

VOORWOORD

In deze brochure wordt een overzicht gegeven van alle fiscale aansprakelijkheidsbepalingen opgenomen in de Invorderingswet 1990 die de Ontvanger kan toepassen. Daarbij worden zowel de materiële als formele aspecten van die bepalingen aan de orde gesteld. Op de mogelijkheid om andere buiten de Invorderingswet 1990 opgenomen aansprakelijkheidsbepalingen toe te passen wordt in deze brochure slechts zijdelings ingegaan.

Door het handzame overzicht is deze brochure ook bijzonder geschikt om als documentatie- en studiemateriaal te dienen voor verschillende opleidingen. Tevens vormt deze brochure een naslagwerk voor personen die zich bezighouden met aansprakelijkheidsbepalingen voor belastingschulden van derden, zoals binnen de advocatuur, advieswereld, het bedrijfsleven of Belastingdienst.

De brochure is afgesloten op 1 december 2015. Met de nadien verschenen wet- en regelgeving alsmede de nadien verschenen rechtspraak is slechts in een beperkt aantal gevallen rekening gehouden.

J.H.P.M. Raaijmakers

Delft, december 2015

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord	/ VII
Lijst van afkortingen	/ XVII

HOOFDSTUK 1	
Wanneer komt aansprakelijkstelling in beeld?	/ 1

1.1	Inleiding	/ 1
1.2	Invordering	/ 2
1.3	Aansprakelijkstelling	/ 3
1.3.1	Algemeen	/ 3
1.3.2	Keuze tussen privaatrecht en publiekrecht	/ 4
1.3.3	Volgorde	/ 6
1.3.4	In gebreke zijn	/ 8
1.3.5	Termijn	/ 9
1.3.6	De beschikking	/ 12

HOOFDSTUK 2	
Waarvoor bestaat aansprakelijkheid?	/ 15

2.1	Inleiding	/ 15
2.2	Hoofregel	/ 15
2.3	Uitzondering	/ 15
2.3.1	Boete	/ 16
2.3.2	Kosten	/ 21
2.3.3	Belastingrente (voorheen heffingsrente)	/ 22
2.3.4	Invorderingsrente	/ 23
2.3.5	Opsporingskosten	/ 27

HOOFDSTUK 3	
Aansprakelijkheid van bestuurders	/ 29

3.1	Inleiding	/ 29
3.2	Bestuurders van lichamen die geen rechtspersoonlijkheid bezitten en/of niet volledig rechtsbevoegd zijn	/ 29
3.2.1	Lichaam	/ 29

3.2.2	Rechtspersoonlijkheid/rechtsbevoegdheid / 30
3.2.3	Bestuurder / 30
3.2.4	Welke belasting / 32
3.3	Niet in Nederland gevestigde lichamen / 32
3.3.1	Vaste inrichting / 33
3.3.2	Leider / 33
3.3.3	Vaste vertegenwoordiger / 34
3.3.4	Link met art. 37, lid 1, IW 1990 / 34
3.3.5	Link met art. 18 en 21 WvK / 36
3.4	Ontbonden lichaam / 36
3.4.1	Aansprakelijk persoon / 37
3.4.2	Termijn / 39
3.5	Disculpatie / 40
3.6	Bestuurdersaansprakelijkheid ex art. 36 IW 1990 / 41
3.6.1	Algemeen / 41
3.6.1.1	Aansprakelijkheid op grond van civiele recht / 41
3.6.1.2	Wet bestuurdersaansprakelijkheid bij faillissement (WBF) / 45
3.6.1.3	Strafrechtelijke aansprakelijkheid / 47
3.6.2	Strekking / 48
3.6.3	Omvang aansprakelijkheid / 48
3.6.4	Welke lichamen? / 51
3.6.5	Bestuurder / 52
3.6.5.1	Formele bestuurder / 52
3.6.5.2	Feitelijk bestuurder / 52
3.6.5.3	Gewezen bestuurder / 55
3.6.5.4	Nieuwe bestuurder / 55
3.6.5.5	Lichaam is bestuurder / 55
3.6.5.6	Collectiviteit bestuur / 56
3.6.6	Melding betalingsonmacht / 57
3.6.6.1	Algemeen / 57
3.6.6.2	Tijdstip melden / 57
3.6.6.3	Betalingsonmacht / 60
3.6.6.4	Wijze van melden / 62
3.6.6.5	Wie kan melden / 63
3.6.6.6	Gevolgen melding / 63
3.6.6.7	Strijd met EU-recht? / 65
3.6.6.8	Driejaarstermijn / 67
3.6.6.9	Twee fasen melding / 68
3.6.7	Kennelijk onbehoorlijk bestuur / 69
3.6.8	Pauliana / 71
3.6.9	Samenloop met WBF / 72
3.6.10	Negatief loon / 72
3.7	Art. 36a IW 1990 / 73
3.7.1	Disculpatie / 74
3.8	Art. 36b IW 1990 / 74

HOOFDSTUK 4

Aansprakelijkheid van aandeelhouder(s) / 79

- 4.1 Algemeen / 79
- 4.2 Wie is aansprakelijk / 80
- 4.3 Voorwaarden / 80
- 4.4 Disculpatie / 84
- 4.5 Geen aansprakelijkheid / 85
- 4.6 Omvang / 86
- 4.7 Belang/deelneming / 86
- 4.8 Regres / 87
- 4.9 Open systeem / 87
- 4.10 Wetswijziging / 88
 - 4.10.1 Wie valt onder art. 40 IW 1990? / 88
 - 4.10.2 Aanscherping disculpatie / 88

