

kend over een periode die niet eerder aanvangt dan met het begin van het vijfde kalenderjaar dat voorafgaat aan het jaar waarin de constatering plaatsvindt.

10. Voor de volledigheid zij nog opgemerkt dat op dezelfde datum nog een tweede uitspraak is gedaan door de Hoge Raad (nr. 18/02986; niet opgenomen in BNB), eveneens betreffende een prejudiciële beslissing op vragen van Rechtbank Zeeland-West-Brabant. Het betreft dezelfde vragen als in de onderwerpelijke zaak aan de orde zijn, met uitzondering van de vierde vraag. Uiteraard luiden de antwoorden op de gestelde vragen hetzelfde.

B.A. van Brummelen

---

**HOGEE RAAD 12 april 2019 (Nr. 18/01266)**  
(Mrs. Koopman, Punt, Van Kalmthout, Van Hilten, Faase)

108\*

m.nt. A.E.H. van der Voort Maarschalk

Art. 36 Invoeringswet 1990

ECLI:NL:HR:2019:576

*Criteria kennelijk onbehoorlijk bestuur. In beginsel vrije keuze bestuurder om te bepalen welke schuldeisers worden voldaan. Onbehandeld gebleven stelling inzake verzuim curator*

*Voortzetting zaak HR, BNB 2017/124<sup>c\*</sup>.*

*Belanghebbende was middellijk medeandeelhouder en indirect bestuurder van A BV. De BV verzorgde onder meer transporten voor C NV. In juni 2008 heeft C het vervoerscontract met de BV per 1 november 2008 opgezegd. Daarop is besloten de bedrijfsvoering voort te zetten tot 1 november 2008, om zo contractuele verplichtingen, met name jegens C, na te komen en een faillissement te voorkomen. Vaststaat dat deze keuze op zichzelf zeer begrijpelijk was. In september 2008 heeft de bank haar pandrechten op vorderingen van de BV uitgeoefend en de financiering opgezegd. Alle activa van de BV zijn tegen reële prijzen verkocht en van C is een bedrag ontvangen. Het door de bank verstrekte krediet is geheel afgelost. Op 31 oktober 2008 heeft belanghebbende tijdig en op de juiste wijze een melding van betalingsonmacht aan de Ontvanger gedaan. Op 9 december 2008 is de BV failliet verklaard.*

*Na verwijzing heeft het Hof geoordeeld dat aan belanghebbende persoonlijk een ernstig verwijt wordt gemaakt en hem daarom kennelijk onbehoorlijk bestuur kan worden verweten. Dat belanghebbende met een voortzetting van de bedrijfsvoering tot een zo gunstig mogelijke afwikkeling van het bedrijf beoogde te komen, doet volgens het Hof niet af aan de verwijtbaarheid. Op voorhand was immers te voorzien dat die voortgezette bedrijfsvoering slechts mogelijk was door deze mede te financieren met nieuwe belastingschulden.*

*HR: Er bestaat niet een algemene regel op grond waarvan een schuldenaar die niet in staat is al zijn schuldeisers volledig te betalen steeds onrechtmatig handelt wanneer hij een schuldeiser voldoet vóór andere schuldeisers, ook als hij daarbij niet rekening houdt met eventuele preferenties. Het staat (een bestuurder van) een vennootschap dan ook in beginsel vrij op grond van een eigen afweging te bepalen welke schuldeisers van de vennootschap in de gegeven omstandigheden zullen worden voldaan (vgl. HR, NJ 2010/89). Indien deze afweging leidt tot het besluit om belastingschulden van de vennootschap niet, of niet bij voorrang te betalen, kan die afweging alleen als kennelijk onbehoorlijk bestuur worden aangemerkt indien geen redelijk denkend bestuurder onder dezelfde omstandigheden dezelfde afweging had gemaakt. Daarvan kan worden gesproken onder meer indien de bestuurder wist of redelijkerwijze had moeten begrijpen dat zijn handelwijze tot gevolg zou hebben dat die belastingschulden onbetaald zouden blijven en hem persoonlijk een ernstig verwijt treft (vgl. HR, BNB 2017/124<sup>c\*</sup>).*

*De vrijheid van (een bestuurder van) een vennootschap om te bepalen welke schuldeisers zullen worden voldaan, is beperkter indien de vennootschap heeft besloten haar activiteiten te beëindigen en niet over voldoende middelen beschikt om al haar schuldeisers te voldoen. In die situatie staat het (de bestuurder van) de vennootschap in beginsel niet vrij schuldeisers die aan de vennootschap zijn gelieerd met voorrang boven andere schuldeisers – onder wie de ontvanger – te voldoen, tenzij die betaling door bijzondere omstandigheden wordt gerechtvaardigd (vgl. HR, NJ 1998/727). Dit geldt ook bij de voldoening van niet-gelieerde schuldeisers van de vennootschap als de bestuurder van de vennootschap bij die betaling een persoonlijk belang heeft. Doet een bestuurder in deze gevallen toch een betaling zoals hiervoor bedoeld en is van bijzondere omstandigheden geen sprake, dan kan zijn handelwijze al worden aangemerkt als kennelijk onbehoorlijk bestuur indien hij ernstig rekening ermee had moeten houden dat zijn handelwijze tot gevolg zou hebben dat belastingschulden van de vennootschap onbetaald zouden blijven.*

*Gelet op het hiervoor weergegeven toetsingskader heeft het Hof in het onderhavige geval miskend dat het belanghebbende als bestuurder van de BV in beginsel vrijstond op grond van een eigen afweging te bepalen welke schuldeisers van de BV in de gegeven omstandigheden zouden worden voldaan. Voorts heeft het Hof ten onrechte de stelling van belanghebbende niet behandeld dat teruggaaf van vennootschapsbelasting achterwege is gebleven omdat de curator heeft nagelaten aangifte vennootschapsbelasting te doen en dat dit verzuim belanghebbende niet mag worden aangerekend. Eenieder is immers in beginsel slechts voor zijn eigen daden en nalatigheden aansprakelijk te houden (zie HR, BNB 2014/215\* en HR, BNB 2018/138\*).*

*De zaak wordt verwezen voor nader onderzoek.*

## ARREST

gewezen op het beroep in cassatie van [X] te [Z] (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 13 februari 2018, nr. 17/00404, betreffende de ten aanzien van belanghebbende gegeven beschikking tot aansprakelijkstelling ingevolge de Invorderingswet 1990 voor de van [A] B.V. te [Z] nageheven loonbelasting en omzetbelasting over de periode 8 september 2008 tot en met 30 november 2008. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

### 1 *Het eerste geding in cassatie*

Bij arrest van de Hoge Raad van 31 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:530, is vernietigd de uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch (nr. 13/00978), met verwijzing van het geding naar het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (hierna: het Hof) ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dat arrest.

### 2 *Het tweede geding in cassatie*

Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van het Hof 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.

Namens belanghebbende is de zaak toegelicht door Y.E.J. Geradts, advocaat te Amsterdam.

### 3 *Beoordeling van de middelen*

3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

3.1.1. Belanghebbende was sinds 5 februari 2001 middellijk, door tussenkomst van [B] Holding B.V. (hierna: Holding BV), medeaandeelhouder van [A] B.V. (hierna: de BV). Met ingang van 4 juni 2007 is Holding BV benoemd tot bestuurder van de BV. Sindsdien was belanghebbende tevens indirect bestuurder van de BV. De BV verzorgde onder meer transporten voor [C] N.V. (hierna: [C]).

3.1.2. In juni 2008 zijn de jaarcijfers van de BV over 2007 gepresenteerd. Blijkens die cijfers bedroeg de netto omzet in 2007 € 8.014.031 en het verlies van dat jaar € 663.329.

3.1.3. Op 30 juni 2008 heeft [C] het vervoerscontract met de BV opgezegd per 31 december 2008, en die opzegging nadien – met instemming van de BV – vervroegd naar 1 november 2008.

3.1.4. In de notulen van de op 16 juli 2008 gehouden aandeelhoudersvergadering van de BV is onder meer vermeld:

“[De BV] is einde verhaal en wordt met de hoogste spoed gesaneerd. Uiterlijk op 1 oktober 2008.”

3.1.5. Vervolgens is besloten de bedrijfsvoering voort te zetten tot 1 november 2008, om zo contractuele verplichtingen, met name jegens [C], na te komen en een faillissement te voorkomen. Naar het in cassatie niet bestreden oordeel van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch was deze keuze op zichzelf zeer begrijpelijk.

