

De leer van de formele rechtskracht voor belastingaanslagen (deels dan wel verder) ‘ontkracht’

*Mr. dr. A.J. Tekstra**

1 Inleiding

In en vanuit de rechtspraak wordt al sinds jaar en dag gewerkt met het leerstuk van de formele rechtskracht van een bestuurlijk besluit. Kort gezegd houdt die leer in dat de burgerlijke rechter moet uitgaan van de juistheid en rechtmatigheid van een bestuurlijk besluit dat definitief is komen vast te staan, hetzij nadat daartegen bestuursrechtelijke rechtsmiddelen zijn ingesteld die niet tot het gewenste resultaat hebben geleid, hetzij doordat er geen rechtsmiddelen zijn ingesteld binnen de geldende bezwaar- of beroepstermijn (van meestal zes weken).¹ Met grote regelmaat wordt de civiele rechter, met name in procedures uit hoofde van een gestelde onrechtmatige daad gestoeld op onrechtmatige besluitvorming, geconfronteerd met dit leerstuk van de formele rechtskracht. Van tijd tot tijd verschijnt een uitspraak (van de Hoge Raad) over dit leerstuk, waarin een nieuwe bouwsteen aan het leerstuk wordt toegevoegd. Zo ook in het hier te bespreken arrest van 9 september 2022 van de civiele kamer van de Hoge Raad,² op het grensvlak van faillissement/insolventie, fiscaliteit en formele rechtskracht. Het arrest ziet op de toepassing van de leer van de formele rechtskracht ten aanzien van fiscale schulden bij een zogenoemde Peeters/Gatzen-vordering door de curator in een faillissement.³

Een belangrijke groep van bestuurlijke besluiten waar de formele rechtskracht een rol bij kan spelen, betreft de categorie belastingaanslagen. Die categorie behelst naar verluidt ongeveer 80% van het totaal aan (jaarlijkse) bestuurlijke besluiten.⁴ Tot al zijn simpelheid teruggebracht houdt de formele rechtskracht *in fiscalibus* in dat als een belastingaanslag definitief is komen vast te staan – na het aanvoeren van rechtsmiddelen of

door het verstrijken van de beroeps- of bezwaartermijn – de belastingaanslag in de relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige⁵ als rechtsgeldig en rechtmatig moet worden beschouwd.⁶ Het kan dan niet meer zo zijn dat de belastingplichtige met succes bij de civiele rechter die aanslag ter discussie zou kunnen stellen, bijvoorbeeld met de stelling dat sprake zou zijn van een onrechtmatige daad.

De gedachte hierachter is begrijpelijk: er dient een duidelijke taakverdeling te zijn tussen de bestuursrechter en de burgerlijke rechter en tegenstrijdige uitspraken tussen die twee groepen van rechters moeten worden voorkomen. Heeft er een met voldoende waarborgen omklede (bestuursrechtelijke) rechtsgang opengestaan tegen een bepaald besluit, dan zal de civiele rechter een dergelijk besluit niet meer op zijn juistheid gaan toetsen. In de prejudiciële beslissing omtrent de aardbevingschade in Groningen heeft de Hoge Raad een en ander nog eens duidelijk onder woorden gebracht:⁷

‘Formele rechtskracht komt toe aan een besluit van een bestuursorgaan waartegen een met voldoende waarborgen omklede bestuursrechtelijke rechtsgang heeft opengestaan die niet of niet met succes is gebruikt. Zij brengt mee dat de burgerlijke rechter in beginsel ervan moet uitgaan dat dit besluit wat betreft zijn wijze van totstandkoming en zijn inhoud in overeenstemming is met de betreffende wettelijke voorschriften en met algemene rechtsbeginselen. Deze regel berust op de gedachte dat een doelmatige taakverde-

* Mr. dr. A.J. Tekstra is advocaat en fiscalist bij Blauw Tekstra Uding te Amsterdam.

1 Er bestaat veel algemene literatuur en rechtspraak over het leerstuk van de formele rechtskracht. Verwezen wordt onder meer naar het preadvies van Polak voor de VAR, Vereniging voor bestuursrecht, zie J.E.M. Polak, De toekomst van de formele rechtskracht, Den Haag: Boom juridisch 2019, p. 7-70.

2 HR 9 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1188, JOR 2022/301 m.nt. Waninge.

3 De Peeters/Gatzen-vordering wordt in par. 7 nader toegelicht.

4 Zie A.J. Tekstra, Verrekening door de fiscus (diss. Nijmegen), Deventer: Kluwer 2011, p. 41.

5 Formeel gezien is het zo dat een belastingplichtige op het moment dat er een of meer belastingschulden openstaan, wordt aangemerkt als belastingschuldige. In deze bijdrage zal steeds worden gesproken van belastingplichtige als verzamelbegrip: daaronder valt dus tevens de belasting-schuldige.

6 Zie voor literatuur over de formele rechtskracht in de fiscaliteit onder meer A.J. Tekstra, De fiscus in het privaatrecht, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2014, p. 43-44, J.J. Vetter & A.J. Tekstra, Invordering van belastingen, Deventer: Wolters Kluwer 2020, nr. 203 en E.C.G. Okhuizen & L.J.A. Pieterse (red.), Hoofdzaken formeel belastingrecht, Den Haag: Boom juridisch 2022, p. 496-497.

7 HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1278, NJ 2020/391, r.o. 2.8.2. In het arrest formuleert de Hoge Raad vervolgens enkele uitzonderingen op de formele rechtskracht (r.o. 2.8.3-2.8.7). Die zijn voor het onderwerp van deze bijdrage niet specifiek van belang, maar laten wel zien dat de formele rechtskracht niet ‘in steen is gebeiteld’.

ling tussen de bestuursrechter en de burgerlijke rechter is geboden, waarbij als uitgangspunt heeft te gelden dat ten aanzien van overheidsbesluiten de beslissing omtrent de vraag of het besluit jegens een belanghebbende als onrechtmatig moet worden aangemerkt, in een bestuursrechtelijke procedure wordt genomen.⁷

Maar op elke hoofdregel zijn natuurlijk uitzonderingen. Zo ook bij dit leerstuk.⁸ Ook doet zich de interessante vraag voor welke andere partijen dan de belastingplichtige zelf aan de formele rechtskracht van een belastingaanslag zijn gebonden. Kortom, waar liggen daarbij de grenzen?

