

**RAV 2011/102: Invordering. Handelt de Ontvanger jegens een derde onrechtmatig door zich met gebruik van zijn wettelijk voorrangrecht te verhalen op de enig bekende vermogensbestanddelen van een belastingschuldenaar, terwijl die derde ook een vordering op die schuldenaar heeft?**

<b>Instantie:</b>	Hoge Raad (Civiele kamer)	<b>Datum:</b>	9 september 2011
<b>Magistraten:</b>	Mrs. E.J. Numann, A.M.J. van Buchem-Spapens, W.A.M. van Schendel, W.D.H. Asser, C.E. Drion	<b>Zaaknr:</b>	10/01065
<b>Conclusie:</b>	A-G Wesseling-van Gent	<b>LJN:</b>	BQ7066
<b>Roepnaam:</b>	-		

BW art. 6:162; Iw 1990 art. 27; Eerste Protocol EVRM art. 6, 1

**Snel naar:** Essentie | Samenvatting | Verwant oordeel | Wenk | Partijen | Conclusie | Uitspraak

### Essentie

Invordering. Invorderingswet. Aansprakelijkheid wegens onrechtmatige daad.

Kan een derde die door de invorderingsmaatregelen als gevolg van een aan een belastingplichtige opgelegde aanslag niet direct maar wel indirect in zijn vermogen wordt getroffen, de juistheid van deze aanslag en de materiële belastingschuld door de burgerlijke rechter laten toetsen? Handelt de Ontvanger jegens die derde onrechtmatig door zich met gebruik van zijn wettelijk voorrangrecht te verhalen op de enig bekende vermogensbestanddelen van deze belastingschuldenaar, terwijl die derde ook een vordering op deze schuldenaar heeft?

### Samenvatting

Dumatrust is een trustkantoor. In 1993 is X als boekhouder bij Dumatrust in dienst getreden. Vanaf 1996 heeft X samen met zijn echtgenote bedragen van Dumatrust verduisterd. In 2002 heeft het bestuur van Dumatrust X op staande voet ontslagen. X en zijn echtgenote zijn veroordeeld tot terugbetaling aan Dumatrust van in totaal € 3.600.000. Dumatrust heeft conservatoir beslag gelegd op twee panden van het echtpaar X. Dit beslag is medio 2002 executoriaal geworden. Het echtpaar X is vertrokken uit Nederland.

Eind 2002 heeft Dumatrust informatie over de verduistering door het echtpaar X aan de Belastingdienst gegeven, in de hoop dat de Belastingdienst Dumatrust zou helpen de verduisterde gelden op het echtpaar te verhalen. De Belastingdienst heeft de gevraagde medewerking niet willen verlenen. De Belastingdienst heeft aan het echtpaar X belastingaanslagen opgelegd voor de door hen niet opgegeven extra inkomsten uit hun verduisteringsactiviteiten. De Ontvanger heeft in 2003 dwangbevelen uitgevaardigd tot inning van de opgelegde aanslagen en executoriaal beslag gelegd op de twee panden van het echtpaar X waarop ook Dumatrust executoriaal beslag had gelegd. De opbrengst van de executieverkoop van de panden bedroeg € 284.825. Dit bedrag is bij een notaris in depot geplaatst.

HR: Nu Dumatrust niet zelf aansprakelijk wordt gehouden voor de belastingschulden van het echtpaar X, maar zich hier de situatie voordoet dat zowel Dumatrust als de Ontvanger op dezelfde (niet toereikende) vermogensbestanddelen van het echtpaar X verhaal zoeken voor hun vorderingen, kan Dumatrust niet de juistheid van de aan het echtpaar X opgelegde belastingaanslagen betwisten.

