonder wijsheid achteraf en gezien vanuit het uiterste tijdstip waarop de melding had moeten plaatsvinden. Voorts geldt (ook bij de meldingsplicht) dat het niet gaat om de feitelijke kennis van de bestuurder omtrent de financiële toestand van het lichaam, maar om wat hij daaromtrent als bestuurder had behoren te weten, anders gezegd: hij kan zich niet beroepen op onnozelheid.

(...) Wanneer een bestuurder de betalingsonmacht van het lichaam niet kan melden ten gevolge van niet voorzienbare gebeurtenissen of omstandigheden, treft hem geen verwijt. Een uitzondering geldt wanneer hem kan worden verweten dat hij heeft nagelaten om in redelijkheid te vergen maatregelen te treffen waardoor hij ontkomt aan de situatie die maakt dat hij niet kan melden.

4.15

In een arrest van 21 januari 2011 ging de Hoge Raad in op de vraag of artikel 36, lid 4, IW 1990 strijdig is met communautaire rechtsbeginselen. De Hoge Raad overwoog:^[22]

5.3.

Middel V klaagt erover dat het Hof ten onrechte onbehandeld heeft gelaten de door belanghebbende voor het Hof ingenomen stelling dat artikel 36, lid 4, van de Invorderingswet, gelet op het arrest van het Hof van Justitie van 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a., C-384/04, V-N 2006/27.14, niet in overeenstemming is met artikel 21, lid 3, van de Zesde Richtlijn, omdat het in eerstgenoemde bepaling opgenomen bewijsvermoeden en de tevens in die bepaling opgenomen beperking van de mogelijkheid om dat vermoeden te weerleggen, strijdig zijn met communautaire rechtsbeginselen.

Hoewel de motiveringsklacht gegrond is, kan het middel niet tot cassatie leiden. 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, meer in het bijzonder door te bewerkstelligen dat de ontvanger op een vroeg tijdstip op de hoogte geraakt van de betalingsmoeilijkheden van een lichaam, zodat de ontvanger de zijns inziens benodigde maatregelen kan nemen ter verzekering van de inning van de belasting (vergelijk de conclusie van de advocaat-generaal, onderdeel 5.2). 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. 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 onverwijld 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.

4.16

Bij arrest van 23 december 2011 heeft de Hoge Raad overwogen:[\[23.\]](#)

3.3.

Bij de beoordeling van de klacht wordt het volgende vooropgesteld. Artikel 7 Besluit IW 1990 bepaalt in het eerste lid dat de melding van betalingsonmacht wordt gedaan uiterlijk twee weken na de dag waarop de verschuldigde belasting behoorde te zijn afgedragen of voldaan.

Het tweede lid van artikel 7 UBIW 1990 geeft een zelfstandige, van het eerste lid afwijkende regeling voor gevallen waarin een naheffingsaanslag wordt 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. De regeling houdt in dat, voor zover laatstbedoelde omstandigheid niet is te wijten aan opzet of grove schuld van het lichaam, de mededeling kan worden gedaan uiterlijk twee weken na de vervaldag van die aanslag.

In dit geval is van de vennootschap omzetbelasting nageheven die meer beliep dan de belasting die was aangegeven. Op grond daarvan is bij uitsluiting de meldingsregeling van artikel 7, lid 2, UBIW 1990 van toepassing. Dit houdt in dat een mededeling die het rechtsgevolg van artikel 36, lid 3, IW 1990 heeft, slechts kan worden gedaan voor zover de omstandigheid dat de verschuldigde belasting meer beloopt dan die welke overeenkomstig de aangifte is dan wel had moeten worden afgedragen of voldaan niet is te wijten aan opzet of grove schuld van het lichaam. Het Hof heeft – in cassatie onbestreden – geoordeeld dat ter zake van de nageheven belasting sprake is van opzet of grove schuld van de vennootschap, zodat de in artikel 7, lid 2, UBIW 1990 bedoelde mededeling niet met vrucht kon worden gedaan. Het (...) arrest van de Hoge Raad[\[24.\]](#) houdt weliswaar in dat een op zeker tijdstip gedane melding van betalingsonmacht haar betekenis blijft behouden zolang nog sprake is van betalingsachterstand, maar die regel geldt slechts voor belastingbedragen die zijn aangegeven.

4.17

Bij arrest van 6 april 2012 werd voormeld arrest van de Hoge Raad bevestigd:[\[25.\]](#)

3.3.

Indien – zoals in dit geval – van een lichaam bedoeld in artikel 36 IW 1990 belasting is nageheven die meer beloopt dan de belasting die is aangegeven, is bij uitsluiting de meldingsregeling van artikel 7, lid 2, UBIW 1990 van toepassing. Dit willen zeggen dat, anders dan het Hof heeft afgeleid uit de arresten van de Hoge Raad van 16 maart 2007, nr. C05/220HR, *LJN AZ6635*, *NJ 2007/164*, en 4 februari 2011, nr. 09/03451, *LJN BP2982*, *BNB 2011/109*, de begin 2004 gedane melding inzake betalingsonmacht geen rechtsgevolg heeft voor de aansprakelijkheid met betrekking tot de naheffingsaanslag van 29 augustus 2006 en de daarmee verband houdende heffingsrente, invorderingsrente en boete (HR 23 december 2011, nr. 10/01211, *LJN BR7038*, *BNB 2012/50*).

4.18

Bij arrest van 8 juni 2012 overwoog de Hoge Raad:[\[26.\]](#)

4.

Ingevolge artikel 32, lid 2, IW 1990 rust op de ontvanger de stelplicht, en bij gemotiveerde betwisting, de bewijslast ten aanzien van feiten en omstandigheden die (kunnen) meebrengen dat het belopen van de invorderingsrente en de invorderingskosten aan de aansprakelijke is te wijten. Aangezien het Hof deze verdeling van stelplicht en bewijslast heeft miskend en het Hof tevens niet heeft beoordeeld of het aan belanghebbende te wijten is dat de naheffingsaanslagen niet zijn betaald, slaagt het middel.

4.19

In een arrest van 21 september 2012 kwam onder meer aan de orde of het bepaalde in artikel 36, lid 4, van de Wet niet in strijd is met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM. De Hoge Raad heeft overwogen:[\[27.\]](#)

3.3.2.

Bij de beoordeling van het middel stelt de Hoge Raad voorop dat, zoals hij heeft geoordeeld in zijn arrest van 16 maart 2007, nr. C05/220HR, *LJN AZ6635, NJ 2007/164*, een redelijke wetsuitleg meebrengt dat met betrekking tot een belasting waarvoor een tijdige en correcte melding van betalingsonmacht is gedaan niet opnieuw een melding van betalingsonmacht behoeft te worden gedaan zolang nog sprake is van een betalingsachterstand, tenzij de ontvanger de belastingschuldige na ontvangst van een betaling schriftelijk doet weten de betalingsonmacht niet langer aanwezig te achten.

3.3.3.

Uit de aard van de regeling van artikel 36 van de Wet vloeit voort dat de hiervoor in 3.3.2 weergegeven regel niet alleen geldt voor de belasting waarvoor de melding is gedaan, maar tevens geldt voor andere over dezelfde of latere tijdvakken verschuldigde belasting(en).

(...)

3.4.1.

Middel II bestrijdt 's Hof's (...) oordeel dat het bepaalde in artikel 36, lid 4, van de Wet niet in strijd is met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM. Het voert daartoe in de kern aan dat de regeling van de bestuurdersaansprakelijkheid de procedurele garanties mist die de belanghebbende een redelijke mogelijkheid bieden tot effectieve betwisting van de aansprakelijkstelling.

3.4.2.

Artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM brengt mee dat elke maatregel die het ongestoorde genot van eigendom aantast, waaronder de inning van belasting, vergezeld moet gaan van procedurele garanties die de betrokkene een redelijke mogelijkheid bieden tot effectieve betwisting van de rechtmatigheid van die maatregel. Een maatregel die niet aan deze primaire eis voldoet, kan niet worden aangemerkt als 'lawful' in de zin van de rechtspraak van het EHRM, en komt reeds daardoor in strijd met het Eerste Protocol (vgl. HR 22 oktober 2010, nr. 08/02324, *LJN BL1943, BNB 2010/335*).

3.4.3.

Artikel 36 van de Wet heeft ten doel misbruik van rechtspersonen te voorkomen en de inning van bepaalde door rechtspersonen verschuldigde belastingen te verzekeren. Binnen dit kader strekt de regeling van artikel 36, lid 4, van de Wet ertoe te bewerkstelligen dat de ontvanger op een vroeg tijdstip op de hoogte geraakt van de betalingsmoeilijkheden van een lichaam, zodat de ontvanger de zijns inziens benodigde maatregelen kan nemen ter verzekering van de inning van de belasting. 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 Wet, 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 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. 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 (zie HR 21 januari 2011, nr. 09/00422, *LJN* BL0202, *BNB* 2011/176). Uit 's Hofs, in cassatie onbestreden, oordeel in onderdeel 7.3.3 van zijn uitspraak volgt dat er in het onderhavige geval geen aanleiding is van dit uitgangspunt af te wijken.

3.4.4.

Gelet op het vorenstaande kan van de regeling van artikel 36, lid 4, van de Wet niet worden gezegd dat deze in dit geval een effectieve betwisting van de aansprakelijkstelling verhindert. Van strijdigheid met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM is derhalve geen sprake, zodat middel II faalt.

4.20

In een arrest van 28 februari 2014 heeft de Hoge Raad met betrekking tot de bewijslast betreffende de ontvangst van een melding betalingsonmacht overwogen:[\[28.\]](#)

4.3.1.

(...) Indien, zoals in het onderhavige geval, een bestuursorgaan stelt een niet aangetekend verzonden stuk niet te hebben ontvangen, is het in beginsel aan de belanghebbende om aannemelijk te maken dat het stuk op het adres van de geadresseerde is ontvangen. De omstandigheid dat per post verzonden stukken in de regel op het daarop vermelde adres van de geadresseerde worden bezorgd, rechtvaardigt evenwel het vermoeden van ontvangst van het stuk op dat adres. Dit brengt mee dat de belanghebbende in eerste instantie kan volstaan met het bewijs van verzending naar het juiste adres. Het ligt vervolgens op de weg van het bestuursorgaan voormeld vermoeden te ontzenuwen. Daartoe is het voldoende is dat op grond van hetgeen de Ontvanger aanvoert ontvangst van het stuk op het bedoelde adres redelijkerwijs moet worden betwijfeld. Slaagt het bestuursorgaan daarin, dan zal de ontvangst van het stuk slechts aannemelijk geoordeeld kunnen worden indien de belanghebbende daarvan nader bewijs levert. Indien niet aannemelijk wordt dat het stuk op het adres van het bestuursorgaan is ontvangen, ligt het op de weg van de belanghebbende – in voorkomend geval – aannemelijk te maken dat zulks het gevolg is van aan het bestuursorgaan toe te rekenen

omstandigheden (vgl. HR 15 december 2006, nr. 41882, ECLI:NL:HR:2006:AZ4416, *BNB* 2007/112).

4.21

Bij arrest van 8 augustus 2014 heeft de Hoge Raad overwogen:[\[29\]](#)

3.3.2.

Op zichzelf bezien terecht gaat het middel ervan uit dat de melding van betalingsonmacht niet behoeft te worden gedaan zolang geen sprake is van betalingsonmacht, ook niet in gevallen waarin belasting ten onrechte niet op aangifte is voldaan (vgl. HR 4 februari 2011, nr. 10/01660, ECLI:NL:HR:2011:BP2998, *BNB* 2011/112).

Dit neemt niet weg dat, indien, zoals in het onderhavige geval, de nageheven omzetbelasting meer beloopt dan het belastingbedrag dat op de aangifte is vermeld, bij uitsluiting de meldingsregeling van artikel 7, lid 2, UBIW 1990 van toepassing is (zie HR 23 december 2011, nr. 10/01211, ECLI:NL:HR:2011:BR7038, *BNB* 2012/50).

