

zekering niet leidt tot een afkoop. Uit het onderschrift bij deze uitspraak en de beleidsbesluiten van de Staatssecretaris van Financiën blijkt dat de Belastingdienst deze lijn volgt.¹⁴ Deze lijn voorkomt dat een verzekeringnemer in liquiditeitsproblemen komt indien het premievrij maken van zijn levensverzekering zou leiden tot een afkoop en daarmee tot belastingheffing.

Door deze lijn zet de Hoge Raad in dit arrest een streep. Als partijen een levensverzekering zodanig hebben gewijzigd dat deze sindsdien geen enkel element bevat dat erop kan duiden dat een overlijdensrisico onderdeel uitmaakt van de overeenkomst, dan moet de aard en inhoud van die overeenkomst opnieuw worden vastgesteld. Als vervolgens wordt vastgesteld dat de overeenkomst na de wijziging geen kwalificerende levensverzekering is, betekent dit dus een afkoop van de levensverzekering en een toepassing van een ander fiscaal regime. Welk regime dat wordt, is afhankelijk van de duiding van de overeenkomst door het verwijzingshof. Voor een nadere uitwerking van het fiscaal-juridisch kader wordt verwezen naar het commentaar van M.E. Kastelein bij dit arrest in *NTFR* 2020/2521.

Van belang is dat niet elke wijziging van een levensverzekering direct tot een afkoop leidt. Als na de wijziging nog overlijdensrisico blijft bestaan, dan ligt het opnieuw duiden van de overeenkomst niet voor de hand. Ook een vooroverlijden van de verzekerde bij een vastetermijnverzekering leidt niet tot afkoop, ook al bevat de levensverzekering na het overlijden geen overlijdensrisico meer. Er heeft immers geen wijziging van de overeenkomst, maar een wijziging in de omstandigheden plaatsgevonden.

Op basis van het door de Staatssecretaris van Financiën gevoerde beleid worden aan premievrijmaking of verkorting van de premieduur geen fiscale gevolgen verbonden.¹⁵ Voor zover dit beleid ook ziet op vastetermijnverzekeringen, rijst de vraag of na dit arrest dit beleid nog onverkort uitgevoerd kan worden.

R.F.C. Spek

HOGE RAAD 25 september 2020 (Nr. 18/02732)

(Mrs. Koopman, Punt, Van Loon, Van Kalmthout, Van Hilten ; A-G Ettema)

168^{c*}

m.nt. A.E.H. van der Voort Maarschalk

Art. 33 lid 1 onderdeel a Invorderingswet 1990

ECLI:NL:HR:2020:1502

Aansprakelijkstelling gewezen bestuurder vennootschap onder firma

Erflater was in 1999 en 2000 tezamen met zijn echtgenote en drie kinderen vennoot van een vennootschap onder firma. Deze vennootschap is op 31 december 2000 ontbonden. In 2002 zijn aan de vennootschap naheffingsaanslagen omzetbelasting opgelegd over de jaren 1999 en 2000. Die aanslagen zijn onbetaald gebleven. De Ontvanger heeft erflater aansprakelijk gesteld. Het Hof heeft geoordeeld dat erflater als gewezen bestuurder terecht aansprakelijk is gesteld.

HR: De hoofdelijke aansprakelijkheid van bestuurders van lichamen zonder rechtspersoonlijkheid (art. 33 Invorderingswet 1990) betreft de belastingschulden van het lichaam die materieel zijn ontstaan voor of tijdens de periode waarin de betrokkene bestuurder was. Die aansprakelijkheid eindigt niet doordat de betrokkene ophoudt bestuurder van het lichaam te zijn. Een andere uitleg van art. 33 Invorderingswet 1990 zou meebrengen dat een bestuurder zijn aansprakelijkheid kan beëindigen door af te treden. Een dergelijke uitleg zou aan deze bepaling in belangrijke mate zijn praktisch nut ontnemen.

De afzonderlijke regeling van de positie van de gewezen bestuurder van een lichaam met rechtspersoonlijkheid in art. 36 Invorderingswet 1990 moet worden begrepen in het licht van de systematiek van dat artikel en in het bijzonder de daarin opgenomen verplichting tot melding van betalingsonmacht en de daaraan verbonden disculpatiemogelijkheden. Aan die regeling kan niet het gevolg worden verbonden dat bij toepassing van art. 33 Invorderingswet 1990 de gewezen bestuurder niet kan worden aangemerkt als bestuurder.

ARREST

in de zaak van

de erfgenamen van [X], gewoond hebbende te [Z] (Noord-Holland) (hierna: belanghebbenden)

¹⁴ Hof Arnhem, 21 juni 1963, nr. 424/62, *BNB* 1963/283.

¹⁵ Besluit van 15 mei 2017, nr. 2017-81019, *Strct.* 2017, 28246.

tegen

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 14 juni 2018, nr. 08/00599, op het hoger beroep van [X] (hierna: erflater) tegen een uitspraak van de Rechtbank Haarlem (nr. AWB 07/712) betreffende de ten aanzien van erflater gegeven beschikking tot aansprakelijkstelling ingevolge de Invorderingswet 1990 voor de van de vennootschap onder firma [A] nageheven omzetbelasting over tijdvakken gelegen in de periode 1 januari 1999 tot en met 31 december 2000. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. *Geding in cassatie*

Belanghebbenden hebben tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris heeft een verweerschrift ingediend.

Namens belanghebbenden is de zaak toegelicht door J.J. Vetter, advocaat te Amsterdam. De Advocaat-Generaal C.M. Ettema heeft op 29 mei 2020 geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het beroep in cassatie.¹

2. *Beoordeling van de middelen*

2.1 Middel II is gericht tegen het oordeel van het Hof dat artikel 33, lid 1, aanhef en letter a, Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990) mede van toepassing is ten aanzien van een gewezen bestuurder van een lichaam zonder rechtspersoonlijkheid.

2.2.1 De bewoordingen van artikel 33, lid 1, aanhef en letter a, IW 1990 laten zowel de lezing toe dat de gewezen bestuurder van een lichaam zonder rechtspersoonlijkheid of van een rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam dat niet volledig rechtsbevoegd is naar de bedoeling van de wetgever ook onder de reikwijdte van artikel 33, lid 1, aanhef en letter a, IW 1990 valt, als de lezing dat dit niet het geval is.

2.2.2 Artikel 33, lid 1, aanhef en letter a, IW 1990 strekt ertoe om in het geval dat een lichaam zonder rechtspersoonlijkheid of een rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam dat niet volledig rechtsbevoegd is geen verhaal (meer) biedt, die personen aan te spreken voor de nog verschuldigde belasting die in een nauwe betrekking staan of stonden tot het desbetreffende lichaam en die invloed (hadden) kunnen uitoefenen inzake het betalen van de belastingschulden van dat lichaam.² Op grond van artikel 33, lid 1, aanhef en letter a, IW 1990 behoort tot deze personen ieder van de bestuurders.

2.2.3 Uit de hiervoor in 2.2.2 weergegeven strekking van artikel 33, lid 1, aanhef en letter a, IW 1990 moet worden afgeleid dat de aldaar bedoelde hoofdelijke aansprakelijkheid de belastingschulden van het lichaam betreft die materieel zijn ontstaan voor of tijdens de periode waarin de betrokkene bestuurder van dat lichaam is of was. Deze aansprakelijkheid eindigt niet doordat de betrokkene ophoudt bestuurder van het lichaam te zijn. Een andere uitleg van artikel 33, lid 1, letter a, IW 1990 zou meebrengen dat een bestuurder zijn aansprakelijkheid kan beëindigen door af te treden. Zo een uitleg past niet bij het karakter van de aansprakelijkheid en zou artikel 33, lid 1, aanhef en letter a, IW 1990 in belangrijke mate zijn praktisch nut ontnemen.

2.2.4 Opmerking verdient dat op grond van artikel 33, lid 2, IW 1990 als bestuurder wordt aangemerkt de volledig aansprakelijke vennoot van een maat- of vennootschap. Verder blijft op grond van artikel 18 WvK een vennoot ook na zijn uittreden uit een vennootschap onder firma volledig aansprakelijk voor de vóór zijn uittreden ontstane schulden van de vennootschap.³ Met dit samenstel van bepalingen strookt dat artikel 33, lid 1, aanhef en letter a, IW 1990 van toepassing is op de gewezen bestuurder zoals hiervoor in 2.2.3 bedoeld.

2.2.5 Middel II betoogt dat artikel 36, lid 5, letter a, IW 1990 tot doel heeft een uitbreiding te geven aan het begrip 'bestuurder', dat die uitbreiding in artikel 33 IW 1990 ontbreekt, en dat daarom moet worden aangenomen dat artikel 33, lid 1, aanhef en letter a, IW 1990 niet van toepassing is op de gewezen bestuurder. Dit betoog wordt verworpen. De afzonderlijke regeling van de positie van de gewezen bestuurder binnen het kader van artikel 36 IW 1990 moet worden begrepen in het licht van de systematiek van dat artikel en in het bijzonder de daarin opgenomen verplichting tot melding van betalingson-

1 ECLI:NL:PHR:2020:549.

2 *Kamerstukken II* 1987/88, 20 588, nr. 3, p. 86.

3 HR 13 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:588, rechtsoverweging 3.4.3.

macht en de daaraan verbonden disculpatiemogelijkheden. Aan die regeling kan niet het gevolg worden verbonden dat bij toepassing van artikel 33 IW 1990 de gewezen bestuurder niet kan worden aangemerkt als bestuurder.

2.2.6 Middel II faalt daarom.

2.3 De overige middelen kunnen evenmin tot cassatie leiden. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van deze middelen is het namelijk niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (zie artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie).

3. *Proceskosten*

De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

4. *Beslissing*

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

HOF Amsterdam, Derde Meerv. belastingk., 14 juni 2018 (Nr. 08/00599)

Uitspraak

op het hoger beroep enz.;

tegen de uitspraak van 22 april 2008 in de zaak met kenmerk AWB 07/712 van de rechtbank Noord-Holland (hierna: de rechtbank) in het geding enz.;

1. (...)

2 *Feiten*

2.1. De rechtbank heeft de navolgende feiten vastgesteld. In de uitspraak is belanghebbende aangeduid als 'eiser', de ontvanger als 'verweerder' en [vof A] als 'de Vennootschap':

"2.1. De Vennootschap werd, blijkens een uittreksel uit het handelsregister van de Kamer van Koophandel van 16 juni 2000, gevormd door de volgende personen:

- eiser,
- eisers echtgenote: [B], en
- eisers kinderen: [C], [D] en [E].

2.2. De bedrijfsactiviteiten van de Vennootschap bestaan uit de import van en groothandel in schoenen en de export van computers en aanverwante artikelen. De activiteiten met betrekking tot computers werden volgens de gegevens van de Kamer van Koophandel ook verricht onder de naam [F]. Op 31 december 2000 werd de vennootschap ontbonden.

2.3. Aan de Vennootschap is op 14 maart 2000 een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd over het jaar 1999 op grond van een aantal bevindingen van verweerder met betrekking tot door de Vennootschap aangegeven intracommunautaire leveringen. Na namens de Vennootschap daartegen gemaakt bezwaar, heeft de Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen Alkmaar (verder: de Inspecteur) de Vennootschap hierover bij brief van 13 december 2000 als volgt bericht: "U diende namens [de Vennootschap] en (...) bezwaarschriften in tegen de naheffingsaanslagen die op 14 maart 2000 aan uw cliënten zijn opgelegd onder de nummers [...] (...).

Volgens de administratie van uw cliënten en de bescheiden die zij hebben overgelegd, zijn de goederen waarvoor de onderhavige aanslagen zijn opgelegd, vervoerd naar Italië en geleverd aan daar gevestigde ondernemers.

Ik heb op dit moment geen gegevens waaruit anders blijkt. Ik zal daarom de naheffingsaanslagen vernietigen.

Ik behoud mij echter het recht voor om nieuwe naheffingsaanslagen op te leggen indien mocht blijken dat de door uw cliënten geschetste feiten niet juist mochten blijken te zijn.

(...)"

2.4. Vervolgens heeft de Inspecteur bij de Vennootschap over het jaar 2000 een controle-onderzoek ingesteld. De resultaten van dit onderzoek hebben de Inspecteur aanleiding gegeven te veronder-

stellen dat de Vennootschap heeft deelgenomen aan een zogeheten carousel fraude. In dit kader heeft de Inspecteur vragen gesteld aan de belastingdiensten in Frankrijk en Italië. Het rapport van het onderzoek is afgerond op 18 november 2005.

2.5. De Inspecteur heeft op 1 november 2002 naheffingsaanslagen omzetbelasting met aanslagnummers [...] en [...] over respectievelijk de jaren 1999 en 2000 opgelegd ten bedrage van € 371.001 respectievelijk € 1.037.133. Deze aanslagen zijn onbetaald gebleven.

2.6. De voorzieningenrechter heeft op 29 oktober 2002 verlot verleend voor het leggen van conservatoir beslag door de ontvanger op de woning van eiser te [Z].

2.7. Op 16 december 2002 heeft verweerder eiser aansprakelijk gesteld, primair op grond van artikel 33, eerste lid, letter a, Invorderingswet (hierna: IW) en subsidiair op grond van artikel 18, Wetboek van Koophandel (hierna: WvK), voor de belastingbedragen die zijn begrepen in bovengenoemde belastingaanslagen van de Vennootschap, te weten voor de omzetbelasting over het jaar 1999 ten bedrage van € 273.306 en de omzetbelasting over het jaar 2000 ten bedrage van € 968.190. Eiser is niet aansprakelijk gesteld voor boete en/of heffingsrente.”

2.2.1. De vaststelling van de feiten door de rechtbank dient volgens gemachtigde voor wat betreft de aansprakelijkstelling met de volgende feiten te worden aangevuld:

1. Onder ‘loop van het geding’ in de uitspraak rechtbank ware te vermelden: het aangetekende bezwaar, het conservatoir beslag en het “feit” dat de ontvanger in de periode december 2002 tot december 2006 verscheidene malen is aangemaand uitspraak op bezwaar te doen.
2. Belanghebbende is geboren [geboortedatum].
3. De vennootschap onder firma [A] is op 1 juli 1994 opgericht. Daarvoor hield de onderneming, sinds 16 september 1987 gedreven als eenmanszaak, zich bezig met schoenimport. Aan de schoenimport kwam een einde door de opkomst van de Aziatische schoenen.
4. Nadat de schoenimport (vrijwel volledig) werd beëindigd kwam belanghebbende als vennoot meer op de achtergrond en namen zijn kinderen het voortouw met de export van computers en aanverwante artikelen; deze activiteit werd verricht onder de naam [F]. Belanghebbende bleef als vennoot aan [vof A] verbonden vanwege de financiering door de bank van de activiteiten van de op Italië gerichte computerhandel.
5. De brief van de inspecteur van 13 december 2000 kan niet gelezen worden zonder daarbij ook de voorafgaande correspondentie en het onderzoek dat daaraan vooraf ging in ogenschouw te nemen.
6. Belanghebbende, heeft in het kader van de door hem gedreven handel in schoenen nimmer noemenswaardige problemen met de Belastingdienst gehad en zijn crediteuren altijd netjes betaald.

2.2.2. Behoudens hetgeen hiervoor onder 1 tot en met 6 is vermeld hebben partijen geen bezwaren tegen de feitenvaststelling door de rechtbank en zal het Hof van de door de rechtbank vastgestelde feiten uitgaan. Het Hof zal tevens uitgaan van de feiten die belanghebbende hiervoor onder 2 tot en met 6 heeft vermeld, met dien verstande dat hierna ook een gedeelte uit een brief van de inspecteur van 6 juli 2000 is opgenomen en met uitzondering van het “vanwege” als vermeld onder 4, omdat de aard van de betrokkenheid van belanghebbende bij de computerhandel hierna in het kader van de beoordeling van het beroep op disculpatie voorwerp vormt van geschil.

2.2.3. Hetgeen hiervoor onder 1 is vermeld volgt het Hof niet. Onderdeel 1 van de uitspraak van de rechtbank biedt een adequate beschrijving van de loop van het geding in eerste aanleg.

2.2.4. Aan hetgeen belanghebbende in de motivering van het beroep heeft vermeld over feiten betreffende de heffing kan worden voorbijgegaan, nu de naheffingsaanslagen onherroepelijk vaststaan en gemachtigde ter zitting van het Hof daarmee heeft ingestemd.

2.2.5. Het Hof voegt aan de door de rechtbank vastgestelde feiten nog het volgende toe.

2.3.1. In een brief van [bank 1] aan [vof A] ter attentie van belanghebbende van 2 juni 1999 is onder meer het volgende vermeld:

“Hiermee bevestigen wij ons onderhoud van 28 mei 1999. De aanleiding tot dit onderhoud [is] de door u aan ons verstrekte jaarrekening 1998. (...) De bedrijfsomvang is van volledig andere orde dan waarop wij het krediet toendertijd hebben verstrekt. (...) Daarnaast blijkt dat u andere activiteiten

bent opgestart, welke mede door u worden gefinancierd. Feitelijk houdt dit in dat (...) onze krediet-faciliteit hiervoor mede wordt aangewend. En dat past niet in de betreffende kredietovereenkomst.”

2.3.2. In een brief van [bank 1] aan [vof A] ter attentie van belanghebbende van 28 september 1999 is onder meer het volgende vermeld:

“Onder verwijzing naar het onderhoud op kantoor (...) van 18 september jl. en ter bevestiging van het telefonische onderhoud (...) van heden berichten wij u als volgt. Op grond van de door u verschafte stukken alsmede uw mondeling gegeven toelichting m.b.t. de door u recentelijk opgestarte exportactiviteiten van computer-onderdelen naar Italië, zien wij (...) geen mogelijkheden om uw kredietfaciliteit met f 600.000,= te verhogen.(...)Wij stellen u in de gelegenheid een andere financier te zoeken (...).”

2.3.3. In een brief van [bank 1] aan [vof A] ter attentie van belanghebbende van 2 november 1999 is onder meer het volgende vermeld:

“Hiermede bevestigen wij u het onderhoud (...) van 29 oktober jl. (...)U deelde mede dat u de financiering van de export van de computer-onderdelen naar Italië op een zodanige manier heeft geregeld, dat dit thans geheel buiten [vof A] om geschiedt, wat betekent dat uw leveranciers rechtstreeks aan een door u opgerichte firma in Italië leveren en faktureren. Het vorenstaande brengt mee dat, omdat er geen B.T.W. meer hoeft te worden afgedragen, er uit dien hoofde geen kredietbehoefte meer is, mitsdien hiervoor ook geen bancaire financiering benodigd is.Verder deelde u mede, dat de najaars-verkopen van schoenen naar tevreden[heid] is verlopen (...).”

2.3.4. In een brief van [bank 2] aan belanghebbende van 29 maart 2000 is onder meer het volgende vermeld:

“Betreft: kredietaanvraag (...)(...) De heer (...) van bovengenoemde bank berichtte mij vanmorgen dat uw aanvraag onder voorwaarden is goedgekeurd.”

2.3.5. In een brief van [bank 1] aan [vof A] ter attentie van belanghebbende van 24 mei 2000 is onder meer het volgende vermeld:

“Betreft: uw schuld (...) Hierdoor verwijzen wij naar ons onderhoud van 23.05.2000 op ons kantoor te (...). Het gesprek vond plaats in verband met het feit dat u op dit moment de bovengenoemde schuld niet kunt inlossen. (...) U deelde ons mee dat de fiscus momenteel navraag doet bij de Italiaanse fiscus in verband met door u gedane leveringen aan afnemers in Italië. (...).”

2.4.1. In een brief van de inspecteur aan (onder meer) belanghebbenden van 6 juli 2000 inzake de naheffingsaanslag omzetbelasting 1999 ten aanzien van [vof A] is onder meer het volgende vermeld:

“Uit het onderzoek van de door u overgelegde bescheiden en kopieën in verband met het aantonen van de toepassing van het 0%-tarief op de leveringen van goederen is het volgende gebleken. Een groot deel van de leveringen is niet belastbaar in Nederland omdat de goederen blijkens de vervoersdocumenten vervoerd werden vanuit Duitsland naar Italië, waar de heer [C] de goederen namens [vof A] in ontvangst nam. (...) is in Italië hoogstwaarschijnlijk omzetbelasting verschuldigd ter zake van intracommunautaire verwervingen. [vof A] heeft echter ter zake in Italië geen aangifte gedaan. Omdat de Duitse leverancier op de facturen aan [vof A] het Nederlandse btw-identificatienummer van [vof A] heeft vermeld, is [vof A] in Nederland ingevolge artikel 17b van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) over de intracommunautaire verwervingen omzetbelasting verschuldigd, als niet aangetoond is dat ter zake van de verwervingen in Italië omzetbelasting is geheven. De stelling dat [vof A] in ieder geval recht heeft op de aftrek voorbelasting ingevolge artikel 15 lid 1 letter b Wet bestrijd ik met verwijzing naar de systematiek van de Wet. Indien aangetoond wordt dat in Italië belasting is geheven over de verwervingen kan teruggaaf van de in Nederland geheven belasting plaats vinden (artikel 30 Wet). Overigens zal ik deze teruggaaf ook honoreren indien blijkt dat de afnemers van [vof A] de verwervingen van de gefactureerde goederen hebben aangegeven. Het inmiddels gestarte onderzoek in Italië is dus van doorslaggevende betekenis voor mijn oordeel over dit deel van de naheffingsaanslag. (...) Volgens de overgelegde [kopieën] van de vervoersbescheiden zijn de goederen met betrekking tot leveringen vanuit Nederland in Italië aangekomen en door [[C]] namens de firma in ontvangst genomen. Hoewel het aannemelijk lijkt dat deze goederen vervolgens zijn afgeleverd aan de personen aan wie de goederen zijn gefactureerd, blijkt dit niet uit de bescheiden.

Voor mijn definitieve conclusies over deze leveringen zijn de resultaten van het onderzoek in Italië van doorslaggevende betekenis.

2.4.2. Tot de stukken behoort een kopie van een rapport inzake een controle omzetbelasting bij [vof A] van 14 maart 2000.

2.5. [vof A] is per 31 december 2000 ontbonden en uitgeschreven uit het handelsregister. In het desbetreffende uittreksel uit het handelsregister is vermeld dat belanghebbende als vennoot van [vof A] onbeperkt bevoegd was.

2.6.1. In het ten aanzien van belanghebbende ingediende verzoekschrift ex artikel 51, eerste lid, InvW van de Rijksadvocaat, ingekomen bij de Rechtbank Alkmaar 29 oktober 2002, is onder meer het volgende vermeld:

- “2. [Belanghebbende] is eigenaar van een onroerende zaak (...) te [Z] (...).
3. De belastingschuldige is (...) [[A] Vof] (...).
4. De belastingschuldige heeft ten aanzien van haar aangifte omzetbelasting over de jaren 1999 en 2000 aangegeven dat sprake is van omzet betreffende intra communautaire leveringen (...). Hiervoor geldt een omzetbelastingtarief van 0%. Uit onderzoek is gebleken dat deze leveringen niet meer traceerbaar zijn in de administratie van de desbetreffende buitenlandse bedrijven. Tevens is gebleken dat één van de bedrijven waaraan geleverd zou zijn niet actief is en de bestuurders van dit bedrijf niet meer te achterhalen zijn.
5. Omdat op geen enkele wijze is voldaan aan de voorwaarden om aanspraak te kunnen maken op een omzetbelastingtarief van 0%, dient de omzet belast te worden tegen het tarief van 17,5%.
6. Om die reden heeft de Ontvanger ter zake van de belastingschuldige nog verschuldigde naheffingsaanslagen omzetbelasting (...) EUR 1.300.000,-- te vorderen (...).
- (...)
9. De Ontvanger heeft recht en belang om het verhaal voor zijn (...) vordering te verzekeren door het leggen van conservatoir beslag op de onder 2 genoemde onroerende zaak.
10. Ten aanzien van deze onroerende zaak bestaat een gegronde vrees voor verduistering (als bedoeld in art. 725 Rv.). Het is de Ontvanger inmiddels bekend geworden dat [X] feitelijk het gehele jaar in het buitenland woont. Het is de Ontvanger tevens bekend geworden dat een gerechtvaardigd vermoeden bestaat dat sprake is geweest van een zogenoemde carrouselfraude. Gelet hierop is het bepaald niet uitgesloten dat de thans onbezwaarde onroerende zaak aan verhaal zal worden onttrokken middels verkoop c.q. vestiging van hypotheek. Voor het overige biedt belanghebbende, voor zover de Ontvanger bekend, niet of onvoldoende verhaal.”

2.6.2. Bij beschikking van 29 oktober 2002 van de Voorzieningenrechter, mr. J.C. van Dijk, is het verzoek toegestaan en is deze beschikking uitvoerbaar verklaard.

2.6.3. Blijkens een proces-verbaal van 1 november 2002 heeft de belastingdeurwaarder op verzoek van de Ontvanger ten laste van belanghebbende conservatoir beslag gelegd op de hem in eigendom toebehorende onroerende zaak te [Z]. Van dit proces-verbaal zijn ter attentie van belanghebbende op 1 november 2002 akten van betekening uitgebracht te zijner adres te [woonplaats] en – met vermelding van een adres van belanghebbende in [Q] (Italië) – door middel van een exploit aan het parket van de rechtbank te Alkmaar. Bij deze (laatstvermelde) akte, alsmede bij een brief van de ontvanger aan belanghebbende van 4 november 2002, zijn onder meer kopieën van de onder 2.6.1 en 2.6.2 vermelde stukken gevoegd.

2.7. In een ‘Overeenkomst omzetting conservatoir beslag in executoriaal beslag in verband met de aansprakelijkheid van [belanghebbende]’ van de ontvanger en belanghebbende van 10 april 2003 is onder meer het volgende vermeld:

- “1. De Ontvanger trekt het op 28 januari 2003 verleende uitstel van betaling voor de belanghebbende in.
2. De Ontvanger zal vervolgens een aanmaning opmaken en versturen en een dwangbevel tegen de belanghebbende uitvaardigen. Onmiddellijk na uitvaardiging zal het dwangbevel aan de belanghebbende worden betekend. Betekening van dit dwangbevel zorgt voor conversie van het conservatoire beslag in een executoriaal beslag krachtens artikel 704 van het Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering. De aanmaning en betekening zullen, in dit bijzondere geval, geheel kosteloos geschieden.

3. De Ontvanger zal na de bovengenoemde conversie van het conservatoire beslag aan de belanghebbende opnieuw uitstel van betaling verlenen (onder zekerheidstelling van het executoriale beslag op de (...) onroerende zaak) totdat de aansprakelijkstelling onherroepelijk vaststaat of is vernietigd of ingetrokken.
4. De omzetting van het conservatoir beslag in een executoriaal beslag is gedaan om verval van de verkregen zekerheid te voorkomen. Het executoriale beslag heeft dan ook een conservatoir karakter hangende de bezwaarprocedure en mogelijk daaropvolgende beroepsprocedure cq Beroep in cassatie inzake de aansprakelijkstelling.”

2.8.1. Tot de stukken behoort een akte van betekening op 20 augustus 2007 aan het woonadres van belanghebbende te [woonplaats] van een dwangbevel dat onder meer als volgt luidt:

“De ontvanger der rijksbelastingen te (...) [P]
overwegende dat V.o.f. [A]
[a-straat 1]
[...] [Z] achter is met het betalen van de hieronder genoemde aanslag (...)
Omzetbelasting 2000 (...) € 1.037.133 (...)
ter stuiting van de verjaring (...)
vaardigt dit dwangbevel uit tegen de hiervoor vermelde schuldenaar (...).”

Evenzo is op hetzelfde tijdstip en op dezelfde wijze een dwangbevel betekend betreffende de aanslag omzetbelasting 1999 van € 302.632.

2.8.2. Tot de stukken behoort een akte van betekening op 30 januari 2012 aan belanghebbende op zijn woonadres te [woonplaats] van een dwangbevel gericht aan [X] te [Z] dat onder meer als volgt luidt:

“*Stuiting verjaring*
(...)
U bent op 16 december 2002 aansprakelijk gesteld voor schulden van de belastingschuldige V.o.f. [A]
De aansprakelijkheid heeft betrekking op de volgende aanslagen:
(...)
Ik wil voorkomen dat deze schuld verjaart. Omdat de belastingschuldige opgehouden is te bestaan treedt u in de plaats van de belastingschuldige voor de stuiting van de verjaring van de verjaringstermijn van de rechtsvordering. Daarom laat ik u met deze brief weten dat ik de invorderingstermijn verleng tot vijf jaar vanaf de datum van deze brief.”

2.8.3. Tot de stukken behoort een akte van betekening op 6 december 2016 aan belanghebbende op zijn woonadres te [woonplaats] van een dwangbevel gericht aan [X] te [Z] dat onder meer als volgt luidt:

“*Stuiting verjaring*
(...)
De Belastingdienst heeft [X] op 16 december 2002 aansprakelijk gesteld voor de belastingschuld van de vennootschap onder firma [A]. De aansprakelijkheid heeft betrekking op de volgende aanslagen:
(...)
Ik wil voorkomen dat deze schuld verjaart. Met deze brief laat ik u weten dat ik de invorderingstermijn verleng tot 5 jaar te rekenen vanaf dagtekening van deze brief.”

