

24. Kroniek invorderingsrecht 2024

MR. F.A. PIEK

In deze Kroniek invorderingsrecht besteed ik, onder meer, aandacht aan twee uitspraken van de Hoge Raad inzake bestuurdersaansprakelijkheid en aan de uitspraak van het verwijzingshof naar aanleiding van een van die beide uitspraken. Deze verwijzingsuitspraak heeft inmiddels geleid tot een op zijn minst genomen opmerkelijk standpunt van de Kennisgroep invordering & civiel recht ter zake van de duiding van art. 27 lid 2 Invorderingswet. Kortom: *never a dull moment*.

Prejudiciële vragen Hoge Raad over tegenbewijsuitsluiting bestuurdersaansprakelijkheid

In de jaren tachtig van de vorige eeuw is de Wet Bestuurdersaansprakelijkheid als tweede antimisbruikwet ingevoerd. Het doel van deze aansprakelijkheid was het aanpakken van evidente wanbestuurders. Desalniettemin moeten ook (of zelfs met name) niet-wanbestuurders beducht zijn voor deze vérgaande aansprakelijkheid, omdat het niet, niet tijdig of anderszins niet rechtsgeldig melden van betalingsonmacht voldoende wordt geacht voor persoonlijke aansprakelijkheid. Op grond van de meldingsregeling van art. 36 lid 4 Invorderingswet 1990 geldt dan het nagenoeg onweerlegbare bewijsvermoeden dat sprake is van verwijtbaar kennelijk onbehoorlijk bestuur. Tot weerlegging van dat wettelijk vermoeden wordt namelijk slechts toegelaten de bestuurder die aannemelijk maakt dat het niet aan hem is te wijten dat niet tijdig is gemeld door de vennootschap.

Ratio van deze, in de praktijk nagenoeg categorisch gebleken, tegenbewijsuitsluiting is gelegen in het sanctioneren van de naleving van de meldingsplicht.¹ Het doel van deze meldingsplicht is evenwel 'slechts' *'het bewerkstelligen dat de ontvanger op een vroeg tijdstip op de hoogte geraakt van de moeilijkheden waarin het lichaam verkeert'*,² zodat de tegenbewijsuitsluiting zijn doel doorgaans voorbijschiet. Door die uitsluiting worden namelijk ook de gevallen getroffen waarin bewezen kan worden dat *geen* sprake is van enig daadwerkelijk kennelijk onbehoorlijk bestuur.

De wetgever kwam tot deze regeling op grond van de merkwaardige en weinig concludente redenering dat malafide bestuurders niet rechtsgeldig de betalingsonmacht zouden melden, zodat elke bestuurder die niet rechtsgeldig meldt

in beginsel wel malafide zou zijn. De praktijk wijst evenwel het tegendeel uit; malafide bestuurders kennen als geen ander het belang van tijdige melding, terwijl de bonafide bestuurder met doorgaans meer ondernemings- dan realiteitszin het melden voor zich uitschuift tot het te laat is.

Deze uitsluiting van tegenbewijs zou strijdig kunnen zijn met art. 1 Eerste Protocol EVRM en derhalve buiten toepassing moeten worden gelaten door de aansprakelijk gestelde bestuurder toe te laten tot het tegenbewijs, ook als niet is gemeld. Aansprakelijkstelling van bestuurders voor anderzins onbetaald gebleven belastingschulden leidt immers tot een aantasting van het ongestoorde genot van eigendom, zoals gewaarborgd door art. 1 Eerste Protocol EVRM. Het bepaalde in dit artikel brengt mee dat iedere maatregel die het ongestoorde genot van eigendom aantast, vergezeld dient te gaan van procedurele garanties die de betrokkene een redelijke mogelijkheid bieden tot effectieve betwisting van de rechtmatigheid van die maatregel.