Jurisprudentie feitenrechter

4.22

Voor de rechtbank Zeeland-West-Brabant was een vergelijkbare situatie als in onderhavige zaak aan de orde. De rechtbank heeft geoordeeld:[\[30\]](#)

4.2.3.2.

Belanghebbende heeft er op gewezen dat de belastingdienst heeft gewacht met het verstrekken van stamnummers, ondanks een herhaald verzoek van [A BV] om toekenning daarvan. Mitsdien kon er, aldus belanghebbende, geen aangifte worden gedaan en gold er, gelet op het bepaalde in artikel 19, vierde lid AWR, automatisch uitstel van de betalingsverplichting. Belanghebbende wijst in dit verband voorts op de zogenoemde uitgereikte RNO-aangiften (zie 2.4) die, naar partijen ter zitting gezamenlijk hebben verklaard, medio oktober 2005 zijn uitgereikt aan [A BV]. Dienaangaande overweegt de rechtbank het volgende.

4.2.3.3.

Ingevolge art. 19, eerste lid, van de AWR diende belanghebbende de over de periode 22 maart tot en met 31 oktober 2005 verschuldigde omzetbelasting c.q. loonheffing in beginsel binnen één maand na het einde van ieder tijdvak overeenkomstig de aangifte aan de ontvanger te betalen. In het onderhavige geval is, zowel voor de loonheffing als de omzetbelasting, sprake van tijdvakken van een maand. Dit betekent bijvoorbeeld dat de verschuldigde belasting over het tijdvak maart 2005, vóór 30 april 2005 betaald diende te zijn. Het enkel niet kunnen doen van aangifte, in dit geval door het ontbreken van een stamnummer, heft naar het oordeel van de rechtbank deze verplichting tot betaling niet op (zie Hoge Raad 31 mei 1996, nr. 15998, ECLI:NL:HR:1996:ZC2088).

4.2.3.4.

Belanghebbende heeft nog gesteld dat hij c.q. [A BV] aan de vermelding op de RNO-aangiften dat met

betaling gewacht moest worden, het vertrouwen kon ontlenen dat de betalingsverplichting van de verschuldigde belastingen over alle aangiftetijdvakken vanaf 22 maart 2005 was opgeschort. De rechtbank overweegt in dit verband dat de RNO-aangiften door [A BV] medio oktober zijn ontvangen. Een eventuele opschorting van de betalingsverplichting kan dan sowieso niet gelden voor de belasting die vóór de ontvangst van de RNO-aangiften (medio oktober 2005) betaald had moeten zijn. Wel heeft deze mededeling naar het oordeel van de rechtbank gevolgen voor hetgeen toen nog niet betaald hoefde te zijn. Dat is de omzetbelasting over het tijdvak september 2005 en de loonbelasting over de tijdvakken september en oktober 2005. De rechtbank is van oordeel dat [A BV] aan de RNO-aangiften het vertrouwen kon ontlenen dat de betaling daarvan was opgeschort tot het moment van ontvangst van de naheffingsaanslagen. Nu de naheffingsaanslagen zijn opgelegd op 28 december 2005 respectievelijk 30 december 2005, is de melding op 4 januari 2006 in zoverre tijdig.

4.23

Kop annoteerde bij deze uitspraak in *NTFR* 2014/616:

Het betreft een nieuwe ondernemer die in afwachting was van zijn zogenoemde stamnummers (omzet- en loonbelasting). De rechtbank overwoog in lijn met de heersende jurisprudentie dat het niet kunnen aangeven van de verschuldigde belasting de ondernemer niet ontslaat van zijn betalingsverplichting (HR 31 mei 1996, nr. 15.998, ECLI:NL:HR:1996:ZC2088) en dus ook niet van zijn meldingsplicht in geval van betalingsonmacht. Dit wordt echter anders indien de Belastingdienst zelf aangeeft met betalen te wachten tot de naheffingsaanslagen zijn opgelegd. In casu was bij de zogenoemde 'RNO-aangiften' een dergelijke passage opgenomen. Voor de belasting die bij ontvangst van die aangiften nog niet betaald had moeten zijn, mocht belanghebbende erop vertrouwen dat de betalingsverplichting (en dus ook zijn meldingsplicht) pas ontstaat bij het ontvangen van de naheffingsaanslagen. De rechtbank oordeelt tevens dat voor de belasting die al verschuldigd was ten tijde van het ontvangen van de RNO-aangiften de betalingsverplichting niet verschuift. Er was voor die verplichtingen immers geen opgewekt vertrouwen (r.o. 4.2.3.4). Een belangrijk gegeven voor de praktijk om rekening mee te houden. Deze belasting zal dus – ook zonder dat er aangiften ingediend kunnen worden – betaald moeten worden, dan wel zal er bij betalingsonmacht 'meteen' gemeld moeten worden. Over hoe te betalen als er geen aangiften ingediend kunnen worden, zal de bestuurder praktische afspraken met de competente ontvanger moeten maken, teneinde te voorkomen dat de Belastingdienst de betaling niet kan herkennen en toerekenen.

Literatuur

4.24

Happé heeft over het vertrouwensbeginsel geschreven: [\[31\]](#)

In algemene zin moet er sprake zijn van vertrouwen bij de belastingplichtige en dat vertrouwen moet door de fiscus zijn opgewekt. Het laatste element vormt een noodzakelijke voorwaarde. Vertrouwen, hoezeer gerechtvaardigd, dat niet op enigerlei wijze is veroorzaakt door een doen of nalaten van de ander, verdient geen bescherming. Door toedoen van de fiscus moet vertrouwen zijn gewekt. Dit element, dat ook wel het 'toedoen-beginsel' wordt genoemd, vereist dat het vertrouwen van de belastingplichtige zijn oorzaak vindt in een gedraging van de fiscus, dan wel in het achterwege blijven van een gedraging waar deze verwacht had mogen worden. (...) [Het gaat] dus om gedragingen, in de

ruime zin van een doen of nalaten, van de fiscus, die vertrouwen bij de belastingplichtige opwekken. Gedragingen die een bepaald handelen van de fiscus in het vooruitzicht stellen. Een handelen die steeds een bepaalde uitleg, eventueel contra legem, van een wettelijk voorschrift, impliceert. De kern van het beroep op het vertrouwensbeginsel is daarmee ook gegeven en komt neer op de eis van consistentie. De belastingplichtige verwacht dat de fiscus zich consistent gedraagt. (...)

Consistentie veronderstelt twee momenten. Op het eerste moment is de hantering van een bepaalde norm in het vooruitzicht gesteld, terwijl op een later moment de norm daadwerkelijk wordt toegepast. Indien de inspecteur op het later moment een andere norm hanteert, handelt hij inconsistent en beschaamt hij het bij de belastingplichtige gewekte vertrouwen.

4.25

Smit heeft in een annotatie bij een arrest van de Hoge Raad geschreven:[\[32.\]](#)

2.

Het betreft een startende ondernemer die niet tijdig het door hem aangegeven te betalen bedrag aan omzetbelasting heeft voldaan. De reden hiervoor was dat op het hem toegezonden aangiftebiljet stond vermeld dat, indien op de aangifte belasting moet worden betaald, de naheffingsaanslag moet worden afgewacht. Achtergrond van deze regeling is dat de gegevens van nieuwe ondernemers niet tijdig kunnen worden opgenomen in het geautomatiseerde systeem van de centrale betalingsadministratie te Apeldoorn. Het gevolg van de mededeling is echter dat het heffingsmoment wordt verlegd van de aangifte naar de naheffingsaanslag. En daarmee verschuift de primaire verantwoordelijkheid voor deze aangiftebelasting van de belastingplichtige naar de inspecteur. Als gevolg daarvan wordt de wettelijke verdeling van de verantwoordelijkheden voor een juiste heffing doorkruist. Problemen ontstaan indien bij naheffingsaanslag een te laag bedrag wordt nageheven, terwijl de belanghebbende passief blijft. Er is dan sprake van een doorgaans voor de belanghebbende kenbare fout. Maar aan wie is die fout te wijten?

3.

Het hof gaat ervan uit dat de verantwoordelijkheid voor de voldoening van het juiste belastingbedrag, ook na de opgelegde naheffingsaanslag, is blijven rusten op de belanghebbende. A-G Van den Berge en de Hoge Raad zijn echter van oordeel dat de verantwoordelijkheid bij de fiscus is komen te liggen en dat er derhalve geen sprake is van opzet of grove schuld aan de zijde van de belanghebbende. (...)

4.

De beslissing van de Hoge Raad acht ik juist. Meer in zijn algemeenheid laat deze beslissing zien dat uitvoeringsproblemen nooit aanleiding mogen zijn om in de wet geregelde heffingsmethoden 'even' aan te passen aan de praktijk.[\[33.\]](#) Want dit soort aanpassingen leidt onherroepelijk tot een rechtens onaanvaardbare doorkruising van de (verdeling van) verantwoordelijkheden tussen overheid en belastingplichtigen. Het valt te hopen dat de belastingdienst de hier aan de orde zijde aanpassing spoedig repareert. Meer in lijn met het huidige aangiftesysteem zou zijn indien de betrokken startende ondernemers ofwel wordt meegedeeld de reeds verstreken periode mee te nemen in de eerstvolgende systeemaangifte dan wel een apart aangiftebiljet wordt verstrekt, met daaraan standaard een acceptgirokaart gehecht waarmee het verschuldigde belastingbedrag meteen kan worden gestort op het

rekeningnummer van de competente belastingdiensteenheid.

4.26

Feteris heeft geschreven over het onderscheid tussen de betalingsverplichting en de aangifteverplichting:[\[34.\]](#)

Hoewel de term betaling 'op aangifte' in de AWR anders zou kunnen suggereren, is een betaling ook rechtsgeldig indien er bij die gelegenheid (en ook nadien) helemaal geen aangifte wordt gedaan. De HR ziet de verplichtingen tot betaling en tot het doen van aangifte als verplichtingen die weliswaar met elkaar samenhangen, maar toch moeten worden onderscheiden. Een (startende) ondernemer aan wie nog geen aangiftebiljet is uitgereikt omdat hij nog niet in het systeem van de fiscus is opgenomen onder toekenning van een fiscaal nummer, kan dus ook voordien voldoen aan zijn verplichting om de door hem verschuldigde belasting uit eigen beweging te betalen. Dit is niet alleen een (vrijblijvende) mogelijkheid, maar ook een verplichting voor de betrokken ondernemer, zelfs wanneer hij aan de inspecteur tevergeefs heeft verzocht om uitreiking van een aangiftebiljet. De omstandigheid dat de inspecteur geen aangiftebiljet heeft uitgereikt staat dan ook niet aan de berekening van heffingsrente in de weg, en sluit evenmin uit dat aan de belastingplichtige een bestuurlijke boete wordt opgelegd vanwege het feit dat hij de belasting niet of niet tijdig betaalt. De opvatting van de staatssecretaris dat betaling van belasting pas mogelijk is nadat het fiscale nummer van de betrokkene bekend is, moet dan ook als onjuist van de hand worden gewezen. Overigens brengt een zorgvuldige taakuitoefening van de overheid wel met zich mee dat een belastingplichtige die daarom verzoekt binnen een redelijke termijn in de administratie van de Belastingdienst wordt opgenomen. De Belastingdienst streeft er ook naar om aan startende ondernemers die daarom vragen op korte(re) termijn een fiscaal nummer toe te kennen. Voor de Belastingdienst is het wel onhandig als betalingen binnenkomen die niet aan de hand van een daarbij behorende aangifte getraceerd kunnen worden. In de praktijk komt het daarom vaak voor dat de inspecteur aan een startende ondernemer in afwachting van de toekenning van een fiscaal nummer uitdrukkelijk verzoekt om de verschuldigde belasting nog niet te betalen, en af te wachten tot die belasting na de toekenning van het fiscale nummer wordt nageheven (...). In zo'n geval mag de inspecteur aan de belastingplichtige die zich aan deze buitenwettelijke instructie houdt geen heffingsrente in rekening brengen (...), en even min een bestuurlijke boete opleggen wegens het niet (tijdig) betalen van de belasting (...).

