

## rechtspraak

## Kroniek Invorderingsrecht

Mr. F.A. Piek

*In deze Kroniek besteed ik aandacht aan recente ontwikkelingen op het terrein van de aansprakelijkheden, waaronder het verder uitkristalliseren van de reikwijdte van het gewijzigde art. 40 Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990), het belang van persoonlijke verwijtbaarheid voor de tegenbewijsuitsluiting bij bestuurdersaansprakelijkheid en de 'mogelijkheid' van interne compensatie door de ontvanger. Daarnaast aandacht voor het 'open systeem' van de ontvanger en de gevolgen daarvan voor de rechtsbescherming.*

**Aansprakelijkheid***Disculpatiemogelijkheid aanmerkelijkbelanghouder*

Ex art. 40 IW 1990 is de aanmerkelijkbelanghouder die zijn aandelen verkoopt in een vennootschap waarvan de activa hoofdzakelijk bestaan uit beleggingen of liquide middelen, risicoaansprakelijk voor de onbetaald gebleven vennootschapsbelasting die is verschuldigd aan het eind van het jaar van de verkoop en de drie jaar daarna over de aanwezige stille fiscale reserves. De aansprakelijkheid bestaat als het vermogen van de vennootschap is verminderd anders dan ten gevolge van de normale bedrijfsuitoefening in de vijf jaar voorafgaand en drie jaar na de verkoop van de aandelen.

Er bestaat geen aansprakelijkheid indien en voor zover reële en voldoende zekerheid is gesteld ten behoeve van de ontvanger of als de verkoper bewijst dat het niet aan hem is te wijten dat het vermogen van de vennootschap ontoereikend is voor het voldoen van de vennootschapsbelasting.

Bij de beoordeling van deze bewijsvraag is de Hoge Raad de risicoaansprakelijke op basis van de bedoeling van de wetgever enigszins tegemoetgekomen.<sup>1</sup> Hoewel het een risicoaansprakelijkheid betreft, blijft persoonlijke verwijtbaarheid van doorslaggevend belang en zal de ontvanger dit in voorkomend geval dienen te bewijzen. Als ten tijde van de verkoop van de aandelen het

vermogen van de vennootschap toereikend was voor de verschuldigde vennootschapsbelasting en dit pas na de verkoop buiten de schuld van de verkoper is gewijzigd, is van de vereiste verwijtbaarheid geen sprake, tenzij de verkoper wist of behoorde te weten dat de koper verhaal door de ontvanger heeft verkort.

Het Hof Arnhem verduidelijkt recentelijk dat de aansprakelijkheid van art. 40 IW 1990 bovendien niet ziet op rechtspersonen.<sup>2</sup> Wettest noch wetsgeschiedenis biedt steun aan de opvatting van de ontvanger dat art. 40 ook op rechtspersonen zou zien in plaats van louter op natuurlijke personen/aanmerkelijkbelanghouders.

*Disculpatiemogelijkheid en keuze ontvanger*

In 1998 oordeelde de Nationale ombudsman dat als de ontvanger de mogelijkheid heeft om iemand op grond van meerdere aansprakelijkheidsbepalingen aansprakelijk te stellen, hij dient te kiezen voor die regeling die uit een oogpunt van rechtsbescherming het meest gunstig is voor de aansprakelijke. De Hoge Raad maakte recent evenwel duidelijk dat dit niet in zijn algemeenheid geldt.

Het door de Nationale ombudsman destijds beoordeelde geval<sup>3</sup> betrof een door de ontvanger aansprakelijk gestelde vennoot. De ontvanger had daaraan art. 18 Wetboek van Koophandel ten grondslag gelegd en niet het specifiek daarop toegesneden fiscale art. 33, lid 1, letter a IW 1990. Omdat laatstgenoemde bepaling een disculpatiemogelijkheid kende en eerstgenoemde niet, vond de ombudsman de keuze van de ontvanger in strijd met wat uit een oogpunt van behoorlijk bestuur mocht worden verwacht.

De staatssecretaris heeft in (thans) art. 32.1 Leidraad Invordering 2008 als beleid opgenomen dat in geval van een keuzemogelijkheid tussen een civiele en een fiscale aansprakelijkheidsbepaling, de ontvanger dient te kiezen voor die aansprakelijkheidsbepaling waarbij de aansprakelijke in de gelegenheid is zich te disculperen. Opmerkelijk is de beperking tot louter die gevallen van samenloop van het civiele en het fiscale recht. De uitspraak van de ombudsman is algemeen geformuleerd. Ook overigens

valt niet, zonder meer, in te zien waarom de ontvanger bij de keuze tussen civiele en fiscale bevoegdheden wel aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur is gebonden, maar bij de keuze tussen twee fiscale bevoegdheden niet.

