

HOGE RAAD

BEDRIJFS- AANSPRAKELIJKHEID

**Fiscale inlenersaansprakelijkheid;
verhouding taak civiele en fiscale
rechter; bewijslast**

*HR 17 september 1999, RvdW
1999, 125 C
Klaassen q.q./Ontvanger*

vel? (Feiten en procesverloop)

Tussen 1987 en 1992 heeft de BV Y personeel 'uitgeleend' aan de commanditaire vennootschap X. X heeft deze 'inlening' niet aangemeld aan de bedrijfsvereniging en Y heeft voor de uitlening geen vergunning

aangevraagd zoals die destijds vereist was. Y heeft evenmin belastingen of sociale premies afgedragen met betrekking tot de werkzaamheden verricht door haar werknemers. Y heeft in de betrokken periode overigens ook op andere wijze de fiscale wetgeving aan haar laars gelapt. Zij kan dus met recht een malafide uitlener worden genoemd. Toen de fiscus de belastingontduiking eenmaal ontdekt had, werden Y uiteraard de nodige naheffingsaanslagen opgelegd. Betaling bleef echter uit en in 1992 ging Y failliet. In 1993 richt de Ontvanger zich daarom tot X. Inleners kunnen namelijk op grond van art. 49 jo. 34 Invorderingswet 1990 (verder: InvW) naast de uitlener aansprake-

lijk worden gesteld voor de afdracht van de door deze laatste verschuldigde belastingen en sociale premies. Deze mede-aansprakelijkheid jegens de fiscus strekt tot voorkoming van belastingfraude. X heeft de aansprakelijkheid betwist (art. 49 InvW) en heeft tevens bij de bevoegde inspecteur bezwaar gemaakt tegen de aan Y opgelegde aanslagen (art. 50 InvW). Uit de genoemde wetsbepalingen blijkt reeds dat in dit soort zaken er twee sporen van rechtsbescherming zijn: de *fiscale* procedure van art. 50 InvW en de *civiele* invorderingsprocedure waar art. 49 InvW naar verwijst indien de aansprakelijkstelling door de inlener wordt betwist.¹ Een belangrijk obstakel voor de fis-

Rechtspraak

cus in dit soort fraudezaken is dat (betrouwbare) administratie vaak ontbreekt, getuigen veelal onvindbaar of onbetrouwbaar zijn en dat dan slechts met (wettelijke) veronderstellingen en ficties tot een schatting van het bedrag aan verschuldigde belastingen en premies kan worden gekomen. De berekeningen van de aansprakelijk gestelde partij en die van de fiscus kunnen dan ook ver uiteen komen te liggen. Zo ook hier: in de opvatting van de Ontvanger is X in totaal ongeveer 1,8 miljoen gulden verschuldigd, terwijl X meent ten hoogste ongeveer f 50.000,- verschuldigd te zijn. In de onderhavige procedure ex art. 49 InvW vordert de Ontvanger daarom verklaring voor recht dat 1) X aansprakelijk is voor de loonbelasting en sociale premies, die Y aan de Ontvanger verschuldigd was in verband met de uitlening en dat 2) het verschuldigde bedrag f 1.828.255,- betreft danwel het bedrag dat in de procedure ex art. 50 Invorderingswet 1990 wordt vastgesteld. De rechtbank wijst de vordering toe, met dien verstande dat zij voor de exacte hoogte van het verschuldigde bedrag naar de fiscale procedure van art. 50 InvW 'verwijst'. Het hof 'verwijst' vervolgens ook voor de berekeningwijze naar de fiscale procedure. Wel acht het hof het mogelijk dat in het kader van de civiele invorderingsprocedure de omvang van het aantal uren 'inlening' wordt betwist, maar het is – kort gezegd – aan X om te bewijzen dat de berekening van de Ontvanger op dit punt onjuist is.

In cassatie – X is dan inmiddels ook gefailleerd, zodat de curator het geding voortzet – spitst het geschil zich toe op twee vragen. In de eerste plaats een heel algemene vraag: hoe is de werkverdeling tussen fiscale rechter en civiele rechter in aansprakelijkstellingen als de onderhavige? In de tweede plaats een heel concrete vraag: wie draagt de bewijslast ten aanzien van het aantal 'ingeleende' uren?