2 De mogelijkheid een onherroepelijke, maar onjuiste aanslag te betwisten en enkele casusposities

Voordat verder wordt ingegaan op de uitzonderingen op de formele rechtskracht in fiscale kwesties, eerst nog een enkele opmerking over de onherroepelijke, maar onjuiste aanslag. Als een belastingaanslag toch niet in overeenstemming blijkt te zijn met de werkelijke situatie, dan zijn er grofweg twee methoden om dat te proberen recht te zetten. In de eerste plaats bestaat de mogelijkheid om op de voet van art. 65 Algemene wet inzake rijksbelastingen ambtshalve vermindering van de aanslag te vragen bij de inspecteur. De inspecteur heeft een eigen, discretionaire bevoegdheid om die vermindering al dan niet te verlenen.

De tweede route is om in de invorderingsfase van de aanslag – als de ontvanger, die is belast met de invordering van openstaande aanslagen, de incasso daarvan (via de regels van de Invorderingswet 1990; IW 1990) op zich heeft genomen – een beroep te doen op de regeling van art. 1.1.5 Leidraad Invordering 2008. Daarin staat verwoord dat als er gegronde twijfels zijn aan de verschuldigdheid van een onherroepelijke aanslag, de ontvanger bij de invordering de aanslag marginaal dient te toetsen. Blijkt uit dat onderzoek – meestal op aangeven van de belastingplichtige zelf – dat de aanslag in materiële zin niet verschuldigd kan worden geacht, dan zal de ontvanger van verdere invordering afzien.

Dit zijn dus twee methoden voor de belastingplichtige zelf om een onjuiste aanslag te laten aanpassen of buiten de invordering/incasso te houden, hoewel die aanslag al definitief is komen vast te staan en formele rechtskracht heeft. Voor de volledigheid: tijdens faillissement van de belastingplichtige kan zowel de curator als de gefailleerde zelf bezwaar en beroep aantekenen tegen de belastingaanslag, mits natuurlijk binnen de

termijnen die daarvoor gelden.⁹ De bestuurder zal dit namens de gefailleerde kunnen doen indien sprake is van een rechtspersoon. Aannemelijk is dat de eerste methode – het vragen om ambtshalve vermindering – tijdens faillissement ook aan zowel de curator als de (bestuurder van de) gefailleerde toekomt. De tweede methode zal naar haar aard in faillissement niet spelen, omdat de ontvanger tijdens faillissement van de belastingplichtige niet zal invorderen, maar op de voet van art. 19.2 Leidraad Invordering 2008 de vordering van de fiscus bij de curator zal indienen.

De twee hier beschreven methoden staan andere betrokkenen (lees: anderen dan de belastingplichtige zelf) echter normaal gesproken niet ten dienste, terwijl zij wel degelijk door de ‘rechtskracht’ van een – mogelijk niet-juiste – aanslag kunnen worden geraakt. Ter illustratie van de werking (en begrenzingen) van de leer van de formele rechtskracht op het grensvlak van fiscaliteit en insolventie geef ik hieronder enkele min of meer ‘uit het leven gegrepen’ casusposities, die vervolgens nader worden uitgewerkt, mede aan de hand van de geldende rechtspraak. Aan de hand daarvan wordt duidelijk welke plaats het arrest van 9 september 2022 op dat grensvlak inneemt:

- a. De ontvanger spreekt een bestuurder van een BV aan op de voet van art. 36 IW 1990, omdat namens de BV te laat een melding betalingsonmacht is gedaan voor twee openstaande naheffingsaanslagen omzetbelasting voor een totaalbedrag van € 100.000. De bestuurder verweert zich onder meer met de stelling dat de naheffingsaanslagen onjuist zijn; de materiële OB-schuld zou slechts € 15.000 zijn.
- b. De ontvanger spreekt een adviseur aan op grond van onrechtmatige daad (art. 6:162 BW), omdat die adviseur betrokken zou zijn geweest bij het ‘wegsluizen’ van gelden uit een BV, waardoor de BV niet meer in staat bleek haar openstaande belastingsschulden (een bedrag van € 120.000) te voldoen. De adviseur stelt zich mede op het standpunt dat de door de ontvanger opgegeven belastingsschuld, die volgt uit openstaande, onherroepelijke aanslagen, in werkelijkheid veel lager zou moeten zijn.
- c. Omdat een belastingsschuldige BV een bedrag van in totaal € 200.000 aan openstaande loonbelasting onbetaald laat, legt de ontvanger op de voet van art. 22 lid 3 IW 1990 bodembeslag op een machine die in de fabriek van de BV staat. De machine is eigendom van een leverancier, die bij de levering van de machine (van doorslaggevend belang voor het productieproces bij de BV) een eigendomsvoorbehoud ex art. 3:92 BW heeft bedongen. De koopprijs van de machine bedroeg € 800.000 en de helft daarvan is door

⁸ Zie voor een overzicht van de meer algemene nuanceringen en uitzonderingen op de formele rechtskracht (niet specifiek toegespitst op de belastingaanslag) Polak 2019, p. 16 e.v.