4.27

Over de melding betalingsonmacht heeft Feteris geschreven:[\[35.\]](#)

De melding moet plaatsvinden onverwijld nadat het lichaam gebleken is dat het niet in staat is de desbetreffende belasting te betalen (art. 36, lid 2 Inv. 1990). Dit begrip onverwijld is nader uitgewerkt in art. 7 Uitvoeringsbesluit Inv. 1990. Volgens het eerste lid van deze bepaling moet de melding plaatsvinden uiterlijk twee weken na de dag waarop de belasting op aangifte betaald had moeten worden. Het lichaam moet daartoe dus beoordelen welk bedrag aan belasting het verschuldigd is en of het tot betaling daarvan in staat is. In beginsel kan het niet met de melding wachten tot de inspecteur een naheffingsaanslag heeft opgelegd.[\[36.\]](#) Dat is slechts anders wanneer het niet aan opzet of grove schuld van dat lichaam (de belastingplichtige) te wijten is dat de verschuldigde belasting niet (volledig) op aangifte is betaald. In dat uitzonderingsgeval kan de melding worden uitgesteld tot uiterlijk twee weken na de vervalddag van de desbetreffende naheffingsaanslag.

Over de aangiftetermijn en betalingstermijn van aangiftebelastingen heeft Feteris geschreven:^[37.]

Voor belastingen die door middel van betaling op aangifte worden geheven, bevat art. 10, lid 2 AWR de hoofdregel over het tijdstip waarop de aangifte moet worden gedaan. Deze bepaling laat het aan de inspecteur over om de termijn vast te stellen waarbinnen de aangifte gedaan moet worden. (...) Vindt de uitnodiging plaats na afloop van de betalingstermijn, dan stelt art. 10, lid 2 AWR zelf helemaal geen begrenzingsen aan de aangiftetermijn. Onaanvaardbare situaties hoeven hierdoor niet te ontstaan, aangezien de inspecteur op grond van beginselen van behoorlijk bestuur geen termijn behoort te stellen die in de omstandigheden van het geval onredelijk kort zou zijn. (...) Meestal wordt de belasting giraal betaald. Het is dan min of meer toevallig of betaling en aangifte gelijktijdig plaatsvinden. In verband daarmee is de verplichting om betaling en aangifte gelijktijdig te doen bij Wet van 21 april 1994, *Stb.* 301 geschrapt. Sindsdien is het op grond van de AWR in beginsel mogelijk dat tussen de tijdstippen van betaling en aangifte de nodige tijd verstrijkt. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen wanneer de belasting (ruim) binnen de termijn van een maand van art. 19, lid 1 of lid 3 wordt betaald; de aangifte kan dan later worden gedaan, desnoods op de laatste dag van de termijn die de inspecteur op de voet van art. 10, lid 2 AWR heeft gesteld. Daaraan staat niet in de weg dat art. 19 (...) verlangt dat de betaling plaatsvindt 'overeenkomstig de aangifte'. Deze formulering is mijns inziens bedoeld om tot uitdrukking te brengen dat de aangifte dient aan te sluiten bij de betaling van de verschuldigde belasting, en brengt niet met zich mee dat de aangifte uiterlijk op het moment van betaling gedaan moet worden. (...) Zelfs wanneer de termijnen voor betaling en aangifte gelijktijdig eindigen, bestaat zodoende de mogelijkheid dat enige, zelfs enige weken voor of na de betalingen aangifte wordt gedaan. (...)^[38.]

Raaijmakers heeft geschreven over de melding van betalingsonmacht voor een startende onderneming:^[39.]

In het kader van de melding neemt de startende onderneming een bijzondere positie in. Op het moment dat een vennootschap zich als ondernemer voor de omzetbelasting en/of als inhoudingsplichtige voor de loonbelasting aanmeldt bij de Belastingdienst en om de toekenning van een nummer verzoekt, komt het administratieve proces van de Belastingdienst op gang. In een dergelijke situatie wordt aan de vennootschap een formulier toegezonden met het verzoek dit in te vullen en te retourneren. De vennootschap krijgt vervolgens een handmatige aangifte omzetbelasting/loonbelasting betreffende de periode vanaf de start van onderneming tot het moment dat de computer de aangiften automatisch toezendt. Op de handmatige aangiften is aangegeven dat met betaling van de op de aangifte verschuldigde omzet- en loonbelasting dient te worden gewacht, totdat voor dat bedrag een naheffingsaanslag is ontvangen.

Indien naar aanleiding van een ingediende handmatige aangifte een melding wordt gedaan door de betrokken vennootschap, stelt de fiscus zich op het standpunt dat de melding te laat is. In de zaak die heeft geleid tot het arrest HR 31 mei 1996, nr. 15 998, is een soortgelijke problematiek aan de orde geweest. In die zaak had de onderneming op 10 april 1991 om toekenning van fiscale nummers verzocht. Naar aanleiding van dat verzoek heeft de Ltd. (de startende onderneming) in mei 1991 een vragenformulier ingevuld en aan de Belastingdienst teruggezonden. In november 1991 heeft de

adviseur van de Ltd. telefonisch geïnformeerd naar de stand van zaken met betrekking tot de toekenning van de fiscale nummers. Op 8 januari 1992 is de betalingsonmacht gemeld en op 10 januari 1992 heeft de Belastingdienst een naheffingsaanslag opgelegd waarvoor de bestuurder op 31 maart 1992 aansprakelijk is gesteld. Het verweer van de bestuurder dat de vennootschap eerst tot betaling van de ingehouden loonbelasting verplicht was na het uitreiken van aangiftebiljetten loonbelasting wordt door de Hoge Raad verworpen. De Hoge Raad heeft beslist dat de verplichting tot het doen van aangifte en de verplichting tot betaling twee afzonderlijke verplichtingen zijn. Dit brengt met zich mee dat het enkele niet doen of kunnen doen van aangifte de betalingsverplichting onverlet laat. Dit betekent dat telkens na afloop van elk kwartaal of maand binnen één maand de loonbelasting moet zijn betaald. Indien in de periode dat nog geen aangiften zijn uitgereikt zich betalingsonmacht manifesteert, dient die betalingsonmacht uiterlijk 14 dagen nadat de belasting behoort te zijn betaald te worden gemeld om als rechtsgeldig te kunnen worden aangemerkt. In andere zin heeft Hof Arnhem geoordeeld: de verplichting tot afdracht bestaat volgens het hof alleen als een aangiftebiljet is uitgereikt, hetgeen niet in overeenstemming is met de lijn van de Hoge Raad. Hof Amsterdam heeft in lijn met het voornoemde arrest van de Hoge Raad geoordeeld dat het nog niet toegekend zijn van OB-nummers en niet nog niet uitreiken van aangiftebiljetten de verplichting van het melden bij betalingsonmacht onverlet laat. Uit voornoemd arrest van de Hoge Raad komt naar voren dat in de procedure niet het verweer is gevoerd dat de ingehouden loonbelasting niet is betaald, omdat de Belastingdienst dit expliciet heeft medegedeeld. Naar mijn mening kan worden gesteld dat de betaling van de ingehouden loonbelasting achterwege is gelaten ten gevolge van de uitdrukkelijke mededeling of verzoek van de fiscus. Door mede te delen dat men met betaling moet wachten zonder te vermelden dat in de aangiffefase gemeld moet worden, indien in die periode sprake is van betalingsonmacht en de belastingplichtige niet te wijzen op de verplichting om de ingehouden loonbelasting binnen een maand te voldoen dan wel de betalingsonmacht te melden, is gehandeld in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Steun voor mijn opvatting meen ik te vinden in een arrest van de Hoge Raad van 6 februari 1996.^[40] Gelet hierop kan de belastingplichtige de betalingsonmacht van de vennootschap nog rechtsgeldig melden uiterlijk 14 dagen na de vervaldag van de naheffingsaanslag, mits hem een en ander is medegedeeld. A-G Van den Berge heeft in zijn conclusie voor de arresten van de Hoge Raad van 22 december 1993 en 13 juli 1994 geoordeeld dat een melding na de ontvangst van de naheffingsaanslag toch als rechtsgeldig wordt aangemerkt, indien aannemelijk wordt gemaakt dat de betalingsmoeilijkheden pas na afloop van de meldingstermijn tijdens de afdrachtfase zijn ontstaan. Om dergelijke problemen voor startende ondernemingen te voorkomen dient naar mijn mening een startende onderneming bij de aanvraag van een omzet- en/of loonbelastingnummer uitdrukkelijk op de hoogte te worden gesteld van de meldingsregeling in het kader van de bestuurdersaansprakelijkheid. Met name dient er dan op gewezen te worden dat de melding van eventuele betalingsonmacht dient te geschieden uiterlijk twee weken nadat de verschuldigde belasting op aangifte afgedragen had moeten zijn, ondanks het feit dat de eerste aangifte eerst betaald dient te worden nadat een naheffingsaanslag voor dat bedrag is ontvangen. Een andere mogelijkheid is om voor deze situaties de mogelijkheid te scheppen om de betalingsonmacht binnen twee weken na de vervaldag van de naheffingsaanslag rechtsgeldig te kunnen melden.

4.30

Witteveen en Nent komen tot de volgende meldings-‘spelregels’:^[41]

6.1. Wanneer moet worden gemeld?

- Betalingsonmacht tijdens de afdrachtsfase: melden binnen twee weken na de dag dat de belasting had moeten zijn voldaan (conform art. 7, lid 1, Uitv.besl. IW 1990).
- Betalingsonmacht ná de afdrachtsfase:
 - ingeval wel het juiste bedrag is aangegeven, maar de betalingsonmacht pas later is ontstaan: melding binnen twee weken nadat de betalingsonmacht is ontstaan;
 - van een naheffingsaanslag als gevolg van het feit dat in eerste instantie te weinig is voldaan,
 - waarbij geen sprake is van opzet of grove schuld: binnen twee weken nadat de naheffingsaanslag had moeten zijn voldaan (tenzij de betalingsonmacht later is ontstaan);
 - waarbij wel sprake is van opzet of grove schuld: melding niet meer mogelijk. Een bestuurder kan een aansprakelijkstelling dan alleen nog bestrijden indien hij eerst kan aantonen dat het niet tijdig melden niet aan hem (persoonlijk) was te wijten.

6.2. Wanneer moet opnieuw worden gemeld?

- Eenmaal rechtsgeldig gemeld, hoeft voor reguliere aangiften niet meer opnieuw te worden gemeld, zolang er nog enige betalingsachterstand is (tenzij de ontvanger expliciet schriftelijk anders aangeeft).
- Is sprake van een naheffingsaanslag vanwege het feit dat te weinig is afgedragen, dan moet altijd opnieuw worden gemeld (waarbij de melding geen effect zal hebben, indien sprake is van opzet of grove schuld).

4.31

In het artikelsgewijs commentaar in de NDFR bij artikel 36 IW 1990 is over het belang en het tijdstip van de melding betalingsonmacht geschreven:[\[42\]](#)

4.1. Belang van de melding

De melding van betalingsonmacht neemt in de regeling van de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid een centrale plaats in. De bedoeling van de wetgever met de meldingsregeling was dat die de bestuurder dwingt tot actie wanneer het lichaam in betalingsmoeilijkheden komt te verkeren. In dat geval zorgt de meldingsregeling ervoor dat de ontvanger vroegtijdig op de hoogte raakt van die betalingsmoeilijkheden en hij maatregelen kan nemen, mede op grond van door de bestuurder bij of na de melding te verschaffen inlichtingen en stukken. De wetgever is ervan uitgegaan dat de onverantwoordelijke bestuurder, de misbruiker (tegen wie de bestuurdersaansprakelijkheidsregeling zich richt) veelal niet in staat zal zijn tijdig te melden en volledig aan de informatieverplichtingen te voldoen omdat zij niet over een voldoende deugdelijke bedrijfsadministratie plegen te beschikken. Dat is volgens de wetgever in het algemeen wel het geval bij bonafide bestuurders. De wetgever is er daarom van uitgegaan dat bij een tijdige en volledige melding in de meeste gevallen aannemelijk zal zijn dat de bestuurder geen verwijt

treft. Zie [Kamerstukken, 1980-1981, 16 530, nr. 3-4](#), p. 13-14, nr. 7, p. 18-20 en nr. 12, p. 10. Kort gezegd levert een niet correcte melding een vorm van onbehoorlijk bestuur op die leidt tot onherroepelijke aansprakelijkheid, tenzij de bestuurder aannemelijk maakt dat de niet correcte melding niet aan hem te wijten is. Anderzijds leidt een correcte melding slechts tot aansprakelijkheid als de ontvanger aannemelijk maakt dat sprake is van onbehoorlijk bestuur.
(...)