3.1.6. Nadat half juli 2008 bij de Rabobank (hierna: de bank) bekend was geworden dat [C] het contract met de BV had opgezegd, is de bank een strikter beheer gaan voeren over de aan de BV verstrekte financiering. In september 2008 heeft de BV haar vorderingen aan de bank verpand. De bank heeft van dit pandrecht gebruik gemaakt. Op 11 september 2008 heeft de bank de aan de BV verstrekte financiering opgezegd. Zonder toestemming van de bank mochten geen activa van de BV worden verkocht. Betalingen door de BV geschieden in overleg met de bank.

3.1.7. Vanaf begin september 2008 tot 9 december 2008 zijn alle activa van de BV tegen reële prijzen verkocht. De totale verkoopopbrengst van de activa bedroeg € 840.193,47. Op 26 september 2008 heeft

de BV een bedrag van € 393.295 van [C] ontvangen. Het door de bank verstrekte krediet van € 414.396,09 is geheel afgelost.

3.1.8. Op 9 december 2008 is de BV, op een daartoe door Holding BV gedaan verzoek, failliet verklaard.

3.1.9. De curator in het faillissement van de BV heeft ten behoeve van de faillissementsboedel op 29 december 2009 een bedrag van € 520.073 van [C] gevorderd ter zake van door de BV uitgevoerde maar niet betaalde dan wel niet gefactureerde transporten. [C] heeft uiteindelijk € 120.000 aan de curator voldaan.

3.1.10. De BV heeft in de periode van 25 juli 2008 tot 9 december 2008 in totaal € 309.604 aan de Ontvanger betaald. Hiervan heeft een bedrag van € 213.732 betrekking op loonbelasting en omzetbelasting over de periode van 21 april 2008 tot en met 13 juli 2008. Het restant ziet op de periode daarna. Over de in de maanden september 2008 tot en met oktober 2008 gelegen tijdvakken zijn bedragen aan verschuldigde loonbelasting en omzetbelasting aangegeven maar niet betaald. In de periode augustus tot en met november 2008 heeft de BV tot een totaalbedrag van ruim € 484.000 betalingen verricht aan al of niet gelieerde zakelijke partners voor door hen in het kader van de voortgezette bedrijfsuitoefening verleende diensten. Ook werden in die periode lonen uitbetaald aan de werknemers van de BV.

3.1.11. Op 31 oktober 2008 heeft de BV tijdig en op juiste wijze aan de Ontvanger een mededeling als bedoeld in artikel 36, lid 2, van de Invorderingswet 1990 (hierna: de Wet) gedaan. De aangifte voor de omzetbelasting over november 2008 werd niet ingediend. Over de belastingheffing over de maanden vanaf september 2008 is niet met de Belastingdienst gecommuniceerd.

3.1.12. Aan de BV zijn naheffingsaanslagen in de loonbelasting en in de omzetbelasting opgelegd over tijdvakken gelegen in de periode 8 september 2008 tot en met 30 november 2008, gedagtekend 26 november 2008, 27 november 2008, 24 december 2008 en 29 december 2008. De BV heeft deze niet betaald. Belanghebbende is bij beschikking, gedagtekend 5 september 2011, aansprakelijk gesteld voor deze naheffingsaanslagen.

3.2. Voor het Hof was in geschil het antwoord op de vraag of belanghebbende terecht wegens kennelijk onbehoorlijk bestuur aansprakelijk is gesteld voor de door de BV onbetaald gelaten belasting over de maanden september 2008 tot en met november 2008. Daarbij heeft de Ontvanger niet meer het standpunt ingenomen dat voor de betalingen door de BV aan de bank een verwijt aan belanghebbende kan worden gemaakt.

3.3. Het Hof heeft de hiervoor in 3.2, eerste volzin, bedoelde vraag bevestigend beantwoord. Het heeft daartoe het volgende overwogen:

- a) In de periode van 31 juli 2008 tot 9 december 2008 werden met de van [C] ontvangen betalingen bij voorrang de voor de voortzetting van de bedrijfsvoering essentiële relaties (zogenoemde dwangcrediteuren) betaald, zoals de bank, de werknemers, de brandstofleverancier en de ingehuurde transporteurs. Door deze betalingen te doen met voorrang boven de betaling van uit die voortzetting voortvloeiende belastingschulden, heeft belanghebbende als bestuurder bewerkstelligd dat die belastingschulden onbetaald zijn gebleven.
- b) Tegen de achtergrond van de verlieslatende exploitatie had belanghebbende redelijkerwijs moeten begrijpen dat door de bedrijfsvoering voort te zetten en daarbij andere crediteuren dan de Belastingdienst met voorrang te betalen, de door die voortzetting opgeroepen belastingschulden onbetaald zouden blijven.
- c) Aan belanghebbende kan ter zake persoonlijk een ernstig verwijt worden gemaakt. Het bij voorrang betalen van andere crediteuren beruiste op een vrije keuze van belanghebbende. Hij was van alle betalingen op de hoogte en hij was ook in de gelegenheid de betalingen aan derden te blokkeren.

3.4. De middelen II tot en met V zijn met name gericht tegen het hiervoor in 3.3 onder c) vermelde oordeel van het Hof dat aan belanghebbende persoonlijk een ernstig verwijt kan worden gemaakt. Deze middelen lenen zich in zoverre voor een gezamenlijke behandeling.

3.5. Bij die behandeling stelt de Hoge Raad het volgende voorop.

3.5.1. Er bestaat geen algemene regel op grond waarvan een schuldenaar die niet in staat is al zijn schuldeisers volledig te betalen, steeds onrechtmatig handelt wanneer hij een schuldeiser voldoet vóór andere schuldeisers, ook als hij daarbij niet rekening houdt met eventuele preferenties. Het staat (een bestuurder van) een vennootschap – dan ook – in beginsel vrij op grond van een eigen afweging te bepalen welke

schuldeisers van de vennootschap in de gegeven omstandigheden zullen worden voldaan (vgl. HR 26 maart 2010, ECLI:NL:HR:2010:BK9654, rechtsoverweging 4.1.2).

Indien deze afweging leidt tot het besluit om belastingschulden van de vennootschap niet, of niet bij voorrang te betalen, kan die afweging slechts dan worden aangemerkt als kennelijk onbehoorlijk bestuur in de zin van artikel 36, lid 3, van de Wet indien geen redelijk denkend bestuurder onder dezelfde omstandigheden dezelfde afweging had gemaakt. Bij de beoordeling van een dergelijke afweging moeten alle feiten en omstandigheden van het geval in ogenschouw worden genomen. Van een geval waarin geen redelijk denkend bestuurder onder dezelfde omstandigheden dezelfde afweging had gemaakt, kan worden gesproken onder meer indien de bestuurder van een vennootschap heeft bewerkstelligd dat belastingschulden van die vennootschap onbetaald zijn gebleven, terwijl hij wist of redelijkerwijze had moeten begrijpen dat zijn handelwijze tot gevolg zou hebben dat die belastingschulden onbetaald zouden blijven en hem persoonlijk een ernstig verwijt treft (vgl. HR 31 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:530, rechts-overweging 3.2.2).

3.5.2. De hiervoor omschreven vrijheid van (een bestuurder van) een vennootschap om te bepalen welke schuldeisers van de vennootschap zullen worden voldaan, is in elk geval beperkter indien de vennootschap heeft besloten haar activiteiten te beëindigen en niet over voldoende middelen beschikt om al haar schuldeisers te voldoen. In die situatie staat het (de bestuurder van) de vennootschap in beginsel niet vrij schuldeisers die aan de vennootschap zijn gelieerd met voorrang boven andere schuldeisers – onder wie de ontvanger – te voldoen, tenzij die betaling door bijzondere omstandigheden wordt gerechtvaardigd (vgl. HR 12 juni 1998, ECLI:NL:HR:1998:ZC2669, rechtsoverweging 3.4.3). Dit geldt ook bij de voldoening van niet-gelieerde schuldeisers van de vennootschap als de bestuurder van de vennootschap bij die betaling een persoonlijk belang heeft.

Doet een bestuurder in deze gevallen toch een betaling zoals hiervoor bedoeld en is van bijzondere omstandigheden geen sprake, dan kan zijn handelwijze al worden aangemerkt als kennelijk onbehoorlijk bestuur in de zin van artikel 36, lid 3, van de Wet indien hij ernstig rekening ermee had moeten houden dat zijn handelwijze tot gevolg zou hebben dat belastingschulden van de vennootschap onbetaald zouden blijven.