2.9. In de procedure over de naheffingsaanslagen heeft de Rechtbank Haarlem onder meer het volgende vastgesteld (Rechtbank Haarlem 22 april 2008, 06/9182, 06/9183 en 06/9184, ECLI:NL:RBHAA:2008:849):

“2.4.1 Tot de stukken van het geding behoort een brief van verweerder van 1 november 2002, met als aanhef “Aankondiging naheffingsaanslag omzetbelasting 1999” waarin melding wordt gemaakt van drie Italiaanse bedrijven waaraan eiseres, volgens de aangiften omzetbelasting en de aangiften ICT (intracommunautaire transacties), intracommunautaire leveringen zou hebben verricht in het jaar 1999. Genoemde brief vermeldt het volgende:

“(…) Thans zijn over het belastingjaar 1999 van drie bedrijven uit Italië de resultaten van het onderzoek door de Italiaanse belastingdienst ontvangen door de Nederlandse belastingdienst. Hierbij komt het volgende naar voren:

- De vof [A] is niet gevestigd in Italië (het bedrijf is gevestigd geweest in Italië, maar gestaakt op 8-3-1995).

- De [Italiaanse] bedrijven [AA] uit [S] en [CC] uit [S] hebben geen verwerving uit Nederland, noch uit enige andere EU-lidstaat aangegeven.
- Bij het Italiaanse bedrijf [EE] uit Napels zijn geen documenten en administratie aangetroffen betreffende intra communautaire transacties.
- De intra communautaire leveringen van de vof [A] aan het bedrijf [AA] uit [S] zijn terug te vinden in de administratie van het Italiaanse bedrijf.

Van de overige intra communautaire leveringen in 1999 door de vof [A] aan Italiaanse bedrijven is geen informatie ontvangen van de Italiaanse Belastingdienst.

(...)

In 1999 zijn er [...] volgens de administratie van de vof [A] voor de volgende bedragen goederen geleverd aan:

- [CC] € 1.473.336 (NLG 3.246.806)
- [naam bedrijf C] € 88.420 (NLG 194.854).

Uit het antwoord van de Italiaanse belastingdienst kwam naar voren dat de goederen, welke geleverd zouden zijn door de vof [A], niet terug zijn te vinden bij genoemde bedrijven.

(...)

Op grond van artikel 20 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen zal ik derhalve een naheffingsaanslag omzetbelasting opleggen over het tijdvak 1 januari 1999 tot en met 31 december 1999 en wel als volgt:

- leveringen aan [CC] € 1.473.336 x 17,5% = € 257.833
- leveringen aan [EE] € 88.120 x 17,5% = € 15.473

Totaal naheffingsaanslag omzetbelasting € 273.306 (...)"

2.4.2. Tot de stukken van het geding behoort voorts nog een brief van verweerder van 1 november 2002, met als aanhef "Aankondiging naheffingsaanslag omzetbelasting 2000" waarin melding wordt gemaakt van de Italiaanse en Franse belastingdiensten afkomstige informatie betreffende bedrijven waaraan eiseres, volgens de aangiften omzetbelasting en de aangiften ICT, intracommunautaire leveringen zou hebben verricht in het jaar 2000. In genoemde brief wordt hierover door verweerder het volgende gemeld:

"(...) Van de Italiaanse belastingdienst is de volgende informatie ontvangen:

- m.b.t. [CC]

Het bedrijf [CC] uit [S] heeft geen verwerving uit Nederland, noch uit enige andere EU-lidstaat aangegeven. Tevens deelt de Italiaanse belastingdienst mee dat [CC] niet actief is en dat de personen achter deze firma niet zijn te traceren.

- m.b.t. [GG]

De onderneming heeft over het jaar 2000 geen intra communautaire verwervingen aangegeven. In de bedrijfsruimte van het bedrijf is geen boekhouding en geen computerapparatuur aangetroffen. Later is door het bedrijf een lijst met inkopen overhandigd aan de Italiaanse belastingdienst, volgens deze lijst wordt er echter niet ingekocht bij de vof [A].

Van de Franse belastingdienst is de volgende informatie ontvangen:

- m.b.t. [JJ]

Het Franse bedrijf heeft geen intra communautaire verwervingen aangegeven en is er geen boekhouding aangetroffen bij het Franse bedrijf.

(...)

Nu genoemde goederen niet zijn te traceren bij de twee Italiaanse bedrijven en het Franse bedrijf is niet vast komen te staan dat de goederen door de Italiaanse bedrijven en het Franse bedrijf zijn verkregen en tevens is niet komen vast te staan wat de daadwerkelijke plaats van aankomst (eindbestemming) van de goederen is. Er wordt derhalve niet voldaan de vereisten voor de toepassing van het 0% tarief voor de omzetbelasting.

Op grond van artikel 20 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen zal ik derhalve een naheffingsaanslag omzetbelasting opleggen over het tijdvak 1 januari 2000 tot en met 31 december 2000 en wel als volgt:

- leveringen aan [CC] € 3.071.072 x 17,5% = € 537.437
- leveringen [GG] uit [S] € 2.444.941 x 17,5% = € 427.864
- leveringen [JJ] uit [R] € 16.509 x 17,5% = € 2.889

Totaal naheffingsaanslag omzetbelasting € 968.190

(...)"

2.5. Verweerder heeft op 1 november 2002 de onder 1.1 genoemde naheffingsaanslagen met aanslagnummers [...] en [...] over de jaren 1999 en 2000 opgelegd.

2.6.1. Vervolgens is bij eiseres over het jaar 2000 een controle-onderzoek ingesteld door verweerder. De resultaten van dit onderzoek hebben verweerder aanleiding gegeven te veronderstellen dat eiseres heeft deelgenomen aan een zogeheten carrouselfraude. Het onderzoeksrapport is afgerond op 18 november 2005. Dit onderzoeksrapport (hierna: het rapport) behoort tot de gedingstukken.

2.6.2. Op pagina 2 van het rapport is onder meer het volgende vermeld:

“(…) Volgens de Italiaanse Belastingdienst hebben diverse firmanten in Italië belangen in de volgende ondernemingen:

1. [vof A]
Het bedrijf is gevestigd geweest in Italië, maar gestaakt op 8-3-1995. (BTW nummer [...]). De vertegenwoordiger was [C].
2. [LL]
Het bedrijf was actief van 22-6-2000 tot 25-3-2003 (BTW nummer [...]) en was gevestigd aan [a-straat] te [Q]. Betreft een groothandel in schrijfmachines.
Aandeelhouders waren: [C] (50.000.000)
[BB] (50.000.000)
Wettelijk vertegenwoordiger van het bedrijf was [C].
[BB] was tot medio 2000 woonachtig op het adres [j-straat] te [T] in een woning van de familie [van X].
3. [G]
Het bedrijf is actief sinds 1-12-1999 (BTW nummer [...]) en gevestigd aan [k-straat 1] te [U] (provincie [...]). Betreft een groothandel in schrijfmachines.
Aandeelhouders zijn: [C] (25.000.000)
[BB] (25.000.000)
Wettelijke vertegenwoordiger van het bedrijf is [E] (...).
4. [H]
Het bedrijf bevindt zich sinds 9-11-1999 in de fase van bedrijfsbeëindiging en is per 31-12-2000 gestaakt (BTW nummer was [...]). Het bedrijf was gevestigd aan [e-straat 1] te [Q] en hield zich bezig met algemene werkzaamheden rond de bouw van gebouwen.
Aandeelhouders waren:
[X] (18.000.000)
[B] (18.000.000)
[C] (18.000.000)
[D] (18.000.000)
[E] (18.000.000)
[DD] (90.000.000)
Wettelijke vertegenwoordiger van het bedrijf was [C].
5. [I]
Het bedrijf is actief sinds 4-2-1999 (BTW nummer [...]) en gevestigd aan [e-straat 1] te [Q]. Het bedrijf houdt zich bezig met algemene werkzaamheden bij de bouw van gebouwen.
Aandeelhouders zijn:
[X] (18.000.000)
[B] (18.000.000)
[C] (18.000.000)
[D] (18.000.000)
[E] (18.000.000)
[DD] (90.000.000)
Wettelijke vertegenwoordiger van het bedrijf is [C].
6. [J]
Het bedrijf is actief sinds 3-12-2003 (BTW nummer [...]) en gevestigd aan [e-straat 1] te [Q]. Het bedrijf houdt zich bezig met algemene werkzaamheden bij de bouw van gebouwen.
De wettelijke vertegenwoordiger van het bedrijf is [C].
Op het adres [e-straat 1] te [Q] is gevestigd het administratiekantoor [naam administratiekantoor]. Dit bedrijf is verantwoordelijk voor de boekhouding van [G].
(...)

2.6.3. Op pagina 15 en 16 van het rapport is onder meer het volgende vermeld:

“(…) Nadere informatie uit Italië
Tijdens het onderzoek zijn van de Italiaanse Belastingdienst de volgende gegevens ontvangen.

Een stuk betreffende [K] (IVA nr. [...]), gevestigd [I-straat 1] te [S], Italië.

In het stuk wordt aangegeven dat genoemde onderneming over het belastingjaar 2000 geen enkele intracommunautaire verwerving heeft aangegeven.

Een stuk m.b.t. [GG].

In dit stuk wordt aangegeven dat in opdracht van het Openbaar Ministerie te [Turijn] bij de firma [G], welk bedrijf is gevestigd op het adres [k-straat 1] te [U], facturen in beslag zijn genomen betreffende communautaire aankopen door [GG].

Verder wordt vermeld dat in de woning van [FF] harde schijfgeheugen in beslag is genomen, waarbij sporen zijn gevonden van de betrokkenheid van de gebroeders [...] bij BTW-fraude in Italië. Op de harde schijf zijn files aangetroffen, die melding maken van transacties inzake aangekochte goederen met vermelding van de klanten, de bedragen, de hoeveelheden en de financiële situaties uitgewerkt voor enkele personen, waaronder een zekere “[C]”.

Verder wordt vermeld dat de firma [GG], mede als “papieren filterbedrijf” tussen de communautaire leveranciers [namen leveranciers] en de firma [G] (tot 10-07-2001 beheerd door [E] en daarna door [naam persoon]), via [FF] informaticaproducten voor geringe bedragen op de markt bracht bij een groot aantal landelijke bedrijven (als dekmantel).

Een stuk m.b.t. [CC] en [GG].

In dit stuk wordt aangegeven dat volgens de officiële gegevens de directeurs van [GG] waren:

1. In de periode 13-12-1999 tot en met 30-3-2001 [KK], geboren [geboortedatum], wonende [c-straat 1] te [S].
 2. Na 30-3-2001 [HH], geboren [geboortedatum], wonende [b-straat 1] te [R] (Frankrijk).
- Genoemde personen zijn echter slechts op papier eigenaar. De werkelijke directeurs van genoemde onderneming zijn:
1. [C] en [E]
 2. [FF] uit [S].

Deze laatste personen hebben de “missing trader” [GG] tussen de communautaire leveranciers en de uiteindelijke afnemers gezet. Door tussenkomst van [G] (beheerd door de gebroeders [...]), welk bedrijf is gevestigd op het adres [d-straat 1] te [T], de echte afnemer van de IT producten werden producten op de markt afgezet onder de marktprijs.

Deze situatie wordt bevestigd door het volgende:

- verklaringen afgelegd door werknemers van [G] dat er inkooporders werden opgemaakt betreffende inkoop bij diverse EU-leveranciers op naam van [GG];
- Er zijn in- en verkoopfacturen gevonden van [GG] op het adres van [G];
- De namen [E] en [FF] zijn gevonden op sommige facturen van EU-leveranciers aan [GG];
- De verkoopfacturen van [GG] zijn ontworpen door [G];
- De fax van [G] werd gebruikt door EU-leveranciers voor bestellingen van [GG];
- Het ontdekken van vele kopieën van documenten betreffende SWIFT betalingen door [GG] naar verschillende EU-leveranciers, welke zijn verstuurd voor informatie naar de personen, die verantwoordelijk zijn voor [G];
- Het noemen van het telefoonnummer [...] in de kop van vele facturen, welke per fax zijn verstuurd door buitenlandse leveranciers. Dit is het faxnummer van [LL] (gevestigd in [Q], [e-straat 1], waarvan [C] tot 25-3-03 de directeur was);
- Het vermelden van: “goederen in goede orde ontvangen” door [GG]. Op deze stukken komt de naam “[E]” en “[E]” veelal voor;
- Het ontdekken op de harde schijf van de computer van [FF] van de volgende gegevens:
 1. financiële gegevens betreffende betalingen aan verschillende EU-leveranciers;
 2. inkomen afkomstig van verkopen van goederen door [FF] zelf;
 3. onkosten welke betrekking hebben op [GG]. (...)”

2.6.4. Op pagina 25, 26 en 27 van het rapport is onder meer het volgende vermeld:

“(…)”

4. Verkopen aan [GG]. (...)”

Er zijn door [GG] geen intracommunautaire verwervingen aangegeven en er is in Italië geen BTW gedeclareerd of betaald.

Er is in Italië geen boekhouding van [GG] aangetroffen.

Volgens de officiële gegevens waren de directeurs van [GG]:

- In de periode 13-12-1999 tot en met 30-3-2001 [KK] (...)”

- Na 30-3-2001 [HH], (...).

Deze personen waren echter slechts op papier eigenaar. De werkelijke directeurs van genoemde onderneming waren:

- [C] en [E]
- [FF] uit [S].

Deze laatste personen hebben het “papieren filterbedrijf” (missing trader) [GG] tussen de communautaire leveranciers en de firma [G] (beheerd door [C] en [E]) gezet en via [FF] informaticaproducten voor geringe bedragen op de markt gebracht bij een groot aantal Italiaanse bedrijven (als dekmantel). Verder zijn er bij [G] facturen en overige bescheiden in beslag genomen betreffende communautaire aankopen door [GG]. Hieruit blijkt duidelijk de betrokkenheid en verwevenheid van [G] en [C] en [E] met [GG]. Ook is in de woning van [FF] harde schijfgeheugen in beslag genomen, waarbij sporen zijn gevonden van de betrokkenheid van de gebroeders [...] bij BTW-fraude in Italië.

5. Verkopen aan [L]

Van de 7 verkoopfacturen aan [L] te [S], Italië zijn er bij 3 verkoopfacturen niet alle vervoersbescheiden aanwezig.

Uit de gegevens m.b.t. de intracommunautaire leveringen uit zowel de bestanden van de Belastingdienst als uit de opgaven door de belastingplichtige zelf is gebleken dat de leveringen aan het Italiaanse bedrijf [L] niet zijn aangegeven met gebruikmaking van het VAT nummer van het Italiaanse bedrijf (...), hoewel dit VAT nummer wel staat vermeld op de desbetreffende verkoopfacturen van [eiseres]. Gezien de aangegeven bedragen zijn de leveringen aan [L] vermoedelijk aangegeven op het VAT nummer [...] van het Italiaanse bedrijf [CC].

Het VAT-nummer van het bedrijf [L] is per 15-9-2000 vervallen. Tevens is uit de gegevensuitwisseling met Italië het volgende naar voren gekomen.

Er zijn door [L] geen intracommunautaire verwervingen aangegeven en er is in Italië geen BTW gedeclareerd of betaald.

is een zgn. “missing trader”. [L] is gebruikt door [FF] om goederen te verkrijgen (alleen op papier) van EU-leveranciers om vervolgens te verkopen aan [G]. Deze laatste maatschappij ontving de goederen echter direct zelf en de goederen werden op factuur zelfs lager verkocht dan de inkoopprijs. [G] heeft op deze manier “illegaal” winst gemaakt. De Italiaanse belastingdienst vond bij [L] verkoopfacturen maar vond geen rekeningen van ingekochte goederen en vond ook geen boekhouding.

Er zijn bij [L] door de Italiaanse Belastingdienst geen facturen van [eiseres] teruggevonden. Of de goederen in Italië zijn aangekomen en zijn betaald kan niet worden bevestigd door de Italiaanse Belastingdienst.

6. Verkopen aan [K]

Van de 22 verkoopfacturen aan [K] te [S], Italië zijn er bij 11 verkoopfacturen niet alle vervoersbescheiden aanwezig.

Het VAT-nummer van het bedrijf is per 31-12-2002 vervallen.

Bij een aantal verkopen (in totaal bij 3 verkopen) zijn vervoersbescheiden van [naam bedrijf] aangetroffen m.b.t. vervoer van goederen van Nederland naar Italië. Op deze vervoersbescheiden staat vermeld dat het vervoer is aangevangen bij een Nederlands bedrijf (verschillende), dat de opdrachtgever tot het vervoer het Italiaanse bedrijf [CC] uit [S] is en dat de goederen ook moeten worden afgeleverd bij het Italiaanse bedrijf [CC], [f-straat 1] te [S]. Volgens de aangeleverde bescheiden vindt betaling van de factuur wel weer plaats door het Italiaanse bedrijf [K].

Tevens is uit de gegevensuitwisseling met Italië het volgende naar voren gekomen.

Er zijn door [K] geen intracommunautaire verwervingen aangegeven en er is in Italië geen BTW gedeclareerd of betaald.

is een zgn. “missing trader”. [K] kocht computers en computeronderdelen van EU-leveranciers en verkocht de goederen door aan nationale afnemers tegen een prijs lager dan de inkoopprijs. Het bedrijf maakte toch winst omdat het de BTW niet afdroeg. De goederen werden onder meer betrokken uit Nederland (van [eiseres]) en werden verkocht met verlies aan [G]. [G] creëerde een systeem van fiscale fraude met gebruikmaking van andere meewerkende firma's.

Er zijn door de Italiaanse Belastingdienst facturen teruggevonden van [eiseres] en [F] aan [K] (in totaal 22 facturen). Het adres waar de goederen in Italië zijn aangekomen kan niet met zekerheid worden aangegeven. De Italiaanse Belastingdienst vermoedt dat de goederen zijn opgehaald door [G] bij een lokaal UPS-warehouse. Deze gang van zaken is ook gebruikt bij diverse andere zaken. Er zijn cheques teruggevonden betreffende de betaling op de [bank 3] op het rekeningnummer van [vof A] van [X].

7. Verkopen aan [CC]

Van de 54 verkopen aan [CC] te [S], Italië zijn er bij 42 verkoopfacturen niet alle vervoersbescheiden aanwezig.

Het VAT-nummer van het bedrijf is per 25-3-2004 vervallen.

Tevens is uit de gegevensuitwisseling (in de periode juli 2000-oktober 2002) met Italië het volgende naar voren gekomen.

Het bedrijf [CC] uit [S] heeft geen verwerving uit Nederland, noch uit enige andere EU-lidstaat aangegeven. Tevens deelt de Italiaanse belastingdienst mee dat uit een uitgevoerd onderzoek in 2000 het volgende is gebleken:

- De firma [CC] is gevestigd in [S], [f-straat 1]. Het VAT nummer is [...]. Deze onderneming blijkt niet actief te zijn.
- De vertegenwoordiger van de onderneming is [MM] [geboortedatum] wonende in [S], [adres]. De partner van [MM] is [naam persoon] [geboortedatum] wonende te [S], [h-straat 1].
- Beide personen zijn door de Italiaanse belastingdienst niet te traceren.

(...)

Tot 9 mei 2000 wordt er door [eiseres] voornamelijk geleverd aan [CC], daarna stopt de levering aan [CC] en wordt er door [eiseres] voornamelijk geleverd aan [GG]. Gezien al hetgeen hierover is vermeld over de overige Italiaanse bedrijven, het feit dat de onderneming [CC] niet actief blijkt te zijn, geen intracommunautaire verwervingen uit Nederland noch uit enige andere EU-lidstaat heeft aangegeven en de eigenaren van de onderneming niet waren te traceren in Italië, lijkt het vermoeden gerechtvaardigd dat er zich bij [CC] eenzelfde fraudepatroon heeft afgespeeld als bij de overige 3 Italiaanse bedrijven en dat ook hier sprake is van een zgn "missing trader".

Conclusie:

Uit al hetgeen hiervoor is vermeld m.b.t. de vier Italiaanse bedrijven kan gesteld worden dat voor alle vier de Italiaanse bedrijven niet is voldaan aan de onderworpenheidseis. Er is niet geleverd aan de op de facturen vermelde afnemers en deze afnemers hebben niet de beschikkingmacht over de goederen verkregen. Van drie van de vier bedrijven is vastgesteld dat deze in Italië zijn gebruikt als zgn. "ploffers" en van het vierde bedrijf is er het vermoeden aanwezig dat er sprake is van een zgn. "plover". De identiteit van de afnemers staat derhalve ter discussie en voor alle intracommunautaire leveringen door [eiseres] aan de vier Italiaanse bedrijven geldt dat niet voldaan is aan de eis dat de afnemer een ondernemer of een rechtspersoon is, die in een andere lidstaat geïdentificeerd is en dat de goederen in de andere lidstaat zijn onderworpen aan de heffing van belasting ter zake van intracommunautaire verwerving van die goederen.

Op grond hiervan had het 0% tarief voor de omzetbelasting al niet kunnen worden toegepast (correctie B).

Daarbij komt dat ook in veel gevallen niet is voldaan aan de tweede eis voor de intracommunautaire levering. Hierbij is niet gebleken dat de goederen in het kader van de levering zijn verzonden of vervoerd naar het grondgebied van een andere lidstaat.

Hoewel door de Belastingdienst herhaaldelijk is gewezen op het belang van vervoersbescheiden ontbreken er een aanzienlijk aantal vervoersbescheiden. Ook overige gegevens en/of bescheiden waaruit het vervoer naar Italië blijkt (zoals schriftelijke bestellingen, correspondentie over afleveradres, bevestiging van ontvangst van de goederen), zijn niet aangetroffen in de administratie van de [eiseres]. Daarnaast wordt er door de Italiaanse belastingdienst in aanzienlijk aantal gevallen vermeld dat men niet kan aangeven of en waar de goederen in Italië terecht zijn gekomen (correctie C).

Dit alles betekent dat in veel gevallen zelfs aan beide eisen voor de toepassing van het 0% tarief voor de omzetbelasting bij intracommunautaire leveringen aan Italië door [eiseres] niet wordt voldaan.

(..)"

2.7. Tot de stukken van het geding behoort een verslag dat is gemaakt van de hoorzitting in bezwaar, gehouden op 16 mei 2006, welk verslag door verweerder op 30 mei 2006 naar de gemachtigde van eiseres is verzonden. Uit het verslag blijkt dat bij het horen aanwezig waren: [C] en mr. A.J. de Ruiter als gemachtigde van eiseres, en H.B. Bouwmeester namens verweerder."

2.10.1. In de procedure over de naheffingsaanslagen heeft het Hof Den Haag – na verwijzing door de Hoge Raad (HR 18 maart 2016, nr. 11/02825bis, ECLI:NL:HR:2016:442) – onder meer het volgende vastgesteld (Hof Den Haag 4 november 2016, 16/00148 t/m 16/00150, ECLI:NL:GHDHA:2016:3374):

"6.6. Vaststaat, de Rechtbank heeft dat aan de hand van de feiten en omstandigheden als vermeld in de punten 2.4.1. tot 2.7. van haar uitspraak ook geconstateerd, dat in het onderhavige geval sprake is van een keten van (intracommunautaire) leveringen die is gericht op het frauderen met de belasting over de toegevoegde waarde. Aan de hand van de daar beschreven in dezen vaststaande feiten en omstandigheden komt het Hof ook tot de conclusie dat belanghebbende, althans enkele van haar

vennoten en daarmee belanghebbende, zo zij al niet het brein achter deze fraude is geweest, ten minste op de hoogte van deze fraude is geweest en dat zij met alle in dezen voor de heffing van omzetbelasting verrichte relevante handelingen deze fraude heeft opgezet of deze -als bewuste en in de aard van de fraude ingevoerde deelnemer- mede mogelijk heeft gemaakt. Het Hof acht het in dat verband meer dan aannemelijk dat deze betrokkenheid, getuige alle sturende activiteiten, en deze wetenschap zien op alle voor de realisatie van de fraude binnen het kader van voor de heffing van omzetbelasting te onderscheiden benodigde en relevante transacties, dat die -het Hof kent op dat punt geen twijfel- door belanghebbende zijn verricht en dat deze transacties of handelingen ook enkel zijn opgezet en uitgevoerd met de bedoeling frauduleus en met gebruikmaking van de heffingssystematiek van de omzetbelastingwetgeving de hier aan de orde zijn voordelen te genieten. Dit heeft -meer specifiek- te gelden voor alle drie, ook door de Rechtbank in haar uitspraak onder de cursieve letters a, b en c, onderscheiden handelsstromen. Dit geldt te meer, nu de in geding zijnde handelingen met betrekking tot de in de keten gebrachte goederen in de jaren van naheffing de enige (de schoenhandel van belanghebbende is blijkens het controlerapport sedert 8 maart 1995 gestaakt en is buiten het onderzoek gebleven) als ondernemer voor de omzetbelasting verrichte activiteiten van belanghebbende waren. In dit verband heeft het Hof zwaar laten wegen -verwezen wordt onder meer naar de, hier als ingelast en herhaald aan te merken, niet voor tweeërlei uitleg vatbare passages (genummerd 1 tot en met 9) uit de ter zitting van 7 december 2010 van het Gerechtshof te Amsterdam door belanghebbende voorgedragen en overgelegde pleitnota- dat belanghebbende verschillende keren in de stukken van de procedure ruitelijk naar voren brengt - sterk verkort de essentie weergevend- dat vaststaat dat sprake is van fraude, dat vennoten van belanghebbende bij die fraude zijn betrokken en dat zij voor die handelingen strafrechtelijk zijn veroordeeld."

2.10.2. Het Hof Den Haag heeft de eerste naheffingsaanslag over 2000 vernietigd, de naheffingsaanslag over 1999 vermindert tot € 232.601 en de (tweede) naheffingsaanslag over 2000 vermindert tot € 799.525.

2.11. De hiervoor aangehaalde uitspraak van het Hof Den Haag is bij het arrest HR 20 oktober 2017, 16/05660, ECLI:NL:HR:2017:2659, BNB 2018/6, vernietigd, zij het alleen voor zover het Hof de uitspraak van de Rechtbank heeft vernietigd met betrekking tot de beslissing omtrent de vergoeding van proceskosten. Met dit arrest zijn de naheffingsaanslagen onherroepelijk komen vast te staan.

2.12. Ter zitting van het Hof op 26 maart 2018 heeft [B], de echtgenote van wijlen belanghebbende onder meer het volgende verklaard:

"In 1987 is mijn man begonnen met de schoenenhandel. Het ging om schoenenimport uit Italië. Daar had hij affiniteit mee. Dit was geheel iets anders dan computerhandel. Daar had hij geen affiniteit mee en hij had daar ook geen verstand van. Hij moest echter van de banken betrokken blijven bij de Vof. De kinderen kregen namelijk geen financiering van de bank. Hij moest dus voor de kinderen instaan. Hij leefde voor zijn gezin en deed daarnaast veel liefdadigheidswerk. (...)

- U vraagt aan mij of mijn zonen in 1999 nog thuis woonden en hoe de zaken thuis werden besproken. Eén zoon was inmiddels getrouwd met een Italiaanse en een andere zoon woonde nog thuis. Mijn getrouwde zoon gebruikte toen nog wel ons huis als adres voor als hij in Nederland was. Wij hadden een hechte familie. Onze zonen hielpen mijn man actief mee in de schoenenhandel. Dat moest ook, want hij was blind en kon zich moeilijk verplaatsen. Toen de import van schoenen uit China een vlucht nam, was mij man wel klaar met de schoenenhandel. Hij zei dat hij toen wilde stoppen. Mijn zonen moesten echter ook verder en hadden gehoord dat er geld te verdienen viel in de internationale handel in computeronderdelen. Toen heeft mijn man gezegd: ik help jullie financieel op weg, maar zelf doe ik niets meer. Mijn zonen hadden geld nodig voor de inkoop van de onderdelen, daarvoor moest hij hen dus financieel op weg helpen. Het zei hem helemaal niets die handel. Zijn affiniteit lag bij de handel in Italiaanse schoenen. U vraagt mij hoe het idee is ontstaan om te handelen in computeronderdelen en hoe daar met elkaar over werd gesproken. Mijn zonen hadden gehoord dat daar geld mee te verdienen viel. Zij hebben toen eerst marktonderzoek gedaan om te bekijken of de handel in computeronderdelen rendabel was. Aan de keukentafel bij ons thuis werden hun bevindingen besproken. Aan de hand hiervan heeft mijn man het besluit genomen om hen daarbij te helpen."

3 Geskil in hoger beroep

In hoger beroep zijn de volgende vragen in geschil:

1. Dient de beschikking te worden vernietigd omdat de inspecteur dan wel de ontvanger bij het opleggen van de naheffingsaanslagen, het leggen van conservatoir beslag dan wel het nemen van

- de beschikking aansprakelijkstelling, het Europeesrechtelijk verdedigingsbeginsel heeft geschonden?
2. Is artikel 33, eerste lid, aanhef en onderdeel a, InvW van toepassing ten aanzien van een gewezen bestuurder?
 3. Is het recht op invordering verjaard?
 4. Is bij de aansprakelijkstelling van belanghebbende het gelijkheidsbeginsel geschonden?
 5. Is het beroep van belanghebbende op disculpatie van artikel 33, vierde lid, InvW gegrond? In dit kader is mede in geschil een beroep op het vertrouwensbeginsel en een beroep op het legaliteitsbeginsel.
 6. Is de aansprakelijkstelling van artikel 33, eerste lid, aanhef en onderdeel a, InvW overigens in strijd met (dwingend) Europees recht?
 7. Is het legaliteitsbeginsel van artikel 7 EVRM geschonden?