Wat betreft de eerste vraag stelt X zich in wezen op het standpunt dat het hem toegestaan moet zijn om in

het kader van de civiele aansprakelijkstelling de gehele berekening van de hoogte van de fiscale schuld in twijfel te trekken. Die berekening bepaalt immers de omvang van de aansprakelijkheid en is in zoverre dus relevant voor de betwisting van de aansprakelijkheid. Het standpunt van X zou ertoe kunnen leiden dat de civiele rechter zich zou moeten buigen over 'puur' fiscale kwesties als de toepasselijkheid van het zogenaamde anoniementarief, het inhoudingspercentage, de (gemiddelde) looncomponent in de omzet waarover de loonheffing en loonbelasting dienen te worden berekend en de door de inspecteur toegepaste brutering. Dit lijkt mij op voorhand typisch arbeid voor de fiscale rechter.

De Hoge Raad laat zien, met uitgebreide weergave van de totstandkomingsgeschiedenis van de InvW (r.o. 3.6.1), dat de wetgever oprecht heeft gemeend een scheiding te kunnen aanbrengen tussen 'specifiek burgerrechtelijke vraagstukken' en fiscale vraagstukken. Tot de eerste categorie zouden vragen behoren als: bezit de aansprakelijk gestelde werkelijk de wettelijk vereiste kwaliteit (hier: 'inlener'),² en: kan de aansprakelijk gestelde zich disculperen.³ Tot de fiscale rechtsbescherming zouden alle aangelegenheden behoren die kort gezegd de hoogte van de belastingaanslag betreffen. De Hoge Raad vervolgt dan (r.o. 3.6.2-3.6.3):

'Uit de hiervoor weergegeven wetgeschiedenis blijkt dat de wetgever bij de art. 49 en 50 Invw 1990 een stelsel van rechtsbescherming van de aansprakelijk gestelde derde voor ogen heeft gestaan, waarbij specifiek burgerrechtelijke vraagstukken met betrekking tot de aansprakelijkheid alleen in een voor de burgerlijke rechter te voeren procedure tussen de aansprakelijk gestelde derde en de ontvanger aan de orde komen en specifiek belastingrechtelijke vraagstukken alleen in een fiscale procedure tussen de aansprakelijk gestelde en de inspecteur. Daarbij is de wetgever uitgegaan van de veronderstelling dat in de praktijk specifiek fiscale kwesties en specifiek burgerrechtelijke kwesties eenvoudig te scheiden zou-

den zijn, en dat het met het oog op die scheiding voldoende was om in art. 49 lid 3 te bepalen dat de betwisting van de aansprakelijkheid in de procedure voor de burgerlijke rechter niet betrekking kan hebben op de hoogte van de aanslag.

Het vorenoverwogene leidt tot de conclusie dat alle door de aansprakelijk gestelde derde gevoerde verweren die niet betrekking hebben op de vraag of hij in beginsel aansprakelijk is voor de aan een ander opgelegde naheffingsaanslag, maar die nopen tot een beoordeling van de vraag of de inspecteur bij het opleggen van de naheffingsaanslag de relevante regels van belastingrecht op de juiste wijze heeft toegepast, niet in het kader van een procedure als bedoeld in art. 49 kunnen worden beoordeeld door de burgerlijke rechter, doch alleen in een procedure met betrekking tot een op grond van art. 50 door de inspecteur gegeven uitspraak ter beoordeling aan de belastingrechter kunnen worden voorgelegd. Tot die verweren waarover de belastingrechter dient te oordelen, behoren in ieder geval – zoals het Hof met juistheid heeft aangenomen – verweren met betrekking tot (1) de toepasselijkheid van het zogenoemde anoniementarief, (2) het toegepaste inhoudingspercentage, (3) de (gemiddelde) looncomponent in de omzet waarover de loonbelasting dient te worden berekend, en (4) de door de inspecteur toegepaste zogenoemde brutering. Alle in onderdeel 1 aangevoerde klachten, die van een andere opvatting uitgaan, kunnen derhalve niet tot cassatie leiden.'