⁹ Zie A.J. Tekstra, Fiscaal bezwaar en beroep tijdens faillissement en het overnemen van fiscale procedures door de curator, FIP 2019/210. Bij toepassing van de WSNP heeft zowel de saniet als de bewindvoerder deze bevoegdheid, bij surseance de sursiet zelf (met toestemming van de bewindvoerder), en tijdens een WHOA-traject komt deze bevoegdheid aan de schuldenaar toe (een herstructureringsdeskundige of een observator heeft op dit vlak geen bevoegdheden).

de BV 'afbetaald'. De ontvanger kondigt aan de machine op korte termijn te zullen veilen. De eigenaar van de machine neemt echter het standpunt in dat de fiscale schuld van de BV niet juist is vastgesteld. Er zou slechts een schuld van € 10.000 zijn en de eigenaar is bereid dat bedrag aan de fiscus te betalen om op die manier de executie te voorkomen.

- d. Een curator spreekt een bestuurder van een gefailleerde BV aan op grond van art. 2:248 BW en wel voor het tekort in het faillissement (zie art. 2:248 lid 1 BW). Tot dat tekort behoort een schuld aan de Belastingdienst van € 450.000 op grond van openstaande (onherroepelijke) naheffingsaanslagen omzetbelasting. Subsidiair spreekt de curator de bestuurder aan op de voet van art. 2:9 BW (bestuurdersaansprakelijkheid jegens de vennootschap) dan wel art. 6:162 BW (onrechtmatig handelen). De bestuurder geeft aan dat deze fiscale schuld veel te hoog is, en dat deze posten niet dienen mee te tellen bij een eventuele bestuurdersaansprakelijkheid.
- e. De curator spreekt een adviseur van een gefailleerde BV aan omdat die onrechtmatig zou hebben gehandeld jegens de gezamenlijke crediteuren in het faillissement, vanwege zodanig onjuiste adviezen dat daardoor de BV ten onrechte in een faillissement terecht is gekomen, waardoor de crediteuren niet meer kunnen worden betaald. Dit betreft een Peeters/Gatzen-vordering. Onder de crediteuren in het faillissement bevindt zich de Belastingdienst met een vordering van € 230.000 op grond van openstaande naheffingsaanslagen omzet- en loonbelasting. De aanslagen zijn definitief; er is niet binnen de zeswekentermijn bezwaar tegen gemaakt. De adviseur geeft aan van mening te zijn dat de aanslagen onjuist zijn.

3 Geval a: de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid

In deze casus maakt de ontvanger gebruik van de regeling van hoofdelijke aansprakelijkheid die de IW 1990 biedt. De IW 1990 kent vele hoofdelijke aansprakelijkheden,¹⁰ die in beginsel volgens dezelfde systematiek werken; de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid van art. 36 IW 1990 is daarvan wel de meest toegepaste variant.¹¹ Eerst zal de ontvanger proberen een openstaande belastingaanslag bij de belastingplichtige zelf te innen (lees: in te vorderen). Is dat niet succesvol, dan kan de ontvanger onder omstandigheden derden hoofdelijk aansprakelijk gaan stellen voor de aanslag. Tegen die aansprakelijkstelling staat voor de derde bezwaar en beroep open bij de (fiscale)

bestuursrechter. Een en ander is terug te vinden in art. 49 e.v. IW 1990. Een cruciale bepaling in het kader van ons onderwerp de formele rechtskracht is te vinden in lid 7 van art. 49 IW 1990. Lid 6 bepaalt dat de ontvanger bij de hoofdelijke aansprakelijkstelling (desgevraagd) de aansprakelijk gestelde op de hoogte stelt van de gegevens met betrekking tot de belasting waarvoor hij of zij aansprakelijk is gesteld, die voor het maken van bezwaar, het instellen van beroep of beroep in cassatie redelijkerwijs van belang kunnen worden geacht. Vervolgens stelt lid 7 dat het bezwaar geen betrekking kan hebben op feiten en omstandigheden die van belang zijn geweest bij de vaststelling van een belastingaanslag ter zake waarvan een onherroepelijke rechterlijke uitspraak is gedaan.

Bij een eerste lezing van de regeling in art. 49 lid 7 IW 1990 lijkt sprake te zijn van een vastlegging van de formele rechtskracht voor hoofdelijke aansprakelijkheden uit de IW 1990. Immers, de bepaling lijkt te willen bewerkstelligen dat belastingaanslagen waarvoor een derde wordt aangesproken onder de hoofdelijkheid van de IW 1990, die al een keer door de fiscale rechter zijn beoordeeld, niet meer door de aansprakelijk gestelde ter discussie kunnen worden gesteld in de procedure over de aansprakelijkheid. Bij nadere bestudering blijkt dat niet helemaal het geval dan wel de bedoeling te zijn. In de eerste plaats heeft de Hoge Raad in een arrest uit 2016,¹² mede op basis van de wetsgeschiedenis, de bepaling een vrij beperkte betekenis toegekend, door te overwegen dat zij er niet aan in de weg staat dat de aansprakelijk gestelde (in dit geval een bestuurder net als in onze casus) in een procedure betreffende de beschikking tot aansprakelijkstelling voor een belastingaanslag feiten en omstandigheden betreffende die aanslag aanvoert die niet eerder aan de belastingrechter zijn voorgelegd, of waarover die rechter geen onherroepelijke uitspraak heeft gedaan. In het hedendaagse jargon geeft de (fiscale kamer van de) Hoge Raad hier dus een 'geitenpaadje' aan de aangesproken derde om de formele rechtskracht te kunnen ontlopen. In de tweede plaats geldt dat er in de literatuur wel van wordt uitgegaan dat de beperking van de verweermiddelen die uit art. 49 lid 7 IW 1990 volgt niet juist is, mede vanwege strijdigheid met het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens.¹³ Daar valt veel voor te zeggen, zeker gezien de leer die de Hoge Raad heeft ontwikkeld in het arrest Intertrust/Ontvanger,¹⁴ welk arrest in de volgende paragraaf nader aan bod komt. In twee recente (inhoudelijk gelijklopende) uitspraken is de Hoge Raad nog een stap verder gegaan door onder de 'verweermiddelen' van de door de ontvanger aansprakelijk gestelde ook te laten vallen een beroep op schending van het verdedigingsbeginsel bij het vaststellen van de onderliggende aanslag(en), alsmede een beroep op de omstandigheid dat de belastingplichtige een – mogelijk geslaagd – verzoek om ambtshalve vermindering bij de