HOOFDSTUK 5

Aansprakelijkheid bij fiscale eenheid / 93

- 5.1 Fiscale eenheid vennootschapsbelasting / 93
- 5.2 Fiscale eenheid btw / 95
 - 5.2.1 Algemeen / 95
 - 5.2.2 Art. 43 IW 1990 / 96
 - 5.2.3 Strijd EU-recht / 97
 - 5.2.4 Vermindering/teruggaaf / 98
 - 5.2.5 Link bestuurdersaansprakelijkheid / 99
 - 5.2.6 Concernregeling loonbelasting / 99

HOOFDSTUK 6

Aansprakelijkheid verzekeraars / 101

- 6.1 Algemeen / 101
- 6.2 Art. 44a IW 1990: aansprakelijkheid verzekeraar periodieke uitkeringen / 101
 - 6.2.1 Aansprakelijkheid / 101
 - 6.2.2 Verboden handelingen / 102
 - 6.2.3 Omvang / 103
 - 6.2.4 Uitzondering / 103
 - 6.2.5 Mededeling / 103
 - 6.2.6 Toezeggingen / 104
- 6.3 Art. 44b IW 1990: aansprakelijkheid pensioenverzekeraar / 104
 - 6.3.1 Aansprakelijkheid / 104
 - 6.3.2 Verboden handelingen / 105
 - 6.3.3 Omvang / 105
 - 6.3.4 Mededeling / 106

HOOFDSTUK 7

Inleners- en ketenaansprakelijkheid / 107

7.1	Algemeen / 107
7.2	Inlenersaansprakelijkheid / 107
7.2.1	Wat is inlening? / 107
7.2.2	Onderscheid inlening versus aanneming van werk / 109
7.2.3	Doorlening / 110
7.2.4	Verhuur bemand materieel / 110
7.2.5	Omvang aansprakelijkheid / 110
7.2.5.1	Waarvoor geldt aansprakelijkheid / 110
7.2.5.2	Omzetbelasting / 111
7.2.5.3	Loonheffingen / 113
7.2.6	Grensoverschrijdende werking / 118
7.2.6.1	Loonheffing / 118
7.2.6.2	Sociale verzekeringen / 119
7.2.7	Uitzonderingen aansprakelijkheid / 120
7.2.7.1	Ondergeschiktheid / 120
7.2.7.2	Geen verwijtbaarheid / 120
7.2.8	Beperking aansprakelijkheid / 122
7.2.8.1	Verklaring van betalingsgedrag / 123
7.2.8.2	G-rekening / 125
7.2.8.3	Rechtstreeks storten / 130
7.2.8.4	Depotstelsel / 131
7.2.9	Volgorde / 132
7.2.10	Uitbreiding aansprakelijkheid / 132
7.2.10.1	Waadi / 132
7.2.10.2	Art. 34a IW 1990 (vooralsnog niet doorgedaan!) / 135
7.2.10.3	Wet aanpak schijnconstructies / 136
7.3	Ketenaansprakelijkheid / 141
7.3.1	Algemeen / 141
7.3.2	Begrippen / 141
7.3.2.1	Aannemer / 141
7.3.2.2	Onderaannemer / 141
7.3.2.3	Werk van stoffelijke aard / 142
7.3.2.4	Eigenbouwer / 143
7.3.2.5	Opdrachtgever / 146
7.3.2.6	Koper van een toekomstige zaak / 146
7.3.2.7	Koper van een bestaande zaak / 147
7.3.3	Reikwijdte / 147
7.3.3.1	Aansprakelijkheid voor indirecte loonkosten / 148
7.3.3.2	Aansprakelijkheid voor anoniementarief, matiging anoniementarief / 148

- 7.3.4 Uitzonderingen aansprakelijkheid / 149
- 7.3.4.1 Verwijtbaar / 149
- 7.3.4.2 Ondergeschiktheid / 149
- 7.3.4.3 Plaats onderaannemer / 149
- 7.3.5 Volgorde / 150
- 7.3.6 Risicobeperkende maatregelen / 150
- 7.3.7 Uitbreiding ketenaansprakelijkheid / 151

HOOFDSTUK 8

Aansprakelijkheid inkomstenbelasting / 153

- 8.1 Algemeen / 153
- 8.2 Minderjarig kind / 153
- 8.2.1 Omvang / 154
- 8.3 Aansprakelijkheid partner / 154
- 8.3.1 Omvang / 154
- 8.3.2 Link BW / 155
- 8.4 Regresrecht / 155
- 8.5 Schenking van ab aandelen / 156

HOOFDSTUK 9

Aansprakelijkheid overige derden / 159

- 9.1 Algemeen / 159
- 9.2 Aansprakelijkheid voor niet-ingezetenen / 159
- 9.2.1 Art. 37, lid 1, IW 1990 / 159
- 9.2.2 Art. 37, lid 2, IW 1990 / 161
- 9.2.3 Disculpatie / 161
- 9.3 Aansprakelijkheid ten onrechte niet-ingehouden loonbelasting en kansspelbelasting / 162
- 9.3.1 Loonbelasting / 162
- 9.3.2 Kansspelbelasting / 163
- 9.3.3 Disculpatie / 164
- 9.4 Aansprakelijkheid personen belast met verplaatsing lichaam / 164
- 9.4.1 Algemeen / 164
- 9.4.2 Vestigingsplaats / 165
- 9.4.3 Wie zijn aansprakelijk / 165
- 9.4.4 Belasting / 166
- 9.4.5 Disculpatie / 167
- 9.4.6 Strijd met Europees recht / 168
- 9.5 Aansprakelijkheid overdrachtsbelasting / 168
- 9.5.1 Aansprakelijkheid notaris / 168
- 9.5.2 Economisch eigendom / 168
- 9.5.3 Disculpatie / 169
- 9.5.4 Strijd met EU-recht / 169