Tussen partijen zijn de volgende punten niet (meer) in geschil:

1. Het bedrag van de aansprakelijkstelling dient nog te worden verminderd tot € 1.032.126. Dit betekent dat het beroep hoe dan ook gegrond is.
 2. De aansprakelijkstelling betreft niet de eventueel nog verschuldigde invorderingsrente; daarvoor zal – indien nodig – nog een afzonderlijke beschikking moeten worden genomen.
 3. Eventuele bewijsaanboden, de stelling dat het door de ontvanger ingebrachte dossier niet volledig zou zijn, alsmede hetgeen is aangevoerd over schending van artikel 21 van de Zesde Richtlijn zijn niet meer aan de orde.
 4. Belanghebbende doet geen beroep op vergoeding van immateriële schade en op vergoeding van proceskosten op basis van werkelijke kosten.
4. *Beoordeling van het geschil*

Uitspraak rechtbank

- 4.1. De rechtbank heeft het volgende overwogen:

a. De gang van zaken in bezwaar en beroep

4.1. Eiser heeft zich erover beklagd te weinig inzage in stukken te hebben gekregen dan wel gesteld dat stukken zijn achtergehouden die wel tot onderbouwing van de bestreden beslissing zijn gebruikt. Verweerder heeft hiertegenover aangegeven het gehele dossier van de belastingdienst aan eiser ter beschikking te hebben gesteld, en daarbij eiser de gelegenheid te hebben gegeven kopieën te maken van de relevante stukken. De rechtbank heeft geen reden om aan deze weergave van verweerder te twijfelen. Hetgeen eiser overigens in dit kader heeft aangevoerd is naar het oordeel van de rechtbank van onvoldoende gewicht om te concluderen dat verweerder in strijd met de goede procesorde dan wel in strijd met de Awb heeft gehandeld.

b. De aansprakelijkheid op grond van de IW

4.2. Op grond van artikel 33, eerste lid, aanhef en onder a van de IW – kort weergegeven en voor zover hier van toepassing – is van een lichaam als de Vennootschap ieder van de bestuurders hoofdelijk aansprakelijk voor de door de Vennootschap verschuldigde rijksbelastingen.

4.3. Tussen partijen is niet in geschil dat eiser in de periode waarover de naheffingsaanslagen omzetbelasting zijn opgelegd, de periode van 1 juli 1997 tot en met 31 december 2000, formeel bestuurder van de Vennootschap was. Eiser bestrijdt dat hij feitelijk als bestuurder optrad, en doet daarmee een beroep op de disculpatiemogelijkheid als omschreven in artikel 33, vierde lid, IW. Op grond van deze bepaling is degene die op grond van het eerste lid van artikel 33 IW aansprakelijk wordt gehouden, niet aansprakelijk voor zover hij bewijst dat het niet aan hem is te wijten dat de belasting niet is voldaan.

4.4. Eiser heeft op dit punt aangevoerd dat hij op enig moment wilde stoppen met de handel in schoenen. Zijn kinderen wilden graag beginnen met een handel in computers en onderdelen daarvan, eveneens gericht op Italië. Met betrekking tot de financiering daarvan zou, volgens eiser, de bank als voorwaarde hebben gesteld dat eiser als vennoot aan de Vennootschap verbonden bleef. Eiser bleef daardoor formeel bestuurder van de Vennootschap, maar hij heeft zich in de jaren 1999 en 2000 niet met de bedrijfsvoering bemoeid.

4.5. De rechtbank is van oordeel dat eiser, nu hij er om hem moverende redenen voor heeft gekozen om bestuurder te blijven van de Vennootschap, zich ook rekenschap had behoren te geven van de fiscale verplichtingen van de Vennootschap. De omstandigheid dat eiser zich heeft teruggetrokken uit de bedrijfsvoering en hij daardoor onvoldoende zicht had op de activiteiten van zijn medevennoten ontslaat hem niet van de verantwoordelijkheid die hij bij het aangaan van de Vennootschap als bestuurder op zich heeft genomen en van de daaruit voortvloeiende aansprakelijkheid voor eventuele belastingsschulden van de Vennootschap.

4.6. Eisers stelling dat er sprake zou zijn van eenzelfde situatie als in het arrest van de Hoge Raad van 3 november 2000 (NJ 2001/3) waarin wel disculpatie is aangenomen, volgt de rechtbank niet. De rechtbank is van oordeel dat in dat arrest van doorslaggevende betekenis is dat, gelet op de grote mate van onduidelijkheid omtrent de vraag of omzet- dan wel kansspelbelasting verschuldigd was, de bestuurder er niet zonder meer rekening mee behoeft te houden dat kansspelbelasting verschuldigd zou kunnen zijn. In de brief van 13 december 2000 heeft de Inspecteur de aanvankelijk opgelegde naheffingsaanslagen weliswaar vernietigd, maar zich tevens het recht voorbehouden om nieuwe naheffingsaanslagen op te leggen indien mocht blijken dat de door de Vennootschap geschetste feiten niet juist mochten blijken te zijn.

4.7. Het voorgaande houdt derhalve in dat het niet betalen van de naheffingsaanslagen omzetbelasting van de Vennootschap eiser, als bestuurder, kan worden toegerekend nu hij erop bedacht moest zijn dat de omzetbelasting verschuldigd was.

4.8. Eiser heeft zich voorts inhoudelijk beklaagd over de naheffingsaanslagen omzetbelasting, en in dat kader verwezen naar de door de Vennootschap geïnitieerde bezwaar- en beroepsprocedure tegen de (hoogte van) de naheffingsaanslagen. De rechtbank volstaat in deze met de verwijzing naar hetgeen zij in die zaken heeft beslist, zaaknummers AWB 06/9182, 06/9183 en 06/9184.

4.9. De rechtbank is voorts van oordeel met betrekking tot eerdergenoemde brief van 13 december 2000, dat daaraan, anders dan eiser stelt, niet het gerechtvaardigde vertrouwen kon worden ontleend dat er in het geheel geen omzetbelasting meer verschuldigd zou zijn. De brief moet worden gelezen in het licht van de omstandigheid dat de Vennootschap zelf had aangedrongen op het doen van uitspraak op bezwaar hangende het onderzoek. Noch de brief van 13 december 2000, noch een andere handeling vormt dan ook een belemmering voor het opleggen van de in geding zijnde naheffingsaanslagen aan de Vennootschap.

4.10. Met betrekking tot eisers stelling dat verweerder ten onrechte alleen hem en niet de andere vennoten van de Vennootschap aansprakelijk heeft gesteld voor de onderhavige belastingsschulden overweegt de rechtbank het volgende. Vooropgesteld moet worden dat verweerder in beginsel vrij is in zijn keuze wie van de bestuurders wordt aangesproken. Artikel 33 IW bepaalt immers dat ieder der bestuurders hoofdelijk aansprakelijk is. Wel is verweerder daarbij gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

4.11. In het onderhavige geval heeft verweerder afgezien van de aansprakelijkstelling van de overige vennoten, omdat er ten aanzien van die vennoten aan verweerder in Nederland geen verhaalsmogelijkheden bekend waren.

4.12. De rechtbank is van oordeel dat in overeenstemming met de hoofdelijke aansprakelijkheid de in dit geval uiteenlopende verhaalsmogelijkheden rechtvaardigen dat verweerder niet bij alle bestuurders tot daadwerkelijke invordering van de belastingsschuld waarop de aansprakelijkstelling ziet is overgegaan. In dit licht bezien kan dan ook niet geoordeeld worden dat verweerder door ten aanzien van de overige vennoten (vooralsnog) geen verdere actie te ondernemen heeft gehandeld in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

4.13. Gelet op het vorenoverwogene dient het beroep ongegrond te worden verklaard."

Het Europeesrechtelijke verdedigingsbeginsel

4.2.1.1. Belanghebbende heeft gesteld dat ter zake van het opleggen van de onderliggende aanslagen het (Europeesrechtelijke) verdedigingsbeginsel is geschonden en heeft daartoe in zijn nader stuk van 15 september 2011 onder meer het volgende aangevoerd:

“De Ontvanger heeft conservatoir beslag gelegd op de eigen woning van [belanghebbende] op een moment dat het onderzoek naar de onderliggende omzetbelastingaanslagen op te leggen aan de v.o.f. [A] nog moest beginnen. Van een deugdelijk overleg en hoor en wederhoor voorafgaand aan de aanslagoplegging is geen sprake geweest noch in relatie tot de v.o.f. [A] noch in relatie tot [belanghebbende], omdat die aanslagoplegging kort na het conservatoir beslag moest plaatsvinden en het onderzoek naar de omzetbelastingproblematiek toen nog moest beginnen. (...) Zowel de v.o.f. [A] als [belanghebbende] hebben niet de gelegenheid gehad om op voorhand inhoudelijk met de Belastingdienst in discussie te gaan over de onderliggende aanslagen omzetbelasting, waarvoor ten laste van [belanghebbende] conservatoir beslag op het onroerend goed is gelegd. Zowel de v.o.f. [A] als [belanghebbende] zijn door die gang van zaken benadeeld. Vele jaren later (...) heeft de Belastingdienst een controlerapport geproduceerd en kon er alsnog een onderlinge discussie plaatsvinden. Uiteindelijk zijn die onderliggende aanslagen vernietigd door Hof Amsterdam in een uitspraak van 12 mei 2011. (...) Ook bleek aan de v.o.f. [A] en [belanghebbende] dat er na het conservatoire beslag voor de Belastingdienst ‘geen weg meer terug was’. Dat heeft vervolgens de aanslagoplegging en de beoordeling van de bezwaarfase in het nadeel van hem en de v.o.f. [A] beïnvloed. (...) Bovendien had deugdelijk hoor en wederhoor er in [belanghebbendes] ogen toe geleid dat er vermoedelijk uitstel van betaling zou zijn verleend aan hem, wellicht onder het stellen van een vorm van zekerheid voor een deelbedrag. (...) De sanctie die (...) kleeft aan het niet naleven van de Sopropé verplichtingen is dat het beroep (...) gegrond moet worden verklaard en de onderliggende aanslag omzetbelasting reeds om die reden moet worden vernietigd.”

4.2.1.2. In zijn pleitnota voor de zitting van 26 maart 2018 heeft gemachtigde het beroep op het verdedigingsbeginsel toegespitst op de beschikking aansprakelijkstelling (de naheffingsaanslagen stonden inmiddels onherroepelijk vast):

“1.15. (...) Indertijd is op voorhand conservatoir beslag op 1 november 2002 gelegd, zijn hoge aanslagen omzetbelasting opgelegd eveneens op 1 november 2002 en heeft een aansprakelijkstelling van [belanghebbende] plaatsgevonden op 16 december 2002 zonder dat deugdelijk ‘hoor en wederhoor’ heeft plaatsgevonden. Al in het eerste bezwaarschrift tegen de aansprakelijkstelling (...) wordt erover geklaagd dat sprake is van ‘premature acties’ van de Belastingdienst. De motivering van de desbetreffende aanslagen omzetbelasting is pas enige jaren later van de grond gekomen (...). Duidelijk is dat een deugdelijke behandeling in de bezwaarfase (...) niet heeft plaatsgevonden. Eerst veel later is in het kader van de procedure bij de Belastingrechter één onderliggende aanslag vernietigd en hetzelfde geldt voor de boetesbeschikking. Als wel op voorhand deugdelijk ‘hoor en wederhoor’ had plaatsgevonden, dan was er uit de bezwaarfase iets anders gekomen.”

1.16. Voor een ‘doelmatige invordering’ door de Ontvanger was deze gang van zaken uiteraard niet nodig. Indertijd in [de] periode december 2000 / december 2002 stond de woning waarop conservatoir beslag is gelegd niet te koop. De familie woonde daar immers. En had men wel willen verkopen om schuldeisers te ontlopen, dan had men dat toch wel gedaan kort na de brief van de Belastingdienst van 13 december 2000 waarbij de eerdere aanslag omzetbelasting was vernietigd en een eerder gelegd beslag kort nadien werd opgeheven. Een deugdelijke rechtvaardigingsgrond voor deze gang van zaken van de zijde van de Ontvanger is er derhalve niet. De Belastingdienst had gewoon conform het ‘normale stramien’ aanslagen kunnen opleggen met bijbehorende motivering na deugdelijk onderzoek, zonodig daarvoor aansprakelijk kunnen stellen en daarna de discussie kunnen aangaan met de belastingplichtige, althans aansprakelijkgestelde, over uitstel van betaling in ruil voor te stellen zekerheid.”

4.2.1.3. Ter zitting van het Hof van 26 maart 2018 heeft gemachtigde zijn standpunt inzake het verdedigingsbeginsel als volgt nader toegelicht:

“- U vraagt mij welk verwijt ik de ontvanger maak in het kader van het beroep op schending van het Europeesrechtelijke verdedigingsbeginsel. Ik stel mij op het standpunt dat er geen deugdelijke hoor en wederhoor heeft plaatsgevonden voordat is overgegaan tot het opleggen van de beschikking aansprakelijkstelling. Het was voor belanghebbende ook niet mogelijk om zich goed te verweren tegen de aansprakelijkstelling in de bezwaarprocedure, daar de motivering van de naheffingsaanslagen heel lang op zich heeft laten wachten. Dit gold zowel voor de bezwaarfase met betrekking tot de heffing als voor de aansprakelijkstelling. Ook was de bezwaarprocedure ‘besmet’ door het beslag dat er lag. Ook in de bezwaarfase heeft er geen hoor en wederhoor plaatsgevonden. Ik merk op dat de onderliggende naheffingsaanslagen van groot belang zijn voor de aansprakelijkgestelde. Hij moet zich daar effectief tegen kunnen verweren. Hierbij moet ook de vraag in aanmerking worden genomen of de

aanslag 'Sopropé-proof' is. Ik heb dit argument overigens al een keer aangevoerd in een nader stuk na de motivering van het hogerberoepschrift. De vraag of het verdedigingsbeginsel is geschonden is naar ik meen niet beantwoord in de 'heffingsprocedure'. Ik heb de procedure ter zake van de heffing niet gevoerd. Normaal gesproken hoort er hoor en wederhoor vóór de aansprakelijkstelling plaats te vinden.

De ontvanger legt dan uit dat er aanslagen zijn opgelegd en motiveert de reden waarom hij belanghebbende daarvoor aansprakelijk wil stellen. Hier is de ontvanger begonnen met beslaglegging. Dat is de verkeerde volgorde. Het conservatoir beslag is op dezelfde dag gedagtekend als de naheffingsaanslagen. Een paar weken daarna volgt dan de beschikking aansprakelijkstelling. Ik stel mij op het standpunt dat bij zowel de naheffingsaanslagen, de beslaglegging als de beschikking aansprakelijkstelling het verdedigingsbeginsel is geschonden. Dit alles culmineert in de beschikking aansprakelijkstelling. Omdat de naheffingsaanslag niet conform 'Sopropé' is opgelegd, kan ik dat argument ook nog aanvoeren in de procedure met betrekking tot de aansprakelijkstelling en ook al zou bij de aansprakelijkstelling Sopropé-proof zijn gehandeld, dan zou schending van het beginsel bij de heffing doorwerken in de aansprakelijkstellingsprocedure. Bij de aansprakelijkstelling had de ontvanger moeten zeggen er komt een aansprakelijkstelling aan en wat kunt u daarover zeggen. U houdt mij voor dat ik in mijn nader stuk van 15 september 2011, twee argumenten naar voren breng: enerzijds dat voorafgaand aan de naheffingsaanslagen en aansprakelijkstelling hoor en wederhoor toegepast had moet worden en anderzijds dat dat ook daarna in de bezwaarfase had moeten gebeuren. Op de bezwaarfase stond spanning vanwege het beslag; de inspecteur kon niet meer terug.

- Er is een potentiële koper afgehaakt omdat er beslag lag op het huis. Ik weet niet in welk jaar dat het geval was; het was pas jaren nadat het conservatoir beslag is gelegd. Je kunt een huis gewoon verkopen wanneer er een conservatoir beslag op ligt. Er wordt dan voor gezorgd dat het beslag uiteindelijk komt te liggen op de opbrengst van de verkoop van het huis. Daarvoor is wel overleg met de ontvanger nodig. Het huis is dus niet overkoopbaar, maar het drukt de prijs wel. Mijn stelling is dat de beslaglegging op zichzelf ook in strijd is met het verdedigingsbeginsel. En ook dat werkt dan weer door naar de aansprakelijkstelling.

4.2.2.1. De ontvanger heeft bij brief van 13 oktober 2011 als volgt op de stelling van belanghebbende inzake het verdedigingsbeginsel gereageerd:

"Het arrest Sopropé staat een conservatoir beslag niet in de weg. Er is geen sprake geweest van versnelde invordering ex artikel 10, jo 15 Invorderingswet 1990 voor de aansprakelijkheidsschuld maar een conservatoir beslag. Hierdoor is [belanghebbende] in de gelegenheid geweest om het conservatoir beslag ongedaan te (laten) maken in de periode van het conservatoir beslag tot de conversie naar een executorieel beslag. Daarnaast heeft de ontvanger altijd aangegeven mee te willen werken aan een vervangende zekerheid in plaats van het beslag op de onroerende zaak van belanghebbende. Hiertoe is de ontvanger overigens nog steeds bereid. De belanghebbende heeft nimmer vervangende zekerheid aangeboden."

4.2.2.2. De ontvanger stelt dat de beschikking aansprakelijkstelling in stand kan blijven, vanwege het belang van de ontvanger bij een doelmatige invordering van rijksbelastingen. Tevens voert de ontvanger aan dat het verdedigingsbeginsel hem ruimte laat termijnen die een belanghebbende heeft om zijn standpunt toe te lichten te beperken, bijvoorbeeld om verduistering van een verhaalsobject te voorkomen. Voorts acht de ontvanger belanghebbende niet in zijn verdediging geschaad, omdat het gelegde beslag voor hem geen nadelige gevolgen heeft gehad. In dat verband weerspreekt de ontvanger de stelling dat een potentiële koper van de woning van belanghebbende zich heeft teruggetrokken en acht hij die gestelde potentiële verkoop overigens niet relevant. Bovendien heeft de ontvanger gesteld dat het besluitvormingsproces met betrekking tot de aansprakelijkstelling, verondersteld dat het verdedigingsbeginsel is geschonden, geen andere afloop zou hebben gehad indien belanghebbende in het kader van dat proces wel zou zijn gehoord.

4.2.2.3. Ter zitting van het Hof van 26 maart 2018 heeft de ontvanger aangevoerd dat aan het leggen van conservatoir beslag eigen is dat dit snel moet gebeuren, omdat er in een dergelijk geval vrees is voor vervreemding van een verhaalsobject. Een belanghebbende wordt dan nooit van te voren over het voornemen beslag te leggen op de hoogte gesteld. De vrees voor onttrekking aan verhaal was volgens de ontvanger in het onderhavige geval aanwezig, omdat het om naheffingsaanslagen ging van meer dan € 1.000.000 en er maar één verhaalsobject was, te weten de woning van belanghebbende. Er had bijvoorbeeld een hypotheek op het huis gevestigd kunnen worden. Het conservatoir beslag is niet omgezet in een executoriale titel. Aan het leggen van conservatoir beslag is overleg met de inspecteur vooraf

gegaan. Voor wat betreft de juistheid van de naheffingsaanslagen vertrouwt de ontvanger in een dergelijk geval op de deskundigheid van de inspecteur.

4.3.1. Bij de beoordeling van het beroep op het verdedigingsbeginsel constateert het Hof dat in de procedure over de heffing klaarblijkelijk niet is gesteld dat dat beginsel is geschonden. Dit sluit echter niet uit dat in het kader van het (hoger) beroep inzake de beschikking aansprakelijkstelling een beroep op schending van het verdedigingsbeginsel wordt gedaan, zowel waar het een eventuele doorwerking betreft van een (eventuele) schending van het verdedigingsbeginsel in de heffings sfeer of bij het leggen van conservatoir beslag, als in het geval een dergelijke schending de beschikking aansprakelijkstelling als zodanig betreft.

4.3.2. In dit verband overweegt het Hof dat het leggen van conservatoir beslag in het onderhavige geval (in beginsel) mede is onderworpen aan toetsing aan (Europeesrechtelijke) bestuursrechtelijke beginselen, nu dat civielrechtelijke middel op last van de ontvanger is aangewend ter zake van de inning van de omzetbelastingsschulden. Het Hof acht het van belang dat in het onder 2.6.1 aangehaalde verzoek van de Rijksadvocaat is vermeld dat een gegronde vrees voor verduistering bestaat (als bedoeld in art. 711 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering) en dat een gerechtvaardigd vermoeden bestaat dat sprake is geweest van zogenoemde carousel fraude. Deze gronden zijn specifiek dan de stelling van de ontvanger dat het algemeen belang van de ontvanger bij de invordering van belasting (in het algemeen) een rechtvaardigingsgrond is. Een dergelijk beroep op het algemeen belang als rechtvaardigingsgrond vormt voor een inbreuk op het verdedigingsbeginsel geen rechtvaardiging (HR 14 augustus 2015, *BNB* 2015/207, *ECLI:NL:HR: 2015:2161*, r.o. 2.6.4). Gegeven echter de specifieke gronden die aan het verzoek tot het leggen van conservatoir beslag ten grondslag hebben gelegen, heeft de ontvanger in redelijkheid mogen vrezen dat de woning van belanghebbende middels verkoop casu quo vestiging van hypotheek aan verhaal door de ontvanger zou kunnen worden onttrokken. Overigens blijkt uit de afspraak die de ontvanger op 10 april 2003 met belanghebbende heeft gemaakt, dat het conservatoir beslag niet inhield dat onmiddellijk tot invordering zou worden overgegaan. Met die handelwijze is de facto een situatie ontstaan waarin belanghebbende uitstel heeft gekregen voor betaling van de openstaande naheffingsaanslagen en waarbij de ontvanger een vorm van zekerheid voor die betalingen heeft behouden. Bovendien heeft tegen de door de rechter verleende toestemming voor het leggen van conservatoir beslag een rechtsmiddel open gestaan (dat niet is aangewend). Onder deze omstandigheden levert het niet horen van belanghebbende voorafgaand aan het leggen van conservatoir beslag geen schending op van het verdedigingsbeginsel, althans niet een schending die tot vernietiging van de beschikking aansprakelijkstelling zou hebben te leiden.

4.3.3. Hetgeen hiervoor is overwogen geldt eveneens met betrekking tot het opleggen van de naheffingsaanslagen, omdat zonder deze belastingaanslagen het de ontvanger zou ontbreken aan een titel voor de beslaglegging.

4.3.4. Vaststaat dat belanghebbende voorafgaand aan de beschikking aansprakelijkstelling niet is gehoord. Nu de aansprakelijkstelling betrekking heeft op naheffingsaanslagen omzetbelasting gaat het ook hier om een beschikking die onder het bereik valt van het Europeesrechtelijk verdedigingsbeginsel. Veronderstellenderwijs ervan uitgaande dat het niet horen voorafgaand aan de aansprakelijkstelling een schending van het verdedigingsbeginsel oplevert, heeft te gelden dat deze omstandigheid eerst tot vernietiging van de desbetreffende beschikking leidt, indien aannemelijk is te achten dat in geval de belanghebbende wel zou zijn gehoord hij een inbreng had kunnen leveren die voor het vaststellen van de beschikking aansprakelijkstelling van belang was en waarvan niet kan worden uitgesloten dat deze dienaangaande tot een besluitvormingsproces met een andere afloop zou hebben kunnen leiden (het 'andere afloop-criterium'). Voor zover nodig geldt hetzelfde (eveneens veronderstellenderwijs) voor een schending van het verdedigingsbeginsel bij het opleggen van de naheffingsaanslagen en/of het leggen van conservatoir beslag indien en voor zover die schending zou doorwerken in de beoordeling van de beschikking aansprakelijkstelling.

4.3.5. Het heeft op de weg van belanghebbende gelegen te stellen dat aan het 'een andere afloop-criterium' is voldaan en deze stelling – bij betwisting – te onderbouwen. In zijn pleitnota voor de zitting van 26 maart heeft gemachtigde het volgende opgemerkt:

“Als wel op voorhand deugdelijk ‘hoor en wederhoor’ had plaatsgevonden, dan was er uit de bezwaarfase iets anders gekomen.”

In wezen houdt deze stelling geen beroep op een schending van het verdedigingsbeginsel in, omdat niet wordt verwezen naar 'een andere afloop' van het besluitvormingsproces dat heeft geleid tot de beschikking aansprakelijkstelling, maar – zoals het Hof uit de context van de aangehaalde passage en het daarmee in grote lijnen overeenkomende nader stuk van 15 september 2011 afleidt – naar (een andere afloop) bij de behandeling van de bezwaren tegen de naheffingsaanslagen.

4.3.6. Indien de onder 4.3.5 aangehaalde stelling ruimer wordt opgevat, dan kan deze evenmin slagen, omdat tegenover de betwisting daarvan door de ontvanger, niet nader is onderbouwd op welk gronden aannemelijk zou zijn te achten dat de besluitvorming inzake de aansprakelijkstelling, de naheffingsaanslagen en of het leggen van conservatoir beslag een andere afloop zouden hebben kunnen krijgen. De hier bedoelde onderbouwing kan niet zijn gelegen in de omstandigheid dat inmiddels onherroepelijk is komen vast te staan dat de naheffingsaanslag over het jaar 1999 en de tweede naheffingsaanslag over het jaar 2000 moeten worden verminderd tot € 232.601 respectievelijk € 799.525 en dat de eerste naheffingsaanslag over het jaar 2000 alsmede de boetebeschikking moeten worden vernietigd (zie onder 2.10.2 en het arrest *BNB 2018/6*, onder 3.1.2). Deze verminderingen respectievelijk vernietiging zijn immers in de onderhavige procedure niet (meer) in geschil. In zoverre is sprake van een te indirect/onbepaald verband tussen enerzijds een niet voldoen aan hoor en wederhoor voorafgaand aan de beschikking aansprakelijkstelling en anderzijds de (andere) afloop die het besluitvormingsproces dat heeft geleid tot de (nog) in geschil zijnde aansprakelijkstelling zou kunnen hebben gehad (verg. de conclusie van A-G Ettema van 12 juli 2017, ECLI:NL:PHR:2017:724, onder 5.20-5.25). Een verder strekkende toepassing van het verdedigingsbeginsel zou tot een resultaat leiden dat niet in een redelijke (proportionele) verhouding staat tot het met dat beginsel gediende doel.

4.3.7. Beoordeeld naar het geschil zoals dat na het arrest *BNB 2018/6* voorligt, heeft gemachtigde de stelling dat het besluitvormingsproces dat heeft geleid tot de beschikking aansprakelijkstelling een andere afloop zou kunnen hebben gehad niet met andere gronden onderbouwd dan de hiervoor vermelde gronden. Namens belanghebbende is niet aannemelijk gemaakt dat het niet in acht nemen van het beginsel van hoor en wederhoor voorafgaand aan de beschikking aansprakelijkstelling (in relatie tot die beschikking, de naheffingsaanslagen dan wel het leggen van conservatoir beslag) hem daadwerkelijk de mogelijkheid heeft ontnomen om zich zodanig te verweren dat het (administratieve) besluitvormingsproces een andere afloop zou kunnen hebben gehad. Dit alles betekent dat gestelde schending van het verdedigingsbeginsel, voor zover zich een dergelijke schending voordoet, niet kan leiden tot een vernietiging van de beschikking aansprakelijkstelling.

Het begrip bestuurder in artikel 33 InvW

4.4.1. Belanghebbende stelt dat de beschikking aansprakelijkstelling vernietigd dient te worden omdat hij op het moment van de aansprakelijkstelling (december 2002) geen bestuurder meer was van [vof A]. In artikel 36, vijfde lid, onderdeel a, InvW is voor de aansprakelijkstelling van de gewezen bestuurder een expliciete bepaling opgenomen. Volgens belanghebbende is de wetgever vergeten om in artikel 33 InvW een vergelijkbare bepaling op te nemen en kon hij derhalve na de ontbinding van [vof A] per 31 december 2000 niet meer voor het voldoen van belastingschulden van [vof A] aansprakelijk worden gesteld. Gemachtigde ziet deze visie bevestigd in een uitspraak van het Hof 's-Hertogenbosch van 19 mei 2017, ECLI:NL:GHSHER:2017:2268, waarin is beslist dat artikel 36, eerste lid, onderdeel b, InvW niet geldt bij de toepassing van artikel 33 InvW.

4.4.2. De ontvanger stelt dat de belastingschulden waarvoor belanghebbende aansprakelijk is gesteld zijn ontstaan in de periode waarin belanghebbende bestuurder was en dat hij daarvoor ook na ontbinding van de belastingschuldige aansprakelijk kan worden gesteld. Dit volgt volgens de ontvanger uit hetgeen ter zake van artikel 34 (thans: artikel 33) is vermeld in de Memorie van toelichting op het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de Invorderingswet 1990, Stb. 1990, 222. De ontvanger ziet zijn standpunt bevestigd in het arrest HR 3 november 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA8106.

4.4.3.1. In artikel 33 InvW is – voor zover van belang – het volgende bepaald:

- “1. In afwijking in zoverre van andere wettelijke bepalingen is hoofdelijk aansprakelijk voor de rijksbelastingen, verschuldigd door:
 - a. een lichaam zonder rechtspersoonlijkheid (...)ieder van de bestuurders. (...)

2. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder lichamen verstaan lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en wordt als bestuurder aangemerkt de volledig aansprakelijke vennoot van een maat- of vennootschap. (...)
4. Degene die op grond van het eerste lid, onderdelen a en b, aansprakelijk is, is niet aansprakelijk voor zover hij bewijst dat het niet aan hem is te wijten dat de belasting niet is voldaan.”