10 Zie voor een overzicht van deze aansprakelijkheden Vetter-Tekstra 2020, p. 369 e.v.

11 Wel is het zo dat de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid onder het coronabeleid van de fiscus vrijwel niet zal worden toegepast. De Belastingdienst heeft namelijk laten weten een verzoek voor bijzonder betalingsstelsel vanwege COVID-19, zoals dat vanaf maart 2020 kon worden gedaan, te beschouwen als een rechtsgeldige melding betalingsonmacht in de zin van art. 36 lid 2 IW 1990. Deze melding gold vervolgens als een 'repeterende melding' voor de toekomstige belastingschulden. Zie daarover A.J. Tekstra & J.J. Vetter, Hoe om te gaan met fiscale schulden bij een WHOA-akkoord en andere fiscale aandachts- en knelpunten in tijden van corona (en erna), FIP 2021/96, p. 23.

12 HR 2 december 2016, ECLI:NL:HR:2016:2722, JOR 2017/27 m.nt. Tekstra.

13 Zie voor verdere verwijzingen mijn JOR-noot bij het hier besproken arrest van 2 december 2016, JOR 2017/27, onder nr. 2.

14 HR 8 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP8686, JOR 2011/285 m.nt. Tekstra, NJ 2011/477 m.nt. Zwemmer.

inspecteur had kunnen doen (zie daarover par. 2), ook al is de termijn voor een dergelijk verzoek inmiddels verstreken.¹⁵

4 Geval b: de ontvanger spreekt de adviseur aan

Deze casus waarbij de ontvanger een derde/adviseur aanspreekt buiten de kaders van de IW 1990,¹⁶ namelijk op grond van onrechtmatige daad, vertoont in belangrijke mate overeenkomsten met die van het arrest Intertrust/Ontvanger. In die zaak stelde de ontvanger een trustbedrijf – Intertrust – aansprakelijk vanwege het niet betalen van kapitaalbelasting door een vennootschap waar Intertrust bestuurder van was.¹⁷ De Hoge Raad overwoog ten aanzien van de door de ontvanger te vorderen schade dat die naar de aard van de aansprakelijkheid beperkt is tot het naar objectieve maatstaven te berekenen bedrag van de materiële belastingschuld. Ik voeg daaraan toe dat inmiddels, met name door het recente arrest inzake de Staat en Ontvanger/Tradman,¹⁸ ook duidelijk is geworden dat in gevallen als deze, waarbij de ontvanger belastingschade bij derden wil verhalen buiten de IW 1990 om, ook daadwerkelijk een aanslag moet zijn opgelegd, omdat er anders strijd zou ontstaan met het fiscale legaliteitsbeginsel van art. 104 Grondwet.¹⁹

Vervolgens ging de Hoge Raad in Intertrust/Ontvanger in op het beroep van de ontvanger op de formele rechtskracht van de onderliggende aanslag kapitaalbelasting. De ontvanger stelde dat ook in de relatie tot Intertrust deze aanslag als uitgangspunt diende te gelden en bracht in dat kader naar voren dat de fiscus de aanslag zou verminderen als die onmiskenbaar onjuist zou zijn. De Hoge Raad ging niet in die redenering mee. Volgens het college kan niet worden aanvaard dat de omvang van een door een aangesproken derde te vergoeden schade zonder meer zou kunnen worden bepaald door een aanslag waarvan hij of zij niet de rechtmatigheid heeft kunnen vaststellen. Dat zou ook niet passen in het wettelijke stelsel, aldus nog steeds de Hoge Raad, gelet op de door de IW 1990 aan een derde geboden rechtsbescherming die hoofdelijk voor een be-

lastingschuld van een ander aansprakelijk wordt gesteld.²⁰ Het in de aansprakelijkheidsregelingen van de IW 1990 opgenomen uitgangspunt dat de aansprakelijk gestelde de onderliggende aanslagen moet (hebben) kunnen betwisten, is volgens de Hoge Raad in overeenstemming met de rechtspraak die de formele rechtskracht van een besluit in haar werking beperkt tot de belanghebbenden voor wie een met voldoende waarborgen omklede bestuursrechtelijke rechtsgang heeft opgegaan. Dat geldt ook in het geval dat de ontvanger de derde aanspreekt op de grond dat deze de invordering op onrechtmatige wijze heeft gefrustreerd.

Met deze overwegingen van de Hoge Raad in Intertrust/Ontvanger komt duidelijk in beeld hoe de Hoge Raad met een casus als de onderhavige wenst om te gaan. De door de ontvanger aangesproken adviseur, die meent dat de aanslagen waarvoor hij (in dit geval op grond van onrechtmatige daad) wordt aangesproken – een bedrag van € 120.000 – niet juist zijn, kan in de procedure bij de civiele rechter dus inderdaad deze aanslagen ter discussie stellen. Dan zal de civiele rechter daar inhoudelijk over moeten oordelen. Kort na het arrest inzake Intertrust/Ontvanger kwam de Hoge Raad met een nieuw arrest op dit gebied (Dumatrust/Ontvanger²¹), dat de grens laat zien van de door de Hoge Raad gegeven hoofdregel voor de mogelijkheden van de derden om de juistheid van belastingaanslagen bij de civiele rechter ter discussie te stellen. Ook hier was een trustkantoor in het spel. Bij dat kantoor (van Dumatrust) was op enig moment een werknemer in dienst die samen met zijn echtgenote een bedrag van in totaal € 3,6 miljoen bij het trustbedrijf bleek te hebben verduisterd. Dumatrust legde vervolgens beslag op een tweetal panden van deze inmiddels ontslagen werknemer en informeerde de Belastingdienst. Die ging achter deze persoon aan en legde beslagen op de twee panden.