4.5. Tijdstip van de melding

Volgens (het op art. 36 gebaseerde) art. 7, lid 1, Uitv.besl. IW 1990 moet de melding van betalingsonmacht plaatsvinden uiterlijk twee weken na de dag waarop de betaling (c.q. premies etc.) behoorde te worden voldaan of afgedragen. Dat betekent bijvoorbeeld dat de (maandelijks) af te dragen loonbelasting over januari voor eind februari moet worden betaald en de melding van betalingsonmacht uiterlijk op 14 maart moet plaatsvinden.

Enigszins anders ligt het bij naheffingsaanslagen. In het algemeen wordt een naheffingsaanslag pas opgelegd (ruim) nadat twee weken zijn verstreken nadat de nageheven belasting had moeten worden voldaan c.q. afgedragen. Een tijdige melding overeenkomstig art. 7, lid 1, Uitv.besl. IW 1990 is dan niet meer mogelijk. Art. 7, lid 2, Uitv.besl. IW 1990 voorziet er daarom in dat een melding van betalingsonmacht voor de nageheven belasting nog kan plaatsvinden uiterlijk twee weken na de vervaldag van de aanslag (dat is de op de naheffingsaanslag vermelde datum waarop die naheffingsaanslag uiterlijk moet zijn betaald). Voorwaarde is dat de omstandigheid dat de nageheven belasting destijds niet tijdig is afgedragen of voldaan niet is te wijten aan de opzet of grove schuld van het lichaam.

Volgens de nota van toelichting bij art. 7, lid 2, Uitv.besl. IW 1990 kan melding in de naheffingsfase bovendien alleen geschieden voor zover de nageheven belasting meer beloopt dan de eerder aangegeven belasting. Als helemaal geen aangifte is gedaan, kan volgens de Leidraad (art. 36.5.4 Leidraad Invordering 2008) geen melding in de naheffingsfase plaatsvinden maar alleen binnen de veertiendagentermijn van art. 7, lid 1, Uitv.besl. IW 1990. Dat standpunt lijkt mij juist, tenzij het lichaam niet kan worden verweten dat het geen aangifte heeft gedaan. De aangifteplicht geldt namelijk ook als (per saldo) geen belasting verschuldigd is. Als het lichaam überhaupt geen aangifte heeft gedaan, heeft het kennelijk zelfs niet vastgesteld in hoeverre zij al dan niet belasting is verschuldigd. Als dan achteraf blijkt dat inderdaad belasting was verschuldigd, kan bezwaarlijk worden volgehouden dat het lichaam geen opzet of grove schuld valt te verwijten. Dat ligt anders als het lichaam niet valt te verwijten dat het geen aangifte heeft gedaan, bijvoorbeeld omdat het op verdedigbare gronden mocht menen dat het niet gehouden was aangifte te doen. Als het lichaam (nog) geen aangifte kan doen, heft dat de betalingsplicht en ook de meldingsplicht niet op (HR 31 mei 1996, nr. 15.998, *NJ* 1996, 671).

(...) Volgens de Hoge Raad houdt de meldingsregeling verband met de financiële moeilijkheden die het lichaam heeft om te voldoen aan zijn betalingsverplichtingen. De opvatting dat het lichaam slechts de keuze heeft tussen tijdig betalen of melden is onjuist. Van een meldingsplicht is niet slechts sprake bij blijvende betalingsonmacht, maar ook als die tijdelijk is. De enkele omstandigheid dat het lichaam beschikt over liquide middelen tot het bedrag van de onbetaalde belastingverplichtingen is onvoldoende om aan te nemen dat van betalingsonmacht geen sprake is. Deze uitspraak is herhaald in HR 12 augustus 2011, nr. 10/02236, *NTFR* 2011/1838, met commentaar van Schouten, *BNB* 2011/254. In dat geval was het uitblijven van de betaling van omzetbelasting (aanvankelijk) te wijten aan een computertechnisch probleem bij de aangifte en omdat de (aangesproken bestuurder van de)

belastingplichtige als gevolg van een 'belastingomzetting' in 2006 niet precies wist hoe de loonheffing betaald moest worden. Toen de belastingplichtige vervolgens naheffingsaanslagen kreeg kon zij die kennelijk niet (meer) betalen, mede omdat zij voorrang had gegeven aan andere crediteuren, en kon zij volgens de rechtbank – wier uitspraak door de Hoge Raad in stand is gelaten – rechtsgeldig melden (Rechtbank Arnhem 3 september 2009, nr. 08/02231, *NFR* 2009/2481, met commentaar van Schouten).

(...)

Uit de wetsgeschiedenis blijkt niet duidelijk op wie de bewijslast rust ter zake van de (afwezigheid van) opzet of grove schuld in geval van naheffing. Volgens de nota van toelichting bij art. 7, lid 2, Uitv.besl. IW 1990 brengt de redelijkheid mee dat de rechtspersoon de mogelijkheid moet worden geboden zijn betalingsonmacht te melden als het opleggen van de naheffingsaanslag niet is te wijten aan zijn opzet of grove schuld. Daarmee is nog niet gezegd of de ontvanger de aanwezigheid van opzet of grove schuld moet bewijzen of de bestuurder de afwezigheid ervan. Vóór invoering van de Invorderingswet 1990 kon betalingsonmacht steeds in de naheffingsfase worden gemeld. Volgens de nota van toelichting (hoofdstuk III, inleidende opmerkingen) is de regeling met het Uitvoeringsbesluit IW 1990 'enigermate aangepast'. Die aanpassing houdt in dat rechtsgeldige melding van betalingsonmacht alleen nog mogelijk is indien het opleggen van de naheffingsaanslag niet is te wijten aan opzet of grove schuld van het lichaam. Over de bewijslast van de aan c.q. afwezigheid van opzet of grove schuld heeft de nota van toelichting het niet. Indien de besluitgever zou hebben beoogd dat melding in beginsel niet rechtsgeldig kan plaatsvinden tenzij de bestuurder bewijst dat de naheffing niet het gevolg is van opzet of grove schuld van het lichaam, lijkt mij dat een zo belangrijke wijziging ten opzichte van de voorheen bestaande situatie (rechtsgeldige melding is in de naheffingsfase steeds mogelijk, ook in malafide gevallen), dat niet gezegd kan worden dat de regeling 'enigermate' is aangepast. Ik meen daarom dat de bewijslast van opzet of grove schuld op de ontvanger rust. Raaijmakers (t.a.p. p. 295) is dezelfde mening toegedaan, al is niet helemaal duidelijk waarom. Booij (Aansprakelijkheid van bestuurders voor belastingschulden, diss. 2003, p. 143) gaat ervan uit dat de bewijslast (van de afwezigheid van opzet of grove schuld) op de bestuurder rust, al acht hij die regeling buitenproportioneel, kennelijk omdat het in algemene zin moeilijk te bewijzen is dat geen sprake is van opzet of grove schuld.

5. Beschouwing en beoordeling van het middel

5.1

Belanghebbende is in de periode van 9 juni 2005 tot 11 maart 2010 bestuurder van [A] geweest. Bij de start van deze onderneming in mei 2007 is de Belastingdienst verzocht om toekenning van een loon- en een omzetbelastingnummer. De toekenning van een loonbelastingnummer heeft lang op zich laten wachten.

5.2

Met ingang van 22 februari 2011 is [A] in staat van faillissement verklaard. De Ontvanger heeft bij beschikking met dagtekening 7 maart 2011 belanghebbende aansprakelijk gesteld. De beschikking aansprakelijkheidsstelling is als volgt gespecificeerd: [\[43\]](#)

Aanslag nummer	tijdvak	Dagtekening	LB (€)	Boete (€)	Kosten (€)	Invorderingsrente (€)	Totaal (€)
[001]	Mei 2007	04-12-09	213	10		6	229
[002]	Juni 2007	29-12-09	1.085	10	121	31	1.247
[003]	Juli 2007	15-01-10	1.086	10	121	30	1.247
[004]	Augustus 2007	01-02-10	1.087	10	121	28	1.246
[005]	September 2007	19-02-10	1.089	10	121	27	1.247
[006]	Oktober 2007	01-04-10	1.092	10	121	24	1.247
[007]	November 2007	26-04-10	1.093	10	121	22	1.246
[008]	December 2007	18-05-10	1.095	10	121	21	1.247
[009]	Januari 2008	07-06-10	1.045	10	118	18	1.191
[010]	Februari 2008	23-06-10	1.046	10	118	17	1.191
[011]	Maart 2008	09-07-10	1.047	10	118	16	1.191
[012]	April 2008	04-08-10	1.048	10	118	14	1.190
[013]	Mei 2008	24-08-10	1.050	10	118	13	1.191
[014]	Juni 2008	10-09-10	1.051	10	118	11	1.190
[015]	Juli 2008	04-10-10	1.053	10	118	10	1.191
[016]	Augustus 2008	20-10-10	1.054	10	118	9	1.191
[017]	September 2008	05-11-10	1.055	10	119	7	1.191
[018]	Oktober 2008	24-11-10	1.056	10	119	6	1.191
[019]	November 2008	10-12-10	1.057	10	119	5	1.191
[020]	December 2008	27-12-10	1.058	10	119	4	1.191
[021]	Januari 2009	12-01-11	3.667	73	15	10	3.765
[022]	Februari 2009	27-01-11	3.667	73	15	5	3.760
[023]	Maart 2009	15-02-11	3.667	73	0	1	3.741
totaal							34.512

5.3

In geschil is of belanghebbende terecht en tot het juiste bedrag aansprakelijk is gesteld. Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende terecht aansprakelijk is gesteld voor de loonbelastingsschuld, alsmede de verzuimboete ter zake van de naheffingsaanslagen. De aansprakelijkheidsstelling voor kosten en invorderingsrente is komen te vervallen.

5.4

In cassatie stelt belanghebbende dat de uitspraak van het Hof dient te worden vernietigd. Hij voert hiertoe vier middelonderdelen aan, die ik achtereenvolgens zal behandelen.

Eerste middelonderdeel

5.5

In het eerste middelonderdeel stelt belanghebbende dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat de termijn voor de melding van betalingsonmacht van artikel 7, lid 1 UB IW 1990 van toepassing is. Volgens belanghebbende is artikel 7, lid 2 UB IW 1990 van toepassing en had hij de betalingsonmacht rechtsgeldig in de naheffingsfase kunnen melden.

5.6

Ik merk op dat volgens artikel 7, eerste lid, UB IW 1990 een rechtsgeldige melding van betalingsonmacht moet worden gedaan uiterlijk twee weken na de dag waarop ingevolge artikel 19 van de AWR de verschuldigde belasting behoorde te zijn afgedragen of voldaan. Volgens artikel 7, lid 2 UB IW 1990 kan '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 (...), 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 vervaldag van die aanslag.'^[44.]

5.7

In de nota van toelichting bij artikel 7 UB IW 1990 is geschreven: 'De mededeling heeft echter alleen betekenis voor het verschil tussen de materieel verschuldigde belastingschuld en het belastingbedrag dat in de aangifte is vermeld. Indien derhalve het in de aangifte vermelde bedrag niet of niet volledig is betaald en dit niet betaalde bedrag in de naheffingsaanslag is begrepen, sorteert de mededeling voor dat bedrag geen effect. De rechtspersoon had zich immers in de aangiffefase moeten melden.'^[45.]