3.6. Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende als bestuurder heeft bewerkstelligd dat bepaalde schuldeisers van de BV met voorrang boven de Ontvanger werden voldaan en dat deze handelwijze berustte op een vrije keuze van belanghebbende. Het heeft daaruit kennelijk de gevolgtrekking gemaakt dat belanghebbende persoonlijk een ernstig verwijt kan worden gemaakt. Het Hof heeft daarmee miskend dat het belanghebbende als bestuurder van de BV, zoals hiervoor in 3.5.1 is overwogen, in beginsel vrijstond op grond van een eigen afweging te bepalen welke schuldeisers van de BV in de gegeven omstandigheden zouden worden voldaan. In zoverre slagen de middelen II tot en met V.

3.7.1. Middel VII keert zich tegen het oordeel van het Hof dat de curator in het faillissement nauwelijks over middelen kon beschikken om de belastingschulden te voldoen. Het voert onder meer aan dat het Hof heeft verzuimd de stelling van belanghebbende te behandelen dat de BV door verrekening van een verlies met de belastbare winst van een voorgaand jaar een teruggaaf van ongeveer € 60.000 had kunnen verkrijgen. Het feit dat de teruggaaf achterwege bleef doordat de curator niet aangifte voor de vennootschapsbelasting heeft gedaan voor het desbetreffende verliesjaar, vormt een verzuim dat belanghebbende niet mag worden aangerekend, aldus het middel.

3.7.2. Middel VII slaagt in zoverre. Het Hof mocht deze stelling van belanghebbende niet buiten behandeling laten. Eenieder is immers in beginsel slechts voor zijn eigen daden en nalatigheden aansprakelijk te houden (zie HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2149, rechtsoverweging 3.5, en HR 20 april 2018, ECLI:NL:HR:2018:506, rechtsoverweging 2.4.2).

3.8. De middelen I, VI en VIII, de middelen II tot en met V voor het overige, en middel VII voor het overige kunnen niet tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu de middelen in zoverre niet nopen tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

3.9. Gelet op hetgeen hiervóór in 3.6 en 3.7 is overwogen, kan de uitspraak van het Hof niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen voor een nader onderzoek of belanghebbende ter zake van het onbetaald blijven van de belastingschulden kennelijk onbehoorlijk bestuur als bedoeld hiervoor in 3.5.1 of 3.5.2 kan worden verweten.

#### 4 *Proceskosten*

De Staatssecretaris zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie.

#### 5 *Beslissing*

De Hoge Raad:

verklaart het beroep in cassatie gegrond,

vernietigt de uitspraak van het Hof, behalve de beslissingen omtrent het griffierecht en de proceskosten,

verwijst het geding naar het Gerechtshof Den Haag ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dit arrest,

draagt de Staatssecretaris van Financiën op aan belanghebbende te vergoeden het griffierecht dat belanghebbende voor de behandeling van het beroep in cassatie heeft betaald van € 126, en

veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van belanghebbende voor het geding in cassatie, vastgesteld op € 2.048 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

**HOF Arnhem-Leeuwarden, Derde Meerv. belastingk., 13 februari 2018 (Nr. 17/0404)**

#### **Uitspraak**

op het hoger beroep enz.;

tegen de uitspraak van de rechtbank Zeeland-West-Brabant van 16 juli 2013, nummer AWB 12/6587, in het geding enz.;

1. (...)

#### 4 *Beoordeling van het geschil*

4.1. Ingevolge artikel 36 van de Invorderingswet 1990 (hierna: de wet) is de bestuurder van (onder andere) een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid aansprakelijk voor de onbetaald gebleven loon- en omzetbelasting indien aannemelijk is dat het niet betalen van die belasting het gevolg is van aan hem te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur. Indien, zoals hier het geval is, de bestuurder de betalingsonmacht van het lichaam tijdig bij de Ontvanger heeft gemeld, rust de bewijslast van de aanwezigheid van kennelijk onbehoorlijk bestuur op de Ontvanger.

4.2. Uit het arrest van de Hoge Raad volgt dat van kennelijk onbehoorlijk bestuur in de zin van artikel 36, lid 3, van de wet pas kan worden gesproken als geen redelijk denkend bestuurder – onder dezelfde omstandigheden – gehandeld zou hebben als de aansprakelijk gestelde bestuurder heeft gedaan. Dit is onder meer het geval indien de aansprakelijk gestelde bestuurder van een lichaam:

- heeft bewerkstelligd dat belastingschulden van dat lichaam onbetaald zijn gebleven,
- terwijl hij wist of redelijkerwijs had moeten begrijpen dat zijn handelwijze tot gevolg zou hebben dat die belastingschulden onbetaald zouden blijven en
- hem te dezer zake een ernstig persoonlijk verwijt treft.

4.3. De Ontvanger neemt na cassatie niet meer het standpunt in dat voor de betalingen door de BV aan de bank een verwijt aan belanghebbende kan worden gemaakt. Wel handhaaft hij zijn standpunt dat belanghebbende onbehoorlijk heeft bestuurd door in de maanden juli tot en met november 2008 voorrang te geven aan de betaling van leveranciers en andere concurrente crediteuren boven betaling van de belasting.

#### *Bewerkstelligd*

4.4. Nadat op 24 juni 2008 de slechte resultaten over het voorafgaande boekjaar bekend waren geworden, besloten de aandeelhouders dat alle betalingen door de BV door ieder van de aandeelhouders moesten worden goedgekeurd. Op 30 juni 2008 heeft [C] het vervoercontract opgezegd. Uit het verslag van de op 16 juli 2008 gehouden aandeelhoudersvergadering blijkt dat door de aandeelhouders – waaronder belanghebbende namens Holding BV – is opgemerkt dat de BV “einde verhaal” is en dat is besloten de BV met de hoogste spoed, uiterlijk op 1 oktober 2008, te saneren. Vervolgens is besloten de bedrijfsvoering voort te zetten tot 1 november 2008, het tijdstip waarop de transporten voor [C] – de veruit belangrijkste activiteit van belanghebbende – zouden eindigen. Vaststaat dat bij de afwikkeling van de BV ervoor is gekozen de bedrijfsvoering tijdelijk voort te zetten om contractuele verplichtingen, met name ten opzichte van [C], na te komen en een faillissement te voorkomen. Uit het door belanghebbende verstrekte overzicht

van bankafschrijvingen blijkt dat in de maanden augustus tot en met november tot een totaalbedrag van ruim € 484.000 aan betalingen door de BV heeft plaatsvonden aan al of niet gelieerde zakelijke partners voor door hen in het kader van de voortgezette bedrijfsuitoefening verleende diensten. Ook werden in die periode lonen uitbetaald aan de werknemers van de BV. Aan belastingen werd € 309.684 betaald.

4.5. Verder is van 31 juli 2008 tot 9 december 2008 (datum faillissement) ten minste € 374.342 afgelost op de per 31 juli 2008 bestaande schulden aan concurrente crediteuren. Bovendien is in die periode de schuld aan de bank van € 414.396 afgelost. Uit die feiten volgt, en belanghebbende heeft dat ook niet betwist, dat in die voortzettingsperiode met de van [C] ontvangen betalingen bij voorrang de zogenaamde dwangcrediteuren werden betaald. Hieronder zijn volgens belanghebbende te begrijpen de voor de voortzetting van de bedrijfsvoering essentiële relaties, zoals de bank, de werknemers, de brandstofleverancier en de ingehuurd transporteurs. Door deze betalingen te doen met voorrang boven de betaling van uit die voortzetting voortvloeiende belastingschulden, heeft belanghebbende als bestuurder bewerkstelligd dat die belastingschulden onbetaald zijn gebleven.

#### *Redelijkerwijs moeten begrijpen*

4.6. Ook had belanghebbende redelijkerwijs moeten begrijpen dat zijn handelwijze tot gevolg zou hebben dat die belastingschulden onbetaald zouden blijven. Uit de jaarrekening over het jaar 2007 was immers gebleken dat de gewone bedrijfsvoering over dat jaar tot een zeer groot verlies had geleid. Het Hof acht, gelet op hetgeen daarover in het controlerapport van de Ontvanger is vermeld, aannemelijk dat belanghebbende wist, of als bestuurder behoorde te weten, dat ook over het lopende jaar een zeer groot verlies mocht worden verwacht uit de normale bedrijfsuitoefening. Daarnaast was bekend dat het contract met [C] op korte termijn zou worden beëindigd en werd tijdens de aandeelhoudersvergadering medio juli 2008 al geconstateerd dat de BV niet meer levensvatbaar was. Tegen de achtergrond van deze verlieslatende exploitatie had belanghebbende redelijkerwijs moeten begrijpen dat door de bedrijfsvoering voort te zetten en daarbij andere crediteuren met voorrang te betalen, de door die voortzetting opgeroepen nieuwe belastingschulden onbetaald zouden blijven.