Aan de vordering van de Belastingdienst was de algemene preferentie van art. 21 lid 1 IW 1990 verbonden, dus de fiscus ging bij het verhaal op de panden vóór het trustkantoor. Namens het trustkantoor werden verschillende argumenten aangedragen waarom de fiscus hier niet zou mogen ‘voordringen’. Er werd onder meer aangevoerd dat de belastingaanslagen mogelijk niet juist zouden zijn en dat het trustkantoor de mogelijkheid zou moeten hebben dit aan de civiele rechter ter toetsing voor te leggen. De Hoge Raad gaat daar niet in mee en geeft als regel dat een derde die wordt geconfronteerd met invorderingsmaatregelen van de fiscus, de in te vorderen aanslagen niet inhoudelijk kan betwisten. De civiele rechter toetst dan volgens de Hoge Raad slechts of de invorderingsmaatrege-

15 HR 10 februari 2023, ECLI:NL:HR:2023:176 en ECLI:NL:HR:2023:183.

16 De IW 1990 gaat uit van een open systeem van invordering van belasting-schulden door de ontvanger, kort gezegd inhoudende dat de fiscus in dit kader, naast het invorderingsinstrumentarium van de IW 1990, dezelfde (civielrechtelijke) bevoegdheden heeft als een gewone crediteur, waaronder dus ook begrepen het instellen van een vordering op grond van onrechtmatige daad. Zie daarover Tekstra 2014, hoofdstuk 7.

17 De bestuurdersaansprakelijkheid van art. 36 IW 1990 kon hier geen toepassing vinden, aangezien de kapitaalbelasting niet onder de reikwijdte van die bepaling viel als belastingsoort.

18 HR 4 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1579, JOR 2023/57 m.nt. Geradts, Ondernemingsrecht 2023/7 m.nt. Okhuizen.

19 Een interessant geval doet zich nog voor als blijkt dat de onderliggende aanslagen inmiddels geheel of gedeeltelijk zijn verjaard. Zie daarover Tekstra 2014, p. 37-38.

20 Het is best opvallend te noemen dat de Hoge Raad hier verwijst naar de rechtsbescherming voor de aansprakelijk gestelde derde die de IW 1990 biedt, met name gezien de beperking daarop die in art. 49 lid 7 IW 1990 besloten ligt (zie par. 3 daarover). Het moet er denk ik op worden gehouden dat de Hoge Raad die beperking in art. 49 lid 7 IW 1990 inderdaad zo veel mogelijk buiten beschouwing wenst te laten, zoals ook blijkt uit het in par. 3 besproken arrest van 2 december 2016, JOR 2017/27 m.nt. Tekstra.

21 HR 9 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ7066, JOR 2011/356 m.nt. Tekstra, NJ 2011/553 m.nt. Zwemmer.

len betrekking hebben op een of meer aanslagen die invorderbaar zijn. Dit betekent dat de civiele rechter in dat soort gevallen alleen mag beoordelen of er wel aanslagen openstaan. Of die aanslagen op een juiste wijze tot stand zijn gekomen, beoordeelt de civiele rechter in dat invorderingstraject niet.²²

Hier voegt de Hoge Raad in Dumatruster/Ontvanger aan toe dat het voorgaande anders ligt als het gaat om gevallen waarin derden door de Belastingdienst ‘in hun vermogen’ aansprakelijk worden gehouden voor of in verband met het ontstaan of onbetaald blijven van een belastingschuld van een andere partij. Dan moet volgens de Hoge Raad de derde het bestaan en de hoogte van die belastingschuld kunnen laten beoordelen door de burgerlijke rechter.²³ In de Dumatruster/Ontvanger-casus ging het evenwel, zo licht de Hoge Raad toe, om de situatie dat de ontvanger voor de belastingschuld van de ex-werknemer (en diens echtgenote) verhaal zoekt op diens vermogen, op welk vermogen ook Dumatruster verhaal zoekt voor haar vordering op de ex-werknemer en echtgenote. De fiscus zoekt aldus in dit geval geen verhaal op het vermogen van Dumatruster zelf. Deze nuancering door de Hoge Raad speelt een belangrijke rol bij de in de volgende paragraaf te behandelen casus.

5 Geval c: de ontvanger legt bodembeslag op de machine van een leverancier

In deze casus gaat de ontvanger bij de invordering van openstaande belastingaanslagen over tot het leggen van bodembeslag op een machine van een derde-eigenaar. Dat is een verhaalsactie die in beginsel door art. 22 lid 3 IW 1990 wordt toegestaan.²⁴ De leverancier met eigendomsvoorbehoud van de machine is weliswaar in juridische zin eigenaar van deze zaak, maar volgens het fiscale beleid, zoals voor dit geval met name vastgelegd in art. 22.9.1 Leidraad invordering 2008, wordt deze leverancier niet beschouwd als economisch eigenaar en derhalve in het kader van het bodembeslag niet door de ontvanger ontzien. Dit betekent dat de ontvanger zich voor het incasseren van belastingschulden bij de ondernemer die de machine onder zich heeft, mag verhalen op de opbrengst van de machine die eigendom is van een derde (de leverancier). Dat is een vergaande inbreuk op dit eigendomsrecht, die in Nederland – ondanks grootschalige kritiek – nog steeds is gesanctioneerd.²⁵

De vraag in deze casus is nu of de leverancier als derde partij gerechtigd is de juistheid van de aan het bodembeslag ten grondslag liggende aanslagen aan de orde te stellen. Oftewel, meer toegespitst op de in de vorige paragraaf besproken standaardarresten, hoort dit geval thuis in de categorie Intertrust/Ontvanger (dan is het antwoord: ja), of valt het meer onder Dumatruster/Ontvanger (dan is het antwoord: nee)? Mij lijkt goed verdedigbaar dat het hier een Intertrust/Ontvangersituatie betreft. Immers, in de woorden van de Hoge Raad, de leverancier wordt in zijn vermogen aangesproken voor een belastingschuld van een ander. Daar kan tegen worden ingebracht dat het bij het bodembeslag primair gaat om het invorderen van openstaande belastingaanslagen, en dat zit weer meer in de Dumatruster-sfeer.²⁶ Bij mijn weten is nog niet in rechte geprobeerd in een casus als deze bij de rechter aan te kaarten dat de derde, die de dupe dreigt te worden van een bodembeslag en daardoor diens eigendom dreigt kwijt te raken, de juistheid van de onderliggende aanslagen kan laten toetsen.