Ook de tweede vraag (wie draagt de bewijslast ten aanzien van het aantal 'ingeleende' uren?) wordt in het voordeel van de Ontvanger beantwoord. Het hof had kort gezegd de volgende feiten en omstandigheden op een rijtje gezet. Het is volgens het hof inderdaad zo dat X slechts aansprakelijk kan worden gesteld voor de daadwerkelijk van Y ingeleende man-uren. Maar het is anderzijds ook zo dat bij de uiteindelijke verdeling van de bewijslast moet worden gelet op het *doelen* de *strekking* van de wettelijke regeling van de inleners- en ketenaansprakelijkheid; daarbij moet volgens het hof rekening worden gehouden met enerzijds de mogelijkheden die inleners hebben om het risico van een aan-

sprakelijkstelling te beperken,⁴ en anderzijds de kans dat de Ontvanger in een onmogelijke bewijspositie komt te verkeren. Het staat voorts vast dat Y op grote schaal belastingen heeft ontdoken en dus kort gezegd – mijn woorden – een ‘malafide’ uitlener was. Verricht boekenonderzoek, afgelegde verklaringen en FIOD-rapportage wetten – aldus wederom het hof – het vermoeden dat *enig* deel van deze ontduiking verband houdt met werkzaamheden voor inlener X. De fiscus is vervolgens – kort gezegd – ervan uitgegaan dat Y bij ieder van haar inleners ‘zwartwerkers’ te werk heeft gesteld naar verhouding van de ‘geschoonde’ omzet van Y bij die inlener.⁵

Al deze omstandigheden bij elkaar genomen leiden volgens het hof tot de volgende redelijke bewijslastverdeling: de door de Ontvanger toegepaste verdeling kan en moet voorts als juist worden aanvaard en het ligt op de weg van X om de onjuistheid hiervan te bewijzen. Volgens de Hoge Raad geeft dit niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting en is het oordeel evenmin ongenoegzaam of onbegrijpelijk gemotiveerd. De Hoge Raad voegt daar nog aan toe (r.o. 3.7.7) dat een dergelijke bewijslastverdeling niet ertoe leidt dat de belangen van inleners ondergeschikt worden gemaakt aan die van de fiscus:

‘Dat de genoemde wettelijke regeling die ondergeschiktheid niet heeft gewild, staat er immers niet aan in de weg om, gelijk het Hof heeft gedaan, bij de verdeling van de bewijslast gewicht toe te kennen aan de omstandigheid dat die regeling mede erop is gericht dat inleners en aannemers de nodige administratieve maatregelen zullen nemen teneinde te voorkomen dat zij in die hoedanigheid aansprakelijk worden gesteld voor belastingschulden van anderen, alsmede aan de omstandigheid dat in een geval als dit de inlener makkelijker tot het leveren van bewijs in staat moet worden geacht dan de ontvanger.’

Commentaar

Allereerst enige opmerkingen over de afbakening tussen civiele en fiscale

rechtsbescherming. Zoals bekend staat een efficiënte verdeling van rechterlijke werkzaamheden al langer op de agenda. Wat dat betreft is dit arrest er een uit een lange reeks.⁶ Om met het hof in deze zaak te spreken: het kan niet de bedoeling van de wetgever zijn geweest om twee verschillende rechters over eenzelfde geschilpunt een oordeel te laten vellen. Efficiënte werkverdeling noopt dus tot *verdeling*; en dan rijst al snel de vraag welke rechter het beste uitgerust is (in de zin van geëquipeerd) om de betreffende geschilpunten te beoordelen. Vandaar dat de wetgever in de Invorderingswet de fiscale kwesties bij de fiscale rechter heeft willen neerleggen en de civiele bij de burgerlijke rechter. Maar die tweedeling in een concreet geval toepassen, dat kan moeilijk zijn. En aangezien klachten bij de verkeerde rechter in de regel geen gehoor vinden, is het zaak goed te weten welke rechter de juiste is.⁷ Het is daarom spijtig dat bij de Invorderingswet niet altijd kraakhelder is aan te geven welk geschil bij welke rechter thuishoort. Maar men komt wel een heel eind met de handzame regel die de Hoge Raad ook lijkt te gebruiken, namelijk dat in de fiscale procedure van art. 50 InvW slechts de beslissingen van de *inspecteur* ter discussie kunnen worden gesteld en in de civiele procedure waar art. 49 InvW naar verwijst, slechts de beslissingen van de *Ontvanger*.⁸ Neem het simpelste geval waarin er één inlener is, de inspecteur een naheffingsaanslag aan de uitlener oplegt gebaseerd op een x-aantal uren uitlening, en de inlener dit aantal uren wil betwisten. Het lijkt er op dat hij dit bij de fiscale rechter moet doen. Maar is dat ook zo wanneer er twee of meer inleners zijn en de Ontvanger op basis van het genoemde x-aantal uren, een beredeneerde verdeling tussen deze inleners maakt? Of betreft het dan een zaak voor de civiele rechter? Gebruiken we de handzame regel van de Hoge Raad, dan betreft waarschijnlijk ook het laatste geval een fiscale aangelegenheid: dat zijn namelijk de aangelegenheden ‘die nopen tot een beoordeling van de vraag of de *inspecteur* bij het opleggen van de naheffings-

