


 rechtspraak


 Kroniek Invorderingsrecht

F. Piek

In deze Kroniek besteed ik kort aandacht aan de jurisprudentiële ontwikkelingen op het gebied van het aansprakelijkheidsrecht, waarbij de Hoge Raad uitgezette lijnen verder doortrekt en vaste jurisprudentie bevestigt. Wat langer sta ik stil bij de recente ontwikkelingen op het gebied van lijfswang en dwangsom, met name bij de vraag of als er sprake is van een strafkarakter, dat een, alsdan tweede, strafvervolgung ter zake van het zelfde feit uitsluit. Ten slotte ga ik uitgebreid in op de aangekondigde verbetering van de rechtsbescherming in uitsteldiscussies en de voorstellen van de staatssecretaris tot constructiebestrijding in de invordering.

Aansprakelijkheid*Bestuurdersaansprakelijkheid*

Onder bestuurder in de zin van art. 36 Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990) wordt in de eerste plaats begrepen de bestuurder in formele zin. Dat wil zeggen de bestuurder zoals die overeenkomstig de ter zake geldende vennootschapsrechtelijke regels van Boek 2 BW wordt aangewezen. Niet van belang is of die bestuurder zich feitelijk met de gang van zaken met betrekking tot het lichaam heeft beziggehouden. Inschrijving als bestuurder in het handelsregister van de Kamer van Koophandel is een aanwijzing, maar niet doorslaggevend voor het zijn van bestuurder in formele zin. De ontvanger behoort namelijk niet tot de door art. 25 van de Handelsregisterwet 2007 beschermde derden. Volgens de Hoge Raad berust zijn vordering op de wet en vloeit deze niet voort uit een rechtsbetrekking waarop de desbetreffende bepaling ziet; te weten een rechtsbetrekking op het aangaan waarvan het ontbreken van een juiste en volledige inschrijving in het handelsregister van hetgeen daarin wettelijk moet worden ingeschreven, in het algemeen van invloed kan zijn.¹ De ontvanger zal dus moeten aantonen dat de aansprakelijk gestelde formeel bestuurder is

en kan daartoe niet volstaan met een verwijzing naar het handelsregister. De Hoge Raad heeft deze sinds jaren vaste rechtspraak recentelijk bevestigd.²

Meldingsplicht

Uitstel van de betalingsverplichting betekent niet uitstel van de meldingsplicht betalingsonmacht. De Hoge Raad oordeelt dat de melding van betalingsonmacht onverwijld – binnen twee weken – na het intreden daarvan moet worden gedaan. Ook als de Belastingdienst in verband met het vertraagd toekennen van het loonbelastingnummer verzoekt te wachten met betaling tot na de ontvangst van de naheffingsaanslagen.³

Unierechtelijk verdedigingsbeginsel

De Hoge Raad oordeelde dat een bezwaarrend besluit als aansprakelijkstelling dat uitvoering geeft aan Europeesrechtelijke voorschriften, zoals de Wet op de omzetbelasting 1968, binnen het toepassingsgebied van het communautair recht valt.⁴ Het ging om bestuurdersaansprakelijkheid voor omzetbelasting. In een dergelijk geval dient de ontvanger het unierechtelijke verdedigingsbeginsel in acht te nemen, ook als de Invorderingswet daarin niet voorziet, hetgeen het geval is.

Naar aanleiding hiervan heeft de staatssecretaris nieuwe beleidsvoorschriften ter zake van toepasselijkheid van het communautaire verdedigingsbeginsel bij aansprakelijkstelling opgenomen in art. 49.2a Leidraad Invordering 2008.⁵ In geval van aansprakelijkstelling voor belastingen waarvan het gemeenschapsrecht rechtstreeks doorwerkt in het nationale recht (douanerechten) of waarbij de nationale wetgeving uitvoering geeft aan het Europese recht (omzetbelasting, accijns en energiebelasting) is het verdedigingsbeginsel van toepassing. Dit brengt als hoofdregel met zich mee dat de ontvanger zijn voornemen tot aansprakelijkstelling voor aankondigt. In die voor aankondiging geeft de ontvanger de gronden aan waarop hij de aansprakelijkstelling baseert. Als bijlage stuurt hij de conceptbeschikking mee. De belanghebbende heeft vervolgens drie weken de gelegenheid zijn zienswijze kenbaar te maken en aan te geven of hij gehoord wenst te worden.