De voorgaande discussie zou zich ook kunnen voordoen bij het bodemvoorrecht van art. 21 lid 2 IW 1990. Dat instrument houdt kort gezegd in dat het voorrecht van de fiscus op specifieke zaken²⁷ die eigendom van de belastingplichtige zijn²⁸ en zich op diens bodem bevinden vóór een bezitloos pandrecht op die bodemzaken gaat. Die houder van het bezitloos pandrecht zal meestal de huisbankier van de ondernemer/belastingplichtige zijn. Dit verschil in rangorde tussen het bodemvoorrecht en het bezitloze pandrecht komt meestal tot uitdrukking bij het faillissement van de belastingplichtige. Uit art. 57 lid 3 Fw volgt dan dat de curator de belangen van de fiscus ten aanzien van de bodempreferentie moet behartigen. Dit zal in de praktijk meestal betekenen dat de curator in overleg met de pandhouder/bank de bodemzaken zal verkopen en de opbrengst naar de boedel zal halen, tot (maximaal) het bedrag van de fiscale schuld onder het bodemvoorrecht. Ook hierbij is de hoogte van de belastingschuld dus van groot belang. Kan nu de pandhouder in dit kader de juistheid van de belastingschuld ter discussie stellen? Daar is, evenals bij het bodembeslag, wat mij betreft veel voor te zeggen, want ook in dit geval wordt de pandhouder in diens vermogen aangesproken voor een belastingschuld van een derde; hij of zij heeft immers een pandrecht op de bodemzaken. Overigens zal een dergelijk geval zich in de praktijk wel oplossen, doordat de curator in een geval waarin de belastingschuld niet juist lijkt te zijn namens de belastingplichtige kan vragen om ambtshalve vermindering van een of meer van de aanslagen (zie par. 2). Deze mo-

22 In mijn JOR-noot bij Dumatruster/Ontvanger heb ik nog wel gesteld dat naar mijn mening bij onmiskenbaar onjuiste aanslagen de derde die omstandigheid, ook als sprake is van een invorderingstraject, wel aan de civiele rechter kan voorleggen (JOR 2011/356, onder nr. 3).

23 Opvallend is overigens dat de Hoge Raad deze hoofdregel toch wat beperkend formuleert: ‘in welk geval onder omstandigheden in verband met de eisen van een doeltreffende rechtsbescherming grond kan bestaan te aanvaarden dat’. Ik neem wel aan – en hoop – dat de Hoge Raad het niet zo stringent bedoeld zal hebben.

24 Voor meer achtergronden over dit bodembeslag verwijs ik onder meer naar Vetter-Tekstra 2020, hoofdstuk 14.

25 Voor een bespreking van de kritiek op het bodemrecht verwijs ik bijv. naar Tekstra 2014, p. 82 e.v.

26 Zie eveneens Tekstra 2014, p. 44 en mijn JOR-noot bij Dumatruster/Ontvanger, JOR 2011/356, onder nr. 3.

27 Als bodemzaken gelden: inventaris, bedrijfsmiddelen, machines e.d. Voorraden zijn geen bodemzaken. Zie verder over het bodemvoorrecht Vetter-Tekstra 2020, hoofdstuk 9.

28 Het verschil met het hiervoor besproken bodembeslag is dat een dergelijk beslag wordt gelegd op zaken van derden. Bij het bodemvoorrecht gaat het dus om zaken van de belastingplichtige. In art. 22 lid 3 IW 1990 is overigens een opsomming te vinden van de belastingsoorten waarvoor het bodemvoorrecht en bodembeslag kunnen gelden.

gelijkheid zou eveneens door de bestuurder kunnen worden aangewend. Die kan daar een belang bij hebben, bijvoorbeeld omdat de bestuurder (als directeur-grotaandeelhouder) borg staat bij de bank en met verlaging van de belastingschuld de vordering van de bank ook naar beneden kan worden gebracht.

6 Geval d: de curator spreekt de bestuurder aan wegens bestuurdersaansprakelijkheid

Mede naar aanleiding van het arrest Intertrust/Ontvanger (zie par. 4) werd al aangenomen dat in een casus waarin de curator de bestuurder aanspreekt wegens bestuurdersaansprakelijkheid en de belastingschuld onderdeel uitmaakt van de door de curator gevorderde schade, de bestuurder de juistheid van de belastingschuld bij de civiele rechter moet kunnen aankaarten.²⁹ Het in de volgende paragraaf nader te bespreken arrest van 9 september 2022 heeft dat nog eens bevestigd. De bestuurder wordt immers in diens vermogen (mede) aangesproken voor een belastingschuld, die hij niet – rechtstreeks – heeft kunnen bestrijden via bezwaar of beroep tegen de aanslagen zelf. Het gegeven dat de bestuurder dat mogelijk wel via de gefailleerde rechtspersoon had kunnen doen, doet aan dat uitgangspunt niet af. Wel zou het zo kunnen zijn dat blijkt dat de bestuurder via de rechtspersoon/belastingplichtige de aanslagen zelf heeft aangevochten via de fiscale route en de belastingplichtige daarbij door de rechter in het ongelijk is gesteld. Dat zou dan een reden kunnen zijn voor de civiele rechter om een meer marginale toets aan te leggen. Maar strikt genomen zou dit los van elkaar moeten staan; de bestuurder heeft zich immers niet in eigen hoedanigheid tegen de aanslagen kunnen verweren.³⁰