aanslag de relevante regels van belastingrecht op de juiste wijze heeft toegepast’ (mijn cursiv.).⁹ Maar daar is weer geen sprake van wanneer het de *toerekening* van het genoemde x-aantal uren aan elk van twee of meer inleners betreft, dat is immers de taak van de *Ontvanger*.

De afbakening van de werkgebieden van fiscale en civiele rechter op het gebied van de fiscale medeaansprakelijkheid is soms dus problematisch.¹⁰ De Hoge Raad lijkt zich in dit verband – getuige de bewoordingen van het arrest – ernstig te storen aan de wetgever, die het tot 1990 geldende ‘éénsporige’ stelsel heeft ingewisseld voor het thans geldende tweesporige stelsel van rechtsbescherming. Er wordt ook vanuit literatuur en rechtspraktijk aangedrongen op ongedaanmaking van de splitsing en dus op invoering van een éénsporig stelsel van rechtsbescherming.¹¹ Eén spoor van rechtsbescherming zou tot verkorting van de totale duur van fiscale aansprakelijkstellingen¹² kunnen leiden en zou de soms ingewikkelde kruisverwijzingen naar elders lopende procedures overbodig maken.¹³ Daar staat als nadeel tegenover dat aldus niet per se de meest deskundige rechter over het betreffende geschilpunt oordelen moet.¹⁴

Ik twijfel of het ooit tot deze éénsporige rechtsbescherming zal komen, nu de bedoelde tweesporigheid op veel plaatsen in ons recht bestaat en het voorontwerp vierde tranche Awb daar nadrukkelijk ook vanuit gaat.¹⁵ Dit voorontwerp regelt o.a. de vaststelling en inning van bestuursrechtelijke geldschulden, en het handhaaft in grote lijnen de tweedeling tussen de vaststelling van bestuursrechtelijke geldschulden (administratiefrechtelijke rechtsbescherming) en de invordering van de geldschuld (civielrechtelijke rechtsbescherming).¹⁶ Wel is denkbaar dat art. 49 en 50 InvW zo worden gewijzigd dat de tweesporigheid als zodanig blijft bestaan, maar dat het accent sterker komt te liggen op de fiscale procedure. Dan zou de fiscale rechter zich niet alleen dienen te buigen over de juistheid van de aanslag,

maar ook over de uitleg van een begrip als 'inlener', over disculpatiegronden een 'aandelen' in de omzet. Voor de civiele rechter blijft dan weinig anders over dan de beslechting van specifieke executieperikelen.