4.7. Belanghebbende heeft in dit verband nog gewezen op de door de curator bij [C] ingediende vordering van ruim € 520.000. Volgens belanghebbende mocht de BV bij het nemen van het besluit haar bedrijfsvoering voort te zetten, rekenen op het incasseren van deze vordering waarmee de thans onbetaald gebleven belastingschulden zouden kunnen worden voldaan. Het Hof verwerpt dit standpunt. Uit belanghebbendes ter zitting bij het Gerechtshof 's-Hertogenbosch afgelegde verklaring blijkt dat pas in november 2008 werd ontdekt dat [C] een aantal door de BV verrichte transporten ten onrechte niet in het self-billing systeem had verwerkt en dat [C] zich in een aantal gevallen ten onrechte op verrekening wegens aangebrachte schade had beroepen. Een vordering hiertoe werd pas ingediend geruime tijd nadat de BV failliet was verklaard. Bij de in juli 2008 genomen beslissing de bedrijfsvoering tijdelijk voort te zetten, kan deze gepretendeerde vordering – nog los van haar realiteitsgehalte – dus geen rol hebben gespeeld omdat deze nog niet bekend was. Het bestaan van de vordering werd pas ontdekt nadat de bedrijfsvoering (het transport voor [C]) op 1 november 2008 volledig was gestopt.

#### *Ernstig verwijt*

4.8. Gelet hierop heeft belanghebbende door het tijdelijk voortzetten van de bedrijfsvoering en het daarbij voorrang geven aan betaling van andere crediteuren dan de Belastingdienst, zonder daarbij een reservering te maken voor de uit die bedrijfsvoering voortvloeiende belastingschulden, bewerkstelligd dat de belastingschulden van de BV onbetaald zijn gebleven, terwijl hij wist of redelijkerwijs had moeten begrijpen dat zijn handelwijze ertoe zou leiden dat die schulden onbetaald zouden blijven. Naar het oordeel van het Hof kan aan belanghebbende hiervan persoonlijk een ernstig verwijt worden gemaakt. Anders dan de betalingen aan de bank, berustte het bij voorrang betalen van de overige crediteuren op een vrije keuze van belanghebbende. Weliswaar was belanghebbende door de met de mede-aandeelhouders gemaakte afspraak dat alle betalingen door alle aandeelhouders vooraf moesten worden goedgekeurd, niet in staat zelfstandig betalingen aan de Ontvanger te doen, maar was hij wel van alle betalingen op de hoogte en hij was ook in de gelegenheid de betalingen aan derden te blokkeren. Dat belanghebbende met een voortzetting van de bedrijfsvoering totdat het contract met [C] zou zijn geëindigd, beoogde tot een zo gunstig mogelijke afwikkeling van het bedrijf te komen – zoals het voorkomen van een boete van [C], door personeel zoveel mogelijk bij de nieuwe transporteur van [C] in dienst te laten treden en tot een zo gunstig mogelijke overdracht van bedrijfsmiddelen te komen – doet aan de verwijtbaarheid niet af, omdat op voorhand was te voorzien dat die voortgezette bedrijfsvoering slechts mogelijk was door deze (deels) te financieren met (nieuwe) belastingschulden.

4.9. Anders dan belanghebbende heeft aangevoerd, is aansprakelijkstelling onder deze omstandigheden niet in strijd met paragraaf 36.4.1. van de Leidraad Invordering. De omstandigheden waaronder belanghebbende heeft bewerkstelligd dat belastingschulden niet werden voldaan, vallen immers ingevolge het arrest te rangschikken onder de situaties waarin geen redelijk denkend bestuurder – onder dezelfde omstandigheden – gehandeld zou hebben als de aansprakelijk gestelde bestuurder heeft gedaan. Gelet hierop heeft de Ontvanger belanghebbende terecht aansprakelijk gesteld voor de door de BV onbetaald gelaten belastingschulden.

#### *Belastingschulden november 2008*

4.10. Dat geldt naar het oordeel van het Hof ook voor de belastingschulden over de maand november 2008. Zoals uit het arrest van de Hoge Raad blijkt, sluit de omstandigheid dat na de faillietverklaring op 9 december 2008 slechts de curator bevoegd was belastingschulden te voldoen niet uit dat het aan kennelijk onbehoorlijk bestuur van belanghebbende is te wijten dat de loon- en omzetbelasting over de maand november 2008 niet is voldaan. Uit het onder de feiten vermelde faillissementsverslag volgt dat de curator op faillissementsdatum nauwelijks over middelen kon beschikken om de belastingschulden te voldoen, hetgeen een gevolg is van de omstandigheid dat de BV ook in de maand november 2008 onder leiding van belanghebbende voorrang heeft gegeven aan het betalen van haar overige crediteuren, zonder daarbij een reservering te maken voor de opkomende belastingschulden. Ook over die periode kan belanghebbende daarom kennelijk onbehoorlijk bestuur worden verweten.

4.11. Belanghebbende heeft in dit verband nog aangevoerd dat de aansprakelijkheid voor de omzetbelastingsschuld van de maand november 2008 voor een bestuurder die zelf niet meer bevoegd is voor betaling zorg te dragen, mogelijk in strijd is met het Europese recht. Uit de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie (onder andere HvJ 11 mei 2006, C-384/04, Federation of Technological Industries en HvJ 21 december 2011, C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij) volgt dat artikel 21, lid 3, van de Zesde Richtlijn (thans artikel 205 van de Btw Richtlijn) toelaat dat een ander dan de belastingplichtige verplicht kan worden de verschuldigde belasting te voldoen, mits daarbij de algemene rechtsbeginselen die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, met name het rechtszekerheids- en het evenredigheidsbeginsel, in acht worden genomen. In vergelijkbare zin besliste de Hoge Raad in zijn arrest van 21 januari 2011, 09/0422, ECLI:NL:HR:2011:BL0202. Het Hof is van oordeel dat aan die voorwaarden in het onderhavige geval is voldaan, nu aansprakelijkheid slechts wordt aangenomen in het geval van kennelijk onbehoorlijk bestuur, waarbij de bewijslast daarvan op de Ontvanger berust.

#### *Gelijkheidsbeginsel*

4.12. Ten slotte heeft belanghebbende nog aangevoerd dat de Ontvanger het gelijkheidsbeginsel heeft geschonden door van de bestuurders van de BV alleen belanghebbende aansprakelijk te stellen. Uit het arrest volgt dat de omstandigheid dat sprake is van hoofdelijke aansprakelijkheid in zo'n geval niet zonder meer eraan in de weg staat dat sprake is van schending van het gelijkheidsbeginsel.

4.13. Het Hof overweegt dat slechts belanghebbende formeel bestuurder is van de BV. De door belanghebbende bedoelde mede-aandeelhouders zijn dat niet en kunnen slechts op grond van artikel 36, lid 5, van de wet als bestuurder worden aangemerkt indien de Ontvanger aannemelijk maakt dat zij het beleid van de BV mede hebben bepaald als waren zij bestuurder. De Ontvanger heeft in dit verband onweersproken aangevoerd dat hij feitelijk onderzoek heeft verricht naar het handelen van de andere aandeelhouders van de BV, dat hij daarbij veel weerstand heeft ondervonden van die aandeelhouders en dat zij de kwalificatie als bestuurder betwisten. Daarnaast heeft de Ontvanger ter zitting verklaard dat die mede-aandeelhouders inmiddels op 19 september 2014 ook aansprakelijk zijn gesteld. Gelet hierop is van schending van het gelijkheidsbeginsel geen sprake.

#### *Slotsom*

4.14. Gelet op het vorenstaande heeft de Ontvanger belanghebbende terecht aansprakelijk gesteld voor de onbetaald gebleven omzet- en loonbelasting over de maanden september tot en met november 2008. De aansprakelijkstelling moet worden verminderd tot een bedrag van € 266.958.

4.15. Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep gegrond.

#### *5. Griffierecht en proceskosten*

Het Hof stelt de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het geding na cassatie

heeft moeten maken overeenkomstig het Besluit proceskosten bestuursrecht vast op € 1.002 (2 punten (conclusie na verwijzing en verschijnen ter zitting) x wegingsfactor 1 x € 501 (tarief 2018)).

## 6. *Beslissing*

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank, behoudens de beslissingen inzake de proceskosten en het griffierecht,
- vermindert de aansprakelijkheid tot een bedrag van € 266.958, en
- veroordeelt de Ontvanger in de proceskosten (na verwijzing) van belanghebbende tot een bedrag van € 1.002.