De Hoge Raad blijkt hier in de uitspraak van 21 september 2012 evenwel anders over te denken en oordeelde de regeling van art. 36 lid 4 Invorderingswet 1990 *niet* in strijd met het Eerste Protocol EVRM.³

Eerder oordeelde de Hoge Raad ook al dat de tegenbewijsuitsluiting niet in strijd was met het communautaire rechtszekerheids- en/of evenredigheidsbeginsel, zelfs niet nu de regeling ook geldt als niet is gebleken van enig daadwerkelijk kennelijk onbehoorlijk bestuur. Zulks omdat het voor een bestuurder als regel niet onmogelijk zou zijn tijdig te melden.⁴

Op dit oordeel is de Hoge Raad thans teruggekomen door niet van de meldingsmogelijkheden van de bestuurder uit

1 MvT Kamerstukken II 1987/88, 20588, nr. 3, p. 97-98.

2 MvT Kamerstukken II 1987/88, 20588, nr. 3, p. 97.

3 HR 21 september 2012, ECLI:NL:HR:2012:BX7943.

4 HR 21 januari 2011 ECLI:NL:HR:2011:BL0202, r.o. 5.3.

te gaan, maar van diens onmogelijkheid om toegelaten te worden tot het tegenbewijs.⁵

De Hoge Raad is te dien aanzien thans van oordeel dat een bestuurder slechts in zeer bijzondere omstandigheden aannemelijk zal kunnen maken dat het niet-melden door het lichaam niet aan hem is te verwijten. Dit acht de Hoge Raad zodanig bijzondere omstandigheden dat moet worden aangenomen dat een bestuurder in de praktijk het vereiste bewijs in verreweg de meeste gevallen niet zal kunnen leveren. De bestuurder zal derhalve in nagenoeg alle gevallen niet door de tegenbewijsuitsluiting heen kunnen komen en aansprakelijk zijn, ongeacht of hij al dan niet wanbestuur heeft gepleegd.

In dat licht vraagt de Hoge Raad zich thans dan ook af of de tegenbewijsuitsluiting wel in overeenstemming is met het Unierechtelijk evenredigheidsbeginsel. Met het nationale evenredigheidsbeginsel ziet de Hoge Raad geen strijd omdat art. 36 lid 4 Invorderingswet 1990 geen belangenafweging toestaat. Het Unierechtelijk evenredigheidsbeginsel is echter ruimer geformuleerd en uitgelegd, maar is louter van toepassing op aansprakelijkstelling voor omzetbelastingsschulden, nu dat een communautaire heffing betreft. Voor de aansprakelijkstelling voor loonheffingsschulden gaat een beroep op het communautaire evenredigheidsbeginsel niet op.

De Hoge Raad concludeert, anders dan hij eerder oordeelde, dat het niet zeker is of art. 36 lid 4 Invorderingswet 1990 in overeenstemming is met het Unierechtelijk evenredigheidsbeginsel voor zover het gaat om aansprakelijkstelling voor omzetbelastingsschulden. Zulks omdat de tegenbewijsuitsluiting in de praktijk nagenoeg categorisch blijkt, met als gevolg een praktisch onvoorwaardelijke aansprakelijkheid van de bestuurder. Met name in het licht van het feit dat een bestuurder die te goeder trouw heeft gehandeld met de zorgvuldigheid van een bedachtzame ondernemer terwijl van misbruik, fraude of kennelijk onbehoorlijk bestuur geen sprake is, toch onvoorwaardelijk aansprakelijk kan zijn voor omzetbelastingsschulden ten gevolge van de categorische tegenbewijsuitsluiting. De Hoge Raad formuleert daarom prejudiciële vragen over de uitleg van het Unierecht in dezen voor het Hof van Justitie van de Europese Unie. Afhankelijk van diens antwoorden gloort wellicht eindelijk een sprankje hoop op een iets minder onredelijke regeling inzake de meldingsplicht en de onweerlegbare bewijsgevolgen daarvan.