Tenslotte nog een enkele opmerking over de bewijslastverdeling bij vaststelling van de 'aandelen' van de inleners in het totaal van de naheffingsaanslag. In deze civiele invorderingsprocedure staat voorop dat de fiscus in beginsel met het bewijs van de omvang van die aandelen is belast. Tot een 'omkering' van bewijslast¹⁷ kan in concrete omstandigheden worden besloten wanneer, zoals hier, de door de Ontvanger aangedragen feiten, omstandigheden en de daarop gebaseerde berekeningen zo aannemelijk voorkomen dat de aansprakelijk gestelde 'aan zet is' om de rechter van de onjuistheid van deze berekeningen te overtuigen. Ik lees het arrest zo dat geen buitengewoon hoge eisen mogen worden gesteld aan de berekening; ook wanneer de fiscus niet alle gegevens boven tafel heeft gekregen en dus op bepaalde punten moet gissen of schatten, verdient hij bescherming. Zou dit anders zijn, dan zouden inleners de prikkel missen om behoorlijk te administreren en zou de fiscus wegens bewijsnood slechts weinig aansprakelijkstelling en met succes kunnen afronden. Het arrest spreekt wat dit betreft aan. Overigens had de wetgever nog ingrijpender middelen kunnen kiezen als partiële aansprakelijkheid van alle inleners naar 'Kopfteile' – hetgeen zou neerkomen op deling van de som van de aanslag door het aantal bekende inleners, ongeacht de werkelijke omvang van hun 'aandeel' in het totaal van de naheffingsaanslag – of, nog ingrijpender: hoofdelijke aansprakelijkheid van *alle* inleners voor de *gebele* som van de aanslag.¹⁸ Zo beschouwd is 'omkering' van bewijslast een relatief onschuldig instrument voor fraudebestrijding.

W.H.B.

1. Beide procedures verlopen 'volstrekt los' van elkaar in 'twee afzonderlijke, in tijdsorde gescheiden procedures voor verschillende rechters en tegen verschillende wederpartijen', aldus HR 26 juni 1998, NJ 1998, 891 nt. P.J. Wattel.
2. Over die kwalificatieperikelen ('aan-nemer', 'inlener', 'eigenhouwer') bestaat een aanzienlijke hoeveelheid rechtspraak.
3. Destijds was disculpatie door de inlener mogelijk indien een vergunning bij de uitlener aanwezig was en de inlener melding had gedaan bij de relevante bedrijfsvereniging. Met invoering van de Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs (WAADI; Stb. 1998, 306) is deze vergunningsplicht vervallen. De mogelijkheid van disculpatie door de inlener moet thans worden gezocht in de voor inleners nieuw geschapen mogelijkheid om een G-rekening te openen. Zie art. 34 lid 3 InvW en art. 16a lid 4 Coördinatiewet Sociale Verzekeringen (CSV). Zie over e.e.a. Kamerstukken II 1996/97, 25 261, nr. 3, p. 9 (memorie van toelichting WAADI), E.R.H. Heijmans, J.H.P.-M. Raaijmakers, Aansprakelijkheden Invorderingswet 1990, Deventer: Kluwer 1995, p. 73-75. J.J. Vetter, P.J. Wattel, Hoofdzaken invordering, 4e druk Deventer: FED 1996, p. 44 en J.A. Booij, WFR 1997 p. 1721 e.v., sub 5.
4. Bedoeld zal waarschijnlijk zijn de 'disculpatie'mogelijkheid zoals die voor inwerkingtreding van de WAADI bestond (zie nt. 3).
5. Zie voor een nadere uiteenzetting van de gebruikte berekeningsmethode het arrest van de HR, r.o. 3.1 sub vi, en de concl. A-G Langemeijer, punt 2.17 e.v. Vgl. ook Hof Den Haag 30 december 1996, V-N 1997, 1822 en Hof Den Haag 18 juni 1998, V-N 1998, 46.29, waarin soortgelijke methoden aan de orde waren.
6. Zie in dit verband bijv. HR 16 mei 1986, NJ 1986, 723 nt. MS (Heesch/Van de Akker). Zie nader Asser/Hartkamp III (1998), nr. 272, Van Wijk/Konijnenbelt/Van Male, Hoofdstukken van administratief recht, 10e druk, Den Haag: VUGA, p. 677 e.v.
7. Dit veelal in verband met de leer van de formele rechtskracht; in het hierbedoelde geval omdat de InvW zelf reeds een afbakening geeft van