4.4.3.2. In de Memorie van toelichting op het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de Invorderingswet 1990 is over artikel 33 InvW onder meer het volgende vermeld:

“Artikel 34

Artikel 34 [Hof: lees art. 33] bevat de hoofdelijke-aansprakelijkheidsregels die gelden voor de invordering van alle rijksbelastingen.

De bepalingen van het eerste lid zijn ontleend aan bepalingen in de sfeer van met name de vennootschapsbelasting en de loonbelasting (zie bij voorbeeld artikel 27 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en artikel 32, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op de loonbelasting 1964 in de teksten zoals die gelden voor 1987). Zij strekken ertoe om indien op een lichaam geen verhaal (meer) kan worden uitgeoefend in de genoemde gevallen van een lichaam zonder rechtspersoonlijkheid (waaronder zijn begrepen maat- en vennootschappen), een buiten Nederland gevestigd lichaam en een ontbonden lichaam, die personen aan te spreken voor de nog verschuldigde belasting die in een nauwe betrekking staan of stonden tot het desbetreffende lichaam en die invloed (hadden) kunnen uitoefenen inzake het betalen van de belastingschulden van dat lichaam. Deze personen – in onderdeel a de bestuurder (waaronder ingevolge het tweede lid wordt begrepen de volledig aansprakelijke vennoot van een maat- of vennootschap), in onderdeel b de leider van de vaste inrichting of de vaste vertegenwoordiger en in onderdeel c de vereffenaar – zullen veelal natuurlijke personen zijn en als zodanig worden aangesproken.”

Kamerstukken II 1987/88, 20 588, nr. 3, p. 86.

Naar het oordeel van het Hof houdt deze passage – in het bijzonder de zinsnede “en een ontbonden lichaam” – in dat het de bedoeling van de wetgever is om de aansprakelijkstelling van artikel 33 InvW ook ten aanzien van de (gewezen) bestuurder van een ontbonden vennootschap onder firma van toepassing te doen zijn. Gegeven deze toelichting behoren de omstandigheden dat [vof A] op het moment van de aansprakelijkstelling van belanghebbende ontbonden was en dat belanghebbende op dat moment een gewezen bestuurder van [vof A] was, niet aan de beschikking aansprakelijkstelling in de weg te staan. Artikel 33 InvW is met andere woorden ook van toepassing ten aanzien van een gewezen bestuurder van een lichaam zonder rechtspersoonlijkheid, zoals [vof A]

Schending van het gelijkheidsbeginsel

4.5.1. Belanghebbende acht het in strijd met het gelijkheidsbeginsel als (nationaal) beginsel van behoorlijk bestuur dat uitsluitend hij en niet de overige vier (voormalige) vennoten van [vof A] aansprakelijk zijn gesteld. De andere vennoten hebben volgens belanghebbende ook vermogen, zij het niet in Nederland maar in Italië. De ontvanger heeft in 2002 nagelaten een deugdelijk onderzoek te verrichten naar het vermogen van de overige vennoten. Belanghebbende betwist dat de enkele omstandigheid dat hij over (voldoende) verhaalbaar vermogen in Nederland beschikt rechtvaardigt dat uitsluitend hij aansprakelijk is gesteld. In dat verband is door de ontvanger ten onrechte geen gebruik gemaakt van de mogelijkheden die Richtlijn 76/308/EEG biedt (Richtlijn van 15 maart 1976 inzake de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen). Gelet op het gelijkheidsbeginsel hadden juist wel alle (voormalige) vennoten aansprakelijk moeten worden gesteld en had daarop ten aanzien van de vennoten die dan geen verhaal boden eventueel een ‘ontslag uit de betalingsverplichting’ kunnen volgen.

4.5.2. Volgens de ontvanger faalt het beroep op het gelijkheidsbeginsel. Volgens hem stond het hem vrij om bij die schuldenaar verhaal te halen, bij wie dat voor hem het eenvoudigst zou zijn. In dat verband stelt de ontvanger dat de woning van belanghebbende destijds voor ruim € 1,1 mln te koop stond en dat er vrees bestond voor onverhaalbaarheid van de schulden. Belanghebbende was ten tijde van de aansprakelijkstelling de enige vennoot die in Nederland woonde en die over verhaalsmogelijkheden beschikte. Op deze grond is volgens de ontvanger noch het gelijkheidsbeginsel, noch het verbod van willekeur geschonden en heeft hij voldaan aan het motiveringsvereiste van artikel 49, par. 1, lid 3a, Leidraad Invordering 1990. Voorts stelt de ontvanger dat belanghebbende (althans de erven tot wier (onverdeelde)

boedel de schuld uit hoofde van de aansprakelijkstelling behoort), indien hij de belastingschuld betaalt, een vordering op de overige vennoten zou(den) verkrijgen.

4.5.3. Niet betwist is dat belanghebbende (in ieder geval) vanaf 2000 tot aan zijn overlijden op het adres [a-straat 1] heeft gewoond. Evenmin is betwist dat van de voormalige in Nederland wonende vennoten van [vof A] ten tijde van de aansprakelijkstelling uitsluitend belanghebbende eigenaar was van een object in Nederland dat voldoende verhaal zou kunnen bieden voor de omzetbelastingsschulden van [vof A]. Gelet op deze omstandigheden heeft de ontvanger, naar het oordeel van het Hof, door uitsluitend belanghebbende aansprakelijk te stellen, de grenzen van zijn bevoegdheid om op de voet van artikel 33 InvW één van de (gewezen) bestuurders van [vof A] voor de belastingschulden van [vof A] aansprakelijk te stellen niet overschreden. Evenmin en eveneens gelet op de hiervoor vermelde omstandigheden, heeft de ontvanger de grenzen van zijn bevoegdheid overschreden dan wel gehandeld in strijd met enig algemeen geldend beginsel van behoorlijk bestuur, waarvan in het bijzonder het gelijkheidsbeginsel, door in een geval als het onderhavige geen gebruik te maken van de mogelijkheden die Richtlijn 76/308/EEG bood.

Stuiting van de verjaring

4.6.1. Onder verwijzing naar daarop betrekking hebbende correspondentie met de ontvanger uit de periode 2016-2017 – zoals gevoegd bij het nader stuk van belanghebbende van 10 januari 2018 – is namens belanghebbende een beroep gedaan op verjaring van de belastingschulden waarop de beschikking aansprakelijkstelling betrekking heeft. Volgens gemachtigde heeft de door de ontvanger gestelde stuiting betrekking op de situatie dat [vof A] nog wel zou bestaan (niet zou zijn ontbonden). Nu evenwel de belastingschuldige heeft opgehouden te bestaan dient stuiting plaats te vinden door betekening van een akte van een dwangbevel inhoudende de stuiting van de verjaring op een wijze die is voorzien in artikel 54, derde en vierde lid, Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (Rv): betekening aan het Openbaar Ministerie en publicatie in een landelijke krant. Nu de stuiting van de verjaring niet op deze wijze is betekend, zijn de omzetbelastingsschulden waarvoor belanghebbende aansprakelijk is gesteld volgens gemachtigde verjaard. Artikel 51 Rv is in het onderhavige geval volgens gemachtigde niet van toepassing, omdat [vof A] niet meer bestaat. Ervan uitgaande dat [vof A] is ontbonden en het Hof zou oordelen dat de stuiting uit 2007 rechtsgeldig is, dan betwist belanghebbende niet (meer) dat de stuitingen die daarop zijn gevolgd rechtsgeldig zijn.

4.6.2. De ontvanger stelt dat de dwangbevelen waarmee de stuiting van de verjaring ter kennis van belanghebbende is gebracht op 20 augustus 2007, derhalve binnen vijf jaren na de aansprakelijkstelling, op diens woonadres zijn betekend. Deze betekening is volgens de ontvanger rechtsgeldig. De betekening van de stuiting van de verjaring van een schuld van een vennootschap onder firma geschiedt volgens de ontvanger niet op de voet van artikel 54 Rv, maar op die van artikel 51 Rv.

4.6.3.1. Ter zake van het wettelijk kader waaraan de gestelde verjaring moet worden getoetst overweegt het Hof dat de InvW ten tijde van de (eerste) gestelde verjaring geen specifieke bepaling bevatte voor het stuiten van de verjaring van een belastingschuld in de situatie waarin de belastingschuldige heeft opgehouden te bestaan (thans: artikel 27, tweede lid, InvW). In de beoordeling van de vraag of de ontvanger de (eerste) verjaring van de belastingschulden van [vof A] tijdig heeft gestuit zal het Hof de volgende bepalingen betrekken:

- Artikel 32, eerste lid, Wetboek van Koophandel (WvK) luidt als volgt

“Bij de ontbinding der vennootschap zullen de vennoten, die het regt van beheer hebben gehad, de zaken der gewezen vennootschap moeten vereffenen in naam van dezelfde firma, ten zij bij de overeenkomst anders ware bepaald, of de gezamenlijke vennoten (...) eenen anderen vereffenaar hadden benoemd.”

- Artikel 51, eerste lid, Rv luidt als volgt:

“Ten aanzien van vennootschappen onder firma en commanditaire vennootschappen geschiedt de betekening aan hun kantoor of aan de persoon of de woonplaats van een van de beherende vennoten. Na de ontbinding geschiedt zij aan het kantoor, de persoon of de woonplaats van een van de vereffenaars. Indien afschrift van het exploit wordt gelaten aan een beherende vennoot, of, na de ontbinding, aan een vereffenaar, is het exploit gedaan aan de vennootschap in persoon.”

- Artikel 54 Rv luidt onder meer als volgt:

- “ 1. Ten aanzien van hen die geen bekende woonplaats in Nederland hebben, geschiedt de betekening ter plaatse van hun werkelijk verblijf.
2. Indien de woonplaats en het werkelijk verblijf onbekend zijn en het exploit een te voeren of aanhangige procedure betreft (...) geschiedt de betekening aan het parket van de ambtenaar van het openbaar ministerie bij het gerecht waar de zaak moet dienen of dient. (...)
3. Gelijkelijk wordt gehandeld ten aanzien van rechtspersonen, bestaande of ontbonden, bij gebreke van kantoor, bestuurder of vereffenaar, of wanneer de bestuurder of vereffenaar geen bekend kantoor, bekende woonplaats of bekend werkelijk verblijf heeft.
4. Indien het exploit niet een te voeren of aanhangige procedure betreft, geschiedt de betekening aan het parket van de ambtenaar van het openbaar ministerie bij de rechtbank binnen het rechtsgebied waarvan de verzoeker zijn woonplaats of, bij gebreke daarvan, zijn werkelijk verblijf heeft, terwijl een uittreksel van het exploit voorts bekend wordt gemaakt in de Staatscourant, onder vermelding van naam en kantooradres van de deurwaarder of van de advocaat van wie afschrift van het exploit kan worden verkregen.”

4.6.3.2. Naar het oordeel van het Hof heeft de ontvanger terecht gesteld dat voor de betekening van het dwangbevel van de stuiting van de verjaring van de omzetbelastingsschulden van [vof A] aansluiting moet worden gezocht bij hetgeen ter zake van de betekening van een exploit in artikel 51, eerste lid, Rv is bepaald. Naar het oordeel van het Hof heeft de ontvanger ervan uit kunnen gaan – hetgeen overigens ook niet is betwist – dat belanghebbende (een) vereffenaar is van de per 31 december 2000 ontbonden vennootschap onder firma [A]. Mede gelet op hetgeen is bepaald in artikel 32, eerste lid, WvK, acht het Hof de onder 2.8.1 vermelde betekening aan het woonadres van belanghebbende rechtsgeldig. Artikel 54, derde en vierde lid, Rv hebben voor de onderhavige situatie geen betekenis, omdat deze bepalingen betrekking hebben op rechtspersonen. Nu gemachtigde ter (nadere) zitting van het Hof heeft verklaard dat de onder 2.8.2 en 2.8.3 vermelde betekeningen rechtsgeldig zijn indien de betekening uit 2007 rechtsgeldig is, behoeft het Hof op die latere betekeningen niet meer in te gaan.

Disculpatie

4.7.1.1. Belanghebbende heeft gesteld dat aan hem niet is te wijten dat de belasting niet is voldaan (artikel 33, vierde lid, InvW). Daartoe is aangevoerd dat hij op enig moment is gestopt met de handel in (Italiaanse) schoenen; hij had vanaf 1987 in Italiaanse schoenen gehandeld, sedert 1994 in het kader van het samenwerkingsverband [vof A]. Belanghebbende werd, aldus gemachtigde, een jaartje ouder en zijn kinderen waren in september 1999 onder de naam ' [F] ' begonnen met een handel in computers. Voor de financiering van deze activiteiten was het noodzakelijk dat belanghebbende aan zou blijven als vennoot van [vof A]. [bank 1] wilde na het beëindigen van de schoenenimport eigenlijk van de relatie met [vof A] af en [bank 2] was alleen tot financiering van [vof A] bereid als belanghebbende vennoot zou blijven. Met de daadwerkelijke operationele handel in computers en onderdelen daarvan heeft (wijlen) belanghebbende zich nimmer bezig gehouden. Wel liet hij zich – op afstand – op de hoogte houden over de bedrijfsvoering. Hij heeft nooit 'iets gek's' gemerkt.

4.7.1.2. Belanghebbende kon 'opletten dat er een deugdelijke administratie werd gevoerd', maar hij had geen affiniteit met de computerhandel.

4.7.1.3. Voor een bestuurder van een vennootschap onder firma geldt volgens belanghebbende geen collectieve verantwoordelijkheid. Artikel 33, vierde lid, InvW is ervoor bedoeld om een individuele vennoot te beschermen die niet wist van 'het probleem' en die geen toerekenbaar verwijt kan worden gemaakt.

4.7.1.4. In het jaar 2000 is bij [vof A] een boekenonderzoek verricht en op grond daarvan is de administratie adequaat en deugdelijk geacht. Dit is bevestigd door de brief van de inspecteur van 13 december 2000. Bij deze brief speelde een rol dat de inspecteur de in het Voorschrift Awb gestelde termijn voor het doen van uitspraak op een bezwaarschrift dreigde te overschrijden, aangezien het (nader) onderzoek in Italië nog lang zou gaan duren. Ten tijde van de brief van 13 december 2000 wist de Belastingdienst dat bepaalde Italiaanse afnemers de intracommunautaire verwervingen niet zouden hebben opgegeven en dat goederen in Italië door [C] bij de vervoerder werden afgehaald en aan de Italiaanse afnemers werden geleverd. De ontvanger heeft niet aannemelijk gemaakt dat zich ten opzichte van hetgeen ten tijde van de brief van de inspecteur van 13 december 2000 bekend was nieuwe feiten hebben voorgedaan. Aan deze gang van zaken heeft belanghebbende het vertrouwen ontleend dat hij zich op een juiste wijze van zijn fiscale verplichtingen heeft gekwetend.

4.7.1.5. Met betrekking tot de 'status' van de Italiaanse afnemers heeft het onderzoek in Italië niets nieuws opgeleverd. De desbetreffende ondernemers (o.a. [GG], en [CC]) bleken daar in het handelsregister te zijn ingeschreven en een werkend BTW-nummer te hebben. Die afnemers hebben [vof A] de ontvangst van de goederen bevestigd en daarvoor rechtstreeks per bank betaald. Volgens belanghebbende – onder verwijzing naar de motivering van het hoger beroep in de heffingszaak – is de rechtbank in de aansprakelijkheidszaak van een volstrekt verkeerd beeld van de feiten uitgegaan. Niet is komen vast te staan dat aan het in de brief van 13 december 2000 gemaakte voorbehoud is voldaan. Wat er in Italië bij de afnemers is gebeurd kan belanghebbende niet worden verweten.

4.7.1.6. Volgens gemachtigde is de zogenoemde Kittel & Recolta-leer met terugwerkende kracht toegepast en kon van belanghebbende redelijkerwijs niet worden verwacht dat hij van de implicaties van dat leerstuk voor [vof A] op de hoogte was. Belanghebbende kon daar tijdens zijn bestuursperiode niet op bedacht zijn. Als belanghebbende geweten had dat afnemers en/of afnemers van afnemers niet 'netjes' met BTW-verplichtingen zouden omgaan, dan zou hij zich tegen handel met die afnemers hebben verzet. Hij kon in 1999/2000 echter niet weten van BTWproblemen bij de (afnemers van) afnemers in Italië.

4.7.1.7. De wetsgeschiedenis van artikel 33 InvW vraagt om een redelijke uitleg van deze bepaling.

4.7.1.8. Voorts wijst gemachtigde erop dat belanghebbende blind was, dat hij altijd voor anderen klaar stond en dat muziek maken, als pianist en als componist, zijn passie was. Hij was een goed mens, aldus gemachtigde.

4.7.2.1. Volgens de ontvanger is namens belanghebbende niet voldaan aan de op hem voor de disculpatie van artikel 33, vierde lid, InvW rustende bewijslast. Volgens de ontvanger blijkt uit de brief van [bank 1] van 2 november 1999 aan belanghebbende dat hij zich met de operationele bedrijfsvoering van [vof A] bemoeide. De ontvanger wijst in dit verband op de diverse besprekingen die in de correspondentie met [bank 1] zijn vermeld. De ontvanger acht het niet aannemelijk dat belanghebbende vanwege zijn goede relatie met [bank 1] vennoot van [vof A] moest blijven. De relatie met [bank 1] is in 2000 juist beëindigd vanwege de computerhandel. Uit mededelingen van [bank 2] is af te leiden dat [vof A] in 2000 over ruime financiële middelen kon beschikken die evenwel niet voor het betalen van de verschuldigde omzetbelasting zijn aangewend.

4.7.2.2. In verband met het beroep op het vertrouwensbeginsel wijst de ontvanger erop dat de inspecteur en [vof A] voorafgaand aan de brief van 13 december 2000 veelvuldig hebben gecorrespondeerd over gebreken in haar administratie. Ten tijde van die brief was het [vof A] bekend dat er nog nader onderzoek in het buitenland moest worden verricht om de juistheid van de aangiften omzetbelasting te controleren. Ten tijde van het doen van de aangiften over 1999 en 2000 wist of behoorde belanghebbende te weten dat die aangiften niet correct waren. Belanghebbende is destijds in gebreke gebleven het vereiste toezicht uit te oefenen op de nakoming van de fiscale verplichtingen. Aan de brief van 13 december 2000 heeft belanghebbende geen vertrouwen kunnen ontnemen.

4.7.2.3. De disculpatie kan geen betrekking meer hebben op de vraag of de onderliggende naheffingsaanslagen terecht zijn opgelegd, aangezien deze met de uitspraak van het Hof Den Haag van 4 november 2016 – behoudens de nog in aanmerking te nemen vermindering tot € 1.032.126 en de (mogelijk) aan het EHRM voor te leggen vraag of de aansprakelijkstelling van artikel 33 InvW een straf is en alsdan een schending inhoudt van het legaliteitsbeginsel (artikel 7 EVRM) – onherroepelijk vaststaan, zo stelt de ontvanger.

4.7.3.1. Bij de beoordeling van het beroep op disculpatie stelt het Hof voorop dat in het aansprakelijkheidsrecht geldt dat eenieder in beginsel alleen voor zijn eigen daden en nalatigheden verantwoordelijk is te houden, behoudens welomschreven, op de wet gebaseerde uitzonderingen (HR 11 november 2005, ECLI:NL:HR:2005: AT6018, NJ 2007, 231, r.o. 3.5, en HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2149, BNB 2014/215, r.o. 3.5).

4.7.3.2. Bij de toepassing van artikel 33 InvW geldt voorts – en met inachtneming van het hiervoor vermelde beginsel – dat degene die op grond van het eerste lid (onderdeel a) aansprakelijk is, zich op grond van het vierde lid kan disculperen; die persoon is 'niet aansprakelijk voor zover hij bewijst dat het niet aan hem te wijten is dat de belasting niet is voldaan.' Het ligt op de weg van degene die zich op de disculpatie van artikel 33, vierde lid, InvW beroept, feiten en omstandigheden te stellen en bij betwisting aannemelijk te maken die de gevolgtrekking dragen dat het niet voldoen van de in geschil zijnde naheffingsaanslagen niet aan hem is te wijten.

4.7.3.3. In dit verband is niet geheel duidelijk wat in temporeel opzicht in artikel 33, vierde lid, InvW de betekenis is van het niet voldoen. De wetsgeschiedenis van artikel 33 InvW geeft op dit punt geen uitsluitend. Een enge (strikt grammaticale) uitleg van deze term houdt in dat daarmee bedoeld wordt op het niet betalen van de op grond van de opgelegde naheffingsaanslagen verschuldigde belasting. In het onderhavige geval richt het niet voldoen zich alsdan op het handelen en/of nalaten van belanghebbende als gewezen bestuurder ter zake van het voldoen van de op 1 november 2002 vastgestelde omzetbelastingsschulden van [vof A]. Hierover is namens belanghebbende weinig tot niets aangevoerd. Het argument dat belanghebbende redelijkerwijs niet bekend kon zijn met de op de Kittel & Recolta-leer gebaseerde normstelling gaat bij een (strikt) grammaticale uitleg van artikel 33, vierde lid, InvW niet op. Weliswaar was op het moment dat de naheffingsaanslagen werden opgelegd het onderzoek van de inspecteur nog niet afgerond, maar, zoals kan worden afgeleid uit de onderbouwing van het verzoek om conservatoir beslag te mogen leggen, mag ervan worden uitgegaan dat belanghebbende niet lang na die beslaglegging en voorafgaand aan de aansprakelijkstelling voldoende bekend was met de essentie van hetgeen [vof A] werd verweten (zie ook onder 2.6.3). Argumenten op grond waarvan aannemelijk is te achten dat het niet betalen van de naheffingsaanslagen (nadat deze zijn opgelegd) niet aan belanghebbende zou zijn te wijten zijn namens belanghebbende niet aangevoerd. Bij een (strikt) grammaticale uitleg van artikel 33, vierde lid, InvW heeft belanghebbende zich dan ook niet gedisciplineerd.

4.7.3.4. De argumenten die namens belanghebbende ter onderbouwing van het beroep op disculpatie zijn aangevoerd gaan – impliciet – uit van een andere lezing van artikel 33, vierde lid, InvW. Deze komt erop neer dat disculpatie mogelijk is indien belanghebbende geen verwijten zijn te maken ter zake van de feiten en omstandigheden waarop de in geschil zijnde naheffingsaanslagen zijn gebaseerd. Dit zijn per definitie feiten die zich in de tijdvakken 1999 en 2000 hebben voorgedaan. Het gaat dan om een geheel ander temporeel perspectief. Hierna zal het Hof veronderstellenderwijs uitgaan van de juistheid van deze door gemachtigde (kennelijk) vooronderstelde lezing van artikel 33, vierde lid, InvW.

4.7.3.5. In dat verband neemt het Hof de feitelijke vaststellingen van de Rechtbank Haarlem (ECLI:NL:RBHAA:2008:849) en het Hof Den Haag (ECLI:NL:GHDHA:2016:3374) mede tot uitgangspunt. Het Hof verwijst in dit verband voorts naar hetgeen het Hof Den Haag in r.o. 6.6 van zijn uitspraak heeft overwogen (zie onder 2.10.1). Hieruit volgt dat – anders dan waarvan gemachtigde lijkt uit te gaan – de naheffingsaanslagen niet alleen zijn gebaseerd op de Kittel & Recolta-leer, maar in het bijzonder op diverse feitelijke gedragingen van [vof A] die als frauduleus zijn aangemerkt en waarvoor twee mede-vennoten van belanghebbende strafrechtelijk zijn veroordeeld.

4.7.3.6. Op zichzelf is het denkbaar dat het hiervoor bedoelde frauduleuze handelen geheel langs belanghebbende heen is gegaan en dat hij daarvan niet heeft geweten. Voor de hand liggend is dat echter niet, nu uit de brieven van [bank 1] blijkt dat belanghebbende een verantwoordelijkheid op zich heeft genomen voor de financiering van de handel in computers/computeronderdelen, hij de vader/echtgenoot was van de mede-vennoten en ook de mede-vennoten/kinderen geheel dan wel ten dele in het ouderlijk huis woonachtig waren. Daar komt bij dat [B], de weduwe van belanghebbende, desgevraagd ter zitting van het Hof heeft verklaard dat de zonen van belanghebbende hadden vernomen dat er geld te verdienen viel met de handel in computeronderdelen, dat zij daar toen marktonderzoek naar hebben gedaan, dat hun bevindingen thuis aan de keukentafel werden besproken en dat belanghebbende aan de hand daarvan heeft besloten zijn zonen te helpen. In samenhang met deze – op zichzelf plausibel te achten gang van zaken – doet de brief aan belanghebbende van [bank 1] van 2 november 1999 vermoeden dat belanghebbende in het kader van de financiering van de handel in computeronderdelen wetenschap had van casu quo betrokken was bij de wijze waarop de financiering van die handel was geregeld, zodanig dat er geen BTW meer behoefde te worden afgedragen en er mitsdien geen kredietbehoefte meer was. En (voor zover van belang) blijkt overigens uit die brief dat de handel in schoenen toen (kennelijk) nog niet was gestaakt.

4.7.3.7. Van belang is voorts dat hetgeen namens belanghebbende onder 4.7.1.5 is vermeld over – onder meer – [CC] en [GG] op gespannen voet staat met hetgeen Rechtbank Den Haag en Hof Den Haag omtrent die vennootschappen hebben vastgesteld; het Hof verwijst in het bijzonder naar hetgeen onder meer over [CC] en [GG], alsmede over de betrokkenheid bij die vennootschappen van [C] en [E] belanghebbende, is vermeld in de onderdelen 2.4.2, 2.6.3 en 2.6.4 van de uitspraak van de rechtbank.

4.7.3.8. Het Hof acht het niet, althans niet zonder meer, aannemelijk dat belanghebbende uit hoofde van zijn positie als onbepaald bestuurder/mede-vennoot van [vof A] niet op de hoogte is geweest dan wel redelijkerwijs niet op de hoogte behoorde te zijn van de wijze waarop de intracommunautaire leveringen van [vof A] aan afnemers in Italië feitelijk waren ingekleed en van – tenminste – het risico

van forse naheffingen omzetbelasting. In het licht van de onder 4.7.3.6 en – in samenhang daarmee – 4.7.3.7 vermelde feiten en omstandigheden en de gemotiveerde betwisting van de gestelde disculpatie door de ontvanger, is die disculpatie – welke in wezen erop neerkomt dat het niet voldoen van de naheffingsaanslagen is te wijten aan daden en nalatigheden van anderen, waarvoor belanghebbende niet verantwoordelijk is te houden – met hetgeen gemachtigde heeft betoogd niet (voldoende) onderbouwd. Belanghebbende is vrij geweest in het bewijs van de feitelijke gronden waarop de gestelde disculpatie berust, maar heeft daartoe onvoldoende inzicht gegeven in de mede op basis van het onderzoek van de Italiaanse Belastingdienst aan het licht gebrachte feitelijke gang van zaken bij de computerhandel en de feitelijke betrokkenheid daarbij van de vennoten van [vof A]. De enkele stelling in dezen dat belanghebbende geen affiniteit had met computerhandel en alleen nog bij de financiering van die activiteiten betrokken was, acht het Hof, gelet ook op hetgeen onder 4.7.3.6 is overwogen, niet voldoende.

4.7.3.9. De stelling dat sprake zou zijn van rechtstoepassing met terugwerkende kracht en dat belanghebbende om die reden hoe dan ook zich niet van de fiscale risico's bewust kan zijn geweest wijst het Hof af, omdat de regelgeving waarop de naheffingsaanslagen zijn gebaseerd ook in de jaren 1999 en 2000 gold, terwijl uit hetgeen onder 4.7.3.5 is vermeld volgt dat de fiscale risico's die in 1999 en 2000 door [vof A] zijn genomen, mede zo al niet vooral zijn terug te voeren op feitelijke gedragingen die als frauduleus zijn gekwalificeerd.

4.7.3.10. De stelling dat belanghebbende heeft mogen vertrouwen op het onderzoek van de inspecteur in 2000 en de brief van de inspecteur die daarop is gevolgd van 13 december 2000 wijst het Hof af, omdat de inspecteur in die brief en in lijn met het in diens brief van 6 juli 2000 vermelde doorslaggevend belang van het toen reeds geëntameerde onderzoek in Italië (zoals vermeld onder 2.3. van de uitspraak van de rechtbank), een uitdrukkelijk voorbehoud had gemaakt voor de uitkomsten van dat onderzoek. Gelet op dat voorbehoud en gegeven de relevantie van dat onderzoek welke naar voren komt in de uitspraak van de rechtbank in de heffingszaak, heeft de inspecteur geen vertrouwen gewekt dat aan de aansprakelijkstelling in de weg staat.

4.7.3.11. Het hiervoor overwogene brengt het Hof tot het oordeel dat het beroep op de disculpatie van artikel 33, vierde lid, InvW – daarbij het onder 4.7.3.1 vermelde beginsel mede in acht nemend – moet worden verworpen. Hieraan doen ook de onder 4.7.1.8 gestelde feiten en omstandigheden niet af.