De Hoge Raad heeft evenwel recentelijk geoordeeld dat een dergelijke algemene regel geen steun vindt in het recht.<sup>4</sup> Het ging in dat geval om een aansprakelijkstelling als vennoot op grond van art. 33, lid 1, letter a, IW 1990 met disculpatiemogelijkheid, terwijl de ontvanger ook voor art. 36b IW 1990 had kunnen opteren, in welk geval hij de bewijslast zou hebben gehad, omdat de betalingsonmacht tijdig was gemeld. Qua rechtsbescherming zou laatstgenoemd artikel dus gunstiger voor de aansprakelijke zijn geweest. In cassatie werd een beroep gedaan op de algemene zorgvuldigheidsregel dat de ontvanger in geval van keuze tussen twee aansprakelijkheidsbepalingen bij uitsluiting dient te kiezen voor die bepaling die de aansprakelijke de gunstigste uitgangspositie biedt om zijn aansprakelijkheid met vrucht te betwisten. De Hoge Raad wijst dat beroep af. Mede in aanmerking genomen dat de Leidraad Invordering 2008 geen beleidsregel van die (algemene) strekking bevat, vindt dit betoog geen steun in het recht, aldus de Hoge Raad.

De verplichte keuze voor de ontvanger geldt derhalve uitsluitend in geval van samenloop van civiele en fiscale aansprakelijkheidsbepalingen en niet in geval van louter fiscale samenloop. Het verschil lijkt de Hoge Raad te billijken op grond van de 'zelfstandige betekenis' van de fiscale aansprakelijkheidsbepalingen. De fiscale wetgever heeft per specifieke fiscale situatie een daarop toegeschreven zelfstandige aansprakelijkheid met bijbehorende mate van rechtsbescherming geïntroduceerd, terwijl de civiele aansprakelijkheidsbepalingen een veel algemenere toepassing beogen. Dat verschil brengt een hogere mate van vereiste zorgvuldigheid bij de keuze van de ontvanger met zich. Dat verklaart echter niet waarom zulks niet, of zelfs bij uitsteking, zou gelden bij samenloop tussen twee fiscale aansprakelijkheidsbepalingen. Juist in een dergelijk geval heeft de fiscale wetgever immers bewust gemeend

(ook) een bepaling te moeten introduceren die de aansprakelijke meer rechtsbescherming biedt.

#### *Tegenbewijsuitsluiting bestuurdersaansprakelijkheid*

In de praktijk vindt bestuurdersaansprakelijkheid nagenoeg uitsluitend plaats op grond van het bewijsvermoeden van art. 36, lid 4, IW 1990, dat ontstaat als niet, niet tijdig of niet rechtsgeldig betalingsonmacht is gemeld. Aan dit bewijsvermoeden koppelt de wet een tegenbewijsuitsluiting. Tot weerlegging van het wettelijk vermoeden wordt slechts toegelaten de bestuurder die aannemelijk maakt dat het niet aan hem is te wijten dat niet tijdig is gemeld door de vennootschap. Zelfs indien geen sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur en de bestuurder zulks kan bewijzen, kan dit hem niet baten als hij niet eerst kan aantonen dat het niet tijdig melden niet aan hem te wijten is.

Ratio van deze, in de praktijk nagenoeg categorisch gebleken, tegenbewijsuitsluiting is gelegen in het sanctioneren van de naleving van de meldingsplicht.<sup>5</sup> Het doel van de meldingsregeling is evenwel 'slechts' 'het bewerkstelligen dat de ontvanger op een vroeg tijdstip op de hoogte geraakt van de moeilijkheden waarin het lichaam verkeert',<sup>6</sup> zodat de tegenbewijsuitsluiting zijn doel doorgaans voorbijschiet. Door die uitsluiting worden, als gezegd, immers ook de gevallen getroffen waarin kan worden bewezen dat geen sprake is van enig kennelijk onbehoorlijk bestuur.

Deze uitsluiting van tegenbewijs zou, analoog aan de redenering van de Hoge Raad<sup>7</sup> inzake de verweeruitsluiting van art. 7, lid 2, Kostenwet invordering rijksbelastingen, 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 indien niet is gemeld. Aansprakelijkheid van bestuurders voor eens anders onbetaald gebleven belasting-schulden 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 ongestoor-

de 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.<sup>8</sup> De Hoge Raad denkt hier blijkens de uitspraak van 21 september 2012<sup>9</sup> echter anders over en oordeelt de regeling van art. 36, lid 4, IW 1990 niet in strijd met het Eerste Protocol EVRM.

Recentelijk heeft de Hoge Raad in navolging van A-G IJzerman wel het eerste scherpe randje van deze tegenbewijsuitsluiting afgeslepen door te oordelen 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.<sup>10</sup> De enkele hoedanigheid van bestuurder brengt derhalve niet zonder meer mee dat een verwijt van niet (tijdig) melden kan worden gemaakt. Waar het opzet of de grove schuld van een ander 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.