- 9.6 Aansprakelijkheid btw / 169
- 9.6.1 Aansprakelijkheid particulier / 169
- 9.6.2 Aansprakelijkheid leverancier onroerende zaak / 170
- 9.6.3 Carrouselfraude / 171
- 9.6.3.1 Wie is aansprakelijk / 171
- 9.6.3.2 Aangewezen goederen / 171
- 9.6.3.3 Aansprakelijkheid / 171
- 9.6.3.4 Disculpatie / 172
- 9.6.3.5 Geen aansprakelijkheid / 173
- 9.6.3.6 Europees recht / 173
- 9.7 Aansprakelijkheid erfbelasting / 174
- 9.7.1 Erfgenamen / 174
- 9.7.1.1 Omvang / 174
- 9.7.1.2 Beperking / 175
- 9.7.1.3 Samenloop / 175
- 9.7.2 Executeur-testamentair / 175
- 9.8 Aansprakelijkheid schenkbelasting / 176
- 9.9 Aansprakelijkheid bankrekening / 177

HOOFDSTUK 10

Verweer tegen beschikking / 179

- 10.0 Algemeen / 179
- 10.1 Bezwaar / 179
- 10.1.1 Algemeen / 179
- 10.1.2 Omkering bewijslast / 180
- 10.1.3 Informatie / 181
- 10.1.4 Beperking in bezwaar / 181
- 10.1.5 Termijn / 182
- 10.1.6 Vermindering beschikking aansprakelijkstelling / 182
- 10.2 Beroep, hoger beroep en beroep in cassatie / 183

HOOFDSTUK 11

Invordering beschikking aansprakelijkstelling / 185

- 11.1 Algemeen / 185
- 11.2 Invordering bij geen of niet-tijdig bezwaar / 185
- 11.3 Invordering bij tijdig bezwaar / 186
- 11.4 Verzet / 186
- 11.5 Conservatoir beslag / 187
- 11.6 Verjaring / 188
- 11.7 Subrogatie / 190
- 11.8 Regres / 190
- 11.8.1 Regres art. 55 IW 1990 / 191
- 11.8.2 Art. 56 IW 1990 / 191

11.9 Teruggave belasting / 193

11.10 Kwijtschelding / 194

11.11 Compromis / 194

Jurisprudentie- en besluitenregister / 197

Trefwoordenregister / 209

HOOFDSTUK 1

Wanneer komt aansprakelijkstelling in beeld?

1.1 Inleiding

Het proces van belastingheffing begint veelal met het uitreiken van een aangiftebiljet. Bij aangiftebelastingen vindt de belastingheffing plaats door middel van betaling op aangifte.¹ De bekendste voorbeelden van aangiftebelastingen zijn de loonheffing en omzetbelasting. Bij de loonheffing wordt gesproken over de afdracht op aangifte en bij de omzetbelasting over voldoening op aangifte. In deze situatie moet de inhoudingsplichtige/ondernemer zelf bepalen of en zo ja hoeveel belasting hij is verschuldigd. Het verschuldigde bedrag dient dan tijdig op aangifte te worden afgedragen/voldaan.² Daarmee is de belastingheffing dan voltooid. Wordt echter door de Belastingdienst geconstateerd dat de inhoudingsplichtige of ondernemer niet (geheel) aan zijn verplichtingen heeft voldaan, dan kan het te weinig afgedragen of voldane bedrag door middel van een naheffingsaanslag worden gecorrigeerd.³

Bij de aanslagbelastingen geldt het opleggen van belastingaanslagen als de reguliere wijze van heffen. Bekende aanslagbelastingen zijn de inkomsten- en vennootschapsbelasting. De belastingschuld volgende uit de aangifte wordt geformaliseerd in de belastingaanslag. Vervolgens dient die belastingaanslag binnen de daarvoor geldende termijnen van de Invoeringswet 1990 te worden betaald.⁴

Wordt de verschuldigde belasting niet betaald, dan komt de Ontvanger in beeld om die belasting in te vorderen. Uit art. 5 AWR komt naar voren dat

1. Zie uitgebreid M.W.C. Feteris, *Heffing van belasting door middel van betaling op aangifte*, FM 114, Deventer, Wolters Kluwer 2005.
2. Zie art. 19 AWR.
3. Zie art. 20 AWR.
4. Zie art. 9 IW 1990. Voor uitzonderingen waarbij de termijnen opzij kunnen worden gezet zie art. 10 en 15 IW 1990.

de Inspecteur de aanslag vaststelt en dat de Ontvanger de aanslag bekendmaakt op grond van art. 8 IW 1990.

1.2 Invordering

De regels over de invordering zijn te vinden in titel 4.4 van de Algemene wet bestuursrecht en in de Invorderingswet 1990. Ook de Uitvoeringsregeling IW 1990 en het Uitvoeringsbesluit IW 1990 nemen een belangrijke plaats in. Daarnaast is er de Leidraad Invordering 2008. Aldaar zijn de beleidsregels opgenomen waaraan de Ontvanger zich dient te houden. De Leidraad Invordering is recht in de zin van art. 79 RO.⁵ Ook is er de Instructie Invordering en belastingdeurwaarders die op de site van de Belastingdienst is gepubliceerd. In die instructie zijn veel bepalingen opgenomen die voorheen in de Leidraad Invordering 2008 waren opgenomen. Daarnaast spelen ook de regels van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (Rv) een rol, met name bij de wijze van de tenuitvoerlegging van een dwangbevel.⁶