Schending van het communautaire evenredigheidsbeginsel

4.8.1. Belanghebbende heeft voorts gesteld dat de aansprakelijkstelling van belanghebbende in strijd is met de uitspraken Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) van 11 mei 2006, zaak C385/04, V-N 2006/27.14 (Federation of Technological Industries e.a.) en HvJ 21 december 2011, zaak C-499/10, V-N 2012/8.24 (De Vlaamse Oliemaatschappij N.V.). Uit deze uitspraken leidt gemachtigde af dat een aansprakelijkstelling voor een omzetbelastingsschuld die het karakter heeft van een pure risico-aansprakelijkheid in strijd is met het gemeenschapsrecht. Volgens de uitspraak HvJ 26 maart 2015, zaak C-499/13, V-N 2015/21.12 (Macikowski) mag de aansprakelijkheid niet afhangen van factoren waarop de aansprakelijkgestelde geen invloed heeft. In het licht van deze uitspraken dient de aansprakelijkstelling te vervallen, omdat belanghebbende te goeder trouw was, in welk verband wordt verwezen naar en herhaald hetgeen in het kader van het disculpatieverweer naar voren is gebracht. Voorts stelt gemachtigde dat – nu belanghebbende is overleden – de aansprakelijkstelling *dé facto* op [B] is komen te rusten, terwijl voor haar nog meer in het bijzonder geldt dat haar geen enkel verwijt kan worden gemaakt.

4.8.2. Volgens de ontvanger staan de door gemachtigde vermelde uitspraken van het HvJ niet aan de aansprakelijkstelling in de weg, omdat de regeling van artikel 33 InvW, gelet op de disculpatiemogelijkheid van het vierde lid, er niet een is van een 'pure risicoaansprakelijkheid'. Bovendien ging het in de zaken Vlaamse Oliemaatschappij en Macikowski om aansprakelijkstelling van derden die bedrijfsmatig niet betrokken waren bij de handelingen waaruit de omzetbelastingverplichtingen voortvloeiden.

4.8.3. Naar het oordeel van het Hof is de regeling van artikel 33 InvW niet in strijd met het communautaire evenredigheidsbeginsel, aangezien in het vierde lid van die bepaling een disculpatiemogelijkheid is opgenomen. Voorts staan de door gemachtigde vermelde uitspraken van het HvJ niet aan de aansprakelijkstelling van belanghebbende in de weg. Voor zover nodig verwijst het Hof op dit punt naar hetgeen in het kader van het beroep op artikel 33, vierde lid, InvW is overwogen. Het verweer dat de aansprakelijkstelling *dé facto* op [B] rust en haar ter zake van het niet voldoen van de omzetbelastingsschulden geen verwijt kan worden gemaakt stuit af op de omstandigheid dat niet zij, maar belanghebbende aansprakelijk is gesteld.

Schending van het legaliteitsbeginsel

4.9.1. Gemachtigde herhaalt hetgeen is vermeld in middel IV van het beroepschrift in cassatie dat is gericht tegen de uitspraak van het Hof Den Haag 4 november 2016, 16/00148 t/m 16/00150, ECLI:NL:GHDHA:2016:3374. Dit middel houdt – kort gezegd – in dat het Hof Den Haag zonder nadere motivering, althans onvoldoende motivering, althans op onjuiste gronden heeft geoordeeld dat bij het weigeren van de rechten van aftrek, teruggaaf en toepassing van het nultarief geen sprake is van een straf in de zin van artikel 7 EVRM. Gemachtigde benadrukt in dit verband dat de naheffingsaanslagen omzetbelasting zijn gebaseerd op de zogenoemde Kittel & Recolta-uitspraak van het HvJ, dat deze uitspraak bij het ontstaan van de materiële belastingschuld nog niet was gewezen en dat derhalve sprake is van toepassing van een materiële sanctie met terugwerkende kracht.

4.9.2. De ontvanger verwijst naar het arrest dat op de uitspraak van het Hof Den Haag is gevolgd en naar de omstandigheid dat artikel 7 EVRM ook niet in de weg heeft gestaan aan de uitspraak van het HvJ van 18 december 2014, C-313/13, C-163/13 en C-164.

4.9.3. Het Hof constateert dat de Hoge Raad in r.o. 3.2 van het arrest *BNB 2018/6* het onder 4.9.1 vermelde middel IV met toepassing van artikel 81, eerste lid, Wet RO heeft verworpen en refereert zich aan dit oordeel. Het Hof heeft op dit punt geen (nieuwe) argumenten gezien die tot een ander oordeel zouden hebben te leiden.

Slotsom

4.10. Het hiervoor overwogene betekent dat de beslissing van de rechtbank juist is, behoudens de nog in aanmerking te nemen vermindering van de aansprakelijkstelling tot € 1.032.126. Dit laatste betekent dat het beroep gegrond is en dat de uitspraak van de rechtbank moet worden vernietigd.

5 Kosten:

Het Hof acht termen aanwezig voor een veroordeling van de ontvanger op de voet van artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht in de proceskosten die belanghebbende voor de behandeling van haar beroep en hoger beroep redelijkerwijs heeft moeten maken. Voor vergoeding komen in aanmerking de kosten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand. Ingevolge artikel 2, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van het Besluit proceskosten bestuursrecht (het Besluit) stelt het Hof het bedrag van de voor vergoeding in aanmerking komende kosten overeenkomstig het in de bijlage van het Besluit opgenomen tarief vast op

Beroep Rechtbank Haarlem

1. punt (indienen beroepschrift) + 1 punt (verschijnen ter zitting) x € 501 x 1,5 (wegingsfactor) = € 1.503.

Hoger beroep Gerechtshof Amsterdam

1. punt (indienen hoger beroepschrift) + 1 punt (verschijnen ter zitting) + 0,5 punt (verschijnen ter nadere zitting) x € 501 x 1,5 (wegingsfactor) = € 1.878,75.

In totaal bedraagt de vergoeding voor proceskosten derhalve € 3.381,75.

6 Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank;
- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- vermindert het bedrag van de aansprakelijkstelling tot € 1.032.126;
- veroordeelt de ontvanger tot het aan (de erven van) belanghebbende vergoeden vaneen bedrag aan proceskosten van € 3.381,75;
- gelast de ontvanger het door belanghebbende voor de behandeling van het beroep en hoger beroep door de Rechtbank Haarlem en het Gerechtshof Amsterdam betaalde griffierecht van (Rechtbank: € 38 + Hof: € 107) € 145 aan (de erven van) belanghebbende te vergoeden, en
- gelast de griffier van het gerechtshof Amsterdam het in eerste aanleg van belanghebbende teveel geheven griffierecht ten bedrage van € 103 aan (de erven van) belanghebbende te vergoeden.

Uit het beroepschrift in cassatie van belanghebbenden:*Cassatiemiddel I*

Schending van het recht (in het bijzonder art. 51 Rv., art. 4:104 Awb e.v. en art. 27 IW 1990) en/of (fataal) verzuim van vormen omdat het Gerechtshof Amsterdam overwogen heeft naar aanleiding van het beroep op verjaring in r.o. 4.6.1, r.o. 4.6.3.1 en r.o. 4.6.3.2 nader als volgt:

2. Toelichting

2.1. In de hiervoor geciteerde rechtsoverwegingen van de uitspraak van het Hof, wordt de stellingname van de zijde van de erven [X] terzake de verjaring verkeerd weergegeven. En wordt ook op de desbetreffende stellingname niet deugdelijk gemotiveerd ingegaan. Door de erven [X] is een beroep op verjaring gedaan in nadere reacties d.d. 10 januari 2018 en 9 maart 2018.

2.2. De stellingname van de zijde van de erven [X] is steeds geweest dat als de v.o.f. [A] niet meer bestaat (zie in dat kader ook het uittreksel uit het handelsregister dat bevestigt dat v.o.f. [A] sinds 31 december 2000 niet meer bestaat, bijlage 1 bij nadere reactie 9 maart 2018), de stuiting op 15 augustus 2007 (bijlage 8 bij nadere reactie 10 januari 2018) niet rechtsgeldig is. Als de v.o.f. [A] nog wél bestaat, dan zijn de stuitingen op 30 januari 2012 en 6 december 2016 (bijlage 8 bij nadere reactie 10 januari 2018) niet rechtsgeldig, want in geval van een bestaande v.o.f. mag niet de wijze van betekening van art. 27, lid 2, IW 1990 (stuitingsbetekening bij de aansprakelijkgestelde zelf) worden toegepast. In beide situaties (v.o.f. bestaat nog wel, danwel v.o.f. bestaat niet meer) is derhalve verjaring ingetreden.

2.3. Voor de verwoording van die stellingname zij verwezen o.a. naar de nadere reactie d.d. 10 januari 2018 (nr. 5) en d.d. 9 maart 2018 (nr. 4).

2.4. Zowel in geschrift als tijdens de zitting is in dat kader van de zijde van de v.o.f. [A] steeds de terminologie gebruikt 'niet meer bestaand'.

2.5. De Ontvanger heeft niet – zoals het Gerechtshof thans klaarblijkelijk stelt in r.o. 4.6.3.2 – de stelling ingenomen in enig processtuk of anderszins dat [X] in augustus 2007 zou gelden als vereffenaar van een nog bestaande wel ontbonden doch niet vereffende vennootschap v.o.f. [A]. Het staat het Hof niet vrij om buiten partijen om zelf 'feiten te verzinnen'. Ook in zoverre is de desbetreffende uitspraak ondeugdelijk en onbegrijpelijk gemotiveerd.

2.6. Deze feitelijke vaststelling van een vereffenaar door het Gerechtshof is voorts niet juist in het licht van bijlage 1 bij de nadere reactie van 9 maart 2018, het uittreksel van de v.o.f. [A], waarin geen vereffenaar (van baten) is vermeld en waarin is opgenomen dat de desbetreffende v.o.f. [A] niet meer bestaat sinds 31 december 2000 en is in strijd met r.o. 2.5. In ieder geval behoeft deze klaarblijkelijk zelf door het Gerechtshof 'verzonnen' feitenvaststelling en zelf voor de Ontvanger 'verzonnen' verweer nadere motivering in het licht van dat uittreksel. En ook het desbetreffende document dat in augustus 2007 betekend is (bijlage 8 bij nadere reactie 10 januari 2018) vermeldt niet dat de Ontvanger er bij de betekening vanuit gaat dat [X] op dat moment geldt als 'vereffenaar' van de v.o.f. [A]. Integendeel, zijn naam komt op het desbetreffende document in het geheel niet voor. Er is betekend aan [NN], die tijdens de betekening de deur opendeed op het desbetreffende adres.

2.7. Indien [X] na 31 december 2000 vereffenaar van baten van een ontbonden vennootschap zou zijn, dan bestaat de desbetreffende v.o.f. [A] nog. In dat geval zijn echter de twee latere betekeningen in 2012 en 2016 ongeldig, zoals ook steeds van de zijde van de erven [X] is gesteld. Bij die betekeningen aan [X] (zelf) is door de Ontvanger de regel van art. 27, lid 2, IW 1990 toegepast; als de v.o.f. niet meer bestaat dient de stuiting aan de aansprakelijkgestelde te worden betekend. Die stelling is ter zitting ook niet ingetrokken. Op dat verweer is het Hof in de uitspraak verder niet ingegaan.

2.8. Indien de v.o.f. [A] niet bestaat in 2007, dan is de stuitings- betekening in augustus 2007 aan de niet meer bestaande v.o.f. op een huisadres in [Z] aan [NN] ongeldig. De stuitingen in 2012 en 2016 zijn dan wel geldig gelet op art. 27, lid 2, IW 1990.

2.9. In de uitspraak van het Hof verwacht het Hof o.a. in r.o. 4.6.3.2 de terminologie 'ontbonden' met de door ondergetekende namens de erven [X] steeds gebruikte wettelijke en aan art. 27, lid 2, IW 1990 ontleende terminologie 'niet meer bestaand'. Een ontbonden vennootschap, die nog niet vereffend is, bestaat juridisch nog wel in de zin van art. 27, lid 2, IW 1990. Een ontbonden vennootschap waarvan de vereffe-

ning van baten is geëindigd of een ontbonden vennootschap die op voorhand al geen te vereffenen baten heeft, heeft geen vereffenaar en bestaat juridisch niet meer. In het uittreksel (bijlage 1 bij nadere reactie 9 maart 2018) wordt bevestigd dat de v.o.f. [A] uit het handelsregister is uitgeschreven per 31 december 2000 en wordt geen vereffenaar vermeld. Vermeld staat:

‘Op 02-01-2001 is geregistreerd dat de onderneming is opgeheven met ingang van 31-12-2000.’

Zie ook r.o. 2.5 van de uitspraak van het Hof.

2.10. De laatste volzin van r.o. 4.6.3.2 geeft duidelijk aan dat het Gerechtshof de stellingen van de zijde van de erven [X] niet deugdelijk beoordeeld heeft. De stellingname van de zijde van de erven [X] was immers steeds dat als de betekening in 2007 rechtsgeldig was, dat dan de betekeningen in 2012 en 2016 *niet* rechtsgeldig zouden zijn (immers, er was dan sprake van een nog bestaande v.o.f.). En indien de v.o.f. niet meer zou bestaan, dan waren de betekeningen in 2012 en 2016 wel rechtsgeldig, doch die in 2007 niet. Op die stellingname is het Hof niet ingegaan. Daarmee is op een essentieel verweer niet gerespondeerd.

2.11. Kortom: de hiervoor geciteerde rechtsoverwegingen zijn rechtens onjuist en ook ondeugdelijk gemotiveerd. En in ieder geval is niet deugdelijk op het van de zijde van de erven [X] gevoerde verweer ingegaan.

Cassatiemiddel II

Schending van het recht (in het bijzonder art. 33 Invorderingswet 1990) en/of (fataal) verzuim van vormen omdat het Gerechtshof Amsterdam overwogen heeft in de r.o. 4.4.1 t/m 4.4.3.2 dat art. 33 IW 1990 ook van toepassing is ten aanzien van een gewezen bestuurder van een lichaam zonder rechtspersoonlijkheid, zoals bij de v.o.f. [A].

3. Toelichting

3.1. Door de erven [X] is aan Hof Amsterdam gevraagd te toetsen of art. 33 IW 1990 ook van toepassing is ten aanzien van een gewezen bestuurder van een lichaam zonder rechtspersoonlijkheid. Het Hof heeft aangegeven art. 33, lid 1, letter a, IW 1990 ook van toepassing te achten op de gewezen bestuurder. Daarbij is een bepaalde passage uit de wetsgeschiedenis van wetsvoorstel 20588 door het Hof beslissend geacht.

3.2. Uit de passage onderaan blz. 25/bovenaan blz. 26 van de Hofuitspraak blijkt dat een daarvoor geciteerde passage uit de wetsgeschiedenis – en in het bijzonder de zinsnede ‘*en een ontbonden lichaam*’ – het Hof tot de conclusie leidt dat het de bedoeling van de wetgever is geweest om de aansprakelijkstellingsbepaling van art. 33 IW 1990 ook te doen gelden ten aanzien van een gewezen bestuurder van een v.o.f.

3.3. Het Hof gaat hier echter uit van een apert verkeerde lezing van de desbetreffende passage uit de wetsgeschiedenis (wetsvoorstel 20588). In art. 33, lid 1, IW 1990 zijn indertijd per 1 juni 1990 drie aansprakelijkheidsbepalingen opgenomen, de aansprakelijkheid van een bestuurder van een lichaam zonder rechtspersoonlijkheid (letter a), de aansprakelijkheid voor schulden van een buiten Nederland gevestigd lichaam voor de leider van de vaste inrichting (letter b) en de aansprakelijkheid van de vereffenaar van een ontbonden, doch nog niet vereffend, lichaam (letter c). De zinsnede ‘*en een ontbonden lichaam*’ in het in r.o. 4.4.3.2 geciteerde deel van de wetsgeschiedenis van wetsvoorstel 20588 ziet evident op de ‘letter c-aansprakelijkheid’ (de ‘vereffenaars-aansprakelijkheid’ en niet op de ‘letter a-aansprakelijkheid’). Daarmee komt de motivering van het Hof en ook de uitleg van de wetsgeschiedenis ‘in de lucht te hangen’.

3.4. Indertijd is art. 33 IW 1990 gelijktijdig ingevoerd met art. 36 IW 1990. Bij art. 36 IW 1990 is het begrip ‘bestuurder’ in de wet met 3 ficties uitgebreid (thans art. 36, lid 5, IW 1990). Die uitbreiding was volgens de wetgever blijkens de wetsgeschiedenis¹ nodig omdat anders bepaalde personen niet onder het begrip ‘bestuurder’ als bedoeld in art. 36 IW 1990 zouden vallen. Art. 36, lid 5, letter c, IW 1990 (‘bestuurder van een bestuurder is ook een bestuurder’) kent een soortgelijke uitbreidingsbepaling in art. 33 IW 1990 (te weten art. 33, lid 3, IW 1990). Voor art. 36, lid 1, letter b, IW 1990 (de ‘feitelijk bestuurder’) kent art. 33 IW 1990 niet een soortgelijke bepaling. Recent heeft de Hoge Raad in een arrest van 6 juli 2018² in r.o. 2.3 overwogen:

1 Wetsvoorstel 20588, nr. 3, blz. 94.

2 ECLI:NL:HR:2018:1112

'De verwerping door het Hof van het hiervoor in 2.2.1 vermelde standpunt van de Ontvanger wordt in cassatie terecht niet bestreden. De tekst noch de totstandkomingsgeschiedenis van artikel 33 van de Wet biedt steun voor de opvatting dat mede als bestuurder in de zin van lid 1, letter a, van die bepaling moet worden aangemerkt degene die niet rechtens is belast met het bestuur van een lichaam maar die feitelijk handelt als ware hij bestuurder van dat lichaam. Daarbij verdient opmerking dat artikel 33 van de Wet niet een uitbreiding kent van het begrip bestuurder zoals voor de toepassing van artikel 36 van de Wet is gegeven in lid 5, aanhef en letter b, van dat artikel.'

3.5. Op basis van exact dezelfde redenering als in het hiervoor geciteerde arrest van 6 juli 2018 valt ook de 'gewezen bestuurder' niet onder de aansprakelijkheid van art. 33, lid 1, letter a, IW 1990. Noch de wettekst, noch de totstandkomingsgeschiedenis van de wet, breidt de aansprakelijkheid via een daartoe noodzakelijke fictie uit tot de gewezen bestuurder, zulks terwijl een 'uitbreidingsbepaling' soortgelijk aan art. 36, lid 5, letter a, IW 1990 ontbreekt. Om die reden dient de aansprakelijkstelling te worden vernietigd. Bij de totstandkoming van de fictiebepaling van art. 36, lid 1, letter a, IW 1990 is het volgende in de wetsgeschiedenis opgenomen:³

'In onderdeel a is uitdrukkelijk bepaald dat de gewezen bestuurder aansprakelijk blijft voor de belastingsschuld die tijdens zijn bestuur is ontstaan. Een dergelijke aansprakelijkheid is nodig, omdat anders een bestuurder zich aan zijn aansprakelijkheid zou kunnen onttrekken door tijdig ontslag te nemen.'

3.6. Dezelfde wetgever heeft een soortgelijke fictiebepaling echter niet opgenomen bij art. 33 IW 1990. De aansprakelijkstelling van [X] op de voet van art. 33 IW 1990 is dan ook onjuist, althans de uitspraak van het Hof is op dit punt onbegrijpelijk/onvoldoende gemotiveerd. Consequentie is dat de uitspraak moet worden vernietigd.

Cassatiemiddel III

Schending van het recht (in het bijzonder art. 33 IW 1990) en/of (fataal) verzuim van vormen, doordat Hof Amsterdam in r.o. 4.7.1.1 t/m 4.7.3.11 het beroep op disculpatie van de zijde van de erven [X] heeft verworpen.

4. Toelichting

4.1. In de hiervoor genoemde rechtsoverwegingen heeft het Hof het beroep op disculpatie van de zijde van de erven [X] namens hun in 2013 overleden echtgenoot/vader [X] afgewezen. De redenering van het Hof doet de overledene geen recht en brengt leed toe aan de weduwe, die al zeer emotioneel was en moest huilen tijdens de zitting bij het Hof.

4.2. Op de redenering van de zijde van de erven [X] is echter door het Hof in het geheel niet ingegaan, althans zonder nadere motivering, is niet duidelijk hoe het Hof over de desbetreffende redenering van de zijde van de erven [X] heeft geoordeeld.

4.3. Voor de motivering van het disculpatieberoep verwijs ik gemakshalve in het bijzonder naar de motivering van het beroep van 12 september 2008 en de nadere reactie van 9 maart 2018 (nr. 2). In nr. 2.5 van de nadere reactie wordt daarbij gewezen op een richtinggevend arrest van de Hoge Raad van 3 november 2000.⁴ Een bestuurder van een v.o.f. kon zich in dat arrest volgens de Hoge Raad disculperen omdat hij ten tijde van zijn bestuurdersperiode er niet op bedacht behoefde te zijn dat later kansspelbelasting verschuldigd zou zijn in plaats van afgedragen omzetbelasting. Daarbij speelde ook de wijze waarop de Belastingdienst zich indertijd had opgesteld bij de beoordeling door de rechter een rol.

4.4. Uit nr. 2.6 van de nadere reactie van 9 maart 2018 blijkt dat volgens de erven [X] hetzelfde speelt bij hun overleden vader [X]. Ook hij wist niet en kon niet weten in de periode september 1999–december 2000 dat er later (veel meer) omzetbelasting verschuldigd zou zijn en dat uiteindelijk Hof Den Haag na een procedure bij de Hoge Raad en na een prejudiciële beslissing van het Hof van Justitie van de EU in Luxemburg in een verwijzingsuitspraak d.d. 4 november 2016 zou vaststellen. En dat daarbij o.a. een baanbrekende uitspraak van het HvJ EU van 6 jaar later, te weten de Kittel en Recolta-uitspraak van 6 juli 2006, een beslissende factor zou zijn.

³ Wetsvoorstel 20588, nr. 3, blz. 94.

⁴ ECLI:NL:HR:2000:AA8106, o.a. gepubliceerd in *NJ* 2001, 3.

4.5. Uit de nadere reactie (zie nr. 2.1 nadere reactie 9 maart 2018) blijkt dat de bestuursperiode van [X] geduurd heeft t/m 31 december 2000, zoals ook blijkt uit het uittreksel uit het handelsregister (bijlage 1 bij deze nadere reactie 9 maart 2018). En daarbij werd ook gewezen op een brief van de Belastingdienst van 13 december 2000. De controleur van de Belastingdienst constateerde toen na een langlopend boekenonderzoek in de administratie van de v.o.f. [A] dat het bewijs van levering naar Italië aan aldaar geleverde BTW-ondernemers en het bewijs van vervoer afdoende in de administratie van de v.o.f. aanwezig was. Hij had echter nog geen terugkoppeling van de Italiaanse Belastingdienst vanuit Italië gekregen. Hij heeft toen in de genoemde brief (bijlage 2 bij nadere reactie 9 maart 2018) aangegeven dat het controleonderzoek zou leiden tot vernietiging van de voorheen aan de v.o.f. [A] opgelegde substantiële omzetbelastingaanslag. De eerder door de Ontvanger ter zake gelegde beslagen zijn in december 2000 dienovereenkomstig opgeheven. De Inspecteur omzetbelasting belast met de behandeling van het bezwaarschrift tegen de naheffingsaanslag heeft daarbij wel een voorbehoud gemaakt; mocht uit nieuwe feiten blijken dat er tóch niet geleverd zou zijn aan een Italiaanse ondernemer danwel er geen vervoer naar Italië zou hebben plaatsgevonden, dan hield hij zich het recht voor om op zijn bevindingen terug te komen:

'Ik behoud mij echter het recht voor om nieuwe naheffingsaanslagen op te leggen indien mocht blijken dat de door uw cliënten geschetste feiten niet juist mochten blijken te zijn'

4.6. De hiervoor geschetste situatie is derhalve soortgelijk aan de situatie die beoordeeld is door de Hoge Raad in het hiervoor genoemde arrest van 3 november 2000 en die toen in aanmerking kwam voor disculpatie.

4.7. In de uitspraak van het Hof wordt op de desbetreffende redenering van de erven [X] naar aanleiding van dit arrest in het geheel niet ingegaan.

4.8. In 1999/2000 wist vader [X] (zijn bestuursperiode eindigde op 31 december 2000) niet van het risico dat nog een grote additionele omzetbelastingaanslag zou worden opgelegd. De administratie van de v.o.f. klopte immers en voldeed voor toepassing van het nultarief. Met hetgeen zich in Italië bij afnemers of afnemers van afnemers afspeelde was hij niet bekend en kon hij ook niet bekend zijn. Toen de aanslagen omzetbelasting in 2002 werden opgelegd was hij gewezen bestuurder. En een gewezen bestuurder kan een v.o.f. niet vertegenwoordigen.

4.9. [X] wist in zijn bestuursperiode niet dat er meer omzetbelasting verschuldigd was en kon dat indertijd ook niet weten. De situatie is derhalve gelijkwaardig aan die in het arrest van de Hoge Raad. En juist op dit verweer is door het Hof in het geheel niet gerespondeerd en zeker niet deugdelijk gerespondeerd.

Cassatiemiddel IV

Schending van het recht (in het bijzonder het communautair evenredigheidsbeginsel) en/of (fataal) verzuim van vormen doordat Hof Amsterdam in r.o. 4.8.1 t/m 4.8.3 heeft geoordeeld dat het communautair evenredigheidsbeginsel niet afdoet aan de aansprakelijkheid bij [X].

5. Toelichting

5.1. In de r.o. 4.8.1 t/m 4.8.3 gaat het Hof in op het beroep op het communautair evenredigheidsbeginsel door de erven [X].

5.2. Het Hof beoordeelt daarbij de Nederlandse wettelijke regeling van art. 33 IW 1990 en komt in r.o. 4.8.3 tot de conclusie dat de regeling van art. 33 IW 1990 niet in strijd is met het communautair evenredigheidsbeginsel, aangezien in het vierde lid van die bepaling een disculpatiemogelijkheid is opgenomen.

5.3. Bij de beoordeling waarom gevraagd is aan het Hof gaat het in dit geval echter niet alleen om de vraag of de Nederlandse wettelijke regeling in lijn is met het communautair evenredigheidsbeginsel, doch eerder of de wijze waarop de aansprakelijkheidsbepaling in concreto jegens [X] en later jegens de erven [X] (in wezen de echtgenote [B], die de woning in [Z] waarop beslag is gelegd door de Ontvanger dreigt kwijt te raken) in het licht van het communautair evenredigheidsbeginsel deugt.

5.4. De lijn van de in de uitspraak van het Hof genoemde drie uitspraken van het HvJ EU⁵ is dat toepassing van een aansprakelijkheidsbepaling terzake de omzetbelasting niet mogelijk is indien aan betrokkene 'geen fout of nalatigheid kan worden verweten'. En een andere lijn is daarbij dat een derde niet aansprakelijk kan worden gehouden voor 'aan anderen toe te rekenen handelen of nalatigheid'.⁶

5.5. Gevraagd is aan het Hof om de aansprakelijkstelling aan deze lijn in de Europese rechtspraak te toetsen. Voor een toetsing aan deze lijn in de rechtspraak is louter de constatering dat in de Nederlandse wettelijke regeling voorzien is in algemene zin in een 'disculpatiebepaling' echter onvoldoende. Het gaat er daarbij ook om dat de wijze waarop de aansprakelijkheidsbepaling en die disculpatiebepaling is vormgegeven en toegepast wordt in lijn is met deze hiervoor geciteerde kernbeginselen uit de Europese rechtspraak bij omzetbelastingaansprakelijkheidsbepalingen zoals geformuleerd door het HvJ EU. Uit de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam blijkt niet welk 'concreet verwijt', welk handelen of nalaten, aan vader [X] door de Ontvanger verweten wordt in het kader van de toepassing van het communautair evenredigheidsbeginsel. En al evenmin blijkt welk nalaten of handelen aan [B] (die na het overlijden in 2013 van [X] en anders dan het Gerechtshof oordeelt thans voortprocedeert in deze procedure via de 'erven [X]' en door de aansprakelijkstelling de woning in [Z] dreigt kwijt te raken) gemaakt wordt.

5.6. R.o. 4.7.3.6 van de uitspraak van het Hof is volgens de erven [X] onbegrijpelijk althans zonder nadere uitleg onbegrijpelijk. De kredietbehoefte van de v.o.f. [A] werd niet geraakt door de toepassing van het nultarief. De BTW-fraude, waarbij twee zoons [C en E] betrokken waren, betrof afnemers van de v.o.f. [A] en/of afnemers van afnemers van de v.o.f. [A] in Italië en betrof Italiaanse BTW. Dit raakt de kredietbehoefte van de v.o.f. [A] in Nederland niet. Een en ander zoals ook blijkt uit de uitspraak van Hof Den Haag genoemd in r.o. 4.7.3.5.⁷ Vader [X], de 'blinde pianist', wist niets van de 'Italiaanse gebeurtenissen'. En om begrijpelijke redenen hebben de indertijd 28-jarige en 30-jarige volwassen zonen hem ook indertijd in 1999 niet ingelicht.

5.7. In reactie op r.o. 4.7.3.6 zij voorts opgemerkt dat ook hier het Hof op een bijzondere wijze 'feiten verzint'. Zo wordt in deze rechtsoverweging 'verzonnen' dat de twee volwassen zonen [C, D, en E] (indertijd respectievelijk 28 en 30 jaar oud) in 1999 nog thuis woonden in [Z].