Er zit nog wel een relevant verschil tussen de verschillende aansprakelijkheidsgronden die de curator kan aandragen voor de bestuurdersaansprakelijkheid. Baseert de curator de aansprakelijkheid op art. 2:138/248 BW, dan kan aanspraak worden gemaakt op het ‘boedeltekort’ in het faillissement, zijnde het bedrag van de schulden, boedelschulden daar mede onder begrepen, voor zover dat niet uit de baten van de vereffening kan worden voldaan (zie lid 1 van de genoemde bepalingen). Anders dan bij de aansprakelijkheid op de voet van art. 2:9 of 6:162 BW hoeft er geen causaal verband te bestaan tussen het kennelijk onbehoorlijk bestuur en het boedeltekort.³¹ De belastingschuld zal vaak een belangrijk bestanddeel van het boedeltekort vormen. Vanuit de Intertrust/Ontvanger-doctrine

kan de bestuurder bij aansprakelijkstelling voor het boedeltekort dus de curator tegenwerpen dat de belastingschulden niet juist zijn. De civiele rechter zal de betreffende aanslagen dan inhoudelijk moeten beoordelen.

Hetzelfde zal gelden voor de bestuurdersaansprakelijkheid op de voet van art. 2:9 BW (aansprakelijkheid jegens de gefailleerde rechtspersoon)³² en art. 6:162 BW (aansprakelijkheid uit onrechtmatige daad).³³ Bij die aansprakelijkheden zal er wel een causale relatie moeten zijn tussen de onbehoorlijke taakvervulling en de schade. In deze gevallen zal dus concreet moeten worden aangetoond door de curator dat door het handelen of nalaten van de bestuurder de betreffende belastingschuld is ontstaan dan wel onbetaald is gebleven. Een recent voorbeeld uit de rechtspraak laat zien dat de civiele rechters inmiddels doordrongen zijn van de Intertrust/Ontvanger-doctrine. Het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden had in een door een curator geëntameerde bestuurdersaansprakelijkheidsprocedure aanvankelijk in een tussenarrest³⁴ bepaald dat de bestuurder niet bij de civiele rechter kon ageren tegen de belastingaanslagen op naam van de gefailleerde vennootschap. In een vervolguitspraak is het hof hierop teruggekomen, mede naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 9 september 2022 (zie de volgende paragraaf).³⁵

Het hof overweegt in de vervolguitspraak dat in de rechtspraak is aangenomen dat een derde die stelt dat de fiscale schuld in een faillissement niet juist is, de gelegenheid moet hebben om zich in de aansprakelijkheidsprocedure te verweren tegen de juistheid van de aan de (gefaillieerde) vennootschap opgelegde aanslagen. De formele rechtskracht waarop de schuld berust, kan die derde in dit geval niet worden tegengeworpen. Dit uitgangspunt gaat volgens het hof ook op voor een voormalig bestuurder die wordt aangesproken. Het hof gaat daarbij ervan uit dat de (voormalig) bestuurder, anders dan de belastingplichtige rechtspersoon, geen belanghebbende is geweest voor wie een met voldoende waarborgen omklede bestuursrechtelijke rechtsgang tegen de aanslagen heeft opengestaan.

Uit een beslissing op het bezwaar tegen een aanslag blijkt volgens het hof wel dat de bestuurder is gevraagd om in de door de rechtspersoon (in dit geval een stichting) ingestelde bezwaarprocedure inlichtingen te verstrekken, maar niet dat hij zelf als belanghebbende betrokken is geweest. Dit brengt het hof tot de (terechte) conclusie dat de voormalig bestuurder verweer kan voeren tegen (de hoogte van) de aan de rechtspersonen in kwestie opgelegde aanslagen. Dat laat echter volgens het hof onverlet dat deze bestuurder de stellingen van de curator moet voorzien van een gemotiveerde betwisting, wil hij voorkomen dat hetgeen door de curator is gesteld door het hof

29 Belastingsschulden die al vóór de datum van de faillietverklaring zijn verjaard, zullen niet meetellen bij de door de curator te vorderen schade. Tijdens faillissement zal gezien art. 36 Fw geen verjaring plaatsvinden.

30 Voor de omvang van de verweermiddelen zijn tevens van belang de aan het slot van par. 3 besproken arresten van de Hoge Raad: HR 10 februari 2023, ECLI:NL:HR:2023:176 en ECLI:NL:HR:2023:183.

31 Zie N.B. Pannevis, Polak. Insolventierecht, Deventer: Wolters Kluwer 2022, p. 222. De rechter heeft overigens bij deze bestuurdersaansprakelijkheid nog wel de mogelijkheid om tot matiging over te gaan op de voet van art. 2:138/248 lid 4 BW. Zie daarover B.T. Berends, Hoe limitatief zijn de matigingsgronden van art. 2:248 lid 4 BW nu écht?, MvV 2022, afl. 12, p. 424 e.v.

32 Zie Polak/Pannevis 2022, p. 209-213.

33 Zie Polak/Pannevis 2022, p. 201-209.

34 Hof Arnhem-Leeuwarden 19 april 2022, ECLI:NL:GHARL:2022:3006.

35 Hof Arnhem-Leeuwarden 25 oktober 2022, ECLI:NL:GHARL:2022:9111, NTFR 2022/3809 m.nt. Beune.

als vaststaand moet worden aangenomen (zie art. 149 Rv). Deze overwegingen mogen de bestuurder uiteindelijk niet baten, omdat het hof vaststelt dat hij de bezwaren tegen de naheffingsaanslagen, gezien de tweeconclusieregel, uiterlijk in de memorie van grieven had moeten aanvoeren en dat heeft nagelaten.³⁶