Uitgangspunt bij de invordering van belastingschulden is degene te wiens name de belastingaanslag staat.⁷ Wordt niet binnen de gestelde termijn(en) betaald, dan kan de Ontvanger de schuld gaan invorderen. Bij dat invorderen beschikt de Ontvanger over een aantal bijzondere mogelijkheden. Hierbij valt te denken aan:

- het voorbijgaan aan de normale termijnen (toepassing van het terstond en tot het volle bedrag invorderbaar stellen van belastingaanslagen);⁸
- het zelf kunnen voorzien in een executoriale titel;⁹
- het kunnen leggen van een vereenvoudigd derdenbeslag;¹⁰
- het kunnen toepassen van lijfswang;¹¹
- de beschikking hebben over het 'bodemrecht';¹²
- het kunnen staande houden bij APNR;¹³
- het opleggen van een boete in verband met te late betaling.¹⁴

Soms levert de invordering bij de belastingschuldige, ondanks de speciale bevoegdheden, geen of te weinig op om de belastingschuld van te kunnen voldoen. Op dat moment kan de Ontvanger nagaan of er mogelijkheden

5. Zie HR 28 maart 1990, nr. 25 668, *BNB* 1990/194; HR 19 juni 1990, nr. 2317, *NJ* 1991, 119 en HR 26 juni 1990, nr. 13 953, *NJ* 1991, 120.

6. Zie art. 4:116 Awb.

7. Art. 8, lid 2, IW 1990.

8. Art. 10 en 15 IW 1990.

9. Art. 12 IW 1990.

10. Art. 19 IW 1990.

11. Art. 20 IW 1990.

12. Art. 22 en 22bis IW 1990.

13. Art. 18 IW 1990.

14. Art. 63b IW 1990.

zijn om anderen (derden) voor (een deel van) die belastingschuld te kunnen aanspreken.

1.3 Aansprakelijkstelling

1.3.1 Algemeen

Uit het vorengaande komt naar voren dat aansprakelijkstellingen veelal eerst aan de orde zijn indien de belastingschuld niet of niet geheel bij de belastingschuldige zelf kan worden uitgewonnen. Uit de rechtspraak komt als grote lijn naar voren dat alvorens tot aansprakelijkstelling over te gaan de Ontvanger niet gehouden is om eerst de belastingschuldige uit te winnen.¹⁵ Ook hoeft de Ontvanger de afwikkeling van een faillissement niet af te wachten, tenzij er een redelijk vermoeden is dat er een boedeluitkering komt van waaruit de belastingschulden kunnen worden voldaan.¹⁶ Ook hoeft de Ontvanger niet te wachten op de uitkomst van een strafrechtelijke procedure alvorens tot aansprakelijkstelling over te gaan.¹⁷

In de Leidraad Invordering 2008 is alleen opgenomen dat de Ontvanger zich – in beginsel – eerst zal verhalen op de vermogensbestanddelen van een aansprakelijkgestelde nadat de vermogensbestanddelen van de belastingschuldige zijn uitgewonnen.¹⁸ Echter, dan zit je al in het eindstadium. In de Instructie Invordering en belastingdeurwaarders is omtrent het moment van aansprakelijkstelling opgenomen: *‘De ontvanger gaat niet onmiddellijk na het verstrijken van deze termijn tot aansprakelijkstelling over, maar zal eerst proberen de belastingschuld bij de belastingschuldige in te vorderen.’*

Gelet op het zwaarwegende karakter van een aansprakelijkstelling voor de aansprakelijkgestelde ben ik van mening dat de Ontvanger, alvorens tot aansprakelijkstelling over te gaan, eerst de belastingschuld moet trachten in te vorderen bij de belastingschuldige zelf. Alleen indien vast komt te staan dat die schuld niet (of niet geheel) kan worden ingevorderd, kan pas tot aansprakelijkstelling worden overgegaan.¹⁹ Hoewel dit met zoveel woorden in de Instructie Invordering en belastingdeurwaarders is opgenomen (zie hiervoor) zou het toch aan te bevelen zijn om, teneinde elke misverstand te voorkomen, dit op te nemen in de Leidraad Invordering 2008.

15. Zie in dit verband onder meer Rb. 's-Gravenhage 2 februari 1994, nr. 1993-729, V-N 1994, blz. 825; Hof Amsterdam 30 oktober 1997, nr. 939/96, V-N 1997, blz. 4590; Hof 's-Hertogenbosch 11 mei 2006, nr. 03/00643, V-N 2006/65.24. In andere zin Hof 's-Gravenhage 6 september 1993, nr. 892/916, V-N 1994, blz. 258.

16. Zie onder meer Hof Leeuwarden 18 juni 2007, nr. AWB 06/1989, V-N 2007/49.25.

17. Rb. 's-Gravenhage 12 december 2005, nr. AWB 05/410 CSV, V-N 2006/52.24.

18. Art. 49.6 Leidraad Invordering 2008.

19. In gelijke zin M.W.C. Feteris, Formeel Belastingrecht, Fiscale Handboeken nr. 9, Deventer, Wolters Kluwer 2007, blz. 208/209.