5.8. Daarbij zij ook gewezen op hetgeen [B] zelf naar voren heeft gebracht ter zitting.

5.9. Ik wijs daarbij op blz. 5 bovenaan van het proces-verbaal:

'Nu kort iets over mijn man en ons gezin. In het jaar 1967 is hij vanuit Italië naar Nederland gekomen. Daar is hij begonnen met het maken van muziek. De hele week was hij daarmee in de weer. Eerst trad hij voornamelijk op in 'de Kop van Noord-Holland', maar later is hij ook in de rest van Nederland gaan optreden. Muziek was echt zijn passie. Wij hebben drie kinderen gekregen. Naast de muziek hebben wij in onze beginperiode samen een pension gedreven. Later kwamen daar twee Italiaanse restaurants bij. In 1987 is mijn man begonnen met de schoenenhandel. Het ging om schoenenimport uit Italië. Daar had hij affiniteit mee. Dit was geheel iets anders dan computerhandel. Daar had hij geen affiniteit mee en hij had daar ook geen verstand van. Hij moest echter van de banken betrokken blijven bij de Vof. De kinderen kregen namelijk geen financiering van de bank. Hij moest dus voor de kinderen instaan. Hij leefde voor zijn gezin en deed daarnaast veel liefdadigheidswerk. Hij was zeker niet te kwader trouw. Ik kan daarvoor instaan en ook voor mijzelf overigens. Wij hebben nooit geweten van de BTW-fraude en als mijn man dat had geweten dan had hij hier zeker nooit aan meegewerkt. Nu door dit alles dreig ik zelfs nog mijn woning in [Z] kwijt te raken. Het huis waar wij altijd zo hard voor hebben gewerkt. Ik begrijp verder ook niet dat de Belastingdienst terugkomt op haar eerdere mededeling. Zij hadden de administratie gecontroleerd en alles was in orde. Als de Belastingdienst dat al vindt, hoe moest mijn man dan weten dat er iets mis was met de leveringen en de kennelijke fraude die plaatsvond bij de afnemers. Mijn man kan niet meer voor zichzelf opkomen, maar ik kan nog namens hem spreken en vertellen dat het een goed mens was die zeker nooit te kwade trouw heeft gehandeld.'

5 Federation of Technological Industries 11 mei 2006, V-N 2006/27.14, De Vlaamse Oliemaatschappij 21 december 2011, V-N 2012/8.24 en Macikowski 26 maart 2015, V-N 2015/21.12).

6 Zie r.o. 49 en 50 van de eerdergenoemde Macikowski-uitspraak van 26 maart 2015. Zie r.o. 28 van de eerdergenoemde uitspraak van het HvJ EU inzake De Vlaamse Oliemaatschappij.

7 ECLI:NL:GHDHA:2016:3374

Cassatiemiddel V

Schending van het recht (in het bijzonder het communautair verdedigingsbeginsel en/ of (fataal) verzuim van vormen omdat het Gerechtshof Amsterdam overwogen heeft in r.o. 4.2.1.1 t/m 4.3.7 dat geen sprake is geweest van een tot vernietiging of vermindering leidende schending van het communautair verdedigingsbeginsel.

6. Toelichting

6.1. Het Hof is in de r.o. 4.3.4 t/m 4.3.7 tot de conclusie gekomen dat wel sprake is geweest van een schending van de (voorafgaande) hoorplicht en derhalve van 'verdedigingsrechten' bij de beschikking aansprakelijkstelling in 2002 voor de (grote) omzetbelastingaanslagen. Echter, het Hof meent dat niet voldaan is aan het 'andere afloopcriterium'.

6.2. Op dit punt wordt gevraagd om een hertoets door de Hoge Raad. Immers, vaststaat dat hetzelfde Hof Amsterdam heeft vastgelegd dat in de bezwaarfase de beschikking aansprakelijkstelling volledig gehandhaafd is. En dat voorafgaand aan de beschikking aansprakelijkstelling geen deugdelijk 'hoor en wederhoor' heeft plaatsgevonden. Dat is in het licht van de uitspraak van de Hoge Raad wel vereist (HR 14 augustus 2015, *BNB 2015/207*). Ook de rechtbank heeft de aansprakelijkstelling volledig gehandhaafd. En in de Hofuitspraak is de desbetreffende beschikking aansprakelijkstelling sterk verminderd tot een aansprakelijkstelling naar een bedrag ter grootte van € 1.032.126. En ook de invorderingsrente is weggevallen. Daarmee staat vast dat bij een deugdelijk 'hoor en wederhoor' in de aanslagvaststellingsfase of zelfs bezwaarfase een andere afloop mogelijk was geweest. En een en ander had uiteraard dan ook circa 16 jaar procederen met bijbehorende kosten gescheeld.

6.3. En van de zijde van [X] is ook altijd aangegeven dat als wel deugdelijk 'hoor en wederhoor' had plaatsgevonden, dat er dan uit de aanslagregeling of bezwaarfase iets heel anders gekomen was, zoals uiteindelijk ook gekomen is (doch dan niet uit de bezwaarfase, doch na 16 jaar procederen door toedoen van de belastingrechter). Of kwalificeert een vermindering van de aansprakelijkstelling van oorspronkelijk € 1.241.496 met rente naar € 1.032.126 zonder rente volgens het Hof niet als een mogelijk 'andere uitkomst'?

6.4. De conclusie moet dan ook zijn dat het Hof Amsterdam ook dit punt op onjuiste wijze beoordeeld heeft.

Cassatiemiddel VI

Schending van het recht (in het bijzonder art. 7 EVRM) en/of (fataal) verzuim van vormen omdat het Gerechtshof Amsterdam overwogen heeft naar aanleiding van het beroep op het legaliteitsbeginsel in de r.o. 4.9.1 t/m 4.9.3 dat van een schending van het legaliteitsbeginsel (art. 7 EVRM) in dit geval geen sprake is.

7. Toelichting

7.1. Uit het legaliteitsbeginsel o.a. verwoord in art. 7 EVRM volgt dat in geval van een 'materiële sanctie' als bedoeld in art. 7 EVRM die sanctie niet mag worden toegepast voordat deze deugdelijk in de Nederlandse wetgeving is verwoord. Anders geformuleerd: geen 'straf zonder voorafgaande strafbepaling. Het strafbegrip is daarbij een materieel begrip. De kern Discussie is de vraag of het weigeren van het nultarief (en/of toepassing andere voor belastingplichtige normaal toegankelijke BTW-regeling) in verband met 'kwade trouw' op basis van de Kittel & Recolta-uitspraak van het Hof van Justitie van de EU van 6 juli 2006 kwalificeert als 'materiële sanctie'. Het Hof Amsterdam meent van niet. Als wel sprake is van een materiële sanctie mag het 'kwade trouw-criterium' uiteraard niet met terugwerkende kracht in 1999/2000 worden toegepast gelet op een ontbrekende codificatie. En in dat geval valt de beoordeling van de omzetbelastingaanslagen en de aansprakelijkstelling geheel anders uit.

7.2. De uitspraak van het Hof miskent dat het Europese Hof van Justitie in een drietal zaken heeft geoordeeld dat bij het weigeren van de rechten van aftrek, teruggaaf en toepassing van het nultarief juist wel sprake is van een straf in de zin van art. 7 EVRM. Enerzijds in de uitspraak inzake Mahagében en Péter David⁸. Daarnaast in de uitspraak van het Hof van Justitie inzake EMS-Bulgaria Transport OOD⁹. In die uitspraak overwoog het HvJ EU:

8 Uitspraak van 21 juni 2012, nrs. C-80/11 en C-142/11 (r.o. 47).

9 Uitspraak van 12 juli 2012, zaak C-284/11, r.o. 68 e.v.

'Gelet op de prominente plaats die het recht op aftrek in het gemeenschappelijke Btw-stelsel inneemt, lijkt een dergelijke sanctie onevenredig te zijn in een geval waarin geen fraude en geen nadelige gevolgen voor de overheidsbegroting zijn vastgesteld.'

7.3. Voorts overweegt het HvJ EU:

'Wat een sanctie in de vorm van een absolute weigering van het recht op aftrek betreft, moet worden benadrukt dat het gemeenschappelijke stelsel van btw een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten beoogt te garanderen.'

7.4. Verder zij verwezen naar de uitspraak van het HvJ EU d.d. 22 oktober 2015, zaak C-277/14, r.o. 49 e.v. inzake PPUH Stehcomp. Daar wordt de terminologie gebruikt: '*om door de weigering van dit recht een belastingplichtige te straffen*'. Anders geformuleerd: de uitspraken van het HvJ EU geven verscheidene malen aan dat wel sprake is van een 'materieële sanctie'.

7.5. Richtinggevend is in dit kader uiteraard de rechtspraak van het EHRM. Het EHRM is in mensenrechtenaangelegenheden leiding. Indien getoetst wordt aan de zogenaamde 'Engel-criteria', ontleent aan de uitspraak van het EHRM van 8 juni 1967 inzake Engel (NJ 1978/223) is in dit geval sprake van een 'sanctie'.

7.6. In het licht van de rechtspraak van het EHRM kwalificeren de geweigerde rechten als een straf ('penalty') in de zin van art. 7, eerste lid, EVRM.

7.7. Als deze criteria worden toegepast op de problematiek bij de erven [X], is evident sprake van een straf ('penalty').

7.8. De geweigerde rechten kwalificeren als een straf ('penalty') in de zin van art. 7, eerste lid, EVRM. Het begrip 'straf dient autonoom te worden uitgelegd (EHRM 9 februari 1995, nr. 17440/90, Welch/het Verenigd Koninkrijk). In het arrest Welch (§ 28) zijn criteria geformuleerd aan de hand waarvan moet worden beoordeeld of sprake is van een straf in de zin van art. 7 EVRM. De relevante factoren zijn als volgt:

- 1) de maatregel is opgelegd als gevolg een veroordeling voor een strafbaar feit;
- 2) de procedures die zijn gevolgd of kunnen worden gevolgd aan gaande de oplegging en tenuitvoerlegging van de maatregel;
- 3) de kwalificatie in het nationale recht;
- 4) aard en doel van de maatregel;
- 5) de ernst van de maatregel.

7.9. De laatste factor is niet op zichzelf doorslaggevend.¹⁰ Deze criteria zijn in latere arresten bevestigd.¹¹

7.10. Voor wat betreft de beoordeling van de kwalificatie in het nationale recht, de aard en het doel van de maatregel en de ernst van de maatregel, is tevens de jurisprudentie over het begrip 'criminal charge' van belang. Dientengevolge moet worden getoetst aan de criteria zoals uiteengezet in het arrest Engel e.a. tegen Nederland.¹²

7.11. De procedures zoals gevoerd tegen de naheffingsaanslagen zijn alle administratief van aard. Dat kan echter niet als beslissend worden beschouwd voor de vraag of artikel 7 EVRM van toepassing is.¹³ Beoordeeld moet worden of de maatregel '*amounts in substance to a 'penalty'*'.

7.12. Wat betreft de aard en het doel van de maatregel, is van belang of de maatregel zich tot een ieder richt, wat de doelen zijn die worden beoogd met de maatregel en of voor de toepassing van de maatregel schuld of opzet wordt vereist.¹⁴

10 EHRM 9 februari 1995, nr. 17440/90, Welch/het Verenigd Koninkrijk; EHRM 2006-XV, nr. 29514, Van der Velden/Nederland.

11 EHRM 8 juni 1995, nr. 15917/89, Jamil/Frankrijk; EHRM 12 februari 2008, nr. 21906/04, Kafkaris/Cyprus, EHRM 17 december 2009, nr. 16428/05, Gardel/Frankrijk; EHRM 7 januari 2016, nr. 23279/04, Bergmann /Duitsland.

12 EHRM 8 juni 1976, nrs. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 en 5370/72, Engel e.a./Nederland) (EHRM 24 november 1998, nr. 38644/97, Brown/het Verenigd Koninkrijk; EHRM 17 mei 2016, nr. 76959/11, Société de Oxygène Plus/Frankrijk; EHRM 4 oktober 2016, nr. 37462/09, Zaja/Kroatië).

13 EHRM 21 maart 2006, nr. 70074/01, Valico S.r.l./Italië.

14 EHRM 21 februari 1984, nr. 8544/79, Öztürk/Duitsland; EHRM 24 februari 1994, Serie A nr. 284, Bendenoun/Frankrijk; EHRM 10 juni 1996, nr. 19380/92, Benham/Verenigd Koninkrijk).

7.13. Allereerst moet worden opgemerkt dat de regel van het Hof van Justitie EU 'wist of had moeten weten' van omzetbelastingfraude is gericht tot een ieder. Daar doet niet aan af dat btw enkel wordt voldaan door een beperkte groep, omdat de belastingplichtige als zodanig aansprakelijk is.¹⁵

7.14. Wat betreft de beoogde doelen van het naheffen van de btw, kan worden vastgesteld dat de naheffingsaanslagen niet compensatoir of reparatoir zijn bedoeld. Hierin verschilt onderhavige zaak van de arresten *Société Oxygène Plus* en *Homan e.a.*¹⁶ In de voornoemde arresten was de naheffing beperkt tot het belastingnadeel geleden door de autoriteiten en was de naheffing bedoeld als herstelmaatregel. In onderhavige zaak is van herstel geen sprake. Immers is de verschuldigde btw reeds nageheven in Italië. Ondanks dat de geleden schade daarmee is hersteld, kan worden nageheven bij elke ondernemer uit de keten die 'wist of had moeten weten' dat er sprake was van fraude.

7.15. In de situatie waarin sprake is van 'wist of had moeten weten', wordt – ook in dit geval – meer btw gegeven dan dat is verschuldigd: in de 'normale' situatie vindt vanwege het nultarief een heffing van € 0 plaats en in de fraude-situatie een heffing van op z'n minst tweemaal btw ad 21% (eenmaal mogelijk meermalen in Italië, eenmaal in Nederland). In Italië wordt de btw nageheven en wordt de aftrek van voorbelasting geweigerd, en in Nederland wordt ook nageheven.

7.16. De ernst en zwaarte van de maatregel wordt beoordeeld aan de hand van het potentiële maximum en de zwaarte van de maatregel zoals deze daadwerkelijk is opgelegd.¹⁷ In dit kader is van belang dat de ernst van de maatregel niet noodzakelijkerwijs moet worden getoetst, indien reeds op grond van de aard van de maatregel is geoordeeld dat sprake is van een 'criminal charge'. Een relatief geringe sanctie kan het strafrechtelijke karakter niet wegnemen.¹⁸

7.17. In onderhavige zaak is zowel de potentiële als de werkelijke sanctie zeer substantieel. De naheffingsaanslag is immers gebaseerd op de omzet en is daarmee in potentie ongelimiteerd. Dit is een indicatie dat de sanctie punitief is.¹⁹ De naheffingsaanslagen zoals deze daadwerkelijk zijn vastgesteld bedragen – na vermindering – in totaal € 1.032.126. Daarmee is de maatregel zowel in potentie als in concreto zeer substantieel.²⁰ Bovendien kan in het geval de naheffingsaanslagen niet worden betaald op grond van artikel 20 Invorderingswet 1990 lijfswang worden toegepast om een belastingschuldige alsnog te bewegen tot betaling. Hoewel lijfswang slechts als ultimum remedium mag worden gebruikt als alle andere invorderingsmaatregelen geen soelaas bieden, is de mogelijkheid van lijfswang een indicatie voor het punitieve karakter van de naheffingsaanslagen.²¹ De potentiële en concrete hoogte van de naheffingsaanslagen benadrukken het punitieve karakter van de naheffingsaanslagen.

7.18. Ook op dit punt is de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam dan ook onjuist. Beoordeeld aan de hand van de criteria die het EHRM hanteert, is sprake van een straf in de zin van art. 7 EVRM.

8. Conclusie

8.1. De uitspraak van het Hof komt in strijd met het recht althans is onvoldoende/ondeugdelijk gemotiveerd. De uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam dient volgens de erven [X] vernietigd te worden. De onderliggende aansprakelijkstelling dient eveneens vernietigd te worden, althans (subsidiar) dient het geschil voor verdere behandeling verwezen te worden naar een ander Gerechtshof. Verzocht wordt om de Staatssecretaris van Financiën op basis van het forfait te veroordelen in de proceskosten en verzocht wordt om vergoeding van griffierecht.

15 EHRM 23 november 2006, nr. 73053/01, *Jussila/Finland*.

16 EHRM 9 juni 2016, nr. 76959/11, *Société Oxygène Plus/Frankrijk*; EHRM 15 februari 2018, nr. 52961/09, *Homan e.a./België*.

17 EHRM 9 oktober 2003, nrs. 39665/98 en 40086/98, *Ezeh & Connors/het Verenigd Koninkrijk*; EHRM 23 juli 2002, nr. 36985/97, *Västberga Taxi Aktiebolag/Zweden*.

18 EHRM 23 november 2006, nr. 73053/01, *Jussila/Finland*.

19 EHRM 23 juli 2002, nr. 36985/97, *Västberga Taxi Aktiebolag/Zweden*; EHRM 23 juli 2002, nr. 34619/97, *Janosevic/Zweden*.

20 EHRM 23 juli 2002, nr. 36985/97, *Västberga Taxi Aktiebolag/Zweden*; EHRM 21 maart 2006, nr. 70074/01, *Valico S.r.l./Italië*.

21 EHRM 22 mei 1990, nr. 11034/84, *Weber/Zwitserland*.

Conclusie Advocaat-Generaal mr. Ettema:**1. Inleiding***Algemeen*

1.1 In deze zaak concludeer ik op verzoek van de Hoge Raad. In het bijzonder heeft de Raad gevraagd voorgelicht te worden over de vraag of een gewezen vennoot aansprakelijk kan worden gesteld voor omzetbelasting die een vennootschap onder firma niet heeft voldaan. Het gaat om de uitleg van artikel 33 Invorderingswet 1990 (IW). Belanghebbende heeft naast het hiervoor genoemde geschilpunt nog andere middelen voorgesteld die betrekking hebben op andere oordelen van het gerechtshof. In deze conclusie ga ik daar verder niet op in.

Feiten en geding in feitelijke instanties

1.2 [X] (hierna duid ik [X] aan als belanghebbende)¹ was in 1999 en 2000 vennoot van de vennootschap onder firma [A] (de vof). Naast belanghebbende waren zijn echtgenote en drie kinderen vennoten van de vof. De bedrijfsactiviteiten van de vof bestonden uit de import van en groothandel in schoenen en de export van computers en aanverwante artikelen. De vof is op 31 december 2000 ontbonden.

1.3 De Inspecteur heeft over het jaar 2000 een controle ingesteld bij de vof. Vervolgens heeft hij met dagtekening 1 november 2002 naheffingsaanslagen omzetbelasting opgelegd over de jaren 1999 (€ 371.001) en 2000 (€ 1.037.133). Deze aanslagen zijn onbetaald gebleven.

1.4 De eerder vermelde naheffingsaanslagen zijn na een arrest van de Hoge Raad onherroepelijk komen vast te staan.²

1.5 Bij beschikking van 16 december 2002 heeft de Ontvanger X aansprakelijk gesteld voor de belastingbedragen die zijn begrepen in de hiervoor in onderdeel 1.3 genoemde aanslagen. Voor het jaar 1999 voor € 273.306 en voor 2000 voor € 968.190. De andere vennoten zijn niet aansprakelijk gesteld.³ De Ontvanger heeft de beschikking primair gegrond op artikel 33(1)a IW en subsidiair op artikel 18 Wetboek van Koophandel (WvK). Het bezwaar tegen de beschikking heeft de Ontvanger bij uitspraak ongegrond verklaard.

1.6 Belanghebbende heeft vervolgens beroep ingesteld bij rechtbank Haarlem (de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.⁴

1.7 Tegen deze uitspraak heeft belanghebbende hoger beroep ingesteld bij gerechtshof Amsterdam (het Hof). Het Hof heeft het hoger beroep gegrond verklaard en het bedrag van de aansprakelijkstelling verminderd tot € 1.032.126.⁵

1.8 Het Hof heeft – voor zover voor deze conclusie van belang – geoordeeld dat artikel 33 IW ook van toepassing is ten aanzien van een gewezen bestuurder van een lichaam zonder rechtspersoonlijkheid. Het Hof heeft zijn oordeel doen steunen op de wetsgeschiedenis.

1.9 Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Middel 2 richt zich tegen het hiervoor in onderdeel 1.8 weergegeven oordeel van het Hof. Het middel betoogt dat het Hof is uitgegaan van een onjuiste lezing van de wetsgeschiedenis omdat de desbetreffende passage geen betrekking heeft op de bestuurder van een lichaam. Volgens het middel is artikel 33 IW niet van toepassing ten aanzien van een gewezen bestuurder.

1.10 De staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

1.11 Belanghebbende heeft de zaak schriftelijk doen toelichten.

1 Formeel zijn de erven van [A] de X in deze zaak.

2 HR 20 oktober 2017, nr. 16/05660, ECLI:NL:HR:2017:2659. Deze zaak is twee keer bij de Hoge Raad aanhangig geweest. Het tweede (verwijzings)hof heeft de aanslagen verminderd tot € 232.601 en € 799.525.

3 Zie de punten 4.10 en 4.11 van de uitspraak van de Rechtbank en de punten 4.5.1 e.v. van de bestreden uitspraak.

4 Rechtbank Haarlem 22 april 2008, nr. AWB 07/712, ECLI:NL:RBHAA:2008:BD0627.

5 Gerechtshof Amsterdam 14 juni 2018, nr. 08/00599, ECLI:NL:GHAMS:2018:1991.

1.12 In onderdeel 2 van deze conclusie beoordeel ik of artikel 33 IW ook betrekking heeft op een gewezen bestuurder. Ik ben van mening dat dit niet het geval is. Vervolgens ga ik in onderdeel 3 na of de Ontvanger de aansprakelijkstelling kon baseren op artikel 18 WvK. Dit is mijns inziens het geval. Dit leidt dan tot de slotsom dat middel 2 terecht is voorgesteld, maar niet tot cassatie kan leiden.

1.13 Daarom geef ik de Hoge Raad in overweging het beroep in cassatie ongegrond te verklaren, tenzij één van de andere middelen dan middel 2 tot een andere uitkomst aanleiding geeft.

2. Aansprakelijkstelling op grond van artikel 33 IW

Bestuurdersaansprakelijkheid op grond van artikel 33 IW

2.1 Artikel 33 IW luidt als volgt:

- “1. In afwijking in zoverre van andere wettelijke regelingen is hoofdelijk aansprakelijk voor de rijksbelastingen, verschuldigd door:
- een lichaam zonder rechtspersoonlijkheid of een rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam dat niet volledig rechtsbevoegd is: ieder van de bestuurders;
 - een niet in Nederland gevestigd lichaam: de leider van zijn vaste inrichting in Nederland dan wel zijn in Nederland wonende of gevestigde vaste vertegenwoordiger;
 - een lichaam dat is ontbonden: ieder van de met de vereffening belaste personen – met uitzondering van de door de rechter benoemde vereffenaar – voor zover het niet betalen van de belastingsschuld het gevolg is van aan hem te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur, met dien verstande dat geen aansprakelijkstelling kan plaatsvinden indien na de ontbinding drie jaren zijn verstreken.”
2. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder lichamen verstaan lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en wordt als bestuurder aangemerkt de volledig aansprakelijke vennoot van een maat- of vennootschap.
(...)”

2.2 In letter a is vermeld dat de hoofdelijke aansprakelijkheid van de bestuurders enkel geldt voor rijksbelastingen verschuldigd door een lichaam zonder rechtspersoonlijkheid of een rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam dat niet volledig rechtsbevoegd is. Een vennootschap onder firma is een lichaam zonder rechtspersoonlijkheid.⁶ Volgens artikel 33(1)a IW is de bestuurder van een dergelijk lichaam aansprakelijk voor de door het lichaam verschuldigde rijksbelastingen. Gelet op artikel 33(2) IW wordt als bestuurder aangemerkt de volledig aansprakelijke vennoot van een maat- of vennootschap.

2.3 Voor een ontbonden lichaam geldt, behoudens de in artikel 33(1)c genoemde uitzonderingen, dat de vereffenaar hoofdelijk aansprakelijk is bij aan hem te wijten onbehoorlijk bestuur. Hoewel die bepaling (en trouwens ook letter b) volgens de letterlijke tekst betrekking heeft op elk lichaam dat is ontbonden, kan deze in mijn optiek niet anders worden uitgelegd dan dat deze bepaling uitsluitend geldt voor de in letter a bedoelde lichamen.⁷

2.4 Verder is het bepaalde in artikel 49(1) IW van belang. Daarin is sedert de inwerkingtreding van de IW in 1990 bepaald dat aansprakelijkstelling niet plaatsvindt vóór het tijdstip waarop de belastingsschuldige in gebreke is met de betaling van zijn belastingsschuld. Artikel 2(1)k IW definieert de belastingsschuldige als “degene te wiens naam de belastingaanslag is gesteld”. Pas nadat de belastingsschuld door middel van een aanslag is geformaliseerd, is dus sprake van een belastingsschuldige en kan zich de situatie van ‘in gebreke’ zijn voordoen. Een belastingsschuldige is nog niet in gebreke als hij de materieel verschuldigde omzetbelasting niet op aangifte heeft voldaan.⁸

2.5 In dit geval is belanghebbende aansprakelijk gesteld voor omzetbelastingbedragen die de vof materieel verschuldigd is geworden in 1999 en 2000 en kennelijk destijds niet op aangifte heeft voldaan. Belanghebbende was in die jaren vennoot van de vof en dus bestuurder als bedoeld in artikel 33(2) IW.

6 Zie artikel 2(1)b AWR, volgens welk artikel de wet onder lichamen tevens vennootschappen verstaat. Artikel 2:3 BW bepaalt: Verenigingen, coöperaties, onderlinge waarborgmaatschappijen, naamloze vennootschappen, besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid en stichtingen bezitten rechtspersoonlijkheid. Onder meer in HR 23 december 1892, W 6278 en HR 9 april 1958, nr. 09041958, ECLI:NL:HR:1958:61, gepubliceerd in *NJ* 1958, 331, is beslist dat een vennootschap onder firma geen rechtspersoon is.

7 Ik leid dat ook af uit de in onderdeel 2.8 geciteerde passage uit de wetsgeschiedenis.

8 HR 18 december 2009, nr. 08/02641, na conclusie A-G Van Ballegooijen, ECLI:NL:HR:2009:BJ4910, punt 3.3.

Per 31 december 2000 is de vof ontbonden.⁹ Na de ontbinding, in 2002, zijn de materieel verschuldigde belastingen in naheffingsaanslagen geformaliseerd en is belanghebbende aansprakelijk gesteld. Op het tijdstip van de aansprakelijkstelling was belanghebbende dus geen vennoot (of bestuurder) meer van de vof. Wel was hij na de ontbinding (een) vereffenaar van de ontbonden vof,¹⁰ maar de Ontvanger heeft hem niet in die hoedanigheid aansprakelijk gesteld. In de beschikking aansprakelijkstelling is immers vermeld dat de aansprakelijkheid op letter a van artikel 33(1) IW (en artikel 18 WvK) is gebaseerd.

2.6 Artikel 33(1)a IW bepaalt niet met zoveel woorden dat ook een gewezen bestuurder van een lichaam aansprakelijk is voor de omzetbelasting die het lichaam verschuldigd is. Evenmin wordt de gewezen bestuurder genoemd in de voorlopers van die bepaling.¹¹

2.7 Hierna ga ik daarom na of een gewezen bestuurder niettemin op grond van artikel 33(1)a IW aansprakelijk is.

Wetsgeschiedenis artikel 33 IW

2.8 De regering heeft artikel 33 IW (in het voorstel artikel 34) in de memorie van toelichting bij het voorstel van de Wet inzake de invordering van rijksbelastingen, andere dan invoerrechten en accijnzen (Invorderingswet 1989) als volgt toegelicht (cursivering door mijzelf):¹²

“Artikel 34 bevat de hoofdelijke-aansprakelijkheidsregels die gelden voor de invordering van alle rijksbelastingen.

De bepalingen van het eerste lid zijn ontleend aan bepalingen in de sfeer van met name de vennootschapsbelasting en de loonbelasting (zie bij voorbeeld artikel 27 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en artikel 32, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op de loonbelasting 1964 in de teksten zoals die gelden voor 1987). Zij strekken ertoe om indien op een lichaam geen verhaal (meer) kan worden uitgeoefend in de genoemde gevallen van een lichaam zonder rechtspersoonlijkheid (waaronder zijn begrepen maat- en vennootschappen), een buiten Nederland gevestigd lichaam *en een ontbonden lichaam*, die personen aan te spreken voor de nog verschuldigde belasting die in een nauwe betrekking *staan of stonden* tot het desbetreffende lichaam en die invloed (hadden) kunnen uitoefenen inzake het betalen van de belastingsschulden van dat lichaam.

Deze personen – in onderdeel a de bestuurder (waaronder ingevolge het tweede lid wordt begrepen de volledig aansprakelijke vennoot van een maat- of vennootschap), in onderdeel b de leider van de vaste inrichting of de vaste vertegenwoordiger en in onderdeel c de vereffenaar – zullen veelal natuurlijke personen zijn en als zodanig worden aangesproken.”

2.9 Het Hof leidt uit deze passage af dat het de bedoeling van de wetgever is geweest om de aansprakelijkstelling van artikel 33 IW ook ten aanzien van de (gewezen) bestuurder van een ontbonden vof van toepassing te doen zijn. Het leidt dat in het bijzonder af uit de woorden “en een ontbonden lichaam”.