Naast het lichaam is iedere bestuurder van het lichaam bevoegd om namens het lichaam de betalingsonmacht te melden. Als één van de bestuurders de betalingsonmacht rechtsgeldig heeft gemeld, heeft die melding ook rechtskracht voor de andere bestuurders. Het doen van de melding kan ook door het bestuur worden uitbesteed aan een gemachtigde, bijvoorbeeld het accountantskantoor van de vennootschap of een administrateur of secretaresse in dienst van de vennootschap.<sup>11</sup>

In het door de Hoge Raad besliste geval hield het niet tijdig melden van de betalingsonmacht verband met de nalatigheid met betrekking tot de afdracht van omzetbelasting van een onervaren medewerker van het door de bv ingeschakelde accountantskantoor. Naderhand zijn suppletieaan-giften gedaan en zijn naheffingsaanslagen opgelegd. De bv was toen echter al niet meer in staat tot betaling. De grove schuld van het accountantskantoor te dien aanzien

werd de bv toegerekend voor wat betreft de naheffingsaanslagen, zodat de verlengde meldingstermijn van art. 7, lid 2, Uitv.besl. IW 1990 niet van toepassing was en niet tijdig kon worden gemeld door de bv. Wat de verwijtbaarheid van het aldus niet tijdig kunnen melden aan de bestuurder betreft, kan van een dergelijke toerekening evenwel geen sprake zijn; dat verwijt dient de bestuurder persoonlijk te kunnen worden gemaakt.

Dit biedt dus perspectief voor die bestuurders die de melding hebben uitbesteed aan een accountantskantoor die vervolgens of te laat heeft gemeld, of tijdige verzending van de melding niet aannemelijk kan maken. Ook in geval van startende ondernemers die van de Belastingdienst te horen hebben gekregen met betaling op de eerste aangifte loon- en/of omzetbelasting te wachten tot dat de naheffingsaanslag is vastgesteld, kan van enig persoonlijk verwijt van niet tijdig melden geen sprake zijn.

Je kunt je zelfs afvragen of het als bestuurder niet verstandig is het in de toekomst onverhoopt noodzakelijke melden van op enig moment ontstane betalingsonmacht bij voorbaat uit te besteden aan het accountantskantoor van de vennootschap. Afgezien van het feit dat deze doorgaans beter op de hoogte is van de betreffende wettelijke voorschriften, levert het wellicht voor de bestuurder een persoonlijke disculpatie op ten aanzien van niet tijdig melden. Waar de ontvanger doorgaans uitsluitend op grond van het niet tijdig melden aansprakelijk stelt, kan van aansprakelijkheid voor de bestuurder die tot het tegenbewijs wordt toegelaten geen sprake zijn. Als de ontvanger stelt noch aannemelijk maakt dat sprake zou zijn van enig kennelijk onbehoorlijk bestuur, is die bestuurder immers uiterst snel in het tegenbewijs geslaagd.

#### *Art. 32, lid 2, IW 1990*

De overweging van de Hoge Raad dat in het aansprakelijkheidsrecht geldt dat eenieder in beginsel alleen voor zijn eigen daden en nalatigheden aansprakelijk is te houden, behoudens welomschreven wettelijke uitzonderingen, lijkt mij ook van toepassing op de aansprakelijkstelling voor rente, kosten en boetes ex art. 32, lid 2, IW 1990.



Het bewijsvermoeden ex art. 36, lid 4, IW 1990 geldt uitsluitend voor de aansprakelijkheid voor onbetaald gebleven belastingen. In geval van een, doorgaans bijkomende, aansprakelijkstelling ex art. 32, lid 2, IW 1990 voor rente, kosten en boetes heeft de ontvanger derhalve de bewijslast inzake de verwijtbaarheid van het belopen van de rente, kosten en boeten.<sup>12</sup> Ingevolge art. 32, lid 2, IW 1990 rust op de ontvanger de stelplicht en bij gemotiveerde betwisting de bewijslast ten aanzien van feiten en omstandigheden die (kunnen) meebrengen dat het belopen van de rente, invorderingskosten en boetes aan de aansprakelijke persoonlijk is te wijten. Daartoe is onvoldoende dat het ontstaan van de belastingschulden is te wijten aan de aansprakelijk gestelde of dat deze als bestuurder was belast met betaling van belastingaanslagen. De liquiditeitsproblemen die ten grondslag liggen aan het onbetaald laten van de betreffende aanslagen dienen aan de aansprakelijk gestelde te wijten te zijn, aldus de Hoge Raad.<sup>13</sup>

De ontvanger dient in het kader van de aansprakelijkheid voor rente, kosten en boeten derhalve aan te tonen dat de betalingsomacht van het lichaam de bestuurder zelfstandig te verwijten valt en kan in dat kader niet volstaan met de stelling dat de aansprakelijk gestelde als bestuurder invloed heeft op het aangifte- en betalingsgedrag van het lichaam, zodat, nu betaling niet heeft plaatsgehad, het belopen van de rente, kosten en boeten aan de aansprakelijk gestelde is te wijten. Evenmin kan in dat kader sprake zijn van toerekening van eens anders opzet of grove schuld, hetgeen met name bij boetes nogal eens gebeurt.