1.3.2 Keuze tussen privaatrecht en publiekrecht

De eerste keuze die de Ontvanger moet maken indien hij tot aansprakelijkheid wil overgaan is of hij dat via de civiele weg of fiscale weg wil doen. Op grond van art. 4:124 Awb heeft de Ontvanger ook de mogelijkheden die elke gewone crediteur heeft in het privaatrecht.²⁰

In de praktijk gebruikt de Ontvanger met enige regelmaat die civielrechtelijke mogelijkheden. Dit is met name ingegeven doordat in een aantal gevallen het niet (meer) mogelijk is om het beoogde doel met de bepalingen uit de Invorderingswet 1990 te bereiken. Zo is het onder meer mogelijk voor de Ontvanger om op grond van art. 4:205 BW en art. 4:219 BW herstel te zoeken voor het geval een belastingschuldige een erfenis heeft verworpen en de Ontvanger nog een vordering heeft op die belastingschuldige. Alsdan kan op verzoek van de Ontvanger de rechtbank bepalen dat de nalatenschap wordt vereffend in het belang van de schuldeisers van degene die de nalatenschap heeft verworpen en kan de rechtbank zo nodig een vereffenaar aanwijzen.²¹ Uit het Windmill-arrest komt naar voren dat voor de vraag of de overheid bij het bestaan van een publiekrechtelijke regeling ook gebruik mag maken van haar privaatrechtelijke bevoegdheden, voor zover dit bij wet niet expliciet is verboden, beslissend is of het gebruik van de privaatrechtelijke bevoegdheden de publiekrechtelijke regeling op onaanvaardbare wijze doorkruist.²² Daarbij moet, volgens de Hoge Raad, gelet worden op de inhoud en strekking van de regeling en op de wijze waarop en de mate waarin in het kader van die regeling de belangen van de burgers zijn beschermd. Voorts is van belang of de overheid door gebruikmaking van de publiekrechtelijke regeling een vergelijkbaar resultaat kan bereiken als door gebruikmaking van de privaatrechtelijke bevoegdheid, omdat, zo zulks het geval is, dit een belangrijke aanwijzing is dat er geen plaats is voor de privaatrechtelijke weg. De Hoge Raad heeft in aansluiting hierop beslist dat het de Staat niet is toegestaan om langs privaatrechtelijke weg bedragen te innen die zij met toepassing van de publiekrechtelijke regels niet zou kunnen innen.²³ Reeds eerder heeft de Hoge Raad geoordeeld dat als de wet niet expliciet de mogelijkheid geeft om gebruik te mogen maken van het burgerlijke recht het de Staat niet is toegestaan om te ageren op basis van art. 6:162 BW.²⁴

Inmiddels heeft de Hoge Raad duidelijkheid geschapen; het privaatrecht mag door de Ontvanger worden ingezet en die inzet wordt alleen begrensd

20. Zie ook HR 6 februari 2015, nr. 14/00188, *NJ* 2015, 94; HR 18 oktober 2002, nr. C01/075HR, *NJ* 2002, 612.

21. Zie Hof 's-Gravenhage 7 juni 2007, te kennen uit HR 13 november 2009, nr. 07/12756, *ECLI:NL:HR:2009:BJ7540*.

22. HR 26 januari 1990, nr. 13 724, *BNB* 1990/162.

23. HR 8 mei 1998, nr. 16 553, *BNB* 1998/277.

24. HR 27 maart 1998, nr. R97/074, *NJ* 1998, 530.

door de bepalingen uit de Leidraad Invordering 2008 en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Ik blijf echter van mening dat de privaatrechtelijke bepalingen eerst dan door de fiscus mogen worden gebruikt om derden aan te spreken, als er geen soortgelijke bepaling in de Invorderingswet 1990 of een andere belastingwet is opgenomen.²⁵ Het kan naar mijn mening niet zo zijn dat de civielrechtelijke bepalingen een vangnet zijn voor alle gevallen waarin de fiscale wetgeving onvoldoende mogelijkheden biedt en/of het niet adequate reageren van de Ontvanger niet kan sauveren. Ik ben dan ook voorstander om art. 4:124 Awb te wijzigen en wel in die zin dat ten aanzien van de aansprakelijkheidsbepalingen in beginsel uitsluitend gebruik mag worden gemaakt van de in de Invorderingswet 1990 of andere fiscale wetgeving neergelegde mogelijkheden. Alleen in de situatie dat noch in de Invorderingswet 1990 noch in een belastingwet een dergelijke of soortgelijke bepaling is opgenomen én sprake is van misbruik, mag gebruik worden gemaakt van de mogelijkheden welke zijn opgenomen in niet-fiscale wetgeving. Het begrip misbruik dient vervolgens te worden gedefinieerd. Het 'open systeem' dient ten aanzien van aansprakelijkheidsbepalingen derhalve te worden verlaten en er dient te worden overgegaan tot een min of meer gesloten systeem.

Verschillen tussen een aansprakelijkstelling op grond van een bepaling uit de (publiekrechtelijke) Invorderingswet 1990 en bijvoorbeeld een (privaatrechtelijke) actie uit onrechtmatige daad zijn onder andere (i) verschillende verjaringstermijnen; (ii) verschillende voorwaarden voor aansprakelijkstelling of een onrechtmatige daadactie; en (iii) een verschillende procedure; hierbij valt te denken aan de (on)mogelijkheid bezwaar te maken tegen de onderliggende belastingaanslagen. Elbers is van mening dat art. 4:124 Awb de Ontvanger niet de bevoegdheid verschaft om een actie uit onrechtmatige daad of een actie uit onverschuldigde betaling in te stellen.²⁶ Het gaat het kader van deze brochure te buiten om de verschillende privaatrechtelijke mogelijkheden te beschrijven.