### **Uit het beroepschrift in cassatie van belanghebbende:**

#### 1. *Cassatiemiddel I*

Schending van het recht in het bijzonder art. 8:69 Awb en/of verzuim van vormen omdat het Hof met ingegaan is op de essentiële stelling van [X]. Tussen partijen was uiteindelijk in de verwijzingsprocedure niet meer in geschil dat de aflossing van de schuld aan de bank geen kennelijk onbehoorlijk bestuur opleverde (zie ook r.o. 4.3 het Hof). In de verwijzingsprocedure was er volgens [X] geen ruimte voor het Hof om de eerdere verwijten opnieuw te (her)beoordelen. Het Hof is op deze essentiële stelling van [X] (zoals opgenomen in de pleitnota onder 1.3 van [X]) – ten onrechte – niet ingegaan.

#### 2. *Cassatiemiddel II*

Schending van het recht en/of verzuim van vormen omdat het Hof in r.o. 4.5, 4.6, 4.8 heeft geoordeeld (r.o. 4.4):

##### *'Bewerkstelligd*

4.4. (...) Vervolgens is besloten de bedrijfsvoering voort te zetten tot 1 november 2008, het tijdstip waarop de transporten voor [C] – de veruit belangrijkste activiteit van belanghebbende – zouden eindigen. Vaststaat dat bij de afwikkeling van de BV ervoor is gekozen de bedrijfsvoering tijdelijk voort te zetten om contractuele verplichtingen, met name ten opzichte van [C], na te komen en een faillissement te 'voorkomen.'

Onder r.o. 4.6:

##### *'Redelijkerwijs moeten begrijpen*

4.6. (...) Tegen de achtergrond van deze verlieslatende exploitatie had belanghebbende redelijkerwijs moeten begrijpen dat door de bedrijfsvoering voort te zetten en daarbij andere crediteuren met voorrang te betalen, de door die voortzetting opgeroepen nieuwe belastingschulden onbetaald zouden blijven.'

Onder r.o. 4.8:

##### *'Ernstig verwijt*

4.8. Gelet hierop heeft belanghebbende door het tijdelijk voortzetten van de bedrijfsvoering en het daarbij voorrang geven aan betaling van andere crediteuren dan de Belastingdienst, zonder daarbij een reservering te maken voor de uit die bedrijfsvoering voortvloeiende belastingschulden, bewerkstelligd dat de belastingschulden van de BV onbetaald zijn gebleven (...)

Zulks ten onrechte omdat uit deze overwegingen blijkt dat het Hof het onbehoorlijke bestuur gebaseerd heeft op het besluit de exploitatie van de onderneming voort te zetten in juli 2008. Daarmee is het Hof buiten de verwijzingsopdracht gegaan. En ook is dit oordeel in strijd met de door de Rechtbank Breda en Hof 's-Hertogenbosch (r.o. 4.4) vastgestelde feiten (te weten dat het besluit tot voortzetting van de onderneming zeer begrijpelijk was).

### *Toelichting*

2.1 Uw Raad heeft geoordeeld in het arrest van [X] d.d. 31 maart 2017 dat sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur als geen redelijk denkend bestuurder onder dezelfde omstandigheden gehandeld zou hebben als de aansprakelijk gestelde bestuurder heeft gedaan. Vervolgens heeft Uw Raad geoordeeld dat dit ondermeer het geval is indien de aansprakelijk gestelde bestuurder

- a. heeft bewerkstelligd dat belastingschulden van het lichaam onbetaald zijn gebleven,



- b. terwijl hij wist of redelijkerwijs had moeten begrijpen dat zijn handelwijze tot gevolg zou hebben dat belastingschulden onbetaald zouden blijven en
- c. hem dezer zake een ernstig persoonlijk verwijt treft.

Aan deze 3 cumulatieve voorwaarden moet zijn voldaan wil sprake zijn van kennelijk onbehoorlijk bestuur. In r.o. 4.4 t/m 4.8 tracht het Hof te toetsen aan deze criteria. In de hierboven geciteerde delen van de rechtsverweking neemt het Hof [X] kwalijk dat hij besloten heeft de onderneming voort te zetten in juli 2008.

2.2. Met dit oordeel komt het Hof in strijd met de reeds vaststaande feiten blijkens het eerdere oordeel in r.o. 4.4. van Hof 's-Hertogenbosch. Hof 's-Hertogenbosch d.d. 21 mei 2015 heeft in r.o. 4.4. geoordeeld:

'4.4. (...) Met de Rechtbank is het Hof van oordeel dat de keuze om de bedrijfsvoering niet abrupt te beëindigen, maar de bedrijfsvoering te continueren ter nakoming van de contractuele verplichtingen, op zichzelf zeer begrijpelijk is.'

2.3. Tegen dit dragende oordeel is geen cassatie aangetekend door de Staatssecretaris en dit staat daarmee feitelijk vast. Een en ander is ook aangekaart in de conclusie na verwijzing van [X] van 1 juni 2017 onder 2.7 alsmede de pleitnota onder 2.2 en 2.10. Zie ook M.W.C. Feteris, Beroep in cassatie in belastingzaken, Deventer 2014 onder 15.2.2 (blz. 457):

*'Geen herbeoordeling van beslissingen die in cassatie niet of tevergeefs zijn besteden*

(...) Onderdelen van de gecasseerde uitspraak die in cassatie niet (...) zijn bestreden (...) zijn onaan- tastbaar geworden. Daarover heeft de verwijzingsrechter daarom niet meer te oordelen.<sup>6</sup>

6. Dit is vaste rechtspraak. Zie o.m. HR 16 maart 1927(civiele kamer), NJ 1927, blz. 528, HR 16 december 1931, B. 5110 (die beslissingen worden bij de verdere behandeling uitgeschakeld), HR 11 november 1953, BNB 1953/332, HR 25 april 1962, BNB 1962/185 (m.b.t. rechtsvragen), HR 2 mei 1997 (civiele kamer), NJ 1998/237, en HR 28 oktober 2011, BNB 2011/298.'

2.4 Door vervolgens [X] 'kwalijk te nemen' dat hij ervoor gekozen heeft de bedrijfsvoering voort te zetten en daardoor bewerkstelligd heeft dat (nieuwe) belastingschulden onbetaald zijn gebleven en dat hij zulks redelijkerwijs had moeten begrijpen en dat hem vanwege het besluit de onderneming voort te zetten hem persoonlijk een ernstig verwijt kan worden gemaakt is het Hof in strijd gekomen met de verwijzingsopdracht van Uw Raad en ook met de reeds vaststaande en het Hof bindende oordelen. Het verwijzingshof gaat immers verder waar Hof 's-Hertogenbosch gebleven is en Rechtbank Breda. Hof 's-Hertogenbosch hebben vastgesteld dat de beslissing tot doorondernemen 'op zichzelf zeer begrijpelijk is'. De uitspraak kan niet in stand blijven. Het Hof legt immers uitdrukkelijk een koppeling tussen het besluit de exploitatie voort te zetten en het niet betalen van nieuwe belastingschulden waardoor volgens het Hof wordt voldaan aan de criteria voor kennelijk onbehoorlijk bestuur. Het Hof zit in de behandeling na verwijzing vast aan de eerder vastgestelde niet bestreden oordelen van Hof 's-Hertogenbosch. De vraag of de exploitatie mocht worden voortgezet was reeds een gepasseerd station in de verwijzingsprocedure.

### 3. Cassatiemiddel III

Schending van het recht en/of verzuim van vormen omdat het Hof heeft geoordeeld in r.o. 4.5.

'4.5. (...) Uit die feiten volgt, en belanghebbende heeft dat ook niet betwist, dat in die voortzettingsperiode met de van [C] ontvangen betalingen bij voorrang de zogenaamde dwangcrediteuren werden betaald. Hieronder zijn volgens belanghebbende te begrijpen de voor de voortzetting van de bedrijfsvoering essentiële relaties, zoals de bank, de werknemers, de brandstofleverancier en de ingehuurd transporteurs. Door deze betalingen te doen met voorrang boven de betaling van uit die voortzetting voortvloeiende belastingschulden, heeft belanghebbende als bestuurder bewerkstelligd dat die belastingschulden onbetaald zijn gebleven..'

En r.o. 4.8:

'4.8. Gelet hierop heeft belanghebbende door het tijdelijk voortzetten van de bedrijfsvoering en het daarbij voorrang geven aan betaling van andere crediteuren dan de Belastingdienst, zonder daarbij een reservering te maken voor de uit die bedrijfsvoering voortvloeiende belastingschulden, bewerkstelligd dat de belastingschulden van de BV onbetaald zijn gebleven, terwijl hij wist of redelijkerwijs had moeten begrijpen dat zijn handelwijze ertoe zou leiden dat die schulden onbetaald zouden blijven.