#### Interne compensatie

Interne compensatie is bij uitstek een inspecteursbevoegdheid.<sup>14</sup> Desondanks blijkt de ontvanger zich in de aansprakelijkstellingspraktijk met enige regelmaat op interne compensatie te (moeten) beroepen. Dit als gevolg van het feit dat onder het aansprakelijkheidsrecht zoals dat per 30 november 2002 is ingevoerd de ontvanger niet alleen de bezwaren tegen de aansprakelijkstelling, maar ook de bezwaren tegen de onderliggende aanslagen dient te beoordelen. Voordien werd de hoogte van de aanspra-

kelijkstelling bestreden door middel van een bezwaarschrift tegen de onderliggende aanslag, in te dienen bij de betreffende inspecteur. De ontvanger heeft dus, anders dan voorheen, regelmatig een uitermate heffingstechnische discussie te voeren.

Rechtbank Breda<sup>15</sup> oordeelde in 2011 reeds dat de ontvanger niet beschikt over de bevoegdheid tot interne compensatie van de aan de aansprakelijkstelling ten grondslag liggende aanslagen, omdat hij geen inspecteur is en de aanslagen onherroepelijk vaststonden. In het hoger beroep daarvan oordeelt ook Hof Den Haag<sup>16</sup> dat van interne compensatie door de ontvanger geen sprake kan zijn. De elementen van de materiële belastingschuld zijn definitief door middel van de vastgestelde aanslagen geformaliseerd. Daarbuiten kan zich de aansprakelijkstelling niet uitstreken.

Niet alleen het onherroepelijk vaststaan van de aanslag, maar met name de wettelijke taak van de ontvanger lijkt aan interne compensatie in de weg te staan. Het doel van interne compensatie is om per saldo (zo veel mogelijk) tot een juiste belastingheffing te komen, maar belastingheffing behoort niet tot het takenpakket van de ontvanger. Dit is bij uitstek het geval bij een aansprakelijkstelling van een derde voor de belastingschulden van een ander. De ontvanger mag zelfs niet intern compenseren als de inspecteur die bevoegdheid (nog) wel heeft of jegens de belastingschuldige heeft toegepast. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de ontvanger in dat geval slechts een beroep openstaat op de compensatieregeling van art. 24 IW 1990.<sup>17</sup>

A-G IJzerman blijkt naar aanleiding van het cassatieberoep van de staatssecretaris ter zake van de uitspraak van Hof Den Haag evenwel een andere mening toegedaan.<sup>18</sup> Na de wetswijziging ultimo 2002 kan een aansprakelijk gestelde zowel zijn aansprakelijkheid als de onderliggende belastingaanslagen betwisten. In dat kader beschikt de aansprakelijk gestelde over dezelfde rechtsmiddelen en – volgens de A-G gevoed door de Ontvanger – dezelfde informatie als de belastingschuldige om te kunnen komen tot een adequate rechtsbescherming. Met name

dit laatste is reden voor de A-G om interne compensatie door de ontvanger ten aanzien van de aanslagen toelaatbaar te achten.

Afgezien van het feit dat in de praktijk nagenoeg nooit sprake is van eenzelfde informatiepositie, laat staan gevoed door de ontvanger, staan naar mijn mening zowel het onherroepelijk vaststaan van de aanslag als de wettelijke taak van de formele procespartij – de ontvanger – aan interne compensatie door de ontvanger in de weg. De conclusie is aldus dat indien en voor zover de aan de aansprakelijkstelling ten grondslag liggende aanslagen op het moment van aansprakelijkstelling onjuist dan wel in ieder geval op onjuiste grondslagen zijn gebaseerd, de aansprakelijk gestelde daarvoor niet aansprakelijk kan worden gehouden. Het staat de ontvanger niet vrij de aanslagen van nieuwe grondslagen te voorzien middels interne compensatie. De inspecteur dient alsdan, voor zover nog mogelijk, nieuwe naheffings- of navorderingsaanslagen vast te stellen, waarvoor de ontvanger alsdan indien nodig een derde aansprakelijk kan stellen.

Ook de *fair play*-gedachte noopt niet tot een andere opvatting; het is doorgaans niet de ontvanger die de strijd met 'één hand op de rug gebonden' dient te voeren, maar veeleer de aansprakelijk gestelde derde die zich vanuit een informatie- en derhalve verdedigingsachterstand voor wat betreft de rechtmatigheid van de onderliggende aanslagen dient te verweren tegen de aansprakelijkstelling. Door het tijdsverloop sedert de betreffende heffingstijdvakken en het feit dat het belastingschulden van een derde betreft, is de aansprakelijk gestelde doorgaans voor zijn informatievoorziening nagenoeg volledig van de ontvanger afhankelijk.<sup>19</sup>

Art. 49, lid 6, IW 1990 en art. 49.5 Leidraad Invordering 2008 schrijven de ontvanger in dat verband dan ook voor dat hij de aansprakelijk gestelde desverzocht op de hoogte dient te stellen van de gegevens over de belasting waarvoor hij aansprakelijk is gesteld, benodigd voor het maken van bezwaar. Tot de te verstrekken gegevens behoren in elk geval de op de zaak betrekking hebbende stukken als bedoeld in art. 7:4 en 8:42 Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb), oftewel alle

stukken die bij het nemen van het besluit een rol hebben gespeeld. Daarnaast moeten ook andere gegevens worden verstrekt die redelijkerwijs van belang kunnen worden geacht voor het maken van bezwaar of het instellen van beroep tegen de onderliggende aanslagen. De gegevens dienen vooruitlopend op het indienen van een bezwaarschrift of op het instellen van beroep te worden verstrekt, hetgeen onmogelijk is indien eerst hangende de beroepsprocedure de ontvanger nieuwe feiten en omstandigheden aan de naheffingsaanslagen ten grondslag zou kunnen leggen. Interne compensatie stuit derhalve ook af op deze informatievoorschriften; de ontvanger dient de aansprakelijkstelling zorgvuldig voor te bereiden.