De Ontvanger is in beginsel vrij in zijn keuze zij het dat die keuze soms beperkt kan worden door de wet, de Leidraad Invordering 2008 en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Zo bepaalt de Leidraad Invordering 2008 dat indien invordering op meerdere manieren kan plaatsvinden gekozen dient te worden voor de eenvoudigste, snelste en minst kostbare wijze voor de Belastingdienst.²⁷ Voorts bepaalt de Leidraad

25. In gelijke zin M.W.C. Feteris, *Formeel Belastingrecht*, Fiscale Handboeken nr. 9, Deventer, Wolters Kluwer 2007, blz. 226-227; J.A. Booij, *Aansprakelijkheid van bestuurders voor belastingschulden*, FM 104 (diss. Leiden), Deventer, Kluwer 2003, blz. 33 en blz. 59; R.W.J. Kerkhoffs e.a., *Fiscaal Commentaar Invorderingswet 1990*, Deventer, Kluwer 2001, blz. 117.

26. J. Elbers, *De ontvanger en de (beperkte) reikwijdte van het open systeem van art. 4:124 Awb*, *WFR* 2010/6859, blz. 655 e.v.

27. Art. 1.1.6 Leidraad Invordering 2008.

Invordering 2008 dat bij de afweging tussen een civielrechtelijke en een publiekrechtelijke aansprakelijkheid de Ontvanger moet kiezen voor die bepaling waarin een disculpatiemogelijkheid voor de aansprakelijkgestelde is opgenomen.²⁸ Tot recent²⁹ werd algemeen aangenomen dat ook binnen de publiekrechtelijke aansprakelijkheidsbepalingen de Ontvanger was gehouden om te kiezen voor die aansprakelijkheidsbepaling die voorzag in een disculpatiemogelijkheid. De Hoge Raad heeft echter geoordeeld dat de in de Invorderingswet 1990 opgenomen aansprakelijkheidsartikelen een zelfstandige betekenis hebben en los van elkaar staan. Ook het verweer dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur de Ontvanger zouden nopen om die bepaling te kiezen die de aansprakelijkgestelde de gunstigste uitgangspositie zou bieden (lees: die aansprakelijkheidsbepaling die een disculpatie kent) wordt door de Hoge Raad verworpen onder de overweging dat, mede in ogenschouw nemende dat de Leidraad Invordering 2008 geen dergelijke bepaling bevat, het verweer geen steun vindt in het recht.

1.3.3 *Volgorde*

Hiervoor is al aangegeven dat de Ontvanger in beginsel vrij is in zijn keuze wie hij aansprakelijk wil stellen.³⁰ Dat betekent dus ook dat de veel verdedigde opvatting dat schuldaansprakelijkheid voor risicoaansprakelijkheid gaat niet door de rechter is gehonoreerd.³¹ Echter, beleidsmatig zijn er in bepaalde aansprakelijkheidsartikelen bepaalde volgorde voorgeschreven. In de Leidraad Invordering 2008 is een volgorde voorgeschreven welke de Ontvanger bij de ketenaansprakelijkheid in acht dient te nemen.³² In de Leidraad Invordering 2008 is ter zake opgenomen:

‘1e. Als eerste stelt de ontvanger aansprakelijk de aannemer die rechtstreeks met de in gebreke gebleven (onder)aannemer heeft gecontracteerd, tenzij op grond van de voorhanden zijnde gegevens redelijkerwijs aannemelijk is dat aansprakelijkstelling van die aannemer niet tot voldoening van de schuld zal leiden. In dat geval stelt de ontvanger de aannemer aansprakelijk die in de keten de minst ver verwijderde schakel vormt en van wie op grond van de voorhanden zijnde gegevens redelijkerwijs aannemelijk is dat hij in staat is de schuld te voldoen.

2e. In afwijking van het voorafgaande kan de ontvanger elk van de aannemers in een keten bij voorrang aansprakelijk stellen, als één of meer aannemers hebben nagelaten die maatregelen te treffen die redelijkerwijs van hen verlangd kunnen worden om het niet of niet geheel betalen van de verschuldigde belasting door de (onder)aannemer te voorkomen. Dit geldt

28. Art. 32.1 Leidraad Invordering 2008.

29. HR 3 oktober 2014, nr. 13/05364, *BNB* 2014/259.

30. Zie ook HR 18 oktober 2002, nr. C01/075HR, *NJ* 2002, 612 en art. 49.7 Leidraad Invordering 2008.

31. Zie onder meer J.J. Vetter in *Invordering van belastingen*, FED Fiscale Studietoets, Deventer, Wolters Kluwer 2012, 8^e druk, blz. 36/37.

32. Art. 35.11 Leidraad Invordering 2008.

ook als zij wisten of konden weten dat betaling van die belasting geheel of gedeeltelijk achterwege zou blijven. Daarbij is niet van belang in welke mate hij nalatig is geweest of wetenschap heeft gehad of had kunnen hebben van het achterwege blijven van de betaling. Evenmin is de plaats in de keten van belang.

3e. De ontvanger kan onmiddellijk de gehele keten aansprakelijk stellen, als op grond van de voorhanden zijnde gegevens redelijkerwijs moet worden aangenomen dat bij inachtneming van de onder 1 en 2 aangegeven volgorde de schuld niet wordt voldaan.'

Over het niet in acht nemen van bovengenoemde volgorde is weinig expliciete rechtspraak voorhanden.³³ Wat opvalt is dat, indien een aannemer geen voorzorgsmaatregelen heeft getroffen om zijn aansprakelijkheidsrisico in te perken, die aannemer zonder meer aansprakelijk kan worden gesteld. Dit is vreemd daar het al dan niet treffen van voorzorgsmaatregelen niet wettelijk is voorgeschreven. Zo is het storten naar een grekening of het zogeheten rechtstreeks storten iets dat onderaannemer en aannemer gezamenlijk overeen kunnen komen. Gesteld dat een onderaannemer dit niet wil – om welke redenen dan ook –, dan kan de aannemer maar een ding doen en dat is geen zaken doen met die onderaannemer. Althans dit zal de Ontvanger zeker in de procedure stellen. In dat geval gaat de Ontvanger echter voorbij aan allerlei andere redenen op grond waarvan het niet of nauwelijks mogelijk is om te contracteren met een onderaannemer. Bovendien is niet duidelijk wat met '*die maatregelen te treffen die redelijkerwijs van hen verlangd kunnen worden om het niet of niet geheel betalen van de verschuldigde belasting door de (onder)aannemer(s) te voorkomen*' wordt bedoeld. Dit is onvoldoende duidelijk omschreven.