2.10 Belanghebbende voert in mijn optiek echter terecht aan dat met de woorden “en een ontbonden lichaam” evident wordt bedoeld op het geval genoemd in letter c. De lezing van het Hof valt niet te rijmen met de wettekst. Daargelaten dat een gewezen vennoot van een vof na haar ontbinding vaak als vereffenaar optreedt,¹³ wijst artikel 33(1) IW voor een ontbonden lichaam immers enkel de vereffenaar aan als aansprakelijke persoon en niet ook de (gewezen) bestuurder.

2.11 Wel zou uit het gebruik van de in de passage gebruikte woorden “die personen (...) die in een nauwe betrekking staan of stonden” kunnen worden opgemaakt dat met de letters a, b en c niet alleen zijn

9 Aangenomen mag worden dat de ontbinding *in casu* heeft plaatsgevonden door een overeenkomst van de vennoten tot ontbinding van de vof (en niet door ontbinding alleen ten aanzien van belanghebbende, op vordering door de rechter (artikel 7A:1684 BW) of door faillissement). Ontbinding van de vennootschap brengt nog niet haar einde met zich; zij betekent dat de vereffening aanvangt. Zie J.M.M. Maeijer & M. van Olffen, Mr C Assers Handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk Recht. 7. Bijzondere overeenkomsten Deel VII Maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap, Deventer: Wolters Kluwer 2017, nrs. 203 en 324. In beginsel zijn de gewezen vennoten ook de vereffenaars. Zie artikel 32 WvK.

10 Zie punt 4.6.3.2. van de bestreden uitspraak. In cassatie bestrijdt X overigens deze feitelijke vaststelling door het Hof. Ik verwijs naar 2.5 van het beroepschrift in cassatie.

11 Onder meer artikel 27 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en artikel 32 Wet op de loonbelasting 1964 (zie ook het citaat in onderdeel 2.8).

12 *Kamerstukken II 1987/88*, 20 588, nr. 3, p. 86.

13 Zie artikel 32 WvK.

bedoeld personen die ten tijde van aansprakelijkstelling bestuurder, leider van een vaste inrichting of vereffenaar zijn, maar ook die personen die dat op dat moment niet meer zijn.

2.12 Wanneer echter de tegelijk met artikel 33 IW voorgestelde en ingevoerde bestuurdersaansprakelijkheidsbepaling van artikel 36 IW wordt bezien, kan direct weer worden betwijfeld of die lezing de juiste is. Opvallend is namelijk dat in artikel 36 IW wel een expliciete regeling is gegeven voor de gewezen bestuurder. In de aanhef en letter a van het vijfde lid is bepaald:

- “5. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder bestuurder mede verstaan:
a. de gewezen bestuurder tijdens wiens bestuur de belastingschuld is ontstaan;”

Het begrip bestuurder in artikel 36 IW

2.13 Artikel 36 IW regelt sinds 1990 een bestuurdersaansprakelijkheid voor bepaalde belastingen verschuldigd door een “rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen dat volledig rechtsbevoegd is, voor zover het aan de heffing van vennootschapsbelasting is onderworpen”. De wetgever heeft in artikel 36(5) IW uitdrukkelijk bepaald dat een gewezen bestuurder van een dergelijk rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam hoofdelijk aansprakelijk is voor de belasting verschuldigd door dat lichaam. De gewezen bestuurder is niet aansprakelijk voor alle belastingen die het lichaam ooit verschuldigd is geworden, maar enkel voor belastingschulden die tijdens zijn bestuursperiode zijn ontstaan.

2.14 Ook voor de aansprakelijkheidsbepaling van artikel 36a IW (tekst tot 1 april 2017) gold dat de gewezen bestuurder aansprakelijk kon zijn, aangezien in die bepaling artikel 36(5) van overeenkomstige toepassing was verklaard.

2.15 In de memorie van toelichting bij het eerdergenoemde wetsvoorstel is artikel 36(5) IW (in het voorstel artikel 37) als volgt toegelicht:¹⁴

“Vijfde lid

In onderdeel a is uitdrukkelijk bepaald dat de gewezen bestuurder aansprakelijk blijft voor de belastingschuld die tijdens zijn bestuur is ontstaan. Een dergelijke aansprakelijkheid is nodig, omdat anders een bestuurder zich aan zijn aansprakelijkheid zou kunnen onttrekken door tijdig ontslag te nemen. Bovendien zal een nieuwe bestuurder voor bestaande belastingschulden zich in de meeste gevallen gemakkelijk kunnen disculperen. Het is dus redelijk dat verhaal op de gewezen bestuurder mogelijk blijft. Een gewezen bestuurder kan echter niet meer aan de ontvanger mededeling doen dat het lichaam niet tot betaling in staat is. Het is dus niet juist dat hij bij niet-melding eerst aannemelijk zou moeten maken dat het niet aan hem te wijten is dat het lichaam de betalingsmoeilijkheden niet gemeld heeft. Derhalve is in het zesde lid bepaald dat de tweede volzin van het vierde lid niet van toepassing is op de gewezen bestuurder. De gewezen bestuurder kan zich dus altijd trachten te disculperen, ook als er geen mededeling van de betalingsmoeilijkheden is gedaan.”

2.16 Deze bepaling is derhalve opgenomen om te voorkomen dat een bestuurder van een Vpb-plichtig, volledig rechtsbevoegd, rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam zich aan zijn aansprakelijkheid zou kunnen onttrekken door tijdig ontslag te nemen.

Wetgeschiedenis voorlopers artikel 33 en 36 IW

2.17 De artikelen 33 en 36 IW zijn de voortzetting van regelingen in de heffingswetten voor de loonbelasting, de omzetbelasting en de vennootschapsbelasting. Onder meer golden voor de loonbelasting de artikelen 32 en 32a Wet LB en voor de omzetbelasting waren het de artikelen 41a en 41b Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB).

2.18 De artikelen 32a Wet LB en 41b Wet OB bevatten elk een bepaling over de gewezen bestuurder van een Vpb-plichtig, volledig rechtsbevoegd, rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam. Deze artikelen zijn ingevoerd bij de tweede antimisbruikwet, waarin het zogenoemde meldingssysteem werd ingevoerd. In artikel VII van die wet is het volgende bepaald:¹⁵

¹⁴ *Kamerstukken II 1987/88, 20 588, nr. 3, p. 98 en 99.*

¹⁵ Wet van 21 mei 1986, houdende wijziging van enige sociale verzekeringswetten, de Wet betreffende verplichte deelneming in een bedrijfspensioenfonds en enige fiscale wetten in verband met misbruik van rechtspersonen, *Stb.* 1986, 276.

“ARTIKEL VII

De Wet op de loonbelasting 1964 (*Stb.* 521) wordt gewijzigd als volgt:

A. Artikel 32 wordt vervangen door:

Artikel 32. 1. Hoofdelijk aansprakelijk is:

- a. (...)
- d. voor de belasting, verschuldigd door een lichaam in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen zonder rechtspersoonlijkheid of door een rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen dat niet volledig rechtsbevoegd is: ieder van de bestuurders;
- e. voor de belasting, verschuldigd door een rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen dat volledig rechtsbevoegd is, indien en voor zover het aan de heffing van vennootschapsbelasting is onderworpen: ieder van de bestuurders overeenkomstig het bepaalde in artikel 32a;
2. (...)

Na artikel 32 wordt, onder verlettering van de artikelen 32a, 32b, 32c en 32d tot de artikelen 32b, 32c, 32d en 32f, ingevoegd:

Artikel 32a.

1. Het lichaam als bedoeld in artikel 32, eerste lid, letter e, is verplicht om onverwijld nadat gebleken is dat het niet tot betaling in staat is, daarvan mededeling te doen aan de ontvanger en, (...) Elke bestuurder is bevoegd om namens het lichaam aan deze verplichting te voldoen. (...)
2. Indien het lichaam aan zijn in het eerste lid bedoelde verplichting op juiste wijze heeft voldaan, is een bestuurder aansprakelijk indien aannemelijk is, dat de niet-betaling aan hem te wijten is als gevolg van kennelijk onbehoorlijk bestuur in de periode van drie jaar, voorafgaande aan het tijdstip van de mededeling. (...) (...)
3. Indien het lichaam niet of niet op juiste wijze aan zijn in het eerste lid bedoelde verplichting op juiste wijze heeft voldaan, is een bestuurder op de voet van het bepaalde in de eerste volzin van het voorgaande lid aansprakelijk met dien verstande, dat vermoed wordt dat de niet-betaling aan hem is te wijten en dat de periode van drie jaar wordt geacht in te gaan op het tijdstip waarop het lichaam in gebreke is. Tot de weerlegging van het vermoeden wordt slechts toegelaten de bestuurder die aannemelijk maakt dat het niet aan hem te wijten is dat het lichaam niet zijn in het eerste lid bedoelde verplichting heeft voldaan. (...)
4. Onder bestuurder wordt mede verstaan:
 - a. de gewezen bestuurder, tijdens wiens bestuur de belastingschuld is ontstaan;
 - b. (...)
5. De tweede volzin van het derde lid is niet van toepassing op de gewezen bestuurder.”

2.19 Voor de Wet OB is een vergelijkbare regeling ingevoegd door dezelfde wet (de artikelen 41a en 41b Wet OB)

2.20 In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel is over artikel 32a Wet LB opgemerkt dat de wijziging van dit artikel nagenoeg overeenstemt met de wijziging van artikel 16d Coördinatiewet Sociale Verzekeringen. In artikel 16d van die wet is de aansprakelijkheid van bestuurders van een Vpb-plichtig, volledig rechtsbevoegd, rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam geregeld voor de premies. In de toelichting op de wijziging van artikel 16d heeft de regering over de gewezen bestuurder van een dergelijk lichaam opgemerkt:¹⁶

“In onderdeel a is uitdrukkelijk bepaald dat de gewezen bestuurder aansprakelijk blijft voor de premieschuld die tijdens zijn bestuur is ontstaan. Zie ook het advies van de Commissie Vennootschapsrecht, punt 2a. Een dergelijke aansprakelijkheid is nodig, omdat anders een bestuurder zich aan zijn aansprakelijkheid zou kunnen onttrekken door tijdig ontslag te nemen. Bovendien zal een nieuwe bestuurder voor bestaande premieschulden zich in de meeste gevallen gemakkelijk kunnen disculperen. Het is dus redelijk dat verhaal op de gewezen bestuurder mogelijk blijft. Een gewezen bestuurder kan echter niet meer aan het uitvoeringsorgaan mededeling doen dat het lichaam niet tot betaling in staat is. Het is dus niet juist dat hij bij niet-melding eerst aannemelijk zou moeten maken dat het niet aan hem te wijten is dat het lichaam de betalingsmoeilijkheden niet gemeld heeft. Derhalve is in het zesde lid bepaald dat de tweede volzin van het tweede lid niet van toepassing is op de

¹⁶ Kamerstukken II 1980/81, 16 530, nr. 3, p. 18.

gewezen bestuurder. De gewezen bestuurder kan zich dus altijd trachten te disculperen, ook als er geen mededeling van de betalingsmoeilijkheden is gedaan.”

2.21 De gewezen bestuurder van een dergelijk lichaam blijft dus aansprakelijk voor tijdens zijn bestuur ontstane premie- en belastingschulden. De meldingsregeling kan deze bestuurder niet worden tegen-
geworpen.

2.22 In de memorie van antwoord is opgemerkt:¹⁷

“Deze leden vroegen voorts of onze opvatting, dat voor wat betreft de positie van een commanditaire vennoot in een cv. een regeling voor juridische transparantie niet nodig is, niet miskent dat de commanditair vennootschap geen rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam is, zodat de regeling van de meldingsplicht en de aansprakelijkheid van mede-beleidsbepalers niet van toepassing is. Hierop kunnen wij slechts antwoorden dat juist omdat de commanditaire vennootschap geen rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam is en de beherende vennoten voor de in naam van de vennootschap aangegane verplichtingen reeds hoofdelijk aansprakelijk zijn, een regeling van doorbreking van rechtspersoonlijkheid in geval van kennelijk onbehoorlijk bestuur niet nodig is. Een meldingsplicht van commanditaire vennootschappen met als sanctie op de niet-naleving daarvan persoonlijke aansprakelijkheid, is derhalve overbodig. Ook aan een regeling van aansprakelijkheid van mede-beleidsbepalers bestaat, voor zover wij kunnen nagaan, geen behoefte. Bij een commanditaire vennootschap zullen voornamelijk de commanditaire vennoten vanwege hun financiële inbreng het beleid willen (mede-)bepalen. Daarvoor geeft de wet een regeling in artikel 20, tweede lid, en artikel 21 Wetboek van Koophandel, welke regeling, zoals blijkt uit hetgeen wij hiervoor hebben gesteld, ertoe leidt dat een commanditaire vennoot die het beleid heeft bepaald of mede heeft bepaald hoofdelijk aansprakelijk wordt voor de verbintenissen van de vennootschap, als ware hij beherend vennoot.”

2.23 Blijkens het citaat was de regering van mening dat een meldingsregeling voor commanditair vennoten, voor zover ze het beleid mede bepalen, niet nodig is omdat zij hoe dan ook al aansprakelijk zijn voor de door het lichaam aangegane verplichtingen. Op grond van een zelfde redenering kan ook worden betwijfeld of een gewezen bestuurder van een lichaam op grond van artikel 33(1)a IW aangesproken kan worden. De omstandigheid dat deze bestuurder civielrechtelijk aansprakelijk is voor door het lichaam tijdens zijn functioneren ontstane schulden, kan aldus verklaren waarom artikel 33 IW geen regeling kent met betrekking tot gewezen bestuurders.¹⁸

Tussenconclusie

2.24 Een grammaticale uitleg van artikel 33 IW brengt mee dat een gewezen bestuurder niet op de voet van artikel 33(1)a IW aansprakelijk is voor belastingschulden van het lichaam dat hij heeft bestuurd.¹⁹ Die bepaling spreekt immers alleen van ‘de bestuurders’. In de memorie van toelichting bij het voorstel voor de IW is een aanwijzing te vinden dat toch ook bedoeld is om de gewezen bestuurder aan te kunnen spreken. Gelet op het bepaalde in artikel 36(5)a IW en de bijbehorende totstandkomingsgeschiedenis concludeer ik voorlopig dat die uitleg niet als juist kan worden aanvaard c.q. de wetgever enkel de gewezen bestuurder van een Vpb-plichtig, volledig rechtsbevoegd, rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam als aansprakelijke persoon heeft willen aanwijzen voor belastingschulden die tijdens zijn bestuursperiode zijn ontstaan.

Rechtspraak over de gewezen bestuurder

2.25 In de zaak *Rekrea* oordeelde de rechtbank Dordrecht²⁰ dat een bestuurder van een vereniging zonder rechtsbevoegdheid niet kan worden aangesproken voor een belastingschuld die gedurende zijn bestuursperiode materieel is ontstaan maar in die periode niet in een naheffingsaanslag is geformaliseerd. Naar het oordeel van de rechtbank is hij enkel aansprakelijk voor de tijdens zijn bestuur opgelegde aanslagen. De feiten in die zaak waren als volgt. De vereniging *Rekrea* bood gelegenheid tot het deelnemen aan het zogenoemde goldenten-spel en had in de voor deze procedure relevante periode geen kansspelbelasting op aangifte voldaan. De ontvanger stelde bij kennisgeving van 16 augustus 1995

¹⁷ *Kamerstukken I* 1985/86, 16 530, nr. 26b, p. 8-9.

¹⁸ Civile aansprakelijkheidsbepalingen zijn: artikel 18 WvK voor de vof; artikel 21 WvK voor de commanditaire vennootschap; artikel 2:30 BW voor de vereniging; artikel 7A:1680 voor de maatschap.

¹⁹ Zie ook: J.H.P.M. Raaijmakers, *Aansprakelijkheid in belastingzaken*, Deventer: Kluwer, 2014, p. 139.

²⁰ Rechtbank Dordrecht 5 februari 1997, ECLI:NL:RBDOR:1997:AV9502 (niet gepubliceerd op rechtspraak.nl), V-N 1997, p. 980.

bestuurder W van Rekrea op grond van artikel 33(1)a IW aansprakelijk voor door Rekrea verschuldigde kansspelbelasting.²¹ Op het moment van aansprakelijkstelling was W geen bestuurder meer van de vereniging. De rechtbank Dordrecht overwoog (cursivering door mijzelf):

“5. Kennelijk beroept de Ontvanger zich erop dat, overeenkomstig het gestelde in artikel 33, § 5, lid 2 van de Leidraad bij de Invorderingswet 1990, de gewezen bestuurder aansprakelijk kan worden gesteld voor de belastingschulden waarvoor hij ten tijde van zijn bestuursperiode hoofdelijk aansprakelijk was, te weten de schuld die in deze periode materieel is ontstaan. Voormelde wetsbepaling vermeldt echter die uitbreiding van de aansprakelijkheid niet, terwijl de Ontvanger aan de Leidraad geen rechten tegenover W kan ontfemen. De memorie van toelichting vermeldt omtrent artikel 33, voor zover te dezen van belang: „De bepalingen van het eerste lid (...) strekken ertoe om indien op een lichaam geen verhaal (meer) kan worden uitgeoefend in de genoemde gevallen van een lichaam (...) die personen aan te spreken voor de nog verschuldigde belasting die in een nauwe betrekking staan of stonden tot het desbetreffende lichaam en die invloed (hadden) kunnen uitoefenen inzake het betalen van de belastingschulden van dat lichaam.”. Ook hieruit valt niet af te leiden dat een gewezen bestuurder aansprakelijk kan worden gesteld voor een nog niet in een aanslag geformaliseerde belastingschuld. *Het ligt meer voor de hand deze toelichting zo te lezen dat bestuurders voor ten tijde van hun bestuurschap opgelegde belastingaanslagen aansprakelijk zijn, ongeacht of ze ten tijde van de aansprakelijkstelling nog bestuurder zijn.* Een andere opvatting zou ertoe leiden dat het door de Ontvanger gemaakte verwijt zou inhouden dat de bestuurder enig verzuim heeft begaan inzake de afdracht op aangifte, hetgeen echter op het terrein van de heffing ligt en slechts kan worden gecorrigeerd door de inspecteur, hetgeen in het onderhavige geval door het opleggen van de naheffingsaanslag ook is gebeurd. Nu de Ontvanger niet heeft gesteld dat W bestuurder was op het tijdstip waarop de aanslag invorderbaar werd en onbetaald werd gelaten, kan hij zich derhalve niet op artikel 33 voormeld beroepen.”

2.26 De Redactie V-N annoteert bij deze uitspraak onder meer:²²

“5. In de aansprakelijkheidsregelgeving wordt meestal gekozen voor een materieel criterium zoals ook in de (volgens de rechtbank niet op de wet gebaseerde) leidraad is neergelegd in art. 33, vijfde paragraaf, tweede lid. Voor die benadering is veel te zeggen, al was het alleen maar om te voorkomen dat de bestuurder die vreest dat een naheffingsaanslag zal worden opgelegd, van zijn aansprakelijkheid daarvan kan worden verlost door simpelweg zijn bestuurschap aan de wilgen te hangen vóórdat het blauw verdriet de voordeurmat ontsiert. Er valt echter voor de benadering van de rechtbank wel veel te zeggen indien gelet wordt op de expliciete regeling van de aansprakelijkheid van de gewezen bestuurder in art. 36 (dé bestuurdersaansprakelijkheid). Vergelijk art. 36, vijfde lid, onderdeel a, wet. A contrario redenerend heeft, nu een op art. 36, vijfde lid, gelijkende regel in art. 33 ontbreekt, de rechtbank de spijker op de kop geslagen.”

2.27 Het gerechtshof Den Haag²³ heeft het oordeel van de rechtbank onjuist geacht:

“4.1. De Ontvanger heeft terecht gesteld dat degene die bestuurder was op het moment dat een belastingschuld materieel ontstaat, ingevolge het bepaalde in art. 33, lid 1, van de Wet voor die belastingschuld aansprakelijk gesteld kan worden. Door bijvoorbeeld geen belasting in te houden en af te dragen, die wel materieel verschuldigd is, zou een bestuurder de periode waarvoor hij aansprakelijk is te stellen, naar de toekomst kunnen verschuiven en dat kan niet de bedoeling van de wetgever geweest zijn. Het andersluidende oordeel van de rechtbank dienaangaande is dus onjuist.”

2.28 Het gerechtshof stelt de bestuurder W ook in het gelijk, maar op de grond dat het hof het beroep van W op artikel 33, lid 4, IW honoreert. Die bepaling luidt:

“4. Degene die op grond van het eerste lid, onderdelen a en b, aansprakelijk is, is niet aansprakelijk voor zover hij bewijst dat het niet aan hem is te wijten dat de belasting niet is voldaan.”

2.29 De Hoge Raad verwerpt het beroep in cassatie van de ontvanger.²⁴ Hij overweegt onder meer:

21 In de periode waarop deze procedure ziet was de vereniging Rekrea niet volledig rechtsbevoegd, zodat een bestuurder van een dergelijk lichaam op grond van artikel 33(1)a IW aansprakelijk is en artikel 36 IW niet van toepassing is.

22 V-N 1997, p. 980.

23 Gerechtshof Den Haag 20 augustus 1998, nr. C97/644, V-N 1998/50.25.

24 Hoge Raad 3 november 2000, na conclusie A-G Wesseling-van Gent, ECLI:NL:HR:2000:AA8106.

“3.5 In 's Hof's (...) oordeel ligt besloten het oordeel dat het niet aan [verweerster] is te wijten dat de bedoelde kansspelbelasting niet is voldaan. Dit oordeel geeft niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Het is voorts zozeer verweven met waarderingen van feitelijke aard dat het voor het overige in cassatie niet op juistheid kan worden getoetst. Het is ook niet onbegrijpelijk, noch onvoldoende gemotiveerd. Hierop stuiten alle klachten van het middel af. (...)”

2.30 In cassatie is niet expliciet aan bod gekomen of het gerechtshof Den Haag het bij het rechte eind had door te oordelen dat de gewezen bestuurder van een niet volledig rechtsbevoegde vereniging aansprakelijk is op grond van artikel 33(1)a IW. Dat komt omdat het door de ontvanger ingestelde middel zich (vanzelfsprekend) slechts richtte tegen het oordeel van het gerechtshof over de verwijtbaarheid, terwijl de bestuurder geen incidenteel beroep in cassatie heeft aangetekend tegen het oordeel dat de aansprakelijkheid op artikel 33(1)a IW kan worden gegrond. Hoewel aan toepassing van artikel 33(4) IW slechts wordt toegekomen indien een persoon aansprakelijk is op grond van artikel 33(1)a of b, kan om die reden uit het arrest niet worden afgeleid dat het oordeel van het gerechtshof Den Haag al dan niet juist is.

2.31 In haar conclusie bij dit arrest neemt mijn ambtgenoot Wesseling-van Gent het standpunt in dat de gewezen bestuurder aansprakelijk blijft voor de schulden die tijdens zijn bestuur zijn ontstaan.²⁵ Zij verwijst naar de totstandkomingsgeschiedenis van artikel 36 IW en van artikel 16d Coördinatiewet Sociale Verzekeringen. Ik kan niet goed volgen waarom de A-G een parallel trekt met de totstandkomingsgeschiedenis van de genoemde bepalingen. Die bepalingen gelden immers slechts voor rechtspersoonlijkheid bezittende lichamen die volledig rechtsbevoegd zijn, terwijl artikel 33(1)a IW het oog heeft op een rechtspersoon als Rekrea, een vereniging die in de in geschil zijnde periode niet volledig rechtsbevoegd was.²⁶ Bovendien is in de desbetreffende bepalingen, anders dan in artikel 33(1)a IW, uitdrukkelijk bepaald dat de gewezen bestuurder tijdens wiens bestuur de belastingschuld is ontstaan, aansprakelijk is.

2.32 Hoewel een gewezen bestuurder op grond van de letterlijke bewoordingen van artikel 33 IW niet aansprakelijk is, volgen de feitenrechters de door het gerechtshof Den Haag ingezette lijn dat de gewezen bestuurder van een lichaam als bedoeld in artikel 33(1) IW aansprakelijk is voor belastingschulden die (materieel) in zijn bestuursperiode zijn ontstaan.²⁷ De feitenrechters lezen in artikel 33 IW dus in wezen hetgeen in artikel 36(5)a IW staat. Ik citeer de overwegingen uit een uitspraak van de rechtbank Amsterdam van 10 maart 2004 (cursivering door mijzelf):²⁸

“3.6. De G heeft op dit punt aangevoerd dat hij op 4 april 1998 – toen de naheffingsaanslag werd opgelegd – geen vennoot van de VOF meer was. De VOF is immers op 1 augustus 1997 ontbonden, aldus De G. Het standpunt van De G komt er dus op neer dat de hoofdelijke aansprakelijkheid alleen voor belastingschulden geldt die tijdens de bestuursperiode zijn geformaliseerd, dus doordat ten aanzien van de desbetreffende schulden in de bedoelde periode ook daadwerkelijk een aanslag is opgelegd.

3.7. Dit verweer gaat niet op. *Een gewezen bestuurder is aansprakelijk voor de belastingschulden die in zijn bestuursperiode materieel zijn ontstaan (Hof 's-Gravenhage 20 augustus 1998). Deze uitleg is naar het oordeel van de rechtbank niet, zoals De G betoogt, in strijd met de bewoordingen van de wet. Daarin staat immers niet dat het slechts gaat om (in een belastingaanslag) geformaliseerde belastingschulden.* De rechtbank laat dan nog daar dat civielrechtelijke (hoofdelijke) aansprakelijkheid van vennoten in geval van beëindiging van een vennootschap onder firma, niet kan worden gelijk gesteld aan fiscaalrechtelijke aansprakelijkheid.”

2.33 Dat in artikel 33 IW niet staat “dat het slechts gaat om geformaliseerde belastingschulden”, is inderdaad juist. Die bepaling spreekt namelijk over ‘verschuldigde’ rijksbelastingen en omzetbelasting wordt in de regel wettelijk verschuldigd op het tijdstip dat de levering of dienst wordt verricht.²⁹ De bewoordingen van artikel 33 IW laten dus de mogelijkheid open dat de bestuurder aansprakelijk is voor de belas-

25 Conclusie van 9 juni 2000, nr. C99/035, ECLI:NL:PHR:2000:AA8106.

26 Een vereniging is niet volledig rechtsbevoegd, indien de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte (artikel 2:30 BW).

27 Zie onder meer Rechtbank Amsterdam 10 maart 2004, 227342/01-2338 (AMIS), niet-gepubliceerd op rechtspraak.nl, V-N 2004/32.24, rechtbank Arnhem 8 mei 2008, nr. AWB 07/02981, ECLI:NL:RBARN:2008:BG0183, gerechtshof Arnhem 22 september 2009, nr. 08/00253, ECLI:NL:GHARN:2009:BK0412, alsmede de uitspraken van de Rechtbank en het Hof in de onderhavige zaak.

28 Zie voor de vindplaats de vorige voetnoot.

29 Zie artikel 10 Zesde richtlijn (thans: artikelen 62 e.v. Btw-richtlijn) en artikel 13 Wet op de omzetbelasting 1968.

tingschulden die in zijn bestuursperiode materieel zijn ontstaan (die dan uiteraard wel moeten zijn geformaliseerd in een belastingaanslag, anders kan de ontvanger de bestuurder niet aansprakelijk stellen; zie onderdeel 2.4). Die constatering brengt echter nog niet direct mee dat ook een *gewezen* bestuurder voor die belastingen aansprakelijk is, zoals de rechtbank Amsterdam oordeelt. In die bepaling staat dat *name-lijk* (ook) niet.

Letter c; de vereffenaar

2.34 Naast het grammaticale argument dat de *gewezen* bestuurder niet wordt genoemd in artikel 33 IW, ziet Booij nog een argument dat in zijn optiek in de richting wijst dat artikel 33 IW niet voor *gewezen* bestuurders van een vof of maatschap geldt. Dat argument ontleent hij aan de regeling die in artikel 33(1)c IW is getroffen voor de vereffenaar (zie voor een citaat in onderdeel 2.8):³⁰

“Er is nog een argument waarom *gewezen* bestuurders niet (onbeperkt in de tijd) aansprakelijk dienen te zijn voor belastingsschulden van de Vof/maatschap. In de regel treden de bestuurders van de Vof, dan wel de vennoten bij ontbinding van de Vof op als vereffenaar. Als een vennoot uittreedt, vindt de Vof te zijnen aanzien een einde. Voor de toepassing van art. 33, eerste lid, onderdeel a, is hij dan een ‘*gewezen* bestuurder’. In art. 33, eerste lid, letter c, IW wordt een aparte regeling getroffen voor de vereffenaar. Deze kan slechts met betrekking tot onbehoorlijk bestuur in een periode van drie jaar voorafgaand aan de vereffening aansprakelijk worden gesteld. In alle gevallen waarin een bestuurder of vennoot als vereffenaar optreedt (en dat zal meestal het geval zijn), treedt er dus een samenloop op van letter a en letter c van het eerste lid van art. 33 IW. De vraag is nu welke regeling voor gaat. Indien de *gewezen* bestuurder/vennoot op grond van letter a altijd aansprakelijk wordt geacht, is in al die gevallen waarin er een samenloop is tussen de letters a en c, letter c in feite een dode letter. Waarom zou de wetgever de aansprakelijkheid van de vereffenaar beperkt hebben tot onbehoorlijk bestuur in de drie voorafgaande jaren terwijl voor een *gewezen* bestuurder/vennoot de aansprakelijkheid wel onbeperkt zou blijven voortbestaan? Het antwoord hierop is naar mijn mening dat de wetgever zich niet heeft gerealiseerd, dat niet-betaling van de belastingen zonder faillissement of vereffening van een Vof zelden voorkomt. Kan de Vof niet betalen, dan zijn de vennoten aansprakelijk.”