5.8

De Hoge Raad maakt een strikt onderscheid tussen de melding volgens artikel 7, lid 1 UB IW 1990 en die van artikel 7, lid 2 UB IW 1990. In een arrest van 23 december 2011 heeft de Hoge Raad overwogen: 'Het tweede lid van artikel 7 UB IW 1990 geeft een zelfstandige, van het eerste lid afwijkende regeling voor gevallen waarin een naheffingsaanslag wordt 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.'^[46.]

5.9

Het Hof heeft aannemelijk geacht dat [A] in september/oktober 2009 de maandaangiften loonheffingen over eerdere tijdvakken in één keer (alsnog) heeft ingediend en dat de naheffingsaanslagen waarvoor belanghebbende thans aansprakelijk is gesteld conform de ingediende aangiften zijn opgelegd. Het Hof vervolgt met 'in casu is derhalve (...) geen sprake van een situatie waarin de op grond van de naheffingsaanslagen verschuldigde belasting meer beloopt dan die welke overeenkomstig de aangifte is dan wel had moeten worden afgedragen, in welk geval bij uitsluiting de meldingsregeling van artikel 7, tweede lid, UB van toepassing zou zijn (...).'^[47.]

5.10

Ik meen dat het Hof gelet op de tekst, de nota van toelichting bij artikel 7 UB IW 1990 en de

jurisprudentie van de Hoge Raad met juistheid heeft geoordeeld dat artikel 7 lid 2 UB IW 1990 in de onderhavige situatie niet van toepassing is, omdat er geen verschil bestaat tussen de materieel verschuldigde belasting en het belastingbedrag dat in de aangifte is vermeld. Alsdan wordt teruggevallen op de hoofdregel van artikel 7 lid 1 UB IW 1990.

5.11

Belanghebbende stelt dat de door [A] in september/oktober ingediende maandaangiften niet kwalificeren als aangiften in de zin van artikel 7, tweede lid UB IW 1990 en artikel 19 AWR. Het zou volgens belanghebbende in die wetsbepalingen gaan om de bij de wet voorziene aangiften die op grond van de hoofdregel van artikel 10, tweede lid AWR uiterlijk één maand na afloop van het tijdvak ingediend moeten worden.

5.12

Ik meen dat dit betoog niet opgaat. Artikel 10, lid 2 van de AWR ziet op de aangiftetermijn. Artikel 19, lid 2 van de AWR ziet op de betalingstermijn. De betalings- en aangiftetermijn kunnen uiteenlopen.^[48.] De Hoge Raad heeft beslist dat de verplichting tot het doen van aangifte en de verplichting tot betaling weliswaar nauw met elkaar samenhangen, doch niettemin afzonderlijke verplichtingen zijn. Het nog niet uitreiken van aangiftetiljetten laat de verplichting van het melden van betalingsonmacht onverlet.^[49.]

5.13

In cassatie stelt belanghebbende: 'Artikel 7, eerste lid UB IW 1990 geeft een uiterste termijn voor het doen van een melding betalingsonmacht indien die betalingsonmacht in de afdrachtsfase is ontstaan; te weten twee weken na de dag waarop de verschuldigde belasting behoorde te zijn afgedragen ingevolge artikel 19, lid 1 AWR. De tijdspanne die hiermee wordt beschreven is, gelet op het voorgaande, met ingang van mei 2009 een gepasseerd station. Zodoende kan artikel 7, eerste lid UB IW 1990 niet langer relevant zijn voor de vraag of de betalingsonmacht, die in het onderhavige geval in ieder geval na mei 2009 is ontstaan, al dan niet tijdig is gemeld. Het andersluidende oordeel van het Hof getuigt aldus van een onjuiste rechtsopvatting dienaangaande.'^[50.]

5.14

Deze opvatting kan naar ik meen niet als juist worden aanvaard. Betalingsonmacht dient onverwijld te worden gemeld. Feteris schrijft: 'Het lichaam moet daartoe dus beoordelen welk bedrag aan belasting het verschuldigd is en of het tot betaling daarvan in staat is. In beginsel kan het niet met de melding wachten tot de inspecteur een naheffingsaanslag heeft opgelegd. Dat is slechts anders wanneer het niet aan opzet of grove schuld van dat lichaam (de belastingplichtige) te wijten is dat de verschuldigde belasting niet (volledig) op aangifte is betaald. In dat uitzonderingsgeval kan de melding worden uitgesteld tot uiterlijk twee weken na de vervaldag van de desbetreffende naheffingsaanslag.'^[51.]

5.15

Van den Berge schrijft: 'Wordt de betalingsonmacht pas gemeld nadat een naheffingsaanslag is

ontvangen, dan zal de werkgever aannemelijk moeten maken dat de betalingsmoeilijkheden van recente datum zijn. Bestonden deze al op het moment dat de loonbelasting moest worden afgedragen maar heeft de werkgever dat niet gemeld maar eenvoudig de naheffingsaanslag afgewacht, dan is de melding te laat en heeft deze geen effect. Maakt de werkgever aannemelijk dat sprake is van recente betalingsproblemen, dan is de melding op zich geldig. ^[52.]

5.16

Met het Hof meen ik dan ook dat 'belanghebbende met zijn stelling [miskent] (...) dat het voorschrift van artikel 7, eerste lid, UB (...) eveneens van toepassing is in de situatie waarin de betalingsonmacht is ontstaan op een later tijdstip dan in dit geval (uiterlijk) 14 mei 2009, maar voordat de relevante naheffingsaanslagen zijn opgelegd; deze situatie doet zich in casu in elk geval voor. Ook dan is immers sprake van betalingsonmacht (...), zodat belanghebbende hiervan melding diende te maken uiterlijk twee weken nadat de situatie van betalingsonmacht zich heeft voorgedaan. Melding van betalingsonmacht kan dan niet meer rechtsgeldig plaatsvinden in de naheffingsfase.' ^[53.] De meldingsplicht als bedoeld in art. 36 lid 2 IW 1990 geldt naar mijn mening ook wanneer de betalingsonmacht is ingetreden na afloop van de termijn genoemd in art. 7 lid 1 UB IW 1990.

5.17

Daarmee faalt het eerste middelonderdeel.

Tweede middelonderdeel

5.18

Op basis van de feiten en omstandigheden oordeelt het Hof 'dat in elk geval eind oktober 2009 een situatie van betalingsonmacht is ontstaan bij [A] welke onverwijld (uiterlijk op 14 november 2009) op de voet van artikel 36, tweede lid, van de Wet gemeld had moeten worden (...).' ^[54.]

5.19

Voor zover belanghebbende stelt dat eind oktober 2009 geen situatie van betalingsonmacht is ontstaan bij [A] meen ik echter dat voormeld oordeel van het Hof niet van een onjuiste rechtsopvatting getuigt en, als van feitelijke aard en niet onbegrijpelijk, in cassatie niet met vrucht kan worden bestreden.

5.20

Het Hof heeft voorts geoordeeld dat belanghebbende er niet in is geslaagd aannemelijk te maken dat het niet aan hem te wijten is dat [A] niet tijdig heeft voldaan aan de verplichting tot melding van haar betalingsonmacht. Het lag volgens het Hof binnen belanghebbendes invloedssfeer dat tijdig en rechtsgeldig gemeld zou worden. Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende zich ten onrechte op het standpunt stelt dat volstaan kon worden met het opnemen van een passiefpost in de jaarrekening. ^[55.]

5.21

A-G van Ballegooijen meent dat de 'vraag of het de bestuurder is te verwijten dat de

betalingsonmacht niet is gemeld, (...) naar redelijkheid en billijkheid en met inachtneming van de concrete omstandigheden worden beoordeeld, zonder wijsheid achteraf en gezien vanuit het uiterste tijdstip waarop de melding had moeten plaatsvinden.’[\[56.\]](#)

5.22

In de toelichting op het middelonderdeel stelt belanghebbende: ‘Toen [A] omstreeks oktober 2009 een loonbelastingnummer werd toegekend is de betalingsverplichting door de Belastingdienst opgeschort tot na vaststelling van de naheffingsaanslagen met een betalingstermijn van veertien dagen. Deze opschorting is weliswaar buitenwettelijk maar heeft bij belanghebbende niettemin het gerechtvaardigde vertrouwen opgewekt dat met de betaling diende te worden gewacht waardoor een eventuele onmacht tot betaling tevens pas op een later moment, te weten het opleggen van de naheffingsaanslagen en het verstrijken van de daarmee verbonden betalingstermijn, gemeld had hoeven te worden (...) De Belastingdienst heeft [A] immers zelf aangezegd te wachten met betalen. Aangezien het moment, waarop van de Belastingdienst eerst mocht worden betaald zodoende nog in de toekomst lag, kan het niet verwijtbaar genoemd worden dat betalingsonmacht die voor dat moment is ontstaan, niet eerder is gemeld.’[\[57.\]](#)

5.23

Het Hof heeft geoordeeld dat in elk geval eind oktober 2009 een situatie van betalingsonmacht is ontstaan bij [A]. Als er vanuit wordt gegaan dat belanghebbende is aangezegd te wachten met het betalen van de loonbelasting[\[58.\]](#), zal deze aanzegging omstreeks oktober 2009 hebben plaatsgevonden bij het uitreiken van de aangiftebiljetten. Een eventuele opschorting van de betalingsverplichting kan dus hoe dan ook niet gelden voor de belasting die vóór de ontvangst van de toezegging betaald had moeten zijn.[\[59.\]](#)[\[60.\]](#) De laatste termijn van de niet betaalde loonheffing waarvoor belanghebbende aansprakelijk is gesteld ziet op het tijdvak maart 2009. De melding betalingsonmacht had derhalve in beginsel uiterlijk 14 mei 2009 moeten plaatsvinden. Een eventuele toezegging in oktober 2009 waarin is vermeld dat de betaling van loonheffing mag worden opgeschort leidt naar ik meen in zoverre niet tot de conclusie dat [A] een melding van betalingsonmacht in de voorliggende periode achterwege mocht laten. Een melding van betalingsonmacht behoeft echter niet te worden gedaan zolang geen sprake is van betalingsonmacht.[\[61.\]](#) In zoverre zou exact vastgesteld moeten worden of de betalingsonmacht voor of na de toezegging is ontstaan.

5.24

Op basis van de wettelijke regeling kan betoogd worden dat een buitenwettelijke toezegging[\[62.\]](#) dat de aangiften loonheffing pas betaald dienen te worden nadat een naheffingsaanslag voor dat bedrag is ontvangen, er niet toe leidt dat eventuele betalingsonmacht niet behoeft te worden gemeld.[\[63.\]](#) Het blijft immers op grond van artikel 36, lid 2, IW 1990 zo dat namens het lichaam ingetreden betalingsonmacht moet worden gemeld onverwijld[\[64.\]](#) nadat gebleken is dat het niet tot betaling van loonbelasting en/of omzetbelasting in staat is. Het in casu verleende uitstel kan worden geplaatst in het kader van artikel 49 IW 1990, aldus dat belanghebbende niet aansprakelijk kon worden gesteld zolang het lichaam, [A], nog niet in gebreke was met de betaling.

5.25

Ik meen echter dat in casu geen strikte toepassing moet plaatsvinden van deze (vrij ingewikkelde) wettelijke regeling, omdat toepassing van het vertrouwensbeginsel hier betekent dat belanghebbende mocht menen dat hij (nog) geen betalingsonmacht behoefde te melden.^[65.] Daarbij wil ik veronderstellen^[66.] dat belanghebbende de afdracht van loonbelasting heeft opgeschort op aanwijzing van de Belastingdienst en dat hij vóór de ontvangst van deze aanwijzing nog niet in betalingsonmacht verkeerde. Van een en ander uitgaande kon belanghebbende, een startende ondernemer zonder (gebleken) fiscale deskundigheid, mijns inziens in redelijkheid begrijpen dat de meldingsplicht voor hem nog niet was ingetreden, maar pas zou kunnen intreden (veertien dagen) na de vervalddag van de op termijn te verwachten naheffingsaanslag(en) loonheffing.^[67.]