- de rechterlijke werkzaamheden. Zie HR 26 juni 1998, NJ 1998, 891 nt. P.J. Wattel, r.o. 3.6. Vetter/Wattel, p. 63 zijn overigens nog van mening dat de civiele rechter niettemin gehouden is tot 'marginale toetsing' van de beslissing in de fiscale procedure.
8. Zie over die regel concl. A-G Langemeijer, punt 2.15. Vgl. J.P. Scheltens, noot onder HR 1 mei 1996, BNB 1996, 220.
 9. Dat wil overigens niet zeggen dat de fiscale rechter alleen dient te oordelen over de fiscale rechtsverhouding tussen belastingschuldige en de inspecteur; in voorkomende gevallen moet hijv. ook worden geoordeeld over de aanslag in het licht van de schaduwadministratie die de aangesproken inlener heeft bijgehouden. Tegenover hem kan de aanslag dan ligger uitvallen wanneer hij de personalia van de ingeleende werknemers wél heeft geadm-nistreed, zodat het 'anoniementarif' niet geldt. Aldus Kamerstukken II 1998-1999, 25 035, nr. 7, p. 2, die in dit verband spreekt over 'matiging van de aansprakelijkstelling'; ik denk dat op grond van het onderhavige arrest moet worden gesproken over 'wijziging van de aanslag' op beroep of bezwaar van de aansprakelijk gestelde.
 10. Zie daarover vooral de concl. A-G Langemeijer, punt 2.11 e.v. Vgl. voor een voorbeeld van toepassing van de afbakening tussen civiele en fiscale rechtsbescherming Hof Den Haag 28 september 1996, V-N 1996, 4328 en Hof Den Haag 24 oktober 1996, V-N 1996, 4956. Zie ook Heijmans/Raaijmakers, a.w., p. 32 e.v.
 11. Zie concl. A-G Langemeijer, punt 2.13 alsmede de door A-G Mok, concl. (voetnoot 13) voor HR 26 juni 1998, NJ 1998, 891 genoemde literatuur, alsmede de noot van P.J. Wattel bij dit arrest en Ch.J. Langereis, De belanghebbende, preadvies VAR 1992 (VAR-reeks nr. 108), p. 213 e.v.
 12. De koppeling tussen fiscale procedure (voor vaststelling van de aanslag) en de civiele invorderingsprocedure (om de aansprakelijkheid van de derde vast te stellen) leidt vermoedelijk tot een langere duur van de 'totale procedure'. Dat kan tot wrijving met het verbod van 'undue delay' leiden. Zie daarover P.R. Dekker, WFR 1995,

Rechtspraak

p. 68 e.v. Berekeningen tonen dat de gemiddelde (totale) duur van dit soort aansprakelijkheidsprocedures 5 jaar is, met uitschieters naar 8 jaar. Zie A. van Eijdsen, M. Hagendoorn, H.M. Koster, WFR 1998, p. 703 e.v., sub 4.

13. Gedacht kan worden aan de figuur van veroordeling in de civiele zaak onder voorwaarde dat in de (hangende) art. 50 InvW-procedure het bedrag van de aanslag vastgesteld/gehandhaafd wordt. Vgl. P.J. Wattel onder HR 26 juni 1998, NJ 1998, 891. Op grond van het wonderlijke (thans:) art. 50 lid 5 InvW moet de inspecteur wachten met beslissing op het bezwaar-

schrift totdat het vonnis in de civiele procedure als bedoeld in art. 49 InvW in kracht van gewijsde is gegaan. Zie Kamerstukken II 1987/88, 20 588, nr. 3, p.115 en HR 25 juni 1997, BNB 1997, 277 nt. P. Kavelaars. Zeer kritisch over deze samenloopbepaling: Wattel, t.a.p.

14. Zie nader over voor- en nadelen van een éénsporige rechtsbescherming Van Eijdsen c.s., t.a.p., p. 703 e.v.

15. Zie Commissie wetgeving algemene regels van bestuursrecht, Voorontwerp Algemene wet bestuursrecht Vierde tranche, Den Haag 1999, p. 57-58.

16. De Commissie laat zich overigens

in essentie slechts uit over de verhouding tussen administratiefrechtelijke rechtsbescherming, gevolgd door dwangbevel en executie. De meer ingewikkelde stelsels zoals dat van art. 49 en 50 InvW komen niet aan de orde.

17. I. Giesen, WPNR 6265 (1997), p. 245, dezelfde, NTBR 1998/3, p. 89, en dezelfde, Bewijslastverdeling bij beroepsaansprakelijkheid, Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink 1999, p. 5, spreekt in dit verband over 'oneigenlijke bewijslastomkering' of 'verschuiving van de bewijsvoeringslast'.

18. Dat zou een soort 'groepsaansprakelijkheid' kunnen worden genoemd.