Gezien de juridische insteek van de betreffende procedure – het communautaire evenredigheidsbeginsel – zal dat sprankje hoop in beginsel uitsluitend zien op omzetbelasting. Een onderscheid naar belastingsoort binnen art. 36 Invorderingswet 1990 is evenwel dermate onwenselijk en onverdedigbaar, dat toch minst genomen gehoopt mag worden dat de wetgever alsdan de tegenbewijsuitsluiting zal schrappen. Een invorderingsrechtelijk hooggekwalificeerde ‘superspeci-

alist’ als de ontvanger zou in de praktijk ook genoeg moeten hebben aan louter het bewijsvermoeden om *echte* wanbestuurders aan te pakken. De tegenbewijsuitsluiting heeft hij hiervoor in alle redelijkheid niet nodig. Dit betreft een gedateerd stukje louter op de uitvoering toegeschreven wetgeving dat in het huidige tijdsgewricht van aandacht voor rechtsbescherming en menselijke maat niet meer past.

Samenloop bestuurdersaansprakelijkheid

Het aantal faillissementen neemt de laatste tijd weer toe. Dat de Belastingdienst sinds september coronabelastingsschulden actief aan het invorderen is, zal daar ongetwijfeld aan bijdragen. Na een faillietverklaring heeft de curator de wettelijke taak om te onderzoeken of er sprake is van onregelmatigheden die het faillissement (mede) hebben veroorzaakt. Niet zelden leidt dat tot bestuurdersaansprakelijkheid voor het tekort van de failliete boedel en een hierop volgende schikking met de curator.

De Leidraad Invordering schrijft de ontvanger voor om, als hij voornemens is de bestuurder van een gefailleerde rechtspersoon aansprakelijk te stellen, in contact te treden met de curator om te overleggen over de vraag wie tot aansprakelijkstelling zal overgaan.⁶ In geval van samenloop van de fiscale bestuurdersaansprakelijkheidsregeling (WBa)⁷ met de civiele bestuurdersaansprakelijkheidsregelingen in faillissement (WBF)⁸ mag slechts één van die regelingen toegepast worden. Aansprakelijkstelling door de curator geniet de voorkeur van de staatssecretaris, tenzij blijkt dat de bewijspositie van de ontvanger sterker is.

Het in de Leidraad Invordering 2008 gepubliceerde beleid bindt de ontvanger op basis van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en met name het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel voor zover sprake is van begunstigend beleid; in dat geval worden de wettelijke bevoegdheden van de ontvanger beleidsmatig ingeperkt. De ontvanger is hieraan gebonden en handelt in strijd met het recht en aldus onrechtmatig als hij zich niet aan het hem voorgeschreven beleid houdt.⁹

De strekking van dit leidraad-voorschrift is bovendien door de Hoge Raad reeds eerder expliciet geduid als het *‘voorkomen dat een bestuurder van een gefailleerde rechtspersoon door zowel de curator als de ontvanger aansprakelijk wordt gesteld’*.¹⁰ Het betreft aldus een duidelijke bepaling ter voorkoming van toepassing van beide regelingen, hetzij gelijktijdig hetzij volgtijdig, die ook conform de lijn van de parlementaire geschiedenis is.¹¹ Dubbele aansprakelijkstelling ingeval van samenloop van WBF en WBa werd door zowel parlement als wetgever onwenselijk geacht, maar omdat het in de praktijk vrijwel niet voorkwam, is volstaan

6 Art. 36.1 Leidraad Invordering 2008.

7 Art. 36 Invorderingswet 1990.

8 Art. 2:50a, 2:138, 2:248 en 2:300a BW.

9 HR 13 januari 1989, *BNB* 1989/129; HR 28 maart 1990, *BNB* 1990/194; HR 14 april 1999, *BNB* 1999/309.

10 HR 28 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:419, r.o. 3.5.2.

11 *Kamerstukken II* 1991/92, 17050, nr. 140 en Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 24 april 1992, *Kamerstukken II* 1991/92, 17050, nr. 147, p. 8 en 9.

5 HR 6 oktober 2023, ECLI:NL:HR:2023:1371.

met een beleidsmatige inperking van de bevoegdheid van de ontvanger in dezen in art. 36.1 Leidraad Invordering 2008. Als geen overleg heeft plaatsgehad tussen de ontvanger en de curator heeft de ontvanger in strijd gehandeld met het hem in dezen voorgeschreven beleid en kan zulks niet leiden tot een mogelijkheid belanghebbende ten tweeden male aansprakelijk te houden op grond van onbehoorlijk bestuur en voor een tweede maal tot betaling te dwingen. Slechts één van beide regelingen is immers toepasbaar en het feit dat de ontvanger zijn mogelijkheid tot overleg met de curator niet heeft benut, maakt zulks niet anders. De gevolgen van zijn stilzitten dienen voor rekening van de ontvanger te blijven.