Het niet in acht nemen van deze voorschriften door geen voor aankondiging te versturen is niet in strijd met art. 1 Eerste Protocol EVRM. Effectieve betwisting van de rechtmatigheid van de aansprakelijkstellingsbeschikking komt niet in gevaar door het achterwege laten van een voor aankondiging, omdat het in de Invorderingswet 1990 en Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) voorziene stelsel van rechtsbescherming erin voorziet dat een aansprakelijkstellingsbeschikking door de fiscale rechter kan worden vernietigd of verminderd als deze ten onrechte of tot een te hoog bedrag is vastgesteld, aldus de Hoge Raad.⁶

Toerekening

In 2014 oordeelde de Hoge Raad inzake de tegenbewijsuitsluiting van art. 36, lid 4, IW 1990 dat de bestuurder een *persoonlijk* verwijt dient te kunnen worden gemaakt dat niet tijdig is gemeld door of namens de vennootschap, wil de tegenbewijsuitsluiting in werking treden.⁷ De enkele hoedanigheid van bestuurder brengt derhalve niet zonder meer mee dat een verwijt van niet (tijdig) melden kan worden gemaakt. Waar eens anders opzet of grove schuld fiscaal kan worden toegerekend aan een bestuurder, geldt in het aansprakelijkheidsrecht dat eenieder in beginsel alleen voor zijn eigen daden en nalatigheden aansprakelijk is te houden, behoudens welomschreven wettelijke uitzonderingen, aldus de Hoge Raad.

Dat deze regel niet is beperkt tot louter de tegenbewijsuitsluiting, maar geldt voor het aansprakelijkheidsrecht in het algemeen, volgt uit de oordelen van de Hoge Raad in 2016 dat zulks ook geldt in het kader van art. 36, lid 2, IW 1990⁸ en in het kader van art. 40, lid 6, IW 1990.⁹

Lijfswang

In het verleden is het ultimum remedium uit het invorderingsarsenaal van de ontvanger sporadisch gebruikt om naar Canada geëmigreerde boeren tot betaling te trachten te dwingen op het moment dat ze even terug in Nederland waren, vermeend weggesluisde criminele gelden boven water te krijgen en om foutieve uitbetalingen door de ontvanger terug te krijgen als de betreffende gelden verdwenen bleken.

Hoewel gijzeling in de praktijk dus uiterst sporadisch wordt toegepast en doorgaans, blijkens het toepassen voor de maximale duur van één jaar, zonder het gewenste effect (betaling van de belastingschulden) blijft, werd de mogelijkheid tot gijzeling kennelijk nóg gemist voor wat betreft het innen van civiele vorderingen die strekken tot betaling van schadevergoeding aan de ontvanger in verband met een belastingschuld die niet is voldaan. Ook voor dergelijke 'open systeem-vorderingen' is per 1 januari 2016 de mogelijkheid voor de ontvanger tot toepassing van lijfswang ingevoerd door wijziging van art. 20 IW 1990.¹⁰ Het bestaande Leidraad-beleid op art. 20 is van overeenkomstige toepassing verklaard in het nieuwe art. 20.5 Leidraad Invordering 2008: lijfswang is *ultimum remedium*, de onbetaald gebleven belastingschuld dient materieel verschuldigd te zijn en het Ministerie van Financiën dient voorafgaand toestemming voor lijfswang te hebben verleend.¹¹

Aangezien de civiele regeling van gijzeling, met uitzondering van enkele specifiek genoemde uitkeringen, niet voor geldvorderingen geldt en het *open systeem* derhalve geen soelaas biedt, heeft de wetgever in art. 20 IW 1990 de ontvanger de expliciete mogelijkheid gegeven een *dwangbevel* ten uitvoer te leggen door middel van lijfswang. Art. 20 IW 1990 zag uitsluitend op het innen van belastingvorderingen; het afdwingen van andere verplichtingen, zoals informatieverstrekking ex art. 58 IW 1990, is mogelijk via art. 3, lid 2, IW 1990 op basis van de civiele regeling van lijfswang.

Gegeven het ingrijpende karakter van vrijheidsbeneming kan lijfswang slechts worden toegepast als er in redelijkheid geen alternatieve mogelijkheden voor invordering (meer) openstaan en er sprake is van onwil te betalen; aannemelijk moet zijn dat er sprake is van verhaalsmogelijkheden die buiten het bereik van de ontvanger zijn gebracht en gehouden. Het behoort daadwerkelijk het *ultimum remedium* te zijn.

Gijzeling is een civielrechtelijk dwangmiddel en mag geen strafkarakter hebben of krijgen, doordat duidelijk is dat het met de gijzeling beoogde doel niet kan of zal worden bereikt;

alsdan is of wordt de gijzeling onrechtmatig.¹²

Naar Nederlands recht heeft gijzeling in beginsel een civielrechtelijk karakter, maar het EHRM denkt hier anders over.¹³ Het Hof oordeelt dat gijzeling kwalificeert als een 'penalty' in de zin van art. 7 EVRM en art. 4 van het Zevende Protocol. De karakterisering naar nationaal recht is bovendien niet doorslaggevend voor de vraag of gijzeling al dan niet een strafkarakter heeft. Kortom, het feit dat gijzeling in Nederland in het civiele recht is geregeld, betekent niet dat het geen strafmaatregel zou zijn. In het alcoholslot-arrest¹⁴ oordeelde de Hoge Raad dat niet zonder meer doorslaggevend is of de nationale wetgever een sanctie als bestuursrechtelijk of als strafrechtelijk heeft aangemerkt. Als een bestuursrechtelijke maatregel vanwege de ernst ervan als '*criminal sanction*' dient te worden gezien, kan een daarop volgende strafrechtelijke vervolging op gespannen voet staan met het ne bis in idem-beginsel.¹⁵ Bij de beoordeling of dit beginsel is geschonden, is van belang dat geen sprake is van een '*sufficiently close connection*' tussen beide maatregelen. Bij voldoende samenhang worden beide maatregelen gezien als één samenhangende reactie op het strafbare feit en niet als twee verschillende procedures in de zin van het ne bis in idem-beginsel. In geval van onvoldoende samenhang is volgens de Hoge Raad sprake van strijd met de beginselen van een goede procesorde, hetgeen niet-ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie tot gevolg heeft.

Of sprake is van een '*criminal charge*' dient te worden beoordeeld aan de hand van de zogeheten Engel-criteria:¹⁶ (i) de classificatie naar nationaal recht, (ii) de aard van de overtreding en/of (iii) de aard en ernst van de straf die op het spel staat; vrijheidsbeneming van aanzienlijke duur vormt een sterke indicatie voor het aannemen van een '*criminal charge*'. Toetsend aan deze criteria oordeelde Hof Amsterdam¹⁷ dat de ondergane lijfswang voor de duur van een jaar kwalificeert als een '*criminal charge*', waardoor strafrechtelijke vervolging voor dezelfde feitelijke gedragingen niet meer mogelijk is. Het Openbaar Ministerie wordt vervolgens niet-ontvankelijk verklaard in de strafvervol-

ging ter zake van de informatieplicht als vervat in art. 59 IW 1990, omdat voor hetzelfde feit reeds gijzeling en aldus aanzienlijke vrijheidsbeneming voor de duur van een jaar heeft plaatsgehad. De onrechtmatigheid van de ondergane gijzeling is daarmee overigens ook gegeven.

Het EHRM heeft inmiddels een nuancering aangebracht op deze alcoholslot-doctrine.¹⁸ Dubbele samenhangende maatregelen zijn toegestaan als ze niet hetzelfde doel maar complementaire doelen dienen en verschillende aspecten van het strafbare feit betreffen, de samenloop van beide procedures standaard en aldus voorzienbaar is, het in beide procedures te gebruiken bewijs slechts éénmaal wordt verzameld én de eerste onherroepelijke sanctie wordt verrekend met de laatste. Beide procedures dienen zodanig samen te hangen, dat eerder kan worden gesproken van een combinatie van procedures tot een geïntegreerd geheel dan van twee separate procedures voor verschillende autoriteiten. Het Hof lijkt met deze nuancering met name te zien op samenloop tussen standaard fiscale betaalsoetes en strafvervolging wegens daaraan ten grondslag liggende fiscale fraude. De samenloop tussen lijfswang en strafrechtelijke vervolging ter zake van de informatieplicht als beoordeeld door Hof Amsterdam lijkt mij hier niet onder te vallen.

Dwangsom

Hoewel het Gerechtshof Amsterdam in de voorgaande uitspraak nog spreekt over '*een uitzonderlijke samenloop van het civielrechtelijk en strafrechtelijk traject*', is de toegepaste toets ook van belang voor de minder uitzonderlijke samenloop in geval van dwangsom.

Nakoming van de informatieverplichtingen ex art. 47 e.v. AWR is gesanctioneerd door omkering en verzwaring van de bewijslast middels de informatiebeschikking, alsmede strafrechtelijke vervolging. Desalniettemin blijkt met enige regelmaat daar bovenop nog de behoefte te bestaan aan het afdwingen van medewerking op straffe van verbeurte van een dwangsom.

De dwangsom is evenals lijfswang een *indirect executiemiddel* en vindt haar wette-

lijke regeling in dezelfde vijfde titel van Boek 2 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (hierna: Rv).¹⁹ De dwangsom mag evenals lijfswang geen strafkarakter hebben of krijgen. Aangezien een dwangsom niet kan worden opgelegd voor een geldvordering en de IW 1990 niet een dwangsbepaling kent zoals art. 20 IW 1990 voor lijfswang, kan de ontvanger via art. 3, lid 2, IW 1990 op grond van de civiele regeling 'slechts' een dwangsom vorderen voor het nakomen van andere verplichtingen dan betaling van een belastingaanslag; doorgaans betreft het de informatieverplichtingen. Hoewel de AWR niet een vergelijkbaar open systeem kent als de IW 1990, blijkt het in de praktijk vaker de inspecteur dan de ontvanger te zijn die een dwangsom vordert op het nakomen van informatieverplichtingen. Samenloop met het strafrechtelijke of boeterechtelijke traject zal bij verbeurde dwangsommen dan ook aanzienlijk minder uitzonderlijk zijn dan bij gijzeling.

Toetsend aan het eerder genoemde alcoholslot-arrest²⁰ oordeelde Hof Den Bosch²¹ dat het verbeuren van een dwangsom kwalificeert als een 'criminal charge', zodat het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk wordt verklaard in de vervolging voor dezelfde feitelijke gedraging op grond van de beginselen van een goede procesorde wegens schending van het ne bis in idem-beginsel. Ook hier geldt dat met de kwalificatie van de dwangsom als straf de onrechtmatigheid is gegeven. Onder welke omstandigheden een verbeurde dwangsom als straf kwalificeert, lijkt het hof niet inzichtelijk te maken, tenzij het meent dat verbeurde dwangsommen altijd als straf kwalificeren.

Uitstel van betaling

In het Belastingplan 2017²² wordt een aantal fundamentele wijzigingen voorgesteld ter vereenvoudiging en stroomlijning van het bestaande invorderingssysteem. De belangrijkste wijzigingen zijn ingegeven door de wens problematische schulden zo veel als mogelijk te voorkomen en zien aldus met name op aanpassing van het uitstel- en kwijtscheldingsbeleid voor particulieren. De uitbreiding van de rechtsbescherming door uitstelbeschikkingen van de ontvanger voor bezwaar vatbaar te maken ziet evenwel ook

op ondernemers en is daarmee een voor de invorderingspraktijk belangwekkende wijziging.

De rechtsbescherming in de Invorderingswet 1990 is altijd een ondergeschoven kindje geweest. Voor zover al kan worden gesproken van rechtsbescherming, is sprake van versnipperde en allerminst eenduidige regeling. Voor enkele zaken – betalingskorting, invorderingsrente en aansprakelijkheden – is een volwaardige rechtsgang naar de fiscale rechter opengesteld. In de meeste gevallen staat echter enkel een beroep open op de civiele rechter als restrechter, al dan niet na het doorlopen van een administratief beroep bij de algemeen directeur Belastingen. De civiele rechter staat vanwege de formele rechtskracht van de aanslagbeschikking evenwel slechts een marginaal toetsingskader ter zake van het handelen van de ontvanger ten dienste, terwijl ook de verplichte procesvertegenwoordiging en hoge griffierechten in civilibus een niet voor eenieder makkelijk te nemen drempel zijn.

Zijn invorderingstaak brengt met zich dat de ontvanger geen tandeloze tijger mag zijn en een zekere mate van knijpen en piepen is 'part of the game'. Toch mag het minst genomen paradoxaal worden genoemd dat bij uitstek het fiscale bestuursorgaan met de meest vérgaande bevoegdheden nagenoeg niet aan een volwaardige rechtmatigheidstoetsing is onderworpen voor wat betreft de uitoefening van die bevoegdheden.