De Hoge Raad verwierpt het beroep van Dumatrust op de door de Hoge Raad in eerdere arresten aangenomen verplichting van de Belastingdienst om op een zorgvuldige en eerlijke wijze om te gaan met de belastingplichtige. Volgens Dumatrust vloeide hieruit voor de Belastingdienst de verplichting voort om in haar contacten met Dumatrust zorgvuldig te zijn en het fair play-beginsel in acht te nemen. Daaruit zou dan een gehoudenheid van de Belastingdienst volgen om bij het eerste contact met Dumatrust kenbaar te maken dat de Belastingdienst haar niet kon helpen en Dumatrust te waarschuwen wat de Belastingdienst kon doen met de aan haar verstrekte informatie over de verduistering door het echtpaar X. De door de Hoge Raad in eerdere arresten vastgestelde zorgplicht geldt vooral in de verhouding Belastingdienst–belastingplichtige. Mede om die reden heeft het hof de stellingen van Dumatrust kunnen verwerven.

Het verzoek van Dumatrust aan de Ontvanger om af te zien van het haar in art. 21 Iw 1990 toegekende voorrangrecht is doorgeleid aan de Staatssecretaris van financiën. Het stond de Staatssecretaris vrij daarop afwijzend te beslissen. De burgerlijke rechter treedt niet in de wijze waarop de Staatssecretaris gebruik maakt van deze aan hem toegekende bevoegdheid. Het voorrangrecht van de Ontvanger valt binnen de grenzen van de ruime beoordelingsvrijheid met

betrekking tot de noodzaak en aanvaardbaarheid die de wetgever heeft om verhaal voor belastingschulden te verzekeren. Het verhaal door de Ontvanger op de twee panden van het echtpaar X is niet onverenigbaar met de in art. 6 en art. 1 Eerste protocol EVRM vastgelegde bescherming van eigendom (van Dumatrust). De Ontvanger heeft dan ook niet onrechtmatig gehandeld door zich met voorrang te verhalen op de enig bekende vermogensbestanddelen van het echtpaar X.

## Verwant oordeel

### Zie ook

- HR 18 september 2009, *RAV 2009/105*, *LJN BI5906*;
- HR 27 september 2002, *NJ 2002/620*, *LJN AE3389*;
- Rb. Haarlem 12 maart 2008, *VN 2008/17.27 m.nt. red.*, *LJN BC7754* (voorliggende uitspraak in deze zaak).

### Zie anders

- HR 3 februari 2006, *NJ 2006/325*, *LJN AU3253*;
- HR 28 november 2003, *NJ 2004/81*, *LJN AN7840*;
- HR 6 februari 1998, *NJ 1998/587*;
- HR 9 januari 1987, *NJ 1987/928*;
- Hof 's-Hertogenbosch 3 augustus 2004, *LJN AR4317*.

## Wenk

Dumatrust heeft zich, bijgestaan door haar belastingadviseur, tot de Belastingdienst gewend met de vraag of de Belastingdienst haar zou kunnen helpen de door het echtpaar X verduisterde gelden terug te halen. Op grond van art. 67 AWR en art. 67 lw 1990 rust op medewerkers van de Belastingdienst een vergaande geheimhoudingsplicht, die — hoewel dat in dit geding niet door de Hoge Raad is vastgesteld — naar mag worden aangenomen in de weg had gestaan aan de vrijheid van de betrokken ambtenaar mededelingen aan Dumatrust te doen over de woonplaats van het echtpaar X en hun eventuele vermogensbestanddelen. Een van de centrale vragen in dit geschil was dan ook of op de Belastingdienst op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (in het bijzonder het zorgvuldigheidsbeginsel en het fair play-beginsel) de verplichting rustte bij eerste kennisneming van het verzoek van Dumatrust duidelijk te maken dat de Belastingdienst haar geen informatie kon verstrekken. Rechtbank, hof en Hoge Raad hebben geoordeeld dat de Belastingdienst die verplichting niet had jegens Dumatrust, een derde. A-G Wesseling-van Gent neemt die verplichting van de Belastingdienst wel aan op grond van HR 6 februari 1998, *NJ 1998/587* (zie onder 'Zie anders'). Zij meent dat de Belastingdienst hier in strijd met door de Hoge Raad in genoemd arrest aangenomen plicht iedere burger/rechtspersoon correct te bejegenen en dus onzorgvuldig heeft gehandeld jegens Dumatrust (nr. 2.33 e.v. in het bijzonder nr. 2.38), door Dumatrust niet te wijzen op haar geheimhoudingsplicht en niet te waarschuwen dat de informatie die Dumatrust wel aan de Belastingdienst zou geven, mogelijk in haar nadeel zou worden gebruikt. De Hoge Raad maakt een onderscheid tussen de verhouding Belastingdienst — belastingplichtige en de verhouding Belastingdienst — derde, die zich hier voordeed. Ten opzichte van een derde heeft de Belastingdienst een minder vergaande zorgplicht (r.o. 4.5.3).