Dat de ontvanger heeft gewacht met aansprakelijkstelling tot na einde faillissement doet aan het zich voordoen van samenloop niet af. Het betreft hetzelfde beweerdelijk kennelijk onbehoorlijk bestuur over dezelfde bestuursperiode van dezelfde persoon en dezelfde aanslagen die immers door de ontvanger ingediend zijn in het faillissement. De ontvanger kan zich niet aan zijn beleidsvoorschriften onttrekken door simpelweg inactief te blijven tot na het einde van het faillissement.

Ook het feit dat de ontvanger niet betrokken is geweest bij de schikking van de bestuurder met de curator en ook geen uitkering uit het faillissement heeft ontvangen, doet hier niet aan af. Juist met het oog op het voorkomen van dergelijke situaties dient de ontvanger immers direct na faillietverklaring, waarvan de ontvanger overigens automatisch melding krijgt,¹² in contact te treden met de curator.¹³ Waar de ontvanger in strijd met deze voorschriften handelt met dergelijke gevolgen kunnen deze gevolgen niet afgewenteld worden op de betreffende bestuurder.

Of er sprake is van samenloop dient, gezien de ratio om samenloop zo veel als mogelijk te beperken, *materieel* te worden beoordeeld. In het civiele recht treedt de vergoedingsplicht jegens de boedel uit hoofde van bestuurdersaansprakelijkheid immers van rechtswege in. Een civielrechtelijk vonnis is daartoe niet vereist. Als uiteindelijk bij wege van schikking vrijwillig en tegen finale kwijting op de aansprakelijkstelling is betaald, is het verkrijgen van een rechtens afdwingbare titel ter zake niet meer relevant. Dit betekent uiteraard niet dat van aansprakelijkstelling door de curator geen sprake zou zijn geweest. Die gaat logischerwijs vooraf aan het opstellen van een dagvaarding om die aansprakelijkstelling desnodig rechtens afdwingbaar te doen maken.

Op 14 april 2023 heeft de Hoge Raad in dit verband een belangwekkende uitspraak gedaan.¹⁴

Van belang is allereerst dat de Hoge Raad in voornoemde uitspraak heeft beslist dat voor aansprakelijkstelling door de curator geen dagvaarding is vereist. Aansprakelijkheid volgt immers uit de wet. Ook een schikking met de curator kan er derhalve toe leiden dat de ontvanger niet langer het recht heeft om de bestuurder wegens onbehoorlijk bestuur aansprakelijk te stellen.

Minder eenduidig is de uitspraak evenwel als het gaat over het optreden van de ontvanger in faillissement. In essentie overweegt de Hoge Raad hierover dat de ontvanger bij een faillissement gehouden kan zijn om tijdig met de curator af te stemmen wie tot aansprakelijkstelling overgaat. Niet alleen als de ontvanger daadwerkelijk van zins is om aansprakelijk te stellen, maar ook als de ontvanger had moeten onderkennen dat er voldoende aanknopingspunten zijn om aansprakelijkstelling van de bestuurder te overwegen. Laat de ontvanger dit na en ondervindt de bestuurder daardoor nadeel, dan kan zijn aansprakelijkstelling in strijd zijn met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, aldus de Hoge Raad.

In de zaak die aan het oordeel van de Hoge Raad ten grondslag ligt, heeft de bestuurder met de curator een schikking getroffen om zijn bestuurdersaansprakelijkheid af te kopen. De ontvanger was hiermee bekend, aangezien hij de grootste schuldeiser in het faillissement was. Desalniettemin oordeelde de Hoge Raad dat het hof onvoldoende heeft gemotiveerd waarom de ontvanger door een latere aansprakelijkstelling ex art. 36 Invorderingswet in strijd heeft gehandeld met de hiervoor genoemde bepaling in de Leidraad Invordering.