Daarenboven lijkt interne compensatie ten aanzien van de onderliggende aanslagen mij ook af te stuiten op de verplichting van de ontvanger om alvorens tot aansprakelijkstelling van een derde over te gaan, zelfstandig de materiële verschuldigheid<sup>20</sup> van de betreffende onderliggende aanslagen te toetsen.<sup>21</sup> Hij kan daarbij niet volstaan louter op de stellingen van de inspecteur te vertrouwen, temeer niet indien het, zoals vaak het geval bij aansprakelijkstellingen, ambts-halve en/of met omkering en verzwarende van de bewijslast vastgestelde aanslagen zijn, die niet door de fiscale rechter op materiële rechtmatigheid zijn getoetst of die toetsing hebben doorstaan vanwege die bewijslastverdeling, die ex art. 49, lid 5, IW 1990 voor de aansprakelijk gestelde anders kan (blijken te) liggen. Het ten onrechte achterwege laten van deze voorafgaande zorgvuldigheidstoetsing kan niet achteraf worden geheeld door toepassing van interne compensatie door de ontvanger. De aansprakelijk gestelde zou hierdoor onaanvaardbaar in zijn verdigingsbelangen worden geschaad.

#### Open systeem

De ontvanger is uit hoofde van het 'open systeem' ex art. 4:124 Awb bevoegd een op onrechtmatige daad gebaseerde vordering jegens een derde in te stellen wegens verkorting van zijn verhaalsrecht. Een dergelijke vordering strekt tot vergoeding van de schade die de ontvanger heeft geleden, doordat invordering van de belastingschuld bij de belastingschuldige niet (volledig) mogelijk is.

#### Omvang van de schade

De (omvang van de) schade wordt bepaald door de rechtsgeldig in een aanslag geformaliseerde materieel verschuldigde belastingschuld.<sup>22</sup> Uit het tussenarrest van Hof Amsterdam<sup>23</sup> blijkt dat in dit kader de recente uitspraken van de Hoge Raad inzake de bekendmaking van aanslagen van doorslaggevend belang kunnen zijn.<sup>24</sup> De Hoge Raad bevestigt daarin expliciet de lijn dat in het kader van het vervallen van de bevoegdheid tot het vaststellen van een aanslag door ommekomst van de aanslagtermijn van drie jaren, de regel dat de dagtekening van het aanslagbiljet beslissend is, niet onverkort kan gelden.<sup>25</sup> Deze regel lijdt uitzondering als de aanslag pas na de dagtekening van het aanslagbiljet op de voorgeschreven wijze wordt bekendgemaakt.

*'Voor de toepassing van artikel 5 in verbinding met artikel 11, lid 3 AWR komt de datum van bekendmaking dan in de plaats van de dagtekening van het aanslagbiljet. Het gevolg van dit een en ander is dat de aanslag niet is vastgesteld binnen de daarvoor geldende termijn, zoals bedoeld in artikel 11, lid 3 AWR, indien het aanslagbiljet weliswaar voor het verstrijken van die termijn is gedagtekend, maar die aanslag niet binnen die termijn op de voorgeschreven wijze bekend is gemaakt.'*

In het aan Hof Amsterdam voorgelegde geval ging het om een voorlopige aanslag vennootschapsbelasting die niet was gevolgd door een tijdig binnen de heffingstermijn vastgestelde, althans rechtsgeldig bekendgemaakte definitieve aanslag. De definitieve aanslag was volgens stellingen van de ontvanger blijkens een schermpriint uit diens computersysteem tijdig binnen de heffingstermijn vastgesteld, maar niet op de voorgeschreven wijze bekendgemaakt.

Hieruit volgt dat de (omvang van de) schade niet kan worden vastgesteld. Hiertoe is immers vereist dat sprake is van een rechtsgeldige in een aanslag geformaliseerde materieel verschuldigde belastingschuld.<sup>26</sup> Hiervan kan geen sprake zijn als de voorlopige aanslag niet meer kan worden gesauveerd door een tijdig binnen de aanslagtermijn vastgestelde definitieve aanslag. De voorlopige aanslag is aldus van rechtswege verval-

len door ongebruikte ommekomst van de aanslagtermijn.<sup>27</sup>

Afgezien daarvan scheidt de voorlopige aanslag slechts een formele grondslag voor vooruitbetalingen op een later op te leggen definitieve aanslag. De voorlopige aanslag formaliseert derhalve geen materiële belastingschuld; zulks is uitsluitend mogelijk door middel van een definitieve aanslag.<sup>28</sup> Zelfs indien de voorlopige aanslag derhalve niet al van rechtswege zou zijn vervallen, kan deze niet de grondslag zijn voor het vaststellen van de (omvang van de) schade.