In HR 6 februari 1998, *NJ 1998/587* (zie onder 'Zie anders') maakten de nabestaanden van de bestuurder van een BV de Belastingdienst het verwijt dat zij de bestuurder tijdens een bespreking onvolledig had geïnformeerd, waardoor de bestuurder niet op tijd een melding van betalingsonmacht van de BV heeft gedaan. Het niet tijdig melden van betalingsonmacht leidt op grond van art. 36 lw 1990 tot hoofdelijke aansprakelijkheid van de bestuurder(s) in privé voor de belastingschuld van de BV. Volgens de Hoge Raad bracht het zorgvuldigheidsbeginsel en het beginsel van fair play 'die de overheid te allen tijde in haar contacten met elke burger in acht behoort te nemen' mee dat de Ontvanger de bestuurder had moeten wijzen op de volgens hem geldende regels en zijn visie op de zaak had moeten geven (r.o. 3.5).

Toen Dumatrust merkte dat haar verhaalsmogelijkheden werden afgesneden door de Ontvanger die met toepassing van art. 27 Iw 1990 met voorrang verhaal kon nemen op de opbrengst van de executoriale verkoop van de twee panden van het echtpaar X, heeft zij geprobeerd de juistheid van de aan het echtpaar X opgelegde aanslagen te bestrijden. Daarvoor stonden haar niet de gebruikelijke wegen van bezwaar en beroep ter beschikking omdat de aanslagen immers niet aan haar waren opgelegd. Onder verwijzing naar HR 3 februari 2006, *NJ* 2006/325 (zie onder 'Zie anders') betoogde Dumatrust dat zij de mogelijkheid moet krijgen om bij de burgerlijke rechter de juistheid van de aan het echtpaar X opgelegde aanslagen te betwisten. A-G Wesseling-van Gent is het eens met de redeneerwijze van Dumatrust (nr. 2.13 en 2.14). De rechtsgang bij de belastingrechter heeft niet opengestaan voor Dumatrust, het echtpaar X heeft geen gebruik gemaakt van de rechtsgang bij de belastingrechter. De juistheid van de grondslag van de door de Belastingdienst getroffen maatregelen is niet aan een rechter voorgelegd. Nu Dumatrust aantoonbaar 'last' heeft van de aanslag, moet haar een mogelijkheid worden geboden de juistheid van die aanslag aan te vechten. De Hoge Raad ziet geen aanleiding zijn uitspraak over een uitzondering op de formele rechtskracht van een subsidiebesluit, overeenkomstig toe te passen op deze situatie omdat Dumatrust niet rechtstreeks in haar vermogen wordt geraakt door de invorderingsmaatregelen naar aanleiding van de aanslagen opgelegd ten laste van het echtpaar X (r.o. 4.3.3).

Dumatrust had ter onderbouwing van haar stelling dat de Ontvanger onrechtmatig jegens haar handelde door vast te houden aan haar voorrangrecht, gewezen op de door de Hoge Raad in zijn arrest van 5 september 1997, *NJ* 1998/437, *LJN* ZC2419 (*Ontvanger/Hamm qq*) aangenomen uitzondering op het wettelijk voorrangstelsel. Hof en Hoge Raad hebben dit beroep kort afgedaan met een verwijzing naar de (zeer) verschillende feitelijke achtergrond van de uitzondering die de Hoge Raad op het voorrangstelsel heeft aangenomen voor de vordering van de Ontvanger op de boedel na betaling aan de boedel op grond van een onmiskenbare vergissing ingevolge art. 6:203 BW.

Dit lukte ook al niet in HR 27 september 2002, *NJ* 2002/620 (zie onder 'Zie ook'). Daar zagen de benadeelde spelers van een pyramidespel het verhaal van hun vordering tot verhaal van hun schade, doorkruist door de vordering van de Ontvanger tot verhaal van niet door de organisator van het pyramidespel afgedragen belasting. De benadeelden en de Ontvanger hadden beslag gelegd op de woning van de organisator. De organisator had een onderhandse verkoopovereenkomst gesloten tegen een hogere waarde dan de executiewaarde. De opbrengst was een fractie van de belastingschuld maar wel voldoende om de vordering van de benadeelden te voldoen. De koper had als voorwaarde gesteld dat de woning vrij van beslag aan hem zou worden geleverd. De benadeelden weigerden het beslag op te heffen. Over de vraag of de benadeelden gehouden waren mee te werken aan opheffing van het beslag ging het in dit geding. De benadeelden deden ook een beroep op *Ontvanger/Hamm qq* (HR 5 september 1997, *NJ* 1998/437) stellende dat de Ontvanger ongerechtvaardigd zou worden verrijkt als zijn vordering voorrang boven de vordering van de benadeelden kreeg. De Hoge Raad verwerpt het beroep op *Ontvanger/Hamm qq* met de overweging dat de in dat arrest aangenomen uitzondering specifiek ziet op de situatie na betaling als gevolg van een onmiskenbare vergissing. Dat het gevolg van het in art. 3:276 e.v. BW neergelegde preferentiesysteem is dat de vordering van de benadeelden onvoldaan blijft, is geen reden om dit systeem te doorbreken (r.o. 3.3.2).

Tenslotte had Dumatrust een beroep gedaan op een deugdelijke bescherming van eigendom zoals vastgelegd in art. 6 en art. 1 Eerste Protocol EVRM. Dumatrust stelde dat haar recht om als slachtoffer verhaal te nemen op de verduisteraar niet mocht worden gefrustreerd door de pogingen van de Belastingdienst belasting te heffen over de verduisterde inkomsten. De grondrechten in het EVRM laten de nationale overheden een 'wide margin of appreciation'; zie over de 'wide margin of appreciation' in verband met bescherming van eigendom bijvoorbeeld EHRM 21 februari 1986 nr. 8793/79 (*James and others/Verenigd Koninkrijk*). De Hoge Raad stelt vast — overigens zonder motivering of verwijzing naar rechtspraak — dat de Staat met het in art. 21 Iw 1990 vastgelegde wettelijk preferentiestelsel binnen de grenzen van de hem toekomende ruime beoordelingsvrijheid is gebleven.

## Partij(en)

1. Dumatrust Management Services B.V., te Amsterdam,
2. JHH Exploitatie Maatschappij B.V., te Amsterdam,
3. Duma Corporation Services N.V., te Willemstad, Curaçao, eiseressen tot cassatie, verweersters in het voorwaardelijk incidentele cassatieberoep, adv. mr. M. de Boorder,

tegen

1. De Ontvanger van de Belastingdienst Holland-Midden/Kantoor Haarlem, te Haarlem,
2. De Staat der Nederlanden (Ministerie van Financiën), te 's-Gravenhage, verweerders in cassatie, eisers in het voorwaardelijk incidentele cassatieberoep, adv. mr. R.A.A. Duk, [behandelend adv. mr. M.J. Schenck, mede toegelicht

door mr. M.V.E.E. Jansen; red.].

## **Uitspraak**

### **Hoge Raad:**

(...)

### **3. Uitgangspunten in cassatie**

#### **3.1**

In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

- (i) Dumatrust c.s. zijn gelieerde vennootschappen, met Hordijk (hierna: Hordijk) als statutair directeur en achterliggend aandeelhouder. Binnen de vennootschappen wordt het bedrijf van trustkantoor uitgeoefend.
- (ii) X is op 1 mei 1993 bij Dumatrust in dienst gekomen als boekhouder. Op 14 mei 1997 is hij naast Hordijk tot statutair directeur benoemd. Vanaf 1999 heeft zich bij Hordijk een ernstige ziekte gemanifesteerd.
- (iii) Op 1 mei 2002 is X op staande voet ontslagen wegens verduistering. Er is vastgesteld dat X en zijn echtgenote vanaf 1996 gelden aan Dumatrust c.s. hebben onttrokken, aanvankelijk kleinere bedragen, en vanaf 1999 op grote schaal. In een op 22 juli 2002 gesloten vaststellingsovereenkomst is het bedrag dat X en zijn echtgenote aan Dumatrust c.s. moeten terugbetalen bepaald op € 3.600.000. Bij in hoger beroep bekrachtigd vonnis van 20 augustus 2003 zijn X en diens echtgenote hoofdelijk veroordeeld tot betaling van dit bedrag aan Dumatrust c.s.
- (iv) Dumatrust c.s. hebben conservatoir beslag gelegd op twee panden van X en zijn echtgenote. Dat beslag is medio 2002 executoriaal geworden.
- (v) In het najaar van 2002 hebben Dumatrust c.s. de Belastingdienst in het bezit gesteld van gegevens betreffende X en diens verduistering van aan Dumatrust c.s. toebehorende gelden, in de hoop op medewerking van de Belastingdienst bij het verhaal op de inmiddels in het buitenland verblijvende X en diens echtgenote. De Belastingdienst heeft die medewerking niet verleend.
- (vi) Op 17 januari 2003 heeft de Ontvanger op basis van door hem uitgevaardigde dwangbevelen ten laste van X en zijn echtgenote executoriaal beslag gelegd op de onder (iv) bedoelde panden voor de in de desbetreffende processen-verbaal vermelde aanslagen. De opbrengst van de executoriale verkoop — netto € 284.824,93 — is bij een notaris in depot geplaatst.
- (vii) Bij brief van 6 februari 2003 hebben Dumatrust c.s. de Ontvanger verzocht af te zien van de preferentie die art. 21 Invorderingswet 1990 (hierna: Iw 1990) hem toekent. De Ontvanger heeft dit verzoek ter afhandeling doorgezonden aan het Ministerie van Financiën. Bij brief van 24 februari 2003 heeft de Staatssecretaris het verzoek afgewezen. Bij brief van 27 september 2006 heeft de Staatssecretaris te kennen gegeven dat hij geen aanleiding ziet voor een andersluidend oordeel.

#### **3.2**

Dumatrust c.s. hebben de Ontvanger c.s. gedagvaard voor de rechtbank en diverse verklaringen voor recht gevorderd ten aanzien van de rechtmatigheid en geldigheid van het door de Ontvanger gelegde beslag en ten aanzien van de rechtmatigheid van het besluit van de Staatssecretaris geen afstand te doen van het voorrangrecht dat de wet aan de onderhavige vorderingen van de Ontvanger toekent. Zij hebben voorts gevorderd dat de Ontvanger c.s. worden veroordeeld tot het betalen van schadevergoeding, nader op te maken bij staat; deze vordering is gebaseerd op onrechtmatige daad dan wel ongerechtvaardigde verrijking, in het bijzonder ter zake van het niet afzien van het fiscale voorrecht van art. 21 Iw 1990. De rechtbank heeft de vorderingen afgewezen.

#### **3.3**

In het door Dumatrust c.s. ingestelde hoger beroep heeft het hof het vonnis van de rechtbank bekrachtigd.

### **4. Beoordeling van het middel in het principale beroep**

#### **4.1.1**

Onderdeel 13 bestrijdt als onjuist of onbegrijpelijk rov. 3.19 van het arrest, waarin het hof heeft geoordeeld dat van gebreken in de beslaglegging in verband met de in art. 54 lid 2 Rv bedoelde bekendmaking van een uittreksel van het beslagexploot in een dagblad geen sprake is, aangezien de Ontvanger genoegzaam heeft aangetoond dat op 17 januari

2003 in het Haarlems Dagblad een advertentie is geplaatst met de vereiste inhoud.

Onderdeel 14 komt met een rechts- en motiveringsklacht op tegen rov. 3.13 en 3.14 van de bestreden uitspraak, waarin de stelling van Dumatrust c.s. dat de dwangbevelen niet juist zijn betekend aan X en zijn echtgenote wordt verworpen, in het bijzonder op de grond dat bij gebreke van andersluidende adresgegevens de Ontvanger de dwangbevelen kon doen betekenen op de voet van art. 54 lid 2 Rv.

#### 4.1.2

De onderdelen lenen zich voor gezamenlijke behandeling. De daarin aangevoerde klachten kunnen niet tot cassatie leiden. Zulks behoeft, gezien art. 81 RO, geen nadere motivering nu de klachten niet nopen tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

#### 4.1.3

Het voorgaande brengt mee dat ervan moet worden uitgegaan dat het beslag rechtsgeldig is bekendgemaakt aan X en zijn echtgenote.

#### 4.2.1

De onderdelen 1 en 2, die zich voor gezamenlijke behandeling lenen, komen op tegen rov. 3.2–3.4 van de bestreden uitspraak, waarin het hof de stelling van Dumatrust c.s. heeft verworpen dat de Ontvanger zich niet op de executieopbrengst kan verhalen omdat zijn recht tot dwanginvordering ingevolge art. 27 Iw 1990 is verjaard. Daartoe heeft het hof (in rov. 3.4) onder meer overwogen — in cassatie niet bestreden — dat ten tijde van de betekening van de inleidende dagvaardingen van Dumatrust c.s. aan de Ontvanger c.s. op 18 en 19 januari 2007 de in art. 27 lid 1 (oud) Iw 1990 genoemde termijn opnieuw was aangevangen ingevolge het op 17 januari 2003 gelegde executoriale derdenbeslag.

#### 4.2.2

Een rechtsgeldig betekend executoriaal derdenbeslag is een akte van vervolging in de zin van art. 27 lid 1 (oud) Iw 1990, waarvan de stuitende werking voortduurt totdat de laatste beslissing in de daaropvolgende procedure is gevallen. Gelet op hetgeen hiervoor in 4.1.3 is overwogen, staat voorts de rechtsgeldigheid van de bekendmaking van dit beslag vast. Het oordeel van het hof dat het recht tot dwanginvordering niet is verjaard, is dus juist. Dat brengt mee dat Dumatrust c.s. geen belang hebben bij behandeling van de klachten van de onderdelen 1 en 2, die zich richten tegen andere argumenten die het hof aan zijn oordeel op dit punt ten grondslag heeft gelegd. Deze onderdelen kunnen dus niet tot cassatie leiden.

#### 4.3.1

Onderdeel 3 bestrijdt als onjuist of onbegrijpelijk hetgeen het hof heeft overwogen in rov. 3.5–3.8.

De desbetreffende overwegingen houden, samengevat, het volgende in.

Dumatrust c.s. hebben betoogd dat aan X en zijn echtgenote om diverse redenen geen geldige aanslagen zijn opgelegd zodat aan de door de Ontvanger uitgevaardigde dwangbevelen geen titel ten grondslag ligt, althans dat zij in dit geding de mogelijkheid moeten hebben de gegrondheid en hoogte van de aan X en zijn echtgenote opgelegde aanslagen te betwisten