Met Altena en Dijkman³⁴ ben ik van mening dat, ondanks de regels die de fiscus zelf heeft opgesteld met betrekking tot de volgorde waarin aannemers in de keten aansprakelijk worden gesteld, deze regels in de praktijk er vaak op neerkomen dat de beschikking aansprakelijkstelling wordt opgelegd aan de meest solvabele schakel in de keten. Daarom is het noodzakelijk dat er duidelijker voorschriften komen omtrent de volgorde van aansprakelijkstelling.

Ten aanzien van de opdrachtgeversaansprakelijkheid in de confectiesector is in de nota naar aanleiding van het verslag aangegeven dat de koper van een bestaande zaak de verst verwijderde schakel is en dus als laatste zal

33. Een paar van de weinige uitspraken betreffen Hof 's-Gravenhage 16 december 2008, nr. BK-07/00260, V-N 2009/15.25 en Rb. Breda 27 september 2010, nr. 06/2957, L/N BN9426.

34. J. Altena en J.C. Dijkman, Overkill in de Wet ketenaansprakelijkheid, *Tribuut* juni 1993.

worden aangesproken.³⁵ Ten aanzien van de koper van een bestaande kleding is een gelijklopende bepaling opgenomen.³⁶

Ook binnen de inlenersaansprakelijkheid is een volgorde voorgeschreven. Aldaar is bepaald dat eerst de doorlener aansprakelijk dient te worden gesteld en de feitelijke inlener als laatste aansprakelijk dient te worden gesteld.³⁷ Er wordt ook expliciet verwezen naar de regels die gelden voor de ketenaansprakelijkheid.³⁸ Uit een uitspraak van Hof Amsterdam komt naar voren dat het beleid van de Ontvanger in de praktijk anders is, namelijk direct de uiteindelijke inlener aanspreken.³⁹

1.3.4 In gebreke zijn

Art. 49, lid 1, IW 1990 bepaalt nadrukkelijk dat de Ontvanger pas tot aansprakelijkstelling kan overgaan indien de belastingschuldige in gebreke is met de betaling van zijn belastingschuld. Een belastingschuldige is in gebreke indien hij zijn belastingschuld niet binnen de daarvoor geldende termijn(en) heeft betaald.⁴⁰ Heeft de belastingschuldige uitstel van betaling gevraagd en verkregen dan is hij niet in gebreke.⁴¹ In de situatie dat aan de belastingschuldige een beschikking ‘niet verder bemoeilijken’ is verstrekt, is aansprakelijkstelling van derden nog mogelijk mits dit expliciet in die beschikking is opgenomen, aldus art. 49.3.3 Leidraad Invordering 2008. Hoewel daar anders over gedacht kan worden,⁴² heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een dergelijke beschikking niet inhoudt dat de belastingschuldige niet in gebreke is.⁴³

Om in gebreke te kunnen zijn, is wel vereist dat de belastingschuldige op de hoogte is van het bestaan van de belastingschuld.⁴⁴ Bij het terstond en tot het volle bedrag invorderbaar stellen (versnelde invordering op basis van art. 10 en 15 IW 1990) is, ondanks het feit dat de belastingschuldige

35. *Kamerstukken II* 1996/97, 25 035, nr. 5, blz. 19. Zie ook art. 35a.4 Leidraad Invordering 2008.

36. Art. 35b.4 Leidraad Invordering 2008.

37. Art. 34.3 Leidraad Invordering 2008.

38. Zie onder meer Rb. Haarlem 11 november 2008, nr. 07/3870, ECLI:NL:RBHAA:2008:BG4113.

39. Hof Amsterdam 27 maart 2006, nr. 03/03481, *V-N* 2006/39.26.

40. Zie ook art. 49.3.1 Leidraad Invordering 2008.

41. Zie onder meer Hof Arnhem 13 maart 2008, nr. 03/01750, *V-N* 2008/26.22 en Hof Amsterdam 9 juni 2011, nr. 09/00735, *NTFR* 2011/1776. Ook in de Instructie Invordering en belastingdeurwaarders (punt 32.1.1) is bepaald dat er geen sprake is van in gebreke zijn op het moment dat uitstel van betaling is verleend.

42. Zie E.J.M. Rosier en A.J. Tekstra, Het accessoire karakter van de aansprakelijkstelling, *WFR* 2008/6718, blz. 1043 e.v.