In een eerder tussenarrest<sup>29</sup> had het hof dit verweer nog bij bindende eindbeslissing verworpen, omdat de betreffende belastingplichtige rechtspersoon voor het einde van de heffingstermijn is opgehouden te bestaan, terwijl de definitieve aanslag voordien tijdig was vastgesteld, maar niet bekendgemaakt. Die beslissing acht het hof thans onverenigbaar met genoemde recente uitspraken van de Hoge Raad en het komt daar op terug; bij gebreke van een tijdige bekendmaking is geen sprake van een tijdig vastgestelde definitieve aanslag, zodat deze evenals de daaraan voorafgaande voorlopige aanslag dient te worden vernietigd. Alsdan is er geen sprake van enige schade voor de ontvanger. Het hof stelt de ontvanger dan ook in de gelegenheid zijn stellingen aan te vullen c.q. aan te passen aan deze arresten van de Hoge Raad.

#### Verjaring

In het eerdere tussenarrest van 2 juli 2013<sup>30</sup> liep het hof ten aanzien van het eveneens gevoerde verjaringsverweer overigens vooruit op het arrest van de Hoge Raad van 21 februari 2014.<sup>31</sup> Volgens het hof dient de verjaringsvraag ter zake van de vordering uit onrechtmatige daad te worden beantwoord aan de hand van het civielrechtelijk regime dat van toepassing is op verjaring van rechtsvorderingen tot schadevergoeding, dat wil zeggen: aan de hand van art. 3:310 BW.

Art. 27, lid 7, Leidraad Invordering 2008 bepaalt in dit verband dat de ontvanger na intreding van de fiscale verjaring geen gebruik meer kan maken van de mogelijkheid om in te vorderen door middel van een



dagvaarding. Een bepaling die aan duidelijkheid niets te wensen leek over te laten. Wat de verjaring betreft, is de vordering uit onrechtmatige daad gelijk een aansprakelijkheidsschuld accessoir aan de onderliggende belastingaanslag.<sup>32</sup>

De Hoge Raad oordeelt evenwel dat uit de bewoordingen van genoemd Leidraadartikel volgt dat dit voorschrift ziet op de situatie dat de ontvanger langs privaatrechtelijke weg *belasting invordert*. Dit vindt volgens de Hoge Raad bevestiging in de parlementaire stukken waarin het voorschrift werd aangekondigd.<sup>33</sup> Het voorschrift ziet derhalve niet op de vordering tot schadevergoeding uit hoofde van onrechtmatige daad, bestaande uit het belemmeren van verhaal voor de belastingschuld. Het voorschrift ziet aldus kennelijk uitsluitend op de nooit in de praktijk voorkomende, en bij mijn weten zelfs nooit voorgekomen, situatie dat de ontvanger een aanslag middels civiele dagvaarding invordert in plaats van door middel van een door hem zelf op betrekkelijk eenvoudige wijze uit te vaardigen dwangbevel, hetgeen zonder enige rechterlijke tussenkomst een executoriale titel oplevert.

Afgezien van het feit dat het oordeel van de Hoge Raad aldus nogal 'gezocht' overkomt, mede gezien het feit dat in de literatuur op grond van de parlementaire uitlatingen van de staatssecretaris en de vastlegging daarvan in genoemd Leidraadartikel algemeen werd aangenomen dat het fiscale verjaringsregime doorslaggevend was voor het verval van de actie uit onrechtmatige daad, is het de vraag of een en ander niet in strijd is met het discriminatieverbod van art. 14 EVRM en art. 1 Twaalfde protocol EVRM en een aldus ongeoorloofde inbreuk oplevert op het eigendomsrecht ex art. 1 Eerste Protocol.

Op grond van het 'open systeem' van art. 3, lid 2 (oud), IW 1990 heeft de ontvanger naast de fiscale bevoegdheden uit hoofde van de Invorderingswet 1990 ook de bevoegdheden die een schuldeiser heeft op grond van enige andere wettelijke bepaling. Hieronder valt ook het middels civiele dagvaarding vorderen van schadevergoeding van een derde wegens aansprakelijkheid uit hoofde van onrechtmatige daad bestaande uit het verkorten van

het verhaalsrecht van de ontvanger, mits de ontvanger aldus belastingen invordert. Alle bevoegdheden die art. 3, lid 2 (oud), IW 1990 de ontvanger toekent, komen hem immers uitsluitend toe in het kader van de uitoefening van zijn wettelijke taak ex art. 3, lid 1 (oud), IW 1990, te weten de invordering van de rijksbelastingen. Indien derhalve, zoals de Hoge Raad oordeelt in r.o. 3.7.1 en 3.7.2, de ontvangers in het onderhavige geval van verzoeker niet belastingschulden van de betreffende vennootschappen invorderen bij verzoeker middels de civiele aansprakelijkheidsactie uit onrechtmatige daad, dan handelen de ontvangers niet in het kader van hun wettelijke taak en ontberen zij rechtens de bevoegdheid daartoe. De aldus gemaakte inbreuk op verzoekers recht op ongestoord genot van zijn eigendom heeft derhalve geen wettelijke basis en is in strijd met art. 1 Eerste Protocol EVRM.