Naar het oordeel van het Hof kan aan belanghebbende hiervan persoonlijk een ernstig verwijt worden gemaakt. Anders dan de betalingen aan de bank, beruiste het bij voorrang betalen van de overige crediteuren op een vrije keuze van belanghebbende.'

Zulks ten onrechte omdat het Hof niet heeft gerespondeerd op het betoog van Haverhals dat vanwege de keuze voortzetting exploitatie hij wel genoodzaakt was dwangcrediteuren te betalen omdat de exploitatie anders niet kan worden voortgezet.

#### *Toelichting*

3.1. In dit oordeel van het Hof ligt besloten dat het Hof [X] verwijt ervoor gekozen te hebben betalingen te doen aan dwangcrediteuren, waardoor betalingen aan de Belastingdienst zijn uitgebleven. Het oordeel geeft blijk van een onjuiste rechtsopvatting danwel is onvoldoende gemotiveerd. Immers als [X] genoodzaakt is om 'dwangcrediteuren' te betalen, heeft hij geen keuze de dwangcrediteuren niet te betalen. Inzoverre was er geen keuze en voldoet het betalen van de dwangcrediteuren aan hetgeen Uw Raad heeft overwogen in r.o. 3.3.4:

'3.3.4. Een bestuurder kan slechts worden verweten kennelijk onbehoorlijk te hebben bestuurd, indien deze bij machte is om gewraakte bestuurshandelingen niet te verrichten (zie onderdeel 5.14 van de conclusie van de Advocaat-Generaal).'

De voortzetting van het bedrijf [A] was alleen mogelijk als de dwangcrediteuren werden betaald. Binnen die keuze voortzetting viel er op dit punt niets meer te kiezen. Dat is ook aangegeven in de memorie na verwijzing van 1 juni 2017 onder 2.7 alsmede in de pleitnotities voor het Hof onder 2.10. Als de bestuurder geen keuze heeft, dan kan hem geen onbehoorlijk besturen worden verweten. Als [X] ervoor gekozen had de dwangcrediteuren niet te betalen, dan had de onderneming niet kunnen worden voortgezet en hadden de ritten voor [C] niet gereden kunnen worden. Dat had betekend dat [C] 'niets meer had betaald'. Immers voor elke niet gereden rit bracht [C] een boete in rekening van € 500 (zie r.o. 2.4 Hof 's-Hertogenbosch).

3.2. Ook overigens vindt [X] dat er geen sprake is van een ernstig *persoonlijk* verwijt omdat alle betalingen aan de schuldeisers (dwangcrediteuren) moesten worden goedgekeurd door de aandeelhouders. [X] had in dat opzicht geen keuze.

#### *4. Cassatiemiddel IV*

Schending van het recht en/of verzuim van vormen omdat het Hof in r.o. 4.4 t/m 4.8, waarin het Hof toetst of aan de criteria voor kennelijk onbehoorlijk bestuur is voldaan, wel heeft meegenomen dat de belastingschulden over de periode september 2008 t/m november 2008 groot € 266.958 niet zijn betaald maar niet heeft meegenomen dat [X] heeft bewerkstelligd vanwege voortzetting exploitatie dat oude belastingschulden van [A] over de maanden mei t/m augustus 2008 groot € 309.684 wel zijn betaald.

#### *Toelichting*

4.1. Tegenover de beweerdelijke 'min' – het niet betalen van de belastingschulden over september, oktober en november 2008 ad € 266.958 – staat ook een – niet bestreden – 'plus' van € 309.684.<sup>1</sup> Dat laatste (de 'plus') neemt het Hof in zijn beoordeling niet mee over de vraag of [X] heeft bewerkstelligd dat de belastingschulden niet zijn betaald (r.o. 4.4 en 4.5). Evenmin neemt het Hof mee in zijn oordeel of [X] redelijkerwijs had moeten begrijpen dat deze belastingschulden niet werden betaald (r.o. 4.6 en 4.7), omdat de oude openstaande belastingschulden wel uit de opbrengsten zijn betaald. Daarnaast neemt het Hof het betalen op de oude schulden ten onrechte niet mee in zijn oordeel of [X] een ernstig persoonlijk verwijt kan worden gemaakt (r.o. 4.8):

'4.8 Gelet hierop heeft belanghebbende door het tijdelijk voortzetten van de bedrijfsvoering en het daarbij voorrang geven aan betaling van andere crediteuren dan de Belastingdienst, zonder daarbij een reservering te maken voor de uit die bedrijfsvoering voortvloeiende belastingschulden, bewerkstelligd dat de belastingschulden van de BV onbetaald zijn gebleven (...) – doet aan de verwijtbaarheid niet af, omdat op voorhand was te voorzien dat die voortgezette bedrijfsvoering slechts mogelijk was door deze (deels) te financieren met (nieuwe) belastingschulden.'

<sup>1</sup> Zie r.o. 2.16 Hof 's-Hertogenbosch en laatste regel van r.o. 4.4 van het Hof

4.2. In die overweging neemt het Hof niet mee dat belastingschulden groot € 309.684 over de periode mei – augustus 2008 wel zijn betaald na juli 2008. Zie ook pleitnotities 2.11. Daarmee komt ook het oordeel in r.o. 4.8 dat belanghebbende niets heeft ‘gereserveerd’ in het luchtledige te hangen. Immers de ‘reservering’ is aangewend voor de betaling van achterstallige belastingschulden.

4.3. Zonder voortzetting exploitatie was dat bedrag ad € 309.000 niet ontvangen door de Ontvanger (zie pleitnota onder 2.10). Dat is ook niet door de Ontvanger bestreden. Bij de beoordeling van de vraag of [X] heeft bewerkstelligd dat nieuwe – september, oktober en november 2008 – belastingschulden niet heeft betaald moet de hypothetische situatie worden meegenomen wat er gebeurd zou zijn als [X] had besloten de exploitatie niet voort te zetten. Zou de situatie voor de Ontvanger dan (veel) beter geweest? Was de keuze tot voortzetten zo vreemd dat ‘geen redelijk handelend bestuurder’ deze gemaakt zou hebben? Deze hypothetische situatie heeft het Hof niet beoordeeld. Dit terwijl r.o. 4.4. van Hof 's-Hertogenbosch feitelijk vaststelt dat deze keuze ‘zeer begrijpelijk is’. Ook is dit relevant voor de vraag of [X] een ernstig persoonlijk verwijt kan worden gemaakt.

4.4. Daarbij heeft het Hof niet meegenomen dat van een selectieve betaling van andere schuldeisers ten opzichte van de Ontvanger geen sprake is geweest. De Ontvanger heeft immers percentageel het dubbele ontvangen ten opzichte van de overige crediteuren. Zie ook pleitnota onder 2.5 t/m 2.9. Verwezen zij ook naar art. 26.3.5 van de Leidraad Invordering.

#### 5. *Cassatiemiddel V*

Schending van het recht en/of verzuim van vormen omdat Hof Arnhem-Leeuwarden in r.o. 48 heeft overwogen:

‘4.8 (...) Dat belanghebbende met een voortzetting van de bedrijfsvoering totdat het contract met [C] zou zijn geëindigd, beoogde tot een zo gunstig mogelijke afwikkeling van het bedrijf te komen – zoals het voorkomen van een boete van [C], door personeel zoveel mogelijk bij de nieuwe transporteur van [C] in dienst te laten treden en tot een zo gunstig mogelijke overdracht van bedrijfsmiddelen te komen – doet aan de verwijtbaarheid niet af, omdat op voorhand was te voorzien dat die voortgezette bedrijfsvoering slechts mogelijk was door deze (deels) te financieren met (nieuwe) belastingschulden.’

Zulks ten onrechte omdat het Hof bij de vraag of [X] kennelijk onbehoorlijk heeft bestuurd alleen de belangen van de Ontvanger relevant vindt en niet die van andere stakeholders.

#### *Toelichting*

5.1. Ook hier heeft het Hof een onjuiste toets aangelegd wanneer sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur in het bijzonder dat geen redelijk denkend bestuurder onder dezelfde omstandigheden zo gehandeld zou hebben. Getoetst aan dit criterium kan het oordeel van het Hof in r.o. 4.8 niet kloppen.

5.2. In dit oordeel brengt het Hof tot uitdrukking dat bij de beoordeling of [X] een persoonlijk verwijt kan worden gemaakt alleen de positie van de Ontvanger moet worden meegenomen. Daarmee geeft het Hof een onjuiste invulling aan de criteria van kennelijk onbehoorlijk bestuur.