5.26

Voor het overige meen ik dat het feitelijke oordeel van het Hof over de verwijtbaarheid van het niet-melden door belanghebbende berust op de aan het Hof voorbehouden keuze en waardering van de bewijsmiddelen. Dit oordeel is naar ik meen niet onbegrijpelijk en kan daarmee in cassatie niet met vrucht worden bestreden.

5.27

Voorts heeft belanghebbende gesteld dat de Ontvanger vanaf januari 2010 op de hoogte van de betalingsonmacht had moeten zijn 'toen tijdige betaling op de sinds 4 december 2009 twee tot drie wekelijks opgelegde naheffingsaanslagen achterwege bleef en door hem invorderingsmaatregelen zijn getroffen.'^[68.]

5.28

Ik meen dat het Hof, onder verwijzing naar het oordeel van de Rechtbank, heeft mogen oordelen dat 'een patroon van niet betalen op zichzelf niet [tot] de conclusie [leidt] dat (...) [de Ontvanger] vanaf 4 december 2009 of kort daarna van de betalingsonmacht op de hoogte was. Onbekend is immers de reden waarom niet betaald wordt.'^[69.] Het Hof heeft naar ik meen voldoende gemotiveerd het standpunt van belanghebbende verworpen dat de Ontvanger reeds uit anderen hoofde bekend was met de betalingsonmacht van [A].

5.29

Aldus slaagt deels het tweede middelonderdeel.^[70.]

Derde middelonderdeel

5.30

Het derde middelonderdeel richt zich tegen het oordeel van het Hof dat de meldingsregeling met betrekking tot betalingsonmacht niet strijdig is met artikel 1 Eerste Protocol bij het EVRM en/of het communautaire evenredigheidsbeginsel.

5.31

De Hoge Raad heeft bij arrest van 21 januari 2011 geoordeeld dat artikel 36, lid 4 IW 1990 niet in strijd is met communautaire evenredigheidsbeginsel.^[71]

5.32

In een arrest van 21 september 2012 overwoog de Hoge Raad dat 'de regeling van artikel 36, lid 4, van de Wet niet worden gezegd dat deze in dit geval een effectieve betwisting van de aansprakelijkstelling verhindert. Van strijdigheid met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM is derhalve geen sprake (...).'^[72]

5.33

Belanghebbende heeft in rechte niet aannemelijk kunnen maken dat het niet-melden niet aan hem te wijten is.^[73] Ik zie dan ook niet in waarom de Hoge Raad in casu van de lijn van voornoemde arresten zou moeten afwijken. Uit de stelling van belanghebbende dat bij startende ondernemers een onduidelijke situatie voor wat betreft de meldingsplicht kan ontstaan volgt naar ik meen niet dat de wettelijke regeling inzake het meedelen van betalingsonmacht aan de ontvanger strijdig is met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM en/of het communautaire evenredigheidsbeginsel.

5.34

Het derde middelonderdeel faalt.

Vierde middelonderdeel

5.35

Partijen hebben ter zitting bevestigd 'dat de boetes waarvoor belanghebbende op de voet van artikel 32, tweede lid, van de Wet aansprakelijk is gesteld, gelijktijdig met de naheffingsaanslagen loonheffing opgelegde verzuimboetes betreffen wegens te late afdracht respectievelijk voldoening door [A] van de door haar verschuldigde loonheffing.' Het Hof is van oordeel dat 'de ontvanger in de op hem rustende bewijslast [is] geslaagd voor zover het deze betaalverzuimboetes betreft' en 'dat het belopen van de bij de naheffingsaanslagen loonheffing vastgestelde betaalverzuimboetes aan belanghebbende is te wijten in de zin van artikel 32, tweede lid, van de Wet.'^[74]

5.36

Het Hof is er, conform het arrest HR *BNB* 2012/221^[75], van uitgegaan dat op de Ontvanger de bewijslast rust ten aanzien van feiten en omstandigheden die kunnen meebrengen dat het belopen van de in artikel 32, lid 2, IW 1990 bedoelde bedragen (waaronder boetes) aan belanghebbende is te wijten. Het Hof is tot het oordeel gekomen dat de Ontvanger in zijn bewijslast is geslaagd en dat belanghebbende een zelfstandig verwijt treft ter zake van het belopen van de verzuimboetes.^[76]

5.37

Belanghebbende stelt in zijn vierde middelonderdeel dat het Hof tot het onbegrijpelijk dan wel onvoldoende gemotiveerd oordeel komt dat het belopen van de bij de naheffingsaanslagen

loonheffingen vastgestelde betaalverzuimboetes aan belanghebbende is te wijten in de zin van artikel 32, tweede lid IW 1990.

5.38

Ik ga er vanuit dat de Belastingdienst het beleid voert dat startende ondernemers door de Belastingdienst wordt aangezegd met afdracht te wachten totdat een naheffingsaanslag is opgelegd.^[77] In dit verband heeft belanghebbende een 'standaardbrief' voor startende ondernemers bij zijn cassatieberoepschrift bijgevoegd, waarin staat vermeld: 'In het geval dat u belasting verschuldigd bent over de al verstreken periode krijgt u een naheffingsaanslag. Hierop staat aangegeven binnen welke termijn u moet betalen. U moet dus niet direct betalen nadat u het aangiftebiljet heeft ingevuld.'

5.39

Het oordeel van het Hof dat 'belanghebbende (...) ervoor zorg [had] moeten dragen dat daags na verstrekking van het loonbelastingnummer de verschuldigde loonheffing op aangifte werd afgedragen in plaats van het te laten aankomen op het opleggen van naheffingsaanslagen' acht ik dan ook onbegrijpelijk.^[78] In zoverre slaagt dan ook het vierde middelonderdeel en meen ik dat het beleid voor startende ondernemers in onderhavig geval meebrengt dat de aansprakelijkheid voor de betaalverzuimboetes voor de loonbelasting dient te vervallen.^[79]

6. Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende gegrond dient te worden verklaard.

Noot

Auteur: A.E.H. van der Voort Maarschalk

1.

Waarom moet je melden dat je niet kunt betalen wat je nog niet hoeft te betalen? Dat zou ongeveer de – best begrijpelijke – gedachte kunnen zijn geweest van de belanghebbende die in deze zaak het onderspit delft.

2.

De BV waarvan belanghebbende middellijk bestuurder was vroeg in mei 2007 – bij de start van haar onderneming – een loonheffingnummer aan. Bij de toekenning van het nummer, pas in september/oktober 2009, verzocht de Inspecteur de BV te wachten met betaling van de verschuldigde loonheffing totdat naheffingsaanslagen zouden zijn opgelegd. In cassatie moet ervan worden uitgegaan dat het voor de BV gedurende deze tweeënhalve jaar niet mogelijk was de loonheffing af te dragen; het Hof laat deze stelling van belanghebbende namelijk in het midden (zie r.o. 4.4.3). Het lijkt bovendien erop dat de Inspecteur de BV al in mei 2007 heeft gevraagd te wachten met het doen van aangifte en afdracht. Volgens belanghebbende heeft de Inspecteur namelijk de BV gevraagd – “zoals bij startende

ondernemers gebruikelijk was (en is)” – te wachten met betaling totdat de naheffingsaanslagen zouden zijn opgelegd (r.o. 4.4.3).

3.

De vraag was of de BV mocht wachten met het melden van betalingsonmacht tot na het opleggen van de naheffingsaanslagen (hetgeen uiteindelijk in december 2009 gebeurde). Nee, oordeelde het Hof. Aangezien de betalingsonmacht eind oktober 2009 was ontstaan, had de BV die uiterlijk 14 november 2009 moeten melden (r.o. 4.4.3). De melding van 20 december 2009 was dus te laat. Belanghebbende betoogde in cassatie (opnieuw) dat melding in de afdrachtfase (art. 7 lid 1 Uitv.besl. Invorderingswet 1990) een ‘gepasseerd station’ was op het moment dat de betalingsonmacht ontstond (de laatste loonheffing was namelijk verschuldigd over maart 2009 terwijl de betalingsonmacht pas maanden later ontstond). Daarom kon volgens belanghebbende nog overeenkomstig art. 7 lid 2 Uitv.besl. Invorderingswet 1990 worden gemeld tot twee weken na de vervaldatum van de naheffingsaanslagen (melding in de naheffingsfase).

4.

De A-G (§ 5.12) en de Hoge Raad (r.o. 2.4.2) gingen niet mee met belanghebbendes betoog. De Hoge Raad oordeelt dat geen van de twee situaties van art. 7 Uitv.besl. Invorderingswet 1990 zich voordoet. Lid 1 was niet van toepassing omdat de betalingsonmacht was ontstaan in oktober 2009, dus veel meer dan twee weken nadat de loonheffing regulier had moeten zijn afgedragen (de laatste afdracht, over maart 2009, had moeten plaatsvinden in april 2009). Lid 2 was niet van toepassing omdat de naheffing gelijk was aan het bedrag dat had moeten worden afgedragen. Melding had daarom op grond van de hoofdregel van art. 36 lid 2 Invorderingswet 1990 moeten plaatsvinden binnen twee weken na het ontstaan van de betalingsonmacht, zoals het Hof al had geoordeeld.

5.

Ik ben het eens met de Hoge Raad. De meldplicht is afhankelijk van het bestaan van betalingsonmacht, niet van het moment waarop (uiteindelijk) betaald moet worden. Als er geen betalingsmoeilijkheden zijn is er ook geen meldplicht. Een lichaam dat niet op tijd betaalt heeft niet automatisch een meldplicht (HR 4 februari 2011, nr. 10/01660, *BNB* 2011/112, m.nt. J.W. Zwemmer). Als uitstel van betaling wordt gevraagd om andere redenen dan betalingsmoeilijkheden (bijvoorbeeld vanwege bezwaar of beroep) dan leidt dat niet tot opschorting van de meldplicht (zie in die zin art. 36.5.5 Leidraad Invordering 2008).

6.

Bij wijze van tegemoetkoming laat art. 7 Uitv.besl. Invorderingswet 1990 de termijn voor melding in twee situaties wél afhangen van het moment dat moet worden betaald: melding kan nog plaatsvinden binnen twee weken na het moment waarop afdracht moet plaatsvinden c.q. het moment waarop een ‘verschoonbare’ naheffingsaanslag moet worden betaald, ook al is de betalingsonmacht al (veel) eerder ontstaan. Nu zou in dit geval betoogd kunnen worden dat door het verzoek van de Inspecteur te wachten met de aangifte en afdracht tevens het moment was opgeschoven waarop de belasting in de zin van art. 7 lid 1 Uitv.besl. Invorderingswet 1990 behoorde te zijn afgedragen. De Hoge Raad ziet echter geen mogelijkheid voor zo’n ruime uitleg van het uitvoeringsbesluit (r.o. 2.4.2, eerste volzin).

7.

De A-G zag nog wel een andere ontsnappingsmogelijkheid voor belanghebbende. Hij meende dat het vertrouwensbeginsel in dit geval betekende dat de bestuurder vanwege het verzoek van de Inspecteur mocht menen dat hij ook nog geen betalingsonmacht behoefde te melden (§ 5.25). De Hoge Raad is het daarmee niet eens. Volgens hem impliceerde het verzoek niet tevens een uitstel van de meldplicht, aangezien melding gewoon mogelijk bleef en voor de Ontvanger ook zin bleef houden (r.o. 2.5.2). Mij lijkt deze beslissing terecht. Het verzoek van de Inspecteur hield niets in omtrent de opschorting van meldplicht. De Inspecteur had weinig aanleiding – namens de Ontvanger – ook de meldplicht op te schorten. De Ontvanger zal onverminderd geïnteresseerd zijn gebleven in eventueel ontstane betalingsonmacht. Sterker nog, hij had een extra belang bij een tijdige melding, want door de opschorting van de aangifte en afdracht ontbeerde hij het signaal van mogelijke betalingsmoeilijkheden dat normaliter uitgaat van het uitblijven van een tijdige aangifte en afdracht. Dat neemt niet weg dat de gedachte van belanghebbende (zie sub 1) best begrijpelijk was. Voor het creëren van rechtens te honoreren vertrouwen is een begrijpelijke gedachte evenwel onvoldoende.