De Hoge Raad overweegt in dat kader dat het hof niet duidelijk heeft gemaakt op basis van welke aanknopingspunten de ontvanger redelijkerwijs een aansprakelijkstelling in overweging had *kunnen* nemen. Ook was volgens de Hoge Raad onbegrijpelijk waarom de ontvanger volgens het hof in strijd heeft gehandeld met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur door het zonder overleg met de curator aansprakelijk stellen van de bestuurder.

De uitspraak van de Hoge Raad maakt niet zonder meer duidelijk(er) hoe de ontvanger bij een faillissement met belastingschulden dient op treden om zijn recht op bestuurdersaansprakelijkheid niet te verspelen. In het bijzonder blijft ongewis wanneer de ontvanger in zo'n situatie *niet* met de curator behoeft af te stemmen wie tot aansprakelijkstelling overgaat. Evenmin is duidelijk hoeveel ruimte de ontvanger nog heeft om tot bestuurdersaansprakelijkheid over te gaan als hij heeft nagelaten met de curator af te stemmen en de bestuurder reeds met de curator een schikking heeft gesloten om verdere aansprakelijkheidsprocedures te voorkomen.

Die ruimte lijkt mij er overigens niet te zijn. In de 'Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders' wordt expliciet ingegaan op de situatie van faillissement en aansprakelijk stellen.¹⁵ Deze instructie is geen beleidsregel, zoals de Leidraad Invordering, omdat het niet als zodanig is bedoeld. Toch is de ontvanger eraan gebonden, omdat het een vastlegging van een 'staande bestuurspraktijk'¹⁶ betreft waaraan de ontvanger zich op grond van, met name, het gelijkheids-, vertrouwens- en zorgvuldigheidsbeginsel dient te houden.¹⁷ In de

15 Zie hoofdstuk 56.14.4 van de instructie.

16 Zie Wijziging Leidraad Invordering 2008, Besluit van 30 juni 2021, nr. 2021-14323, *Stcr.* 2021, 33908, Toelichting, 1^e alinea.

17 Zie conclusie A-G IJzerman 17 maart 2021, ECLI:NL:PHR:2021:262, onderdeel 4.15 en Leidraadwijziging voor WHOA-akkoord, M. Van Oers, *WFR* 2021(7395), 1176-1183, randnummer 2.1

12 Zie Hoofdstuk 54 Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders, p. 716.

13 Zie Hoofdstuk 54.13 Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders, p. 733 e.v.

14 HR 14 april 2023, ECLI:NL:HR:2023:563.

instructie is voorgescreven dat de ontvanger vrij snel tot aansprakelijkstelling kan overgaan op grond van de fiscale aansprakelijkheidsbepalingen, zodat het voor hem ‘*dan ook belangrijk is te weten of de curator de bestuurder zal aanspreken op wanbeleid*’. Ook hieruit volgt dat de ontvanger ten spoedigste in overleg dient te treden met de curator ter zake van aanknopingspunten om aansprakelijkstelling te overwegen. Doet de ontvanger dit niet, dan schendt hij derhalve de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

Tegen die achtergrond kan men zich afvragen, juist ook in het licht van de strekking van de Leidraad Invordering dat bij faillissement slechts één bestuurdersaansprakelijkheid wordt toegepast, waarom de Hoge Raad voornoemde zaak niet zelf heeft afgedaan en heeft terugverwezen. Die terugverwijzing is al kwestieus¹⁸ omdat het primaire standpunt van de ontvanger was dat geen sprake was van een tijdige melding van betalingsonmacht. Dat is een ruim voldoende en makkelijk te onderkennen aanknopingspunt voor de ontvanger om aansprakelijkstelling te overwegen.

Dat de ontvanger kennelijk niet tevreden was met de schikking die de curator had gesloten, betekent niet dat de ontvanger de bestuurder wederom aansprakelijk zou moeten kunnen stellen voor de belastingschulden van de onderliggende vennootschap. Bovendien had de ontvanger bij de rechter-commissaris bezwaar kunnen maken tegen de (voorgenomen) schikking, hetgeen hij niet heeft gedaan. Kortom, het is afwachten hoe de feitenrechter de uitgangspunten van de Hoge Raad in de praktijk zal interpreteren en toepassen. De ontvanger zal zich wellicht gesteund voelen in zijn opvatting dat de Leidraad Invordering een tweede bestuurdersaansprakelijkheid bij faillissement niet onverkort uitsluit.

Het verwijzingshof in deze zaak heeft geen verdere richting kunnen geven aan de uitspraak van de Hoge Raad, omdat het recht op dwanginvordering ten tijde van het doen van uitspraak door het hof inmiddels was verjaard. Anders dan de ontvanger meende, besliste het hof op 28 november 2023 namelijk dat uitstel van betaling voor de aansprakelijkstellingsbeschikking niet de verjaring van de onderliggende aanslagen opschort.¹⁹ Voor die aanslagen kan immers aan de aansprakelijk gestelde geen uitstel worden verleend nu zulks diens aansprakelijkstelling zou verhinderen omdat de belastingschuldige dan niet meer in gebreke zou zijn, wat minimaal vereist is om rechtens tot aansprakelijkstelling over te kunnen gaan.²⁰ Een aansprakelijkstelling is accessoir aan de belastingschuld en aldus niet voor zelfstandige verjaring vatbaar, zodat de ontvanger, althans in die gevallen dat de belastingschuldige heeft opgehouden te bestaan,²¹ ondubbelzinnig de onderliggende belastingaanslagen tijdig en op de voorgescreven wijze bij de aansprakelijk gestelde moet stuiten om het recht op dwanginvordering te behouden.

Dat had de ontvanger in deze zaak volgens het hof wel op de juiste wijze gedaan, maar de tweede stuiting had een maand te laat en dus na ommekomst van de verjaringstermijn plaatsgehad. De ontvanger probeerde aan dat gevolg te ontkomen door te stellen dat uitstel van betaling was verleend aan de aansprakelijk gestelde voor de aansprakelijkstellingsbeschikking en dat zulks de verjaringstermijn van de onderliggende aanslagen zou hebben opgeschort; zonder succes nu daardoor immers niet de betalingsverplichting van de onderliggende aanslagen is opgeschort, maar louter de betalingsverplichting van de aansprakelijkstellingsbeschikking, die als accessoire verbintenis niet vatbaar is voor zelfstandige verjaring, aldus het gerechtshof Amsterdam. De ratio om uitstel van betaling als schorsingsgrond voor de verjaring aan te merken, is immers gelegen in het feit dat de betalingsverplichting door en voor de duur van het uitstel wordt opgeschort.²² Om die reden wordt de verjaringstermijn dan ook verlengd met diezelfde periode.

Kennisgroepstandpunt: verjaringstermijn verlengd met uitstel verleend aan aansprakelijk gestelde

Deze uitspraak is voor de Kennisgroep invordering & civiel recht aanleiding geweest een standpunt te formuleren dat afwijkt van het oordeel van het gerechtshof Amsterdam.²³ De kennisgroep stelt dat de verjaringstermijn van het recht op dwanginvordering, in het geval de belastingschuldige is opgehouden te bestaan en de ontvanger voor zijn onbetaald gelaten belastingschuld een derde aansprakelijk heeft gesteld, wordt verlengd met de termijn dat de aansprakelijk gestelde voor de aansprakelijkstelling uitstel van betaling heeft gehad. Zulks wordt gebaseerd op de stelling dat van *schorsingsgronden* geen sprake meer kan zijn als de belastingschuldige niet meer bestaat. Omdat de wetgever er in art. 27 lid 2 Invorderingswet 1990 vanuit lijkt te gaan dat zulks wel mogelijk is, dient dit artikel anders te worden uitgelegd, aldus de kennisgroep.

Een meer voor de hand liggende optie lijkt mij²⁴ dat de ontvanger op tijd de verjaring *stuit* op de voorgescreven wijze, nu die mogelijkheid in ieder geval *wel* expliciet bestaat. Doet hij dat niet of niet tijdig dan dienen de gevolgen daarvan niet voor rekening van de aansprakelijk gestelde te kunnen worden gebracht. Die mocht er immers op vertrouwen dat zijn verzoek om uitstel van betaling in verband met en voor de duur van het bezwaar en (hoger/cassatie) beroep conform art. 53 lid 2 juncto art. 25 Invorderingswet 1990 louter de betalingsverplichting van de aansprakelijkstellingsbeschikking schorsen en dus geen schorsingsgrond voor de onderliggende aanslagen *kan* zijn. Dat volgt ook uit de kennisgeving van vervallen van uitstel van betaling van de ontvanger, naar aanleiding waarvan verzocht wordt om uitstel van betaling in verband met

18 Zie Yola Geradts 'Failliete bestuurder hoeft zich niet te verweren tegen curator én fiscus', *Advocatenblad* 2024-01, p. 78 e.v.

19 Hof Amsterdam 28 november 2023, 23/323 en 23/324, ECLI:NL:GHA:2023:2936.

20 Art. 49 lid 1 Invorderingswet 1990.

21 Art. 27 lid 2 IW90.

22 Art. 27.2 en 53.1 Leidraad Invordering 2008.

23 <https://kennisgroepen.belastingdienst.nl/publicatie/KG:207:2024:3>.

24 Evenals Priscilla de Haas op <https://www.dehaasadvocaten.nl/eens-accessoir-blijft-accessoir/>.

beroep. Deze ziet immers expliciet op de aansprakelijkstellingsbeschikking waarvoor invordering middels dwangbevel wordt aangezegd indien deze beschikking niet tijdig wordt betaald of verzocht wordt om uitstel van betaling voor deze beschikking. De onderliggende aanslagbeschikkingen worden ook hierin niet genoemd.

Voor die aanslagen kan immers aan de aansprakelijk gestelde geen uitstel worden verleend nu zulks diens aansprakelijkstelling zou verhinderen omdat de belastingschuldige dan niet meer in gebreke zou zijn. Een aansprakelijkstelling is accessoir aan de belastingschuld en aldus niet voor zelfstandige verjaring vatbaar, zodat de ontvanger ondubbelzinnig de onderliggende belastingaanslagen tijdig en op de voorgeschreven wijze bij de aansprakelijk gestelde had moeten stuiten om het recht op dwanginvordering te behouden.

Bekendmaking van de aanslag

In het afgelopen Kroniekjaar heeft de Hoge Raad²⁵ bevestigd dat het opleggen van aanslagen aan een op dat moment niet meer bestaande belastingschuldige volgens vaste jurisprudentie van de Hoge Raad²⁶ wel mogelijk is, maar dat rechtsgeldige bekendmaking van de naheffingsaanslagen aan de niet meer bestaande belastingschuldige niet mogelijk is, waardoor de bezwaartermijn geen aanvang neemt. Deze uitspraak van de Hoge Raad zag op een niet meer bestaande rechtspersoon, maar in 2017 heeft de Hoge Raad²⁷ verduidelijkt in een geval van een ontbonden vof dat deze lijn van overeenkomstige toepassing is op alle belastingschuldige niet-natuurlijke personen die zijn opgehouden te bestaan. Deze lijn bevestigt de Hoge Raad thans nadat rechtbank en hof een andere mening bleken toegedaan, althans voor wat betreft het in dit geval toepasselijke tot 1 januari 2019 geldende recht.

Dit volgt overigens ook uit de wet. Bekendmaking dient ex art. 3:41 lid 1 Awb te geschieden door toezending of uitreiking aan de belanghebbende zelf, hetgeen ex art. 8 lid 1 Invorderingswet 1990, in het geval van een naheffingsaanslag, de belastingschuldige is:²⁸ degene te wiens naam de belastingaanslag is gesteld.²⁹

Als zodanig kwalificeren niet voormalige vennoten en/of vereffenaars van de niet meer bestaande belastingschuldige zodat rechtsgeldige bekendmaking van de aanslagen niet kan geschieden middels toezending aan het woon- of postadres van de voormalige vennoten.

Dat is slechts mogelijk als de vof op het moment van toezending nog bestond omdat nog geen einde was gekomen aan de vereffening van het vennootschappelijk vermogen en/of

de verdeling van de vennootschappelijke goederengemeenschap van de vof. Het hof had daaromtrent niets vastgesteld. Aanslagen met een dagtekening van 1 januari 2019 en later dienen aan een ontbonden en (vermoedelijk) niet meer bestaande niet-natuurlijke persoon bekend te worden gemaakt door verzending of uitreiking van het aanslagbiljet aan het parket van een ambtenaar van het Openbaar Ministerie bij de rechtbank binnen het rechtsgebied waarin de laatst bekende vestigingsplaats van de belastingschuldige is gelegen of aan het parket van de ambtenaar van het Openbaar Ministerie bij de rechtbank Den Haag.³⁰ Zo spoedig mogelijk daarna worden de aanslaggegevens ter publicatie verzonden of uitgereikt aan de *Staatscourant*. Een kopie van het aanslagbiljet wordt toegezonden of uitgereikt aan de laatste bekende bestuurders, aandeelhouders en vereffenaars van de belastingschuldige. Deze nieuwe regeling is niet beperkt tot ontbonden rechtspersonen. Blijkens de wettekst ziet de regeling immers op belastingschuldigen die zijn opgehouden te bestaan of waarvan vermoed wordt dat deze zijn opgehouden te bestaan.³¹ Onder belastingschuldige wordt in het kader van de Invorderingswet verstaan degene te wiens naam de belastingaanslag is gesteld.³² Hieruit volgt derhalve geenszins een beperking van de werking van de regeling tot louter rechtspersonen. Ook blijkens de wetsgeschiedenis³³ is een dergelijke beperking niet bedoeld. De regeling is derhalve bedoeld voor alle belastingschuldige niet-natuurlijke personen, waaronder rechtspersonen maar bijvoorbeeld dus ook de ontbonden en (vermoedelijk) na vereffening niet meer bestaande vof.³⁴

Bij gebreke aan rechtsgeldige bekendmaking van de naheffingsaanslagen vangen de bezwaartermijnen niet aan zodat van niet-ontvankelijkheid van de bezwaren geen sprake kan zijn. Voorts kunnen de aanslagen niet rechtsgeldig bekend worden gemaakt, zodat na ommekomst van de naheffingstermijn de bevoegdheid tot heffing komt te vervallen. Niet alleen is immers van belang dat de naheffingsaanslagen gezien de dagtekeningen binnen de naheffingstermijn tot stand zijn gekomen, maar ook dienen de naheffingsaanslagen binnen de naheffingstermijn rechtsgeldig bekend te zijn gemaakt. Een naheffingsaanslag die na afloop van de naheffingstermijn wordt bekendgemaakt is vernietigbaar, aldus de Hoge Raad.³⁵

Dit artikel is afgesloten op 6 april 2024.

Over de auteur

Mr. F.A. (Ferry) Piek

Fiscaal advocaat bij KanPiek Fiscale Advocatuur.

25 HR 18 augustus 2023, ECLI:NL:HR:2023:1097.

26 HR 19 september 2003, ECLI:NL:HR:2003:AK8288, r.o.'s 3.2.1 en 3.2.3.

27 HR 20 oktober 2017, ECLI:NL:HR2017:2655, r.o. 2.3.2.

28 Zie ook M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Wolters Kluwer, 2^e druk, p. 179, par. 2, 2^e alinea.

29 Art. 2 lid 1, letter k, Invorderingswet 1990.

30 Art. 8, lid 2 en 3 IW 1990.

31 Art. 8, lid 2 IW 1990.

32 Art. 2 lid 1, letter k, IW 1990.

33 Artikelsgewijze toelichting op artikel XII, Wet van 19 december 2018 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2019).

34 HR 19 september 2003, ECLI:NL:HR:2003:AK8288, r.o.'s 3.2.1 en 3.2.3, HR 20 oktober 2017, ECLI:NL:HR2017:2655, r.o. 2.3.2 en HR 18 augustus 2023, ECLI:NL:HR:1097, r.o.'s 3.2.1 en 3.2.2.

35 HR 6 december 1989, *BNB* 1990/177.