7 Geval e: de curator spreekt namens de gezamenlijke crediteuren de adviseur aan

In de casus die leidde tot het arrest van 9 september 2022³⁷ betrof het, net als in het thans te bespreken geval e, een door de curator tegen een adviseur ingestelde Peeters/Gatzen-vordering. Die vordering, gebaseerd op alweer een ouder arrest van de Hoge Raad,³⁸ komt in de kern op het volgende neer. Een curator die meent dat een derde de crediteuren in het faillissement heeft benadeeld, kan jegens die derde een vordering uit onrechtmatige daad instellen. Dat doet de curator dan niet in naam van, maar wel ten behoeve van de gezamenlijke crediteuren.³⁹ In de zaak van 9 september 2022 had de curator een insolventieadviseur aansprakelijk gesteld voor onrechtmatig handelen jegens de gezamenlijke faillissementscrediteuren van enkele gelieerde vennootschappen. De verwijten van de curator richten zich op het voorbereiden en doen uitvoeren van transacties voorafgaand aan de faillissementen, die zouden hebben geleid tot benadeling van deze crediteuren. In het kader van een herroepingsprocedure ex art. 382 Rv stelt de aangesproken adviseur onder meer dat de belastingschuld waarvoor hij wordt aangesproken niet juist is.

Het gerechtshof te Amsterdam⁴⁰ wees dit verweer af met een beroep op de formele rechtskracht van de betreffende aan de vennootschappen opgelegde belastingaanslagen. Volgens het hof zou het verweer van de adviseur dat de belastingclaim materieel niet bestaat, niet tot een andere uitkomst in de aansprakelijkheidsprocedure hebben kunnen leiden, omdat de curator de betreffende belastingaanslagen niet meer met succes had kunnen aanvechten, nu deze reeds vóór de faillissementen formele rechtskracht hadden gekregen. Het zal de lezer na al het voorgaande niet verbazen dat dit oordeel van het hof geen genade vindt bij de Hoge Raad. Die overweegt dat het oordeel van het hof op dit punt blijkt geeft van een onjuiste rechtsopvatting. Het materieel niet bestaan van een belastingclaim kan volgens de Hoge Raad in dit geval, waarin de fiscus nagenoeg de enige onbetaalde crediteur is in de faillissementen, tot het oordeel leiden dat de Peeters/Gatzen-vordering niet toewijs-

baar is. Dus ook in een geval als het onderhavige kan de formele rechtskracht niet aan de derde worden tegengeworpen. De vraag dringt zich nog wel op of deze benadering van de Hoge Raad mogelijk anders zou zijn als de fiscale schuld een minder prominente omvang zou hebben gehad dan in deze zaak. De Hoge Raad refereert er immers aan dat in dit geval de fiscus (nagenoeg) de enige onbetaalde crediteur is in de faillissementen. Ik zou echter menen dat de (relatieve) omvang van de fiscale schuld niet doorslaggevend zou mogen zijn voor de mogelijkheid of onmogelijkheid voor de – via de Peeters/Gatzen-route – aangesproken derde om de juistheid van de fiscale schuld te betwisten.

8 Slotobservatie: derdenaansprakelijkheid voor belastingschulden en de leer van de formele rechtskracht

Met het arrest van 9 september 2022 is meer duidelijkheid verkregen over de grenzen van de leer van de formele rechtskracht ten aanzien van fiscale schulden die de Belastingdienst (via de ontvanger) of de curator in een faillissement bij een derde partij probeert te incasseren. Voor de ontvanger zal deze route naar een derde partij zijn gebaseerd op een of meer van de hoofdelijke aansprakelijkheden uit de IW 1990, met name de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid van art. 36 IW 1990, dan wel zal de grondslag van de ontvanger zijn gelegen in een vermeende onrechtmatige daad. Een specifiek geval vormt het verhaal dat de ontvanger toekomt door middel van het bodem(voor)recht van art. 21 lid 2 IW 1990 en het bodembeslag van art. 22 lid 3 IW 1990. De vordering van de curator kan zijn gebaseerd op de bestuurdersaansprakelijkheden van art. 2:138/248 en/of 2:9 BW, al dan niet mede op basis van een onrechtmatigedaadsvordering (art. 6:162 BW).

In al deze gevallen zullen de ontvanger en de curator er rekening mee dienen te houden dat de aldus aangesproken derde de juistheid van de onderliggende belastingaanslagen – in volle omvang – kan gaan betwisten. Gezien de inmiddels beschikbare rechtspraak van de Hoge Raad, met als voorlopig sluitstuk het arrest van 9 september 2022,⁴¹ zal de derde dan inderdaad in de gelegenheid moeten worden gesteld om die belastingaanslagen aldus te laten toetsen. De leer van de formele rechtskracht kan dan niet (door de ontvanger, de curator of de beoordelende rechter) worden ingeroepen. De derde moet de gelegenheid worden geboden ‘verweermiddelen’ tegen de onderliggende aanslagen aan te voeren. Of dat bij de uitoefening van het bodemrecht door de fiscus ook zo zal zijn (zie par. 5 bij de behandeling van casus c), zal de tijd leren.

36 Het lijkt er sowieso wel op dat voor de insteek om in een aansprakelijkheidsprocedure als de onderhavige de belastingaanslagen te gaan betwisten, veelal pas in een laat – soms dus te laat – stadium wordt gekozen. Het hierna in par. 7 te bespreken arrest van 9 september 2022 is daar ook een voorbeeld van: daar kwam het verweer eigenlijk pas naar voren in het kader van de herroepingsprocedure.

37 Zie noot 2.

38 HR 14 januari 1983, ECLI:NL:HR:1983:AG4521, NJ 1983/597 m.nt. Wachter, JOR 2021/234 m.nt. Kortmann.

39 Zie voor een recent overzicht van de Peeters/Gatzen-vordering Polak/Pannevis 2022, p. 186 e.v.

40 Hof Amsterdam 28 juli 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:2115, JOR 2021/17 m.nt. Tekstra.

41 Ook de aan het slot van par. 3 besproken arresten van 10 februari 2023, ECLI:NL:HR:2023:176 en ECLI:NL:HR:2023:183 zijn hierbij relevant.