8.

De gevolgen voor belanghebbende zijn aanzienlijk: aansprakelijkheid voor de loonbelasting over bijna twee jaar (mei 2007 - maart 2009). Daarbij komt dat de stukken niet de indruk geven dat hier sprake was van kennelijk onbehoorlijk bestuur. De hofuitspraak vermeldt daaromtrent niets. De Rechtbank oordeelde zelfs (in r.o. 4.10, geciteerd in r.o. 4.1 van de hofuitspraak) dat de Ontvanger niet had betwist dat géén sprake was van kennelijk onbehoorlijk bestuur, en ook niet had gesteld dat daarvan wél sprake was. Afgezien van de te late melding is er eigenlijk ook niets dat wijst op kennelijk onbehoorlijk bestuur. De BV heeft op tijd een loonheffingnummer aangevraagd. Zij kon geen afdracht doen en waarschijnlijk (zie sub 2 hierboven) is haar vanaf het begin gevraagd te wachten met betalen tot na oplegging van naheffingsaanslagen. Volgens het cassatiemiddel (inleiding en § 17) heeft de BV verschillende keren over de verstrekking van het loonheffingnummer aan de bel getrokken (al blijkt niet uit het middel of dat ook in feitelijke instanties is gesteld). De loonbelastingsschuld heeft zij steeds correct in de balans vermeld en zij heeft daarvan meteen aangifte gedaan toen dat kon. De betalingsonmacht heeft zij vrij snel na het opleggen van de eerste naheffingsaanslag (4 december 2009) gemeld.

9.

Bij mij rees daarom de vraag waarom de Ontvanger is overgegaan tot aansprakelijkstelling. De bestuurdersaansprakelijkheidsregeling is er om onbetaalde belastingschulden te kunnen verhalen op bestuurders door wier onbehoorlijk bestuur belasting niet is betaald. Van een zorgvuldig optredende ontvanger mag mijns inziens worden verlangd dat hij van het zware middel van aansprakelijkstelling gebruikmaakt, al dan niet geholpen door de bewijslastverlichting in geval van te late melding, als hij meent dat sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur én dat het uitblijven van de betaling van de belasting daarvan het gevolg is. Een ontvanger die, zoals in dit geval, blijkbaar geen aanwijzing heeft voor kennelijk onbehoorlijk bestuur waardoor het uitblijven van betaling is veroorzaakt, zou niet tot aansprakelijkstelling moeten overgaan. Een dergelijke terughoudendheid acht ik temeer van belang zolang een aangesproken bestuurder vanwege de onbarmhartige meldings- en bewijsregeling in feite geen verweermogelijkheden heeft in geval van een onverschoonbaar te late melding.

10.

Zou belanghebbende tenminste de mogelijkheid hebben gehad tegenbewijs te leveren, dan zou hij waarschijnlijk niet aansprakelijk zijn gehouden. Bij de Rechtbank slaagde hij namelijk in het leveren van tegenbewijs. Hij was tot die bewijslevering toegelaten omdat de Rechtbank had geoordeeld dat hij vanaf september 2007 geen bestuurder meer was. Waarschijnlijk heeft de Rechtbank zich vergist. Zij had namelijk ook geoordeeld (in r.o. 2.1) dat belanghebbende tot maart 2010 bestuurder was geweest en dat is in hoger beroep noch door partijen noch door het Hof ter discussie gesteld. Hoe dan ook, het is wel duidelijk dat belanghebbende in staat was tegenbewijs te leveren en dat hij aansprakelijkheid had kunnen afwenden als hij maar de gelegenheid had gekregen tot bewijslevering.

11.

Deze uitspraak illustreert wat mij betreft weer eens dat de meldingsregeling haar doel voorbijschiet. Het zou mijn voorkeur hebben dat de meldingsregeling wordt aangepast overeenkomstig de regeling van art. 2:138/248 lid 2 BW. Bij te late melding van betalingsonmacht zou kennelijk onbehoorlijk bestuur dan vaststaan (net als bij te late publicatie van de jaarrekening), maar zou de bestuurder steeds het vermoeden kunnen weerleggen dat de niet-betaling van de belasting het gevolg is van dat kennelijk onbehoorlijk bestuur. De aansprakelijkheid van de bestuurder blijft dan kort gezegd beperkt tot situaties waarin hij niet erin slaagt uit te leggen dat het uitblijven van de betaling van de belastingschulden een andere oorzaak heeft dan zijn wijze van besturen. Op deze wijze hoeft te laat melden niet fataal te zijn in bonafide gevallen.

12.

Dan de aansprakelijkheid voor de boetes. Het Hof had belanghebbende aansprakelijk geacht voor de boetes omdat hij “ervoor zorg [had] moeten dragen dat daags na de verstrekking van het loonbelastingnummer de verschuldigde loonheffing op aangifte werd afgedragen in plaats van het te laten aankomen op het opleggen van naheffingsaanslagen” (r.o. 4.12). Een dergelijke tijdige afdracht lag volgens het Hof binnen belanghebbendes ‘invloedssfeer’ als bestuurder. Met de A-G (§ 5.39) meen ik dat belanghebbende terecht (in onderdeel 4) klaagt over de onbegrijpelijkheid van dit oordeel: de instructie van de Belastingdienst was immers te wachten met betalen totdat de naheffingsaanslagen zouden zijn opgelegd. De Hoge Raad zal dat toch ook hebben gezien. Wat zijn dan de (andere) ‘feiten en omstandigheden’ die het Hof volgens de Hoge Raad (in r.o. 2.6.2) heeft vastgesteld die meebrengen dat het belopen van de boeten aan belanghebbende is te wijten? En waarom is van belang dat ‘niet is gesteld of gebleken’ dat de Belastingdienst het lichaam niet eerder dan bij de toekenning van het loonheffingsnummer heeft verzocht de afdracht op te schorten tot na het opleggen van de naheffingsaanslagen? Het stond toch (in elk geval in cassatie) vast dat het lichaam vóór toekenning van het loonheffingsnummer niet kón afdragen, en dat het vanaf die toekenning voorlopig niet hóefde af te dragen? Mij is niet duidelijk welk verwijt Hof en Hoge Raad belanghebbende maken. Dit punt is des te pregnanter, omdat het Hof belanghebbende niet aansprakelijk acht voor de invorderingsrente (r.o. 4.13.3) terwijl de Ontvanger de aansprakelijkheid voor de invorderingsrente op dezelfde gronden had gebaseerd als die voor de boete (zie r.o. 4.10.3).

13.

Overigens lijkt het erop dat belanghebbende juist wel heeft gesteld dat de BV al eerder was verzocht de afdracht op te schorten, namelijk bij de start van de onderneming in mei 2007 (zie sub 2 hierboven). Het andersluidende oordeel van de Hoge Raad zou verklaard kunnen worden doordat de stellingen van

belanghebbende toch te weinig concreet waren.

14.

Ten slotte de matiging van de boete. De Hoge Raad had al geoordeeld dat een boete zijn bestraffende karakter behoudt in een aansprakelijkheidszaak (zie met name HR 25 juni 1997, nr. 30 864, 31 541 en 31 731, *BNB* 1997/275-277, m.nt. P. Kavelaars). In lijn daarmee past de belastingkamer van de Hoge Raad – voor zover ik kon nagaan voor het eerst in een aansprakelijkheidszaak – de regeling toe voor matiging van de boete in geval van overschrijding van een redelijke behandelingstermijn. De burgerlijke kamer toetste in een fiscale bestuurdersaansprakelijkheidszaak met een boete al eens de redelijke behandelingstermijn in feitelijke instanties (HR 16 maart 2007, *NJ* 2007/321, m.nt. J.W. Zwemmer). Dat leidde toen niet tot vermindering, omdat geen sprake was van een overschrijding van de redelijke behandelingstermijn. Overeenkomstig de door hem zelf geformuleerde regels (zie HR 22 april 2005, nr. 37 984, *BNB* 2005/337^c, m.nt. M.W.C. Feteris, nadien genuanceerd in HR 19 december 2008, nr. 42 763, *BNB* 2009/201^c, m.nt. G.J.M.E. de Bont), geeft de Hoge Raad ook in dit geval geen vermindering, maar nu vanwege de te geringe (absolute) omvang van de boete (de boetes bedragen tezamen minder dan € 1.000).

[1.]

Het op dezelfde dag gewezen arrest in de zaak met nr. 13/06404 betreft een andere middellijk bestuurder van dezelfde vennootschap. De overwegingen van de Hoge Raad zijn nagenoeg gelijk aan die in het onderhavige arrest. Wij nemen dat arrest niet op in *BNB. Red.*
Voetnoten "Voorgaande uitspraak"

[4.]

HR 22 juli 1981, *LJN* AW9782, *BNB* 1981/305.

[5.]

HR 20 maart 1985, *LJN* AW8317, *BNB* 1985/149.

[6.]

Feteris, M.W.C. *Heffing van belasting door middel van betaling op aangifte*, Kluwer, 2005, p. 318.

[7.]

HR 25 februari 1981, *LJN* AW9533, *BNB* 1982/121 en HR 10 februari 1993, *LJN* ZC5251, *BNB* 1993/138, r.o. 3.1.

[8.]

Zie r.o. 4.2.2. van de bestreden uitspraak.

[9.]

Zie ook Feteris, M.W.C. *Heffing van belasting door middel van betaling op aangifte*, Kluwer, 2005, p. 71.

[10.]

HR 12 augustus 2011, *LJN* BR4865; *V-N* 2011/39.21.

[11.]

HR 8 juni 2012, *LJN* BW7714, *V-N* 2012/29.18.

[12.]

HR 12 juli 2013, *V-N* 2013/34.25.

Voetnoten "Conclusie"

[1.]

Heden neem ik eveneens conclusie in een vergelijkbare zaak van een andere belanghebbende, aanhangig onder nr. 13/06404. Een verschil is dat in de onderhavige procedure, in r.o. 4.4.3 van de Hofuitspraak, wordt ingegaan op het beleid voor startende

ondernemers.

[2.]

Ontvanger van de Belastingdienst/[P].

[3.]

De in deze conclusie opgenomen citaten uit jurisprudentie en literatuur zijn zonder daarin voorkomende voetnoten opgenomen. Citaten met een tekstbewerking, zoals onderstrepingen, vet- of cursiefzettingen, zijn veelal als onbewerkt weergegeven.

[4.]

Wet van 30 mei 1990 inzake invordering van rijksbelastingen, andere dan invoerrechten en accijnzen, *Stb.* 1990, 222.

[5.]

Wet van 30 mei 1990 inzake invordering van rijksbelastingen, andere dan invoerrechten en accijnzen, *Stb.* 1990, 222. Tekst per 7 maart 2011. Artikel 36 IW is gewijzigd op 23 december 2009, *Stb.* 2009, 610.

[6.]

[Kamerstukken II 1987/1988, 20 588, nr. 3](#), p. 97. De Invorderingswet 1989 is als gevolg van de lange voorbereidingstijd later omgedoopt tot de Invorderingswet 1990. Zie voor een vergelijkbare toelichting op de oude regeling ook [Kamerstukken II 1980/1981, 16 530, nr. 3, p. 13/14](#).

[7.]

Op de veronderstelling dat door de betalingsregeling malafide en bonafide bestuurders zouden worden gescheiden is in de literatuur kritiek geuit. Zie bijvoorbeeld W.E.M. van Nispen tot Sevenaer, Is een slecht bestuurder onbehoorlijk? De tweeslachtigheid van de bestuurdersaansprakelijkheid, *FED* 1995/242. Van Nispen tot Sevenaer schrijft: 'Niet gemeld is al half aansprakelijk, zo kan ik de regeling wel kort samenvatten. Hoe heeft de wetgever toch ooit zulke zware gevolgen aan zo'n formaliteit kunnen verbinden? Dat is (mede) omdat de wetgever een motivering heeft bedacht die er op papier goed uitziet, te weten de veronderstelling dat hij die niet op de voorgeschreven wijze meldt, wel een onbehoorlijk bestuurder zal zijn.' Zie ook de annotatie van J.H.P.M. Raaijmakers in *BNB* 2011/254.