43. HR 14 augustus 2009, nr. 43 919, *BNB* 2009/251.

44. HR 29 mei 1996, nr. 30 212, *BNB* 1996/249 en HR 5 december 2003, nr. 39 241, *BNB* 2004/89.

dan niet in staat is om de belastingschuld te betalen, toch sprake van in gebreke zijn.⁴⁵ In *BNB 2003/370* heeft de Hoge Raad aangegeven welke weg moet worden bewandeld om een belastingaanslag op te leggen en bekend te maken aan een ontbonden en vereffende rechtspersoon.⁴⁶ Die weg is het indienen van een verzoek tot heropening van de vereffening als bedoeld in art. 2:23c BW bij de rechtbank. Echter, indien een aansprakelijk-gestelde de beschikking bestrijdt omdat de belastingaanslag(en) opgelegd aan een ontbonden en vereffende rechtspersoon waarbij de vereffening niet volgens art. 2:23c BW is heropend én niet blijkt van een aan de ontbonden vennootschap toekomende bate, slaagt een dergelijk beroep niet.⁴⁷ Wel komt uit de arresten naar voren dat wel aannemelijk moet zijn dat de ontbonden en vereffende rechtspersoon de opgelegde belastingaanslag niet zal betwisten en niet zal betalen. Is er wel sprake geweest van een daadwerkelijke vereffening dan dient die vereffening wel volgens art. 2:23c BW te worden heropend om een belastingaanslag rechtsgeldig aan de ontbonden en vereffende rechtspersoon rechtsgeldig bekend te maken.⁴⁸

Gezien de hiervoor behandelde arresten komt het mij voor dat de hoofdregel nog immer is zoals geformuleerd in *BNB 2003/370*. Dat wil zeggen: de weg van de heropening van de vereffening. Immers, uit de arresten van 18 december 2009 blijkt duidelijk dat hier sprake is van een uitzondering. Dit blijkt onder meer uit de woorden 'in een geval als het onderhavige' en 'in de hiervoor geschetste omstandigheden'. Daarnaast wordt dit ook nog eens duidelijk doordat de Hoge Raad oordeelde dat, om voorbij te gaan aan art. 2:19, lid 1 en 4, BW, vast dient te staan dat de vennootschap de aanslag niet zal betwisten en zal betalen én niet blijkt van het bestaan van een aan de vennootschap toekomende bate. Slechts in bijzondere gevallen mag daarvan worden afgeweken. In de arresten van 18 december 2009 zijn de voorwaarden geformuleerd op grond waarvan een afwijking op de hoofdregel is toegestaan. De bewijslast rust op de Ontvanger om die bijzondere omstandigheden aannemelijk te maken.

1.3.5 *Termijn*

Met betrekking tot de in de Invorderingswet 1990 opgenomen aansprakelijkheidsbepalingen geldt in beginsel geen termijn waarbinnen een aansprakelijkstelling dient plaats te vinden. Dwanginvordering, waaronder ook het aansprakelijk stellen dient te worden begrepen, is mogelijk vanaf het moment dat de belastingschuldige in gebreke is en wel zolang de

45. HR 19 oktober 2007, nr. 42 274, *BNB 2007/330*.

46. HR 19 september 2003, nr. 38 372, *BNB 2003/370*.

47. HR 18 december 2009, nr. 08/02641, *BNB 2010/72* en HR 18 december 2009, nr. 08/03396, *BNB 2010/73*.

48. HR 23 december 2011, nr. 10/05388, *BNB 2012/51*.

belastingenschuld, waarvoor aansprakelijk wordt gesteld, niet is verjaard. Dit betekent dat de Ontvanger kan beslissen wanneer hij tot aansprakelijkstelling van een derde overgaat, zolang hij er maar voor zorgt dat de onderliggende belastingenschuld niet is verjaard. Een belastingaanslag verjaart vijf jaren na de aanvang van de dag volgende op die waarop de laatste akte van vervolging ter zake van die aanslag aan de belastingenschuldige is betekend. Verjaring kan de Ontvanger voorkomen door de verjaring te stuiten door tijdig een nieuw dwangbevel te betekenen, waardoor de verjaring met vijf jaren wordt opgeschoven. De verjaringstermijn wordt, op grond van art. 4:111 Awb, geschorst met de tijd gedurende welke na aanvang van die termijn:

- de belastingenschuldige uitstel van betaling heeft;
- de belastingenschuldige een rechtsgeding tegen de fiscus heeft lopen;
- de belastingenschuldige surseance van betaling heeft;
- de belastingenschuldige in staat van faillissement verkeert;
- ten aanzien van de schuldenaar de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is;
- de tenuitvoerlegging van een dwangbevel is geschorst ingevolge een lopend rechtsgeding.

De verjaringstermijn wordt gestuit (er begint dan een nieuwe termijn van vijf jaren te lopen) door:

- een daad van rechtsvervolging overeenkomstig art. 3:316, lid 1, BW;
- erkenning van het recht op betaling;
- een aanmaning als bedoeld in art. 4:112 Awb;
- een beschikking tot verrekening;
- een dwangbevel of een daad van tenuitvoerlegging van een dwangbevel;
- een schriftelijke aanmaning of een schriftelijke mededeling waarin de schuldeiser van het bestuursorgaan zich ondubbelzinnig zijn recht op betaling voorbehoudt.

Het verzoeken en verkrijgen van uitstel van betaling of het voeren van een procedure door een aansprakelijkgestelde schorst de verjaringstermijn niet, omdat de belastingenschuldige niet wordt gebonden door de acties van de aansprakelijkgestelde.

Indien de Ontvanger de verjaringstermijn niet wenst te laten verstrijken dan moet hij aan de belastingenschuldige, uiteraard kosteloos en tijdig, een dwangbevel laten betekenen. Hij dient dit wel op de juiste wijze te doen anders vervalt de mogelijkheid om de verjaring te stuiten. Vanaf 1 juli 2009 kan de Ontvanger ook kiezen voor een van de andere hiervoor opgenomen mogelijkheden om de verjaringstermijn te stuiten. Art. 27, lid 2, IW 1990 bepaalt dat indien een belastingenschuldige is opgehouden te bestaan en stuiting van de verjaring noodzakelijk is in verband met een aansprakelijkstelling, de stuitingsactie niet plaats dient te vinden richting de belasting-