2.35 Booij constateert een samenloop tussen beide bepalingen, omdat hij ervan uitgaat dat een vereffenaar op grond van letter c aansprakelijk is met betrekking tot onbehoorlijk bestuur in een periode van drie jaar voorafgaand aan de vereffening. Dat is echter niet wat in letter c staat. In artikel 33(1)c IW is immers bepaald dat geen aansprakelijkstelling kan plaatsvinden indien na de ontbinding drie jaren zijn verstreken. De ontvanger moet de (niet-rechterlijk benoemde) vereffenaar dus binnen drie jaar na de ontbinding van het lichaam aansprakelijk stellen. Mijns inziens ligt het meer voor de hand artikel 33 IW zo uit te leggen dat de wetgever met letter a heeft bedoeld de bestuurder aansprakelijk te houden voor belastingsschulden die verschuldigd zijn geworden tijdens zijn bestuursperiode en letter c op de periode die direct aansluit op de uittreding van een bestuurder/ontbinding van het lichaam waarin die bestuurder of een andere persoon als vereffenaar optreedt. Bij die uitleg doet samenloop zich niet voor.

2.36 Dat is ook wat rechtbank Breda³¹ heeft beslist (cursivering door mijzelf):

“4.2. Artikel 33, eerste lid, van de Invorderingswet (hierna: de Wet), bepaalt wie hoofdelijk aansprakelijk is voor belastingsschulden van bepaalde lichamen. Dit is, voor zover hier van belang, op grond van letter a van dit artikel, ieder van de bestuurders van een lichaam zonder rechtspersoonlijkheid en op grond van letter c, ieder van de met de vereffening belaste personen van een lichaam dat is ontbonden.

4.3. Belanghebbende heeft gesteld dat belanghebbende niet als bestuurder aansprakelijk kan worden gesteld omdat de vof reeds is ontbonden en dat de ontvanger een voor de aansprakelijk te stellen persoon steeds de voor deze meest gunstige grondslag dient te nemen. Belanghebbende meent verder dat de ontvanger niet op zijn eerder gemaakte keuze kan terugkomen. Deze tweede aansprakelijkstelling acht belanghebbende in strijd met het ne bis in idem beginsel ondanks dat deze tweede aansprakelijkstelling op een andere grondslag berust.

³⁰ J.A. Booij, *Aansprakelijkheid van bestuurders voor belastingsschulden*, Deventer: Kluwer 2003, p. 96.

³¹ Rechtbank Breda 5 december 2011, nr. AWB 11/161, ECLI: NL:RBBRE:2011:BW0261.

4.4. Vaststaat dat de vof per [datum] 2007 is ontbonden en dat belanghebbende tot die tijd vennoot is geweest van de vof. De rechtbank is dan ook van oordeel dat belanghebbende in beginsel als bestuurder aansprakelijk gesteld kan worden voor de tijdens de duur van haar bestuur en dus tot de ontbinding van de vof, materieel verschuldigd geworden belastingschulden die onbetaald zijn gebleven.

4.5. Anders dan belanghebbende stelt is de rechtbank van oordeel dat een eerdere aansprakelijkstelling als vereffenaar van de ontbonden vof, welke beschikking door de rechtbank is vernietigd, niet in de weg staat aan een aansprakelijkstelling van diezelfde persoon in diens hoedanigheid van bestuurder van de vof. Er is geen rechtsregel die de ontvanger verbiedt dezelfde persoon die zowel bestuurder als vereffenaar is geweest, in die afzonderlijke hoedanigheden aan te spreken. Er is in die zin ook geen sprake van een plicht voor de ontvanger om de, voor de aansprakelijk te stellen persoon, minst belastende grondslag te kiezen. *De hoedanigheid van een bestuurder en een vereffenaar zijn immers in wezen verschillend en de onderscheidelijke belastingschuld kan op verschillende tijdstippen zijn ontstaan.* Voor zover de bestreden beschikking ziet op verschuldigde belastingen die in de eerder vernietigde beschikking zijn begrepen is de rechtbank van oordeel dat dit geen strijd oplevert met het ne bis in idem beginsel, zoals belanghebbende stelt. Het moeten betalen van een belastingschuld is immers geen maatregel met een punitief karakter.”

2.37 Met het argument van Boij ben ik het dus niet eens.

2.38 Wel vind ik steun voor de conclusie dat een gewezen bestuurder niet aansprakelijk is op grond van artikel 33(1)a IW in een arrest van de Hoge Raad over de feitelijk bestuurder. De Hoge Raad oordeelt dat een feitelijk bestuurder die niet rechtens is belast met het bestuur geen bestuurder is in de zin van artikel 33(1)a IW is. Daarbij wijst de Raad erop dat artikel 33 IW niet de uitbreiding kent van het begrip bestuurder zoals artikel 36 IW die wél kent. Ik citeer de relevante overwegingen uit het arrest:³²

“2.2.1. Voor het Hof heeft de Ontvanger zich op het standpunt gesteld dat belanghebbende voor de toepassing van artikel 33 van de Invorderingswet 1990 (hierna: de Wet) moet worden aangemerkt als bestuurder van de CV omdat hij zich feitelijk als bestuurder heeft gedragen. Het Hof heeft dat standpunt verworpen.
(...)

2.3. De verwerping door het Hof van het hiervoor in 2.2.1 vermelde standpunt van de Ontvanger wordt in cassatie terecht niet bestreden. De tekst noch de totstandkomingsgeschiedenis van artikel 33 van de Wet biedt steun voor de opvatting dat mede als bestuurder in de zin van lid 1, letter a, van die bepaling moet worden aangemerkt degene die niet rechtens is belast met het bestuur van een lichaam maar die feitelijk handelt als ware hij bestuurder van dat lichaam. Daarbij verdient opmerking dat artikel 33 van de Wet niet een uitbreiding kent van het begrip bestuurder zoals voor de toepassing van artikel 36 van de Wet is gegeven in lid 5, aanhef en letter b, van dat artikel.”

2.39 Artikel 33 kent ook niet de uitbreiding van het begrip bestuurder zoals is gegeven in artikel 36(5)a IW.

2.40 De hiervoor genoemde argumenten afwegend, blijf ik bij de conclusie zoals verwoord in onderdeel 2.24 dat artikel 33(1)a IW geen betrekking heeft op de gewezen bestuurder. Een bestuurder is, met andere woorden, slechts aansprakelijk voor door het lichaam verschuldigde belastingen die tijdens zijn bestuursperiode zijn geformaliseerd.

2.41 Deze uitleg brengt wel mee dat de bestuurder aan fiscale aansprakelijkstelling zou kunnen ontkomen door tijdig, dat wil zeggen voordat de inspecteur de aanslag oplegt, zijn functie te beëindigen.³³ In de feitenrechtspraak wordt dit argument genoemd ter ondersteuning van het oordeel dat de wetgever niet kan hebben gewild de gewezen bestuurder van aansprakelijkheid uit te sluiten.³⁴ Daartegen kan echter worden ingebracht, en ik acht dit argument doorslaggevend, dat als het inderdaad de bedoeling van de wetgever is geweest om de gewezen bestuurder op basis van artikel 33(1)a IW aan te kunnen

³² HR 6 juli 2018, nr. 17/03101, na conclusie A-G IJzerman, ECLI:NL:HR:2018:1112.

³³ Hetzelfde geldt voor de in letter b en c genoemde personen.

³⁴ Zie bijvoorbeeld, in iets andere bewoordingen, de meergenoemde uitspraak van gerechtshof Den Haag in de zaak Rekrea (gerechtshof 20 augustus 1998, nr. C97/644, V-N 1998/50.25), punt 4.1. Zie ook de Redactie V-N 1997, p. 980 (deels geciteerd in onderdeel 2.26).

spreken, het voor de hand had gelegen dat een met artikel 36(5)a vergelijkbare bepaling in artikel 33 was opgenomen. Ik vermoed dat de wetgever een fiscale aansprakelijkheidsbepaling voor de gewezen bestuurder niet nodig achtte, omdat de gewezen bestuurder civielrechtelijk hoofdelijk aansprakelijk blijft voor de verbintenissen van het lichaam (zie onderdeel 3).

2.42 Ik kom tot de slotsom dat middel 2 terecht is voorgesteld. Hierna zal ik uiteenzetten dat dat in mijn optiek echter niet tot cassatie leidt, omdat de aansprakelijkstelling terecht (mede) op artikel 18 WvK is gebaseerd.

3 Aansprakelijkstelling op grond van artikel 18 WvK

3.1 Artikel 18 WvK luidt:

“In vennootschappen onder eene firma is elk der vennoten, wegens de verbintenissen der vennootschap, hoofdelijk aansprakelijk.”

3.2 Ingevolge deze bepaling, die dwingend recht behelst,³⁵ is elke vennoot van een vof hoofdelijk aansprakelijk voor de verbintenissen van de vof. Dit geldt ook voor uit het bestuursrecht voortvloeiende verbintenissen zoals belastingschulden.³⁶

3.3 De ontvanger kan zowel gebruikmaken van de door de IW verleende bevoegdheden als van deze civielrechtelijke mogelijkheid tot aansprakelijkstelling.³⁷

3.4 De ontvanger moet deze aansprakelijkheid geldend maken door het nemen van een beschikking op grond van artikel 49 IW. Dit leidt ik af uit een arrest van de Hoge Raad over het geldend maken van een civielrechtelijke aansprakelijkheid voor een belastingschuld na ontbinding van een huwelijksgemeenschap. De Hoge Raad overweegt:³⁸

“3.2.1. Middel 1 bepleit dat een aansprakelijkstelling op grond van artikel 1:102 BW uitsluitend in rechte geldend kan worden gemaakt door dagvaarding voor de burgerlijke rechter.

3.2.2. In het onderhavige geval heeft de Ontvanger belanghebbende aansprakelijk gesteld op de voet van artikel 49, lid 1, IW 1990. Voor zo'n geval bepaalt artikel 49, lid 3, IW 1990 dat de procedure voor de belastingrechter wordt gevolgd. Er is geen wettelijke bepaling die voor een geval als het onderhavige deze wijze van aansprakelijkstelling en de daarmee samenhangende rechtsgang verhindert. Uit de wetgeschiedenis, aangehaald in onderdeel 4.9 van de conclusie van de Advocaat-Generaal, volgt intengedeel dat de wetgever bij een aansprakelijkheid als de onderhavige deze weg uitdrukkelijk op het oog heeft gehad. Aldus wordt ook aangesloten bij de procedure die wordt gevolgd bij andere gevallen van aansprakelijkheid voor de belastingschulden van een ander, geregeld in Hoofdstuk VI, Afdeling 1, IW 1990. Het middel faalt derhalve.”

3.5 Wat voor de aansprakelijkheid op grond van artikel 1:102 BW geldt, geldt evenzeer voor die van artikel 18 WvK. Dat volgt uit een arrest van de Hoge Raad van 15 september 2017 met nummer 16/02715.³⁹

3.6 Wanneer de ontvanger de beschikking aansprakelijkstelling baseert op artikel 18 WvK, heeft de (gewezen) vennoot geen mogelijkheid tot disculpatie. Dit leidt tot het wat vreemde gevolg dat een vennoot die tijdens zijn fungeren aansprakelijk wordt gesteld, de mogelijkheid heeft te bewijzen dat het niet aan hem is te wijten dat de belasting niet is voldaan en in zoverre niet aansprakelijk is (artikel 33(4) IW), terwijl de gewezen vennoot volledig aansprakelijk is, ook als hem geen verwijt kan worden gemaakt (artikel 18 WvK). Ik merk overigens op dat de Ontvanger in de bezwaarfase heeft toegezegd dat belanghebbende niettemin de mogelijkheid heeft zich te disculperen.⁴⁰

35 Zie *Asser/Maeijer & Van Olfjen 7-VII 2017/143*. De vennoten kunnen in de vennootschapsovereenkomst niet overeenkomen dat zij of één van hen tegenover de derden niet hoofdelijk verbonden zullen zijn. Zie ook P.P.D. Mathey-Bal, De positie van de vennootschap onder firma in civielrechtelijk, vennootschapsrechtelijk, publiekrechtelijk en Europeesrechtelijk perspectief (diss.), Deventer: Wolters Kluwer 2016, p. 44.

36 Mathey-Bal, a.w., p. 274. Zie ook *Asser/Maeijer & Van Olfjen 7-VII 2017/144*.

37 Artikel 32(1) IW.

38 HR 26 februari 2010, nr. 09/01148, na conclusie A-G Van Ballegooijen, ECLI:NL:HR:2010:BK1519.

39 HR 15 september 2017, 16/02715, ECLI:NL:HR:2017:2348, punt 2.2.3.

40 Zie p. 3 van het verweerschrift dat de Ontvanger bij de Rechtbank heeft ingediend. Zie voorts p. 2 van de nadere motivering van het beroepschrift van belanghebbende.

3.7 Vanuit een oogpunt van rechtsbescherming kan worden afgevraagd of het wenselijk is dat een gewezen bestuurder de disculpatiemogelijkheid niet heeft. In een met de onderhavige zaak vergelijkbare zaak, die ter beoordeling werd voorgelegd aan de Nationale Ombudsman, beantwoordde de Nationale Ombudsman die vraag ontkennend.⁴¹ Bij de afweging van de belangen van de Staat en die van de belastingsschuldige, had de ontvanger moeten kiezen voor de bepaling die een disculpatiemogelijkheid biedt.⁴² De aansprakelijkstelling via de civielrechtelijke weg kon de toets van behoorlijk bestuur niet doorstaan, aldus de Nationale Ombudsman. Hij had daarbij echter als uitgangspunt gehanteerd dat op grond van artikel 33(1)a IW ook de gewezen bestuurder aansprakelijk kan worden gesteld en dat de ontvanger aldus een keuze had tussen een civielrechtelijke bepaling (artikel 18 WvK) en een specifieke fiscale bepaling. Voor de gewezen bestuurder heeft de ontvanger echter geen keuze, zo concludeerde ik eerder, en kan hij uitsluitend artikel 18 WvK gebruiken.

3.8 Als de ontvanger de keuze heeft uit meer aansprakelijkheidsbepalingen, schrijft de Leidraad Invordering 1990 voor dat die bepaling wordt gekozen waarbij de aansprakelijkgestelde in de gelegenheid is zich te disculperen.⁴³

3.9 Betoogd zou kunnen worden dat de ontvanger die keuze wel heeft als de gewezen vennoot van een vof na de ontbinding als vereffenaar optreedt. Hij heeft dan immers zowel de bevoegdheid gebruik te maken van een aansprakelijkheidsbepaling in de IW (artikel 33(1)c) als in het civiele recht (artikel 18 WvK). Dat betoog gaat echter niet op. De vereffenaar heeft de disculpatiemogelijkheid waar de Leidraad Invordering 1990 het oog op heeft niet. Artikel 33(4) IW biedt die mogelijkheid immers alleen aan degenen die op basis van lid 1, letters a en letter b, aansprakelijk zijn. Daartegen zou nog kunnen worden ingebracht dat de vereffenaar zich kan 'disculperen' door aan te voeren dat geen sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur. Ook dat betoog moet worden afgewezen. Als de ontvanger niet aannemelijk kan maken dat het niet betalen van de belastingsschuld het gevolg is van aan de vereffenaar te wijten onbehoorlijk bestuur, is de vereffenaar op grond van artikel 33(1)c IW niet aansprakelijk en heeft de ontvanger dus geen keuze tussen een civielrechtelijke aansprakelijkheidsbepaling en een specifieke fiscale.

3.10 Op grond van het voorgaande meen ik dat hoewel middel 2 terecht is voorgesteld, dit middel niet tot cassatie kan leiden.

4 Conclusie

Ik geef de Hoge Raad in overweging het beroep in cassatie ongegrond te verklaren, tenzij één van de andere middelen dan middel 2 tot een andere uitkomst aanleiding geeft.

Noot

1. De Hoge Raad beslist dat de bestuurdersaansprakelijkheidsregeling van art. 33 Invorderingswet 1990 ook van toepassing is op gewezen bestuurders. Hij wijkt daarmee af van de opvatting van A-G Ettema en belanghebbende. De laatste betoogde kort gezegd het volgende. In art. 36 lid 5 onderdeel a Invorderingswet 1990 wordt de bestuurdersaansprakelijkheid met zoveel woorden uitgebreid tot gewezen bestuurders. In art. 33 ontbreekt zo'n uitbreiding. A contrario geredeneerd kan art. 33 Invorderingswet 1990 dan niet van toepassing zijn op gewezen bestuurders. Daarvoor pleit temeer dat de Hoge Raad in 2018 had geoordeeld dat art. 33 Invorderingswet 1990 niet van toepassing kan zijn op quasi-bestuurders omdat in dit artikel een uitbreiding als bedoeld in art. 36 lid 5 onderdeel b Invorderingswet 1990 ontbreekt (HR 6 juli 2018, nr. 17/03101, r.o. 2.3. (concl. A-G IJzerman), *BNB* 2018/162, m.nt. J.J. Vetter). Dat zijn sterke argumenten. Ik voeg daaraan nog toe dat de uitbreiding van art. 36 lid 5 onderdeel c (voor de bestuurder van een lichaam-bestuurder) wél met zoveel woorden is opgenomen in art. 33 lid 3 Invorderingswet 1990; eens temeer een grond om – opnieuw a contrario – te concluderen dat het in art. 33 Invorderingswet 1990 ontbreken van een regeling voor gewezen bestuurders betekent dat dat artikel niet op hen van toepassing is.

2. De Hoge Raad legt niet uit hoe hij bovenstaand arrest verenigt met het arrest *BNB* 2018/162* of met art. 33 lid 3 Invorderingswet 1990. In r.o. 2.2.5 overweegt hij dat de afzonderlijke regeling van de gewezen bestuurder binnen het kader van art. 36 Invorderingswet 1990 "moet worden begrepen in het licht van de systematiek van dat artikel en in het bijzonder de daarin opgenomen verplichting tot melding van

41 Rapport van de Nationale Ombudsman van 29 januari 1998, nr. 98/9, *V-N* 1998/13.26.

42 In het rapport wordt verwezen naar artikel 3, § 1 onder punt 2, en artikel 32, § 1 van de Leidraad Invordering 1990.

43 Artikel 32 § 1 van de Leidraad Invordering 1990. Zie ook artikel 32.1 van de Leidraad Invordering 2008.

betalingsonmacht en de daaraan verbonden disculpatiemogelijkheden." Dat begrijp ik niet. De uitzondering van de meldingsplicht is geregeld in lid 6. Lid 5 speelt daarbij geen rol.

3. De motivering van de Hoge Raad overtuigt in het licht van het voorgaande dus niet onmiddellijk. Toch heb ik wel begrip voor de beslissing van de Hoge Raad. Zij lijkt mij ook juist. Mijn indruk is dat de wetgever gewoon niet eraan gedacht heeft de positie van de gewezen bestuurder apart te regelen in art. 33 Invorderingswet 1990 of te bespreken in de toelichting, omdat hij het vanzelfsprekend vond dat de aansprakelijkheid van een bestuurder niet vervalt bij zijn aftreden. Dat een quasi-bestuurder of de bestuurder van een lichaam-bestuurder op dezelfde voet als een 'gewone' bestuurder aansprakelijk is, is veel minder vanzelfsprekend. Daarom moet hun aansprakelijkheid expliciet geregeld zijn (zoals in art. 33 lid 3 Invorderingswet 1990 voor de bestuurder van een lichaam-bestuurder). Als dat niet zo is (zoals voor de quasi-bestuurder), dan is er geen aansprakelijkheid. Zie het arrest van 2018. Bij gebreke van een eenduidige wet of wetsgeschiedenis, heeft de Hoge Raad de knoop wat mij betreft op de meest voor de hand liggende wijze doorgehakt.

4. Hoewel de A-G het, anders dan de Hoge Raad, eens was met belanghebbende dat art. 33 Invorderingswet 1990 niet van toepassing is op gewezen bestuurders, concludeerde zij niettemin tot verwerping van het cassatieberoep. Zij vond namelijk dat de aansprakelijkstelling in stand kon blijven op basis van de subsidiaire grondslag, de aansprakelijkheid van belanghebbende als voormalige vennoot van de vennootschap onder firma (art. 18 WvK). De A-G baseert haar conclusie op HR 26 februari 2010, nr. 09/01148, *BNB 2010/139* (concl. A-G Van Ballegooijen), m.nt. J.W. Zwemmer. Daarin oordeelde de belastingkamer van de Hoge Raad dat er geen wettelijke bepaling is die verhindert dat de ontvanger iemand middels een beschikking op de voet van art. 49 lid 1 Invorderingswet 1990 aansprakelijk stelt op een civielrechtelijke grondslag (in dat geval de aansprakelijkheid van echtelieden voor gemeenschapsschulden op grond van art. 1:102 BW). Dit oordeel is impliciet bevestigd in HR 21 mei 2010, nr. 09/01929, *BNB 2010/233* (concl. A-G Van Ballegooijen) m.nt. J.W. Zwemmer en voor art. 18 WvK expliciet bevestigd in HR 15 september 2017, nr. 16/02715, *BNB 2017/200*, m.nt. J.J. Vetter.

5. Het is jammer dat de Hoge Raad bovenstaand arrest niet heeft aangegrepen om (in een overweging ten overvloede) terug te komen van zijn in punt 4 genoemde jurisprudentie. Die is namelijk in strijd met de Grondwet (art. 112), de daarop gebaseerde bevoegdheidsverdeling tussen de burgerlijke rechter en de bestuursrechter, alsmede de constante jurisprudentie van de eerste kamer van de Hoge Raad. Deze is begonnen met HR 31 december 1915, *NJ 1916/407* (*Noordwijkerhout/Guldemond*). Zij is nadien verder uitgewerkt, onder meer in HR 18 augustus 1944, *NJ 1945/598* (*Alkmaar/Noord-Holland*) en HR 9 november 1973, *NJ 1974/91*, m.nt. Prins (*Limmen/Houtkoop*). Op grond van deze jurisprudentie wordt de bevoegdheid van de rechter bepaald door het voorwerp van het geschil (*objectum litis*), dat wil zeggen de aard van het recht waarin de eiser vraagt beschermd te worden. De jurisprudentie van de belastingkamer van de Hoge Raad is in strijd met deze *objectum-litis*leer. De belastingkamer legt ook niet uit hoe zij haar arresten daarmee verenigt. Ik heb hierop al eens gewezen in mijn commentaar in *NIFR 2010/751* en *1270* op de arresten uit 2010. Ik licht mijn kritiek nogmaals kort toe.

6. Als de ontvanger zijn vordering baseert op het recht dat hem als schuldeiser toekomt op grond van art. 1:102 BW, vraagt hij om bescherming in een *burgerlijk* recht. Alleen de burgerlijke rechter is bevoegd te oordelen over zo'n vordering. Hetzelfde geldt als de ontvanger zich beroept op art. 18 WvK of art. 6:162 BW (onrechtmatige daad). Dat de staatssecretaris bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel 28 183 tot herziening van het procesrecht inzake aansprakelijkstelling iets anders heeft gezegd, kan daaraan niet afdoen. Zijn opmerkingen zijn namelijk in strijd met de grondwettelijke rechterlijke competentieverdeling en de constante jurisprudentie van de burgerlijke kamer van de Hoge Raad.

7. De opvatting van de staatssecretaris en de belastingkamer komt – vereenvoudigd gezegd – erop neer dat de ontvanger iemand een briefje kan sturen waarboven hij 'beschikking' schrijft en waarin staat dat hij de geadresseerde aansprakelijk houdt op grond van art. 1:102 BW of art. 18 WvK, en dat die aansprakelijkheid onherroepelijk vaststaat als de geadresseerde niet binnen zes weken laat weten dat hij het daarmee niet eens is. Zo is het niet. Zo'n briefje kan nog wel als sluitingshandeling worden gezien, maar het niet-reageren erop heeft niet tot gevolg dat de aansprakelijkheid onherroepelijk vaststaat. De ontvanger die vastgesteld wil zien dat hij een vorderingsrecht heeft op grond van art. 1:102 BW, 18 WvK, 6:162 BW of een andere civiele grondslag, zal net als elke andere schuldeiser de desbetreffende persoon moeten dagvaarden voor de burgerlijke rechter. Zie A.Q.C. Tak: *Het Nederlands bestuursprocesrecht*, 6^e druk, 2019, deel I, vol. II, nr. 217 voor illustratieve jurisprudentie.

8. Bij de behandeling van wetsvoorstel 28 183 heeft de staatssecretaris gezegd dat een vordering op grond van art. 1:102 BW of art. 18 WvK kan plaatsvinden middels een beschikking als bedoeld in art. 49 Invorderingswet 1990, maar een vordering op grond van art. 6:162 BW niet. Een reden voor dit onderscheid geeft de staatssecretaris niet, en de Hoge Raad evenmin.

9. Moet de verklaring voor het onderscheid wellicht erin gezocht worden dat bij een vordering op grond van art. 1:102 BW of 18 WvK betaling van belasting wordt verkregen, terwijl bij een vordering op grond van art. 6:162 BW schadevergoeding wordt verkregen? Dat is niet zo. Het is niet van belang of de gestelde aantasting van een burgerlijk recht het gevolg is van uitoefening van overheidsgezag of zijn oorsprong vindt in het publiekrecht of het burgerlijke recht (A.Q.C. Tak, t.a.p., deel I, vol. I, nr. 43). Zo is de beslissing tot terugvordering van een WAO-uitkering van een ander dan de uitkeringsgerechtigde geen besluit, maar een beslissing van privaatrechtelijke aard; de terugvordering moet daarom voor de burgerlijke rechter gebracht worden (CRvB 10 maart 1999, *USZ* 1999/158). Het besluit tot terugvordering van subsidie van de subsidieontvangende stichting is een besluit, maar de aansprakelijkstelling van de bestuurder van de stichting voor die terugbetaling is een rechtshandeling naar burgerlijk recht (ABRvS 31 maart 2004, *AB* 2004/215, m.nt. N. Verheij, r.o. 2.3). Ik geef nog een voorbeeld. Stel dat de ontvanger aan een BV voor een aanslag uitstel van betaling verleent onder de voorwaarde dat de directeur-grootaandeelhouder zich in privé borg stelt voor de betaling ervan (art. 7:850 lid 1 BW). Als de BV uiteindelijk niet betaalt, dan moet de ontvanger een vordering instellen bij de burgerlijke rechter, ook al is hij dan bezig belasting te innen. Hij kan de directeur-grootaandeelhouder dus niet op grond van de borgtocht aansprakelijk stellen middels een beschikking.

10. De door de belastingkamer van de Hoge Raad omarmde opvatting van de staatssecretaris is dus rechtens onjuist. Ik roep de ontvangers en de belastingrechters op niet de jurisprudentie van de belastingkamer van de Hoge Raad te volgen, maar de constante jurisprudentie vanaf 1915 van de burgerlijke kamer van de Hoge Raad en de andere hoogste bestuursrechters. Indien een ontvanger onverhoopt toch nog een beschikking, al dan niet subsidiair, op een civiele grondslag zou baseren, dient de belastingrechter die beschikking in zoverre te vernietigen en het ertegen gerichte bezwaar niet-ontvankelijk te verklaren.

A.E.H. van der Voort Maarschalk

HOGE RAAD 25 september 2020 (Nr. 19/03616)

(Mrs. Koopman, Van Loon, Van Kalmthout, Van Hilten, Faase; A-G Wattel)

169^{c*}

m.nt. P.G.H. Albert

Art. 13 lid 1 en 6 Wet VPB 1969

ECLI:NL:HR:2020:1503

Deelnemingsvrijstelling. Rente over earn-outvergoeding en antispeculatievergoeding

Belanghebbende, een BV, en een derde hielden, ieder voor de helft, alle aandelen in een BV. Belanghebbende heeft in 2006 haar aandelen aan die derde (de koper) verkocht voor een vast bedrag, vermeerderd met een variabel bedrag, afhankelijk van de winst van de BV in 2006 en 2007 (earn-outvergoeding). Belanghebbende en de koper waren voorts gebonden aan een antispeculatiebeding voor het geval een van de aandeelhouders de aandelen in de BV zou verwerven en hij deze aandelen binnen vijf jaar zou vervreemden. De koper heeft in 2008 alle aandelen in de BV verkocht. Tussen belanghebbende en de koper is een civiele procedure gevoerd over de hoogte van de earn-outvergoeding en de antispeculatievergoeding.

De civiele rechter heeft beslist dat belanghebbende recht heeft op betaling van een earn-outvergoeding van € 852.640, vermeerderd met contractuele rente en dat de koper een antispeculatievergoeding moet betalen van € 465.809, vermeerderd met wettelijke rente. In geschil is of de deelnemingsvrijstelling van toepassing is op de vorenbedoelde contractuele rente en wettelijke rente. Het Hof heeft die vraag ontkennend beantwoord.

HR: Het voor de earn-outregeling gehanteerde begrip 'prijs' moet worden opgevat als: hetgeen de vervreemder van de deelneming als tegenprestatie verkrijgt. Tot die tegenprestatie behoren alle ter zake van de vervreemding overeengekomen vergoedingen, met inbegrip van een eventueel daarin begrepen bedrag dat als rente zou kunnen worden aangemerkt. Het oordeel van het Hof dat de contractuele rente over de earn-out-