[8.]

Besluit van 30 mei 1990, *Stb.* 1990, 223. *V-N* 1990/25.20, p. 1822 e.v.

[9.]

Stb. 1990, 223, p. 12, *V-N* 1990/25.20, p. 1830 e.v.

[10.]

Bijlage bij besluit van 12 juni 2008, nr. CPP2008/1137M, *Stcrt.* 2008, 122. Tekst per oktober 2009.

[11.]

Handboek Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders, http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/instructie_invordering_en_belastingdeurwaarders_ov0211z46fd.pdf, p. 595-596 (versie 2015).

[12.]

Toevoeging A-G: Zie voor een vergelijkbare regeling Leidraad Invordering 1990 (Art. 36, § 5, negende lid). Resolutie van 25 juni 1990, nr. AFZ90/1990, gewijzigd bij besluit van 20 december 2007, *Stcrt.* 2007, 249, nr. CPP2007/3155M. Ingetrokken bij Besluit van 12 juni 2008, nr. CPP2008/1137M, *Stcrt.* 2008, 122.

[13.]

Hoge Raad 13 juli 1994, nr. 28991, ECLI:NL:HR:1994:ZC5712, na conclusie A-G Van den Berge, *BNB* 1995/201 met noot Bartel.

[14.]

Conclusie A-G Van den Berge van 30 december 1993, nr. 28991, ECLI:NL:PHR:1994:ZC5712, *BNB* 1995/201.

[15.]

Conclusie A-G Van den Berge van 27 mei 1993, nr. 28672, ECLI:NL:PHR:1993:ZC5549, *BNB* 1994/151.

[16.]

Hoge Raad 31 mei 1996, nr. 15998, ECLI:NL:HR:1996:ZC2088, na conclusie A-G Mok, *NJ* 1996, 671.

[17.]

Hof 's Hertogenbosch 1 maart 1995, nr. 866/93/MA, ECLI:NL:GHSHE:1995:AB7559NJ 1996, 77: [Artikel 7, lid 2 UB IW 1990] strekt ertoe inhoudingsplichtigen en belastingplichtigen te beschermen die ten tijde van het doen van aangifte te goeder trouw konden menen dat (nog) geen verschuldigdheid van belasting bestond. Het gaat niet aan een lichaam te verwijten dat het niet gemeld heeft dat het een schuld niet kon betalen indien zij redelijkerwijs mocht aannemen dat die schuld niet bestaat. In het onderhavige geval kon Consultech noch op 31 juli 1991 noch op 31 oktober 1991 menen dat geen loonbelasting verschuldigd was. Weliswaar kon zij op 31 juli 1991 wellicht menen dat zij met het betalen van loonbelasting over het tweede kwartaal 1991 mocht wachten op de ontvangst van het gevraagde aangiftebiljet en op de toekenning van het gevraagde stamnummer, maar zij kon niet redelijkerwijze menen dat het uitblijven van een tijdige reactie van de zijde van de belastingdienst haar ook zou ontslaan van de wettelijke plicht om na die datum intredende betalingsonmacht ter zake van de vooralsnog niet betaalde belastingschuld te melden.

[18.]

Hoge Raad 16 maart 2007, nr. C05/220HR, ECLI:NL:HR:2007:AZ6635, na conclusie A-G Timmerman, *NJ* 2007, 164.

[19.]

Hoge Raad 28 september 2007, nr. 42857, ECLI:NL:HR:2007:BA1718, na conclusie A-G Van Ballegooijen, *BNB* 2007/322 met noot Zwemmer.

[20.]

Conclusie A-G van Ballegooijen 9 maart 2007, nr. 42857, ECLI:NL:PHR:2007:BA1718.

[21.]

Voetnoot uit citaat: [Kamerstukken II 1981/82, 16 530, nr. 7](#), blz. 44.

[22.]

Hoge Raad 21 januari 2011, nr. 09/00422, ECLI:NL:HR:2011:BL0202, na conclusie A-G Van Ballegooijen, *BNB* 2011/176 met noot Van Eijnsden.

[23.]

Hoge Raad 23 december 2011, nr. 10/01211, ECLI:NL:HR:2011:BR7038, na conclusie A-G Van Ballegooijen, *BNB* 2012/50 met noot Raaijmakers.

[24.]

Toevoeging A-G: Arrest van de Hoge Raad van 16 maart 2007, nr. C05/220, *NJ* 2007/164, zie onderdeel 4.13.

[25.]

Hoge Raad 6 april 2012, nr. 11/01496, ECLI:NL:HR:2012:BR7065, na conclusie A-G Van Ballegooijen, *BNB* 2012/161.

[26.]

Hoge Raad 8 juni 2012, nr. 11/02591, ECLI:NL:HR:2012:BW7714, *BNB* 2012/221 met noot Raaijmakers.

[27.]

Hoge Raad 21 september 2012, nr. 11/04755, ECLI:NL:HR:2012:BX7943, *BNB* 2012/296 met noot Raaijmakers.

[28.]

Hoge Raad 28 februari 2014, nr. 13/01830, ECLI:NL:HR:2014:418, *BNB* 2012/161.

[29.]

Hoge Raad 8 augustus 2014, nr. 12/05618, ECLI:NL:HR:2014:2149, na conclusie A-G IJzerman, *BNB* 2014/215.

[30.]

Rechtbank Zeeland-West-Brabant 27 november 2013, nr. AWB 09/2331, ECLI:NL:RBZWB:2013:8649, *NFR* 2014/616 met noot Kop.

[31.]

R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbeginselen*, Deventer: Kluwer 1996, p. 110 en 112.

[32.]

J.A. Smit, annotatie bij Hoge Raad 8 juli 1996, nr. 31377, ECLI:NL:HR1996:AA1989, na conclusie A-G van den Berge, *FED* 1996/769.

[33.]

Toevoeging A-G IJzerman: Zie ook A-G van Den Berge in overweging r.o. 3.5. van zijn conclusie: 'Dergelijke mededelingen zijn gelet op de geautomatiseerde, centrale verzending van aangiftebiljetten en de vervanging van de lokale ontvangkantoren door een centrale betalingsadministratie begrijpelijk, maar zij passen niet bij het in de AWR neergelegde systeem van voldoening of afdracht op aangifte. Met name voor de beginnende ondernemer die zich tijdig heeft aangemeld wordt met deze handelwijze in feite – eenmalig – heffing bij wege van aanslag toegepast.'

[34.]

M.W.C. Feteris, Heffing van belasting door middel van betaling op aangifte, FM 114, Deventer: Kluwer 2005, p. 44.

[35.]

M.W.C. Feteris, Heffing van belasting door middel van betaling op aangifte, FM 114, Deventer: Kluwer 2005, p. 85.

[36.]

Voetnoot uit citaat: HR 13 juli 1994, *BNB* 1995/201.

[37.]

M.W.C. Feteris, Heffing van belasting door middel van betaling op aangifte, FM 114, Deventer: Kluwer 2005, p. 123-124.

[38.]

Voetnoot uit citaat: Ook bij tijdvakbelastingen kunnen betalings-en aangiftetermijn uiteenlopen; met name zal dit het geval zijn wanneer de uitnodiging tot het doen van aangifte na afloop van de betalingstermijn plaatsvindt.

[39.]

J.H.P.M. Raaijmakers, Aansprakelijkheid in belastingzaken, FM 73, Deventer: Kluwer 2014, p. 369-371.

[40.]

Voetnoot uit citaat: HR 6 februari 1998, nr. 16329, *V-N* 1998, blz. 1195. In dit arrest heeft de HR geoordeeld dat het op de weg van de fiscus ligt (mede gelet op het zorgvuldigheidsbeginsel en fair play beginsel) om de bestuurder van een vennootschap te wijzen op de regelingen van de WBA in relatie met de wettelijke afboekingsbepalingen.

[41.]

M. Witteveen en W.E. Nent, Hoge Raad schept duidelijkheid ten aanzien van melding betalingsonmacht, *TFB* 2014/07.

[42.]

A.E.H. van de Voort Maarschalk, NDFR artikelsgewijs commentaar, punt 4.5.

[43.]

Zie ook r.o. 2.3. van de uitspraak van het Hof.

[44.]

Zie 4.4.

[45.]

Zie 4.5.

[46.]

Zie 4.16. Vgl. 4.17.

[47.]

Zie 2.8, Hofuitspraak, r.o. 4.4.1.

[48.]

Zie 4.28.

[49.]

Zie 4.11.

[50.]

Zie onderdeel 8 van het cassatieberoepschrift van belanghebbende.

[51.]

Zie 4.27.

[52.]

Zie 4.9 en 4.10.

[53.]

Zie r.o. 4.4.4. van de uitspraak van het Hof. Zie voor de laatste zin van deze rechtsoverweging het arrest van de Hoge Raad van 13 juli 1994 (4.8) en 31 mei 1996 (4.11).

[54.]

Zie r.o. 4.6. van de Hofuitspraak.

[55.]

Zie r.o. 4.7.1. van de Hofuitspraak.

[56.]

Zie 4.14.

[57.]

Zie onderdeel 15 en 16 van het cassatieberoepschrift.

[58.]

Zie r.o. 4.4.3. van de Hofuitspraak.

[59.]

Vgl. de uitspraak van rechtbank Breda in 4.22 en de annotatie van Kop in 4.23.

[60.]

Over het vertrouwensbeginsel zie 4.24.

[61.]

Zie 4.21.

[62.]

Vgl. 4.26: 'Een (startende) ondernemer aan wie nog geen aangiftebiljet is uitgereikt omdat hij nog niet in het systeem van de fiscus is opgenomen onder toekenning van een fiscaal nummer, kan dus ook voordien voldoen aan zijn verplichting om de door hem verschuldigde belasting uit eigen beweging te betalen. Dit is niet alleen een (vrijblijvende) mogelijkheid, maar ook een verplichting voor de betrokken ondernemer, zelfs wanneer hij aan de inspecteur tevergeefs heeft verzocht om uitreiking van een aangiftebiljet.'

[63.]

Zie 4.11: Een en ander brengt mee dat het enkele niet doen of niet kunnen doen van aangifte de verplichting tot afdracht aan de Ontvanger niet opheft.

[64.]

Op grond van artikel 7 lid 1 UW uiterlijk twee weken nadat de verschuldigde belasting op aangifte behoorde te zijn voldaan op grond van artikel 19 AWR.

[65.]

Vergelijk 4.29.

[66.]

Zie r.o. 4.4.3..

[67.]

Zie 4.3. en 4.31.

[68.]

Zie onderdeel 17 van het cassatieberoepschrift.

[69.]

Zie r.o. 4.7.2. van de Hofuitspraak.

[70.]

Dat moet naar mijn mening dan leiden tot verwijzing. Met het oog daarop wil ik er aanvullend op attenderen dat de Ontvanger in zijn pleitnota voor de Rechtbank heeft vermeld dat de jaarrekeningen van [A] over 2005, 2006, 2007 en 2008 pas op 7 januari 2010 zijn gedeponereerd. Daarin ziet de Ontvanger onbehoorlijk bestuur.

[71.]

Zie 4.15.

[72.]

Zie 4.19.

[73.]

Zie r.o. 4.7.1. van de Hofuitspraak.

[74.]

Zie r.o. 4.12. van de Hofuitspraak.

[75.]

Zie 4.18.

[76.]

Zie 4.6.6 en 4.6.7. van de Hofuitspraak.

[77.]

Zie r.o. 4.4.3. van de Hofuitspraak. Dit beleid sluit ook aan bij het beeld dat in de jurisprudentie (zie 4.8, 4.9, 4.11 en 4.21) en literatuur (zie 4.25, 4.26 en 4.27) naar voren komt. Zie ook de inleiding en de voetnoten 1 en 2 van het cassatieberoepschrift van belanghebbende.

[78.]

Zie 4.12.

[79.]

Vgl. Feteris in 4.26.