Indien dient te worden aangenomen dat de ontvangers wel in het kader van hun wettelijke taak handelen en dus bevoegdelijk inbreuk maken op verzoekers recht op ongestoord genot van zijn eigendom, omdat zij aldus, in afwijking van het oordeel van de Hoge Raad, belastingen invorderen, dan is sprake van strijd met het discriminatieverbod van art. 14 EVRM en art. 1 Twaalfde protocol EVRM en een aldus ongeoorloofde inbreuk op het eigendomsrecht ex art. 1 Eerste Protocol. Alsdan worden immers derden die op grond van een civielrechtelijke bepaling aansprakelijk zijn gesteld voor wat betreft de rechtsbescherming en rechtszekerheid anders behandeld dan derden die op grond van een fiscaalrechtelijke bepaling aansprakelijk zijn gesteld. Dit klemt temeer nu de Hoge Raad in het Intertrust-arrest<sup>34</sup> juist de aansprakelijkheid uit hoofde van onrechtmatige daad expliciet heeft gelijkgeschakeld met hoofdelijke aansprakelijkheid op grond van de fiscale aansprakelijkheidsbepalingen in de Invorderingswet 1990 voor wat betreft de rechtsbescherming tegen de onderliggende aanslag. In redelijkheid valt niet in te zien waarom dit bij uitstek ter zake van het rechtszekerheidsaspect van verjaring anders zou dienen te zijn. De schadevergoedingsverbintenis uit hoofde van onrechtmatige daad is immers net zo accessoir aan de belastingschuld als de fiscale aansprakelijk-

heidsverbintenis. Zonder bestaande of toekomstige belastingschuld heeft de ontvanger immers geen wettelijke taak waarbinnen hij zijn invorderingsbevoegdheden kan uitoefenen. Beide rechtsfiguren zijn in zoverre ook gelijk dat een derde wordt aangesproken tot de facto betaling van de belastingschuld van een ander. Na verjaring van de belastingschuld resteert een natuurlijke verbintenis ten aanzien waarvan de ontvanger zich geen betaling meer kan verschaffen. Dit kan hij niet ten aanzien van de belastingschuldige zelf, noch ten aanzien van fiscaal aansprakelijk gestelden. Dat hij dit wel kan ten aanzien van een civiel aansprakelijk gestelde, zou als ongerechtvaardigd discriminatoir en 'manifestly arbitrary' en 'devoid of reasonable foundation' kunnen kwalificeren en alsdan leiden tot een 'individual and excessive burden'.

#### *Gelijke rechtsbescherming*

Op grond van het 'open systeem' van art. 4:124 Awb heeft de ontvanger de mogelijkheid derden op grond van onrechtmatige daad (art. 6:162 e.v. BW) aansprakelijk te stellen voor de door hen veroorzaakte schade, bestaande uit het geheel of gedeeltelijk onbetaald blijven van belastingschulden. Hoewel gebruikelijk is te spreken van aansprakelijkheid uit hoofde van onrechtmatige daad, betreft deze mogelijkheid geen aansprakelijkheid in de zin dat een derde hoofdelijk aansprakelijk is voor de belastingschuld van een ander; de derde dient zijn eigen schadevergoedingsverbintenis te voldoen. Een vordering uit onrechtmatige daad behoeft dan ook niet ex art. 49 IW 1990 geldend te worden gemaakt. Desalniettemin is deze verbintenis middels de omvang van de schade, de toerekenbaarheid en de causaliteitsvraag onmiskenbaar gerelateerd aan de belastingschuld van een derde en in die zin min of meer accessoir aan die belastingschuld gelijk een aansprakelijkheidsverbintenis. Beide rechtsfiguren zijn in zoverre ook vergelijkbaar, dat in beide gevallen de één wordt aangesproken tot de facto betaling van de belastingschuld van een ander. In het eerder genoemde Intertrust-arrest van 8 juli 2011<sup>35</sup> schakelde de Hoge Raad dan ook, in ieder geval qua rechtsbescherming tegen de onderliggende aanslag, de aansprakelijkheid uit hoofde van onrechtmatige

daad gelijk met hoofdelijke aansprakelijkheid op grond van de fiscale aansprakelijkheidsbepalingen in de Invorderingswet 1990. Het gevolg daarvan is dat de burgerlijke rechter de materiële juistheid van de onderliggende aanslag zal dienen te toetsen en daarbij niet kan volstaan met een marginale rechtmatigheidstoetsing. De omvang van de te vergoeden schade wordt immers bepaald door het naar objectieve maatstaven te berekenen bedrag van de materiële belastingschuld.