5.3. Voor de vraag of [X] in juli 2008 had mogen besluiten het bedrijf voort te zetten – Hof 's-Hertogenbosch heeft al onbestreden geoordeeld dat dat kon (zie cassatiemiddel II) – is niet alleen het belang van de Ontvanger relevant maar ook andere maatschappelijke belangen. Niet alleen het belang van de Ontvanger maar ook dat van andere stakeholders – zoals ondermeer een fatsoenlijk overdracht van het personeel (25 man), het bewerkstelligen van een zo hoog mogelijke opbrengst van de activa en het nakomen van contractuele verplichtingen ([C]) – moeten worden meegewogen. Niet in geschil is dat [X] van deze voortzetting zelf niet beter is geworden. Als [X] had gedaan wat het Hof voor ogen staat, namelijk het bedrijf met een klap laten stoppen in juli 2008 (zie cassatiemiddel IV hiervoor), dan was het voor alle stakeholders (overigens ook de Ontvanger) minder goed afgelopen. Vermoedelijk hadden de overige stakeholders (bijvoorbeeld de bank) zich op het standpunt gesteld dat aan [X] een ernstig persoonlijk kan worden gemaakt door het bedrijf zo abrupt te laten stoppen. Het personeel (25 werknemers) zou direct op straat zijn gekomen, terwijl deze thans vrijwel allemaal zijn overgenomen en [C] had niets meer betaald (voor elke niet gereden rit een contractuele boete ad € 500), de bank was achtergebleven met een grote schuld en had zich als pandhouder alleen nog op het rollend materieel kunnen verhalen wat dan veel minder had opgeleverd. Op het rollend materieel – dat geen bodemzaak is – had de Ontvanger zich niet bij voorrang kunnen verhalen (art. 21 Invorderingswet 1990). Kortom: er waren alleen maar verliezers geweest. Dat heeft [X] naar voren gebracht onder 2.10 van de pleitnotities. Door

alleen te focussen op de – vermeende – belangen van de Ontvanger en niet op belangen van andere relevante maatschappelijke derden heeft het Hof een onjuiste toets aangelegd.

#### 6. *Cassatie middel VI*

Schending van het recht en/of verzuim van vormen omdat Hof Arnhem-Leeuwarden in r.o. 47 heeft overwogen:

‘4.7. Belanghebbende heeft in dit verband nog gewezen op de door de curator bij [C] ingediende vordering van ruim € 520.000 Volgens belanghebbende mocht de BV bij het nemen van het besluit haar bedrijfsvoering voort te zetten, rekenen op het incasseren van deze vordering waarmee de thans onbetaald gebleven belastingschulden zouden kunnen worden voldaan. Het Hof verwerpt dit standpunt Uit belanghebbendes ter zitting bij het Gerechtshof 's-Hertogenbosch afgelegde verklaring blijkt dat pas in november 2008 werd ontdekt dat [C] een aantal door de BV verrichte transporten ten onrechte met in het self-billing systeem had verwerkt en dat [C] zich in een aantal gevallen ten onrechte op verrekening wegens aangebrachte schade had beroepen. Een vordering hiertoe werd pas ingediend geruime tijd nadat de BV failliet was verklaard. Bij de in juli 2008 genomen beslissing de bedrijfsvoering tijdelijk voort te zetten, kan deze gepretendeerde vordering – nog los van haar realiteitsgehalte – dus geen rol hebben gespeeld omdat deze nog niet bekend was. Het bestaan van de vordering werd pas ontdekt nadat de bedrijfsvoering (het transport voor [C]) op 1 november 2008 volledig was gestopt.’

zulks ten onrechte omdat toen [X] besloot door te gaan in juli 2008 [X] uitging van correcte nakoming (via de zogenaamde ‘selfbilling’) door [C] van de gereden ritten en niet behoeft te verwachten dat [C] zich op een onterechte verrekening ging beroepen.

#### *Toelichting*

6.1. Ook dit oordeel getuigt van een onjuiste rechtsopvatting en motivering. Bij het besluit om de onderneming voort te zetten in juli 2008 is natuurlijk meegenomen de geprognoseerde ritten, die nog moesten worden gereden en wat de consequenties zijn als deze ritten niet werden gereden (te weten te weten voor elke niet gereden rit een boete van € 500 van [C]). Bij deze prognose is meegenomen dat [C] op juiste wijze aan selfbilling zou doen en niet dat [C] niet op juiste wijze aan selfbilling zou doen ten detrimente van de BV en haar overige schuldeisers. Als alle door [C] te betalen ritten waren meegenomen door [C] waren er voldoende activa om ook belastingschulden te betalen. Daarnaast is in de prognose ook meegenomen dat activa (de opleggers) te gelden werden gemaakt. Zo zijn er 37 opleggers à € 10.000 overgenomen door [C]. Uiteraard kan in de prognose van juli 2008 niet worden meegenomen dat [C] zich in september 2008 op onterechte verrekeningen zou gaan beroepen.<sup>2</sup> Bij het besluit om de onderneming verder te exploiteren kon [X] geen rekening houden met de ‘wanprestatie’ van [C]. [X] is niet helderziende. De claim van € 520.000 die naderhand is ingediend door de curator aan [C] was in de prognose van [X] inbegrepen. Immers heeft [X] in 2.13 pleitnota zich ook nog beroepen op de Leidraad Invordering (36.4.2) dat Onvoorzien gebeurtenissen niet voor rekening komen van de bestuurder en dus geen kennelijk onbehoorlijk bestuur kunnen vormen. Daar vallen zowel de onterechte verrekeningen als de niet juiste ‘selfbilling’ door [C] onder. Ook op dat beroep op deze ‘onvoorzien gebeurtenissen’ heeft het Hof ten onrechte niet gerespondeerd.

6.2. Overigens blijkt uit het proces-verbaal ter zitting bij het Hof op blz. 5, bovenaan dat [X] ([A]) al in juli 2008 besloten had de selfbilling van [C] goed na te rekenen. Dat eerst in november 2008 de hoogte van de te weinig in rekening gebrachte selfbilling bekend was, vloeide voort uit het besluit van juli 2008 om een en ander na te rekenen. Dat laat onverlet dat [X] en [A] ervan uitgingen en mochten gaan dat [C] (als een nette ondernemer) [A] niet zou bedonderen met onjuiste selfbilling.

#### 7. *Cassatiemiddel VII*

Schending van het recht en/of verzuim van vormen omdat het Hof heeft overwogen in 4.10:

‘4.10 (...) Uit het onder de feiten vermelde faillissementsverslag volgt dat de curator op faillissementsdatum nauwelijks over middelen kon beschikken om de belastingschulden te voldoen (...)’

Zulks ten onrechte omdat vaststaat dat er wel activa in de boedel zaten.

<sup>2</sup> Dat is ook naar voren gekomen in het proces-verbaal op blz. 4, onderaan.

### Toelichting

7.1 In r.o. 4.10 gaat het Hof ervan uit dat [X] terecht aansprakelijk gesteld is voor de omzetbelasting over de maand november 2008 omdat op faillissementsdatum er nauwelijks middelen beschikbaar waren om de belastingschulden te voldoen. Wederom gaat het Hof niet in op het verweer dat er wel een actief in de boedel zat, namelijk een vordering op een solvabele debiteur zijnde [C] groot € 520.000. Zie ook hetgeen in de pleitnota onder 3.1 t/m 3.3 naar voren is gebracht. Een vordering op een solvabele debiteur is ook een activum en/of een 'middel'. Ten onrechte heeft Hof deze essentiële stelling niet behandeld. Deze debiteur [C] heeft ook daadwerkelijk € 120.000 betaald aan de faillissementsboedel. Hoe zo geen 'middelen' beschikbaar?

7.2. Daarnaast is ook nog gebleken tijdens de zitting (zie het proces-verbaal op blz. 5) dat [A] materieel recht had op een teruggaaf vennootschapsbelasting groot € 60.000 (terugwenteling carry backverliezen). Echter – zo deelde de Ontvanger mede ter zitting – heeft de curator geen aangifte vennootschapsbelasting gedaan en is de teruggaaf verliesverrekening om die reden helaas niet toegekend en is de vennootschapsbelastingsteruggaaf om die reden door de Ontvanger niet verrekend met openstaande aanslagen. Deze teruggaaf vennootschapsbelasting had sowieso verrekend kunnen worden met de aanslag omzetbelasting en loonheffing over november 2008 (in totaal € 48.625) en gedeeltelijke nog andere openstaande aanslagen. Dus was er wel degelijk een middel beschikbaar: een te verrekenen teruggaaf uit carry backverlies juist zo'n verrekening op de voet van art. 24 Invorderingswet 1990 is voor de Ontvanger relevant omdat de curator zich daarop niet kan verhalen. Ook dit oordeel klopt niet. En dat de curator vergeet een teruggaaf vennootschapsbelasting te bewerkstelligen en te verrekenen kan toch niet een extra € 60.000 bestuurdersaansprakelijkheid opleveren? Dit strookt niet met het in het aansprakelijkheidsrecht geldende uitgangspunt dat eenieder in beginsel voor zijn eigen daden en nalatigheden aansprakelijk is te houden (zie HR 8 augustus 2014, BNB 2014/215 en HR 20 april 2018 (r.o. 2.4.2), ECLI:NL:HR:2018:506).