Het wellicht door de wetgever destijds goed bedoelde doekje voor het bloeden van de administratieve beroepsgang naar de directeur, heeft in de praktijk zelfs die functie niet waar kunnen maken. Ondanks aanbevelingen van de Nationale ombudsman in niet mis te verstane bewoordingen, is die beroepsgang verworpen tot een formaliteit, leidende tot, welhaast standaard, afwijzing. Tot een onafhankelijke en nieuwe beoordeling op basis van eigen onderzoek blijkt de directeur niet genegen te zijn. Hoewel de mogelijkheid van administratief beroep verwachtingen scheidt en belastingschuldigen een nieuwe en onafhankelijke beoordeling van de beslissing van de ontvanger verwachten waarbij alle van belang zijnde aspecten (opnieuw) worden

gewogen, stelt de Nationale ombudsman vast dat de directeur zijn rol als administratieve beroepsinstantie beperkt opvat. De beslissingen van de ontvanger worden marginaal getoetst, eigen onderzoek naar feiten en omstandigheden blijft achterwege of beperkt tot het dossier van de ontvanger. Een dergelijke beperkte invulling staat op gespannen voet met de bedoeling van de beroepsmogelijkheid en de daarop gebaseerde verwachtingen.²³

Dit gebrek aan rechtmatigheidstoetsing kan in de praktijk tot navrante situaties leiden, met name in die gevallen waar de ontvanger de grenzen opzoekt en zijn bevoegdheden inzet om pressie uit te oefenen. Zo wordt de mogelijkheid zekerheid te eisen als voorwaarde voor uitstel van betaling hangende bezwaar en (hoger) beroep regelmatig ingezet als drukmiddel. Wordt de gewenste *volledige* zekerheid voor de betwiste schuld niet gesteld, dan is het niet ongebruikelijk dat de ontvanger zich door middel van executiemaatregelen zelf de gewenste zekerheid van betaling zal proberen te verschaffen. Hiertegen kan dan verzet ex art. 17 IW 1990 worden ingesteld bij de civiele rechter. Sinds het 'eerherstel' van de daaraan verbonden wettelijke schorsende werking²⁴ tracht de ontvanger echter steeds vaker die schorsende werking te 'ontlopen' door tot faillissementsaanvraag over te gaan, zelfs in geval van betwiste aanslagen.

Hetzelfde gebeurt in voorkomend geval waar de ontvanger een levensvatbare onderneming in strijd met het versoepelde uitstelbeleid²⁵ geen betalingsregeling toestaat. De ontvanger wacht dan steeds vaker de marginale toetsing van zijn uitstelbeschikking door de civiele rechter niet af en gaat hangende het verzet over tot faillissementsaanvraag.

De vooralsnog per 1 januari 2019 verwachte invoering van rechtsbescherming via de fiscale rechter is juist in dit soort gevallen dus allerminst een overbodige luxe. Een volwaardige rechtmatigheidstoetsing van de uitstelbeschikking door de fiscale rechter, met bijbehorende mogelijkheid in spoedeisende gevallen de fiscale voorzieningenrechter te adieren om dreigend ontvangersonheil

te voorkomen,²⁶ wordt in de praktijk node gemist.

Wellicht dat hierin de vader van de gedachte school toen de civiele kamer van de Hoge Raad²⁷ *per abuis* oordeelde dat het verlenen van uitstel van betaling door de burgerlijke rechter in het kader van een civiele verzet-procedure het stelsel van de Invorderingswet onaanvaardbaar zou doorkruisen. Hij merkt hierbij op dat het verlenen van uitstel van betaling is geregeld in art. 25 IW 1990 en dat bij toepassing van die regeling de *belasting-rechter* bevoegd is. Dit oordeel van de Hoge Raad betreft een evidente misslag, omdat tegen de weigering uitstel van betaling te verlenen slechts administratief beroep openstaat bij de directeur²⁸ en niet in een beroepsmogelijkheid bij de belastingrechter is voorzien.

Gelet op dit wettelijke systeem oordeelde Rechtbank Zeeland-West-Brabant²⁹ dan ook dat deze uitspraak van de Hoge Raad geen aanleiding vormde om beroep bij de belastingrechter open te stellen tegen besluiten over uitstel van betaling; niet de belastingrechter, maar de burgerlijke rechter is immers bevoegd in dit soort zaken. Bij uitspraak van 2 december 2016³⁰ bevestigde de fiscale kamer van de Hoge Raad dat het 'vakantiearrest' van 12 augustus 2016 een 'slip of the pen' betrof.

Marginale toetsing materiële verschuldigheid aanslag

Volgens de Nationale ombudsman³¹ dient de ontvanger zich een eigen inhoudelijk oordeel te vormen over de materiële verschuldigheid van een onherroepelijk vaststaande aanslag als de belastingschuldige de aanslag gemotiveerd bestrijdt en kan hij niet volstaan met een verwijzing naar de standpunten van de inspecteur. Art. 1.1.5 van de Leidraad Invordering 2008 bepaalt immers dat de ontvanger een onherroepelijk vaststaande aanslag marginaal toetst als de belastingschuldige aannemelijk maakt dat er gegronde twijfels zijn aan de materiële juistheid en aldus de verschuldigheid van die aanslag. Wanneer bij de marginale toetsing blijkt dat de belastingaanslag in materiële zin niet verschuldigd kan worden geacht, mag de ontvanger geen invorderingsmaatregelen treffen.

De ontvanger stelt zich in de praktijk veelal op het standpunt dat hij slechts hoeft te beoordelen of de aanslag onmiskenbaar onjuist is. Dit moet hem aanstonds duidelijk zijn zonder dat hij daarvoor nader onderzoek hoeft te verrichten. Naar het oordeel van de Nationale ombudsman is die toets echter te beperkt. Als de belastingschuldige gegronde twijfels aannemelijk maakt, is het aan de ontvanger om met kennisneming van het dossier een eigen inhoudelijk oordeel te vormen over de materiële verschuldigheid van de aanslag.

Het belang van dit oordeel van de Nationale ombudsman is niet beperkt tot situaties in de zin van art. 1.1.5 Leidraad Invordering 2008. Bij uitsteking in uitsteldiscussies speelt deze verplichte voorafgaande zorgvuldigheidstoetsing door de ontvanger een belangrijke rol, met name uiteraard waar het *bestreden* aanslagen betreft. Uit de wetsgeschiedenis volgt immers dat invorderingsmaatregelen ter zake van een belastingaanslag ten aanzien waarvan 'op zijn minst twijfel mogelijk is' aan de materiële juistheid daarvan in strijd zijn met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en aldus onrechtmatig.³² Hetzelfde geldt voor het weigeren uitstel van betaling te verlenen voor materieel twijfelachtige aanslagen, nu dit immers leidt tot het afdwingen van zekerheden dan wel het nemen van zekerheden middels invorderingsmaatregelen of erger.

Ook in uitstelsituaties dient de ontvanger zich derhalve voorafgaand en zelfstandig een eigen inhoudelijk oordeel te vormen over de materiële verschuldigheid van de betreffende aanslag.

Uitbreiding invorderingsarsenaal

De Panama Papers hebben ertoe geleid dat ook in de invordering maatregelen tot constructiebestrijding worden getroffen. In zijn brief aan de Tweede Kamer van 17 januari 2017 kondigt de staatssecretaris daartoe een aantal nieuwe invorderingsmaatregelen aan die in 2017 in consultatie zullen worden gebracht.

Zo wordt de beperking van de aansprakelijkheid van erfgenamen voor bepaalde belastingsschulden van de erflater tot ieder

het beeloop van zijn erfdeel³³ ingeperkt, zodat ook schenkingen gedaan binnen 180 dagen voor overlijden meetellen bij bepaling van het maximale aansprakelijkheidsbedrag. Voorts wordt een nieuwe aansprakelijkheid geïntroduceerd voor begunstigden van een schenking of uitdeling uit het vermogen van de belastingschuldige, waardoor de Belastingdienst wordt benadeeld in zijn verhaalsmogelijkheden. De aansprakelijkheid zal zijn beperkt tot het ontvangen bedrag en als de begunstigde aantoont dat hij niet wist of behoorde te weten van de benadeling, is van aansprakelijkheid geen sprake.

Ook de verplichting tot heropening van de vereffening als er een liquidatie-uitkering is geweest teneinde de belastingaanslag bekend te kunnen maken alvorens tot aansprakelijkstelling over te kunnen gaan,³⁴ komt te vervallen voor *buitenlandse* rechtspersonen. Om onnodige vertraging of verhindering te voorkomen kan worden volstaan met een openbare aankondiging van de belastingaanslag, waarna zonder heropening van de vereffening tot aansprakelijkstelling kan worden overgegaan.

Ten slotte zal de informatieplicht worden uitgebreid naar potentieel aansprakelijken. Op dit moment geldt de informatieplicht wel voor aansprakelijkgestelden, maar aansprakelijkstelling is pas mogelijk als voldoende informatie beschikbaar is.³⁵ Onder potentieel aansprakelijken worden in dit verband verstaan personen die volgens de wet aansprakelijk zijn, maar nog niet formeel aansprakelijk zijn gesteld, omdat de ontvanger daartoe nu juist informatie hoeft aan de hand waarvan hij kan beoordelen of iemand volgens de wet aansprakelijk is. Een beetje kip-en-ei-verhaal dus, dat ongetwijfeld aanleiding gaat geven tot discussies. Gelukkig zal de Belastingdienst vanzelfsprekend op proportionele wijze een beroep doen op deze informatieplicht in gevallen waarin daartoe een duidelijke aanleiding bestaat, aldus de staatssecretaris.

1 HR 28 juni 1996, NJ 1997, 58 en HR 27 juni 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD5467.

2 HR 17 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:248.

3 HR 4 maart 2016, ECLI:NL:HR:2016:350.

4 HR 14 augustus 2015, ECLI:NL:HR:2015:2161.

5 Wijziging Leidraad Invordering 2008 van 15 december

- 2015, nr. BLKB2015/1540M, *Stcr.* 28 december 2015, nr. 46504.
- 6 HR 2 december 2016, ECLI:NL:HR:2016:2722.
- 7 HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2149.
- 8 HR 25 maart 2016, ECLI:NL:HR:2016:480.
- 9 HR 2 december 2016, ECLI:NL:HR:2016:2733.
- 10 Overige fiscale maatregelen 2016, Kamerstukken II, 34305.
- 11 Wijziging Leidraad Invordering 2008 van 15 december 2015, nr. BLKB2015/1540M, *Stcr.* 28 december 2015, nr. 46504.
- 12 Kamerstukken II, 1999-2000, 26855, p. 180 en 182 (MvT); zie ook Hof Den Haag 8 juni 1998, KG 1995, 311.
- 13 EHRM 8 juni 1995, nr. 15917/89, (Jamil vs. Frankrijk), en EHRM 2 oktober 2002, nr. 33402/96, (Gökten vs. Frankrijk).
- 14 HR 3 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:434.
- 15 EHRM 13 december 2005, nr. 73661/01, (Nilsson vs. Zweden).
- 16 EHRM 8 juni 1976, nr. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, (Engel vs. Nederland).
- 17 Hof Amsterdam 28 oktober 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:5267.
- 18 EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11 9, (A. En B. vs. Noorwegen).
- 19 Art. 611a e.v. Rv.
- 20 Zie noot 14.
- 21 Hof Den Bosch 2 februari 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:349.
- 22 Fiscale vereenvoudigingswet 2017.
- 23 No 11 februari 2015, nr. 2015/019.
- 24 HR 1 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1188.
- 25 Besluit van 18 december 2013, nr. BLKB2013/2292M, *Stcr.* 2013, 36676; art. 25.6.2a t/m 25.6.2d Leidraad Invordering 2008.
- 26 J.J. Vetter, 'Over rechtsbescherming en waggelende rechtspraak en uitstel', *TFB* 2017/1, p. 33.
- 27 HR 12 augustus 2016, ECLI:NL:HR:2016:1928.
- 28 Art. 25.7 Leidraad Invordering 2008.
- 29 Rb. Zeeland-West-Brabant 11 november 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:7121.
- 30 HR 2 december 2016, ECLI:NL:HR:2016:2735.
- 31 No 18 april 2016, nr. 2016/037.
- 32 Kamerstukken II, 1987-1988, 20588, nr. 3, p. 54 (MvT).
- 33 Art. 48 IW 1990.
- 34 HR 23 december 2011, ECLI:NL:HR:2011:BU8923.
- 35 Art. 49, lid 6, IW 1990 en art. 49.5 Leidraad Invordering 2008.