Hof Den Bosch<sup>36</sup> oordeelt dat zulks ook geldt ten aanzien van de curator die (voormalige) bestuurders aanspreekt voor het boedeltekort, voor het grootste deel bestaande uit onbetaald gebleven belastingschuld. De aangesproken bestuurders dienen de gelegenheid te krijgen de gegrondheid van de gestelde fiscale schuld te betwisten. In het licht van het feit dat ontvanger ex art. 36.1 Leidraad Invordering 2008 aansprakelijkstelling van bestuurders moet overlaten aan de curator als zijn bewijspositie slechter is, lijkt me dit een welkome aanvulling op het Intertrust-arrest.

- 1 HR 27 juni 2014, nr. 13/03045, ECLI:NL:HR:2014:1525.
- 2 Hof Arnhem 18 november 2014, 14/00209, ECLI:NL:GHARL:2014:8846.
- 3 No 29 januari 1989, 98/9, ECLI:NL:XX:1989:AV9147, V-N 1998/13.26.
- 4 HR 3 oktober 2014, ECLI:NL:HR:2014:2875.
- 5 *Kamerstukken II*, 1987-1988, 20588, nr. 3, p. 97-98 (MvT).
- 6 *Kamerstukken II*, 1987-1988, 20588, nr. 3, p. 97 (MvT).
- 7 HR 10 juli 2009, V-N 2009/33.7.
- 8 EHRM 24 november 2005, nr. 49429/99 (Capital Bank AD vs. Bulgarije), par. 134.
- 9 HR 21 september 2012, nr. 11/04755, ECLI:NL:HR:2012:BX7943.
- 10 HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2149.
- 11 Zie Hof Den Haag 11 december 2009, ECLI:NL:GHSGR:2009:BL3779.
- 12 HR 8 juni 2012, ECLI:NL:HR:2012:BW7714, r.o. 3.4.
- 13 HR 12 juli 2013, nr. 13/01159, ECLI:NL:HR:2013:23.
- 14 Zie Piek en Kan, 'De (on)mogelijkheid van interne compensatie door de ontvanger', *WFR* 2013/1005.
- 15 Rb. Breda 29 april 2011, nr. 05/805, ECLI:NL:RBBRE:2011:BQ7724.
- 16 Hof Den Haag 23 juli 2013, ECLI:NL:GHDHA:2013:3268.
- 17 HR 14 april 2006, nr. 40.386, ECLI:NL:HR:2013:AT4493.
- 18 Conclusie van 19 december 2014, nr. 13/04344, ECLI:NL:PHR:2014:2680.
- 19 J.J. Vetter, A.J. Tekstra en P.J. Wattel, *Invordering van belastingen*, Kluwer, Deventer 2012, p. 88-91; Rosier en Tekstra, 'Het accessoire karakter van de aansprakelijkstelling', *WFR* 2008/1043.
- 20 *Kamerstukken II*, 1987-1988, 20588, nr. 3, p. 54 (MvT); HR 13 januari 1989, ECLI:NL:HR:1989:AC2844 en, onder meer, Hof Den Bosch 5 februari 1990, ECLI:NL:GHSHE:1990:AW6843 en No 11 december 2012, 2012/196.
- 21 De ontvanger heeft die verplichting zelfs ten aanzien van een onherroepelijk vaststaande aanslag waarvoor geen ambtshalve vermindering mogelijk is in verband

- met termijnoverschrijding: art. 1.1.5 Leidraad Invordering 2008 als gewijzigd bij besluit van 26 juni 2013, nr. BLKB2013/1158M, *Skrif.* 2013, nr. 17703, 28 juni 2013.
- 22 HR 28 juni 1996, ECLI:NL:HR:1996:ZC2120, r.o. 3.4.4.
- 23 Hof Amsterdam 23 december 2014, 200.069.289/01.
- 24 HR 18 april 2014, nr. 13/04796, ECLI:NL:HR:2014:930;
- HR 16 januari 2015, nr. 13/05274, ECLI:NL:HR:2015:65.
- 25 HR 6 december 1989, *BNB* 1990/170.
- 26 HR 28 juni 1996, ECLI:NL:HR:1996:ZC2120, r.o. 3.4.4.
- 27 HR 16 oktober 1991, *BNB* 1991/339.
- 28 Prof. mr. M.W.C. Feteris, *Formeel Belastingrecht*, 2e druk, Kluwer, Deventer 2007, p. 105.
- 29 Hof Amsterdam 2 juli 2013, 200.069.289/01, ECLI:NL:GHAMS:2013:2217.
- 30 Zie noot 29.
- 31 HR 21 februari 2014, nr. 11/03900, ECLI:NL:HR:2014:397.
- 32 Zie Piek en Kan, 'De exclusieve werking van het fiscale verjaringsregime', *TFB* 2013/08.
- 33 *Kamerstukken II*, 1988-1989, 20588, nr. 6, p. 17 en 18 en *Kamerstukken I*, 1989-1990, 20588, nr. 88b, p. 2.
- 34 HR 8 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP8686.
- 35 Zie noot 34.
- 36 Hof Den Bosch 4 maart 2014, 200.094.918/01, ECLI:NL:GHSHE:2014:581.