### 8. Cassatiemiddel VIII Gelijkheidsbeginsel

Schending van het recht en/of verzuim van vormen omdat het Hof in r.o. 4.12 en 4.13 het beroep op het gelijkheidsbeginsel afwijst.

### Toelichting

8.1. Het Hof heeft het beroep op het gelijkheidsbeginsel afgewezen omdat de 2 mede-bestuurders geen formeel bestuurders zijn van de BV maar daarmee gelijk te stellen mede-beleidsbepalers. De bestuurders zijn derhalve niet vergelijkbaar, althans er is volgens het Hof een rechtvaardigingsgrond om alleen [X] aan te spreken.

8.2. Met dat oordeel is [X] het niet eens. In de wet is uitdrukkelijk opgenomen in art. 36 Invorderingswet 1990 dat (mede-)beleidsbepalers voor de toepassing van art. 36 Invorderingswet 1990 gelijk zijn te stellen aan gewone bestuurders. Het oordeel dat de ene categorie bestuurder niet gelijk is aan de andere categorie bestuurder is derhalve in strijd met de wet.

Verzocht wordt de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden te vernietigen en (primair) zelf de zaak af te doen en de aansprakelijkheidsbeschikking te vernietigen (subsidiair) te verwijzen naar een derde Gerechtshof. Ook verzoekt [X] om een proceskostenveroordeling.

### Noot

1. In het arrest *Ontvanger/Roelofsen* (HR 8 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AZ0758, NJ 2006/659, m.nt. J.M.M. Maeijer) onderscheidt de Hoge Raad (in r.o. 3.5) twee gevalstypen van aansprakelijkheid van een bestuurder jegens schuldeisers van de vennootschap waarvan hij bestuurder is. Ten eerste het klassieke *beklamelgeval*, namelijk dat de bestuurder namens de vennootschap een overeenkomst sluit waarvan hij weet of behoort te weten dat de vennootschap die niet binnen redelijke termijn kan nakomen en de vennootschap ook geen verhaal biedt voor de schade (HR 6 november 1989, ECLI:NL:HR:1989:AB9521, r.o. 3.2, NJ 1990/286, m.nt. Maeijer (*Beklamel*)). Ten tweede het geval dat een bestuurder heeft bewerkstelligd of toegelaten dat een crediteur zou worden benadeeld; een bestuurder kan dan slechts persoonlijk aansprakelijk zijn als het verwijt dat hem gemaakt kan worden "voldoende ernstig is om hem persoonlijk aansprakelijk te houden" (HR 18 januari 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA4873, r.o. 3.4.1, NJ 2000/295, m.nt. J.J.M. Maeijer (*New Holland/Belgium*)).

2. Wat betreft de bestuurdersaansprakelijkheid van art. 36 Invorderingswet 1990 heeft de belastingkamer van de Hoge Raad in deze zaak aansluiting gezocht bij het tweede gevalstype. In zijn eerste arrest

in deze zaak (HR 31 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:530, *BNB* 2017/124, met mijn noot) oordeelde hij in r.o. 3.2.2 dat van onbehoorlijk bestuur in de zin van art. 36 Invorderingswet 1990 sprake is als (a) de aansprakelijk gestelde bestuurder van een lichaam heeft bewerkstelligd dat belastingschulden van dat lichaam onbetaald zijn gebleven terwijl (b) hij wist of redelijkerwijze had moeten begrijpen dat zijn handelwijze tot gevolg zou hebben dat die belastingschulden onbetaald zouden blijven en (c) hem te dezer zake 'persoonlijk een ernstig verwijt treft'. Het verwijzingshof had deze drie elementen goed onderkend (zie r.o. 4.2 van de hofuitspraak) maar te gemakkelijk aangenomen dat sprake was van element c. Het derde hof moet nu nogmaals gaan onderzoeken of daarvan sprake is. Wellicht met het oog op die verwijzing herhaalt de Hoge Raad dat het een bestuurder van een schuldenaar die niet al zijn schuldeisers kan betalen in beginsel vrijstaat te kiezen welke schuldeiser hij zal betalen (r.o. 3.5.1). Die vrijheid is evenwel beperkter als de vennootschap besloten heeft haar activiteiten te beëindigen: behoudens bijzondere omstandigheden mogen dan gelieerde schuldeisers en schuldeisers bij de betaling waarvan de bestuurder een persoonlijk belang heeft niet met voorrang boven andere schuldeisers betaald worden (r.o. 3.5.2). Van zo'n persoonlijk belang zou mijns inziens bijvoorbeeld sprake kunnen zijn als de bestuurder zich persoonlijk borg heeft gesteld jegens de schuldeiser. De 'bijzondere omstandigheden' zijn in r.o. 3.5.2 als uitzondering geformuleerd op de daar genoemde regel. Zij zullen daarom door de bestuurder gesteld en bewezen moeten worden.

3. Was deze tweede verwijzing niet te voorkomen? Het faillissement en de litigieuze naheffingsaanslagen zijn meer dan tien jaar oud. Belanghebbende heeft een bezwaarprocedure achter de rug en is ondertussen toe aan de zesde rechter. Het staat vast dat de keuze van belanghebbende in de zomer van 2008 om de bedrijfsvoering zoveel mogelijk voort te zetten 'zeer begrijpelijk' is (zie r.o. 4.4 van de eerste hofuitspraak). Ook het verwijzingshof, de derde feitenrechter, heeft nog niet de vinger erop kunnen leggen waaruit de door de Ontvanger gestelde persoonlijke ernstige verwijtbaarheid bestond. Kon de Hoge Raad de zaak niet zelf afdoen? Aangezien hij dat niet heeft gedaan, vond hij blijkbaar niet dat na verwijzing slechts één conclusie mogelijk is. Uit het arrest wordt niet duidelijk welke punten volgens de Hoge Raad een nadere feitelijke beoordeling vergen om te kunnen vaststellen of al dan niet sprake is van een persoonlijk ernstig verwijt. Het zou denkbaar zijn geweest dat de Hoge Raad die punten in zijn verwijzingsopdracht zou hebben aangegeven. Ik kan me voorstellen dat de Hoge Raad daarvan heeft afgezien om de verwijzingsrechter niet onnodig voor de voeten te lopen. Zo'n opdracht kan bij de verwijzingsrechter namelijk de indruk geven dat de nog te onderzoeken punten volgens de Hoge Raad de conclusie kunnen dragen dat sprake is van persoonlijke ernstige verwijtbaarheid. De verwijzingsrechter kan zich daardoor genoodzaakt voelen die conclusie ook te trekken. Door geen duidelijke verwijzingsopdracht te geven, laat de Hoge Raad de verwijzingsrechter alle ruimte voor een eigen oordeel.

4. Opvallend vind ik dat de Hoge Raad voor aansprakelijkheid een *persoonlijk* ernstig verwijt verlangt. Dat is het criterium dat de civiele kamer gebruikt voor aansprakelijkheid van een bestuurder jegens derden op grond van onrechtmatige daad. Zie bijvoorbeeld HR 5 september 2014, ECLI:NL:HR:2014:2628, r.o. 3.5.2, *NJ* 2015/21 (*Hezemans Air*) en HR 5 september 2014, ECLI:NL:HR:2014:2627, r.o. 3.5.2, *NJ* 2015/22 (*RCI Financial Services*), beide m.nt. P. van Schilfgaard. Voor aansprakelijkheid op grond van art. 2:9 of 2:248 BW is persoonlijke verwijtbaarheid niet vereist omdat bij de verplichtingen bedoeld in deze bepalingen sprake is van een collectieve verantwoordelijkheid van het bestuur en een hoofdelijke aansprakelijkheid van de bestuurders bij de schending ervan door het bestuur. Ook de vervulling van de in art. 36 Invorderingswet 1990 bedoelde verplichtingen is een collectieve verantwoordelijkheid en schending ervan leidt in beginsel tot hoofdelijke aansprakelijkheid van alle bestuurders. Het zou mijns inziens daarom voor de hand hebben gelegen dat de Ontvanger slechts hoeft te bewijzen dat sprake is van een ernstig verwijt, dus zonder dat hij hoeft te bewijzen dat de bestuurder dit verwijt persoonlijk is te maken.

A.E.H. van der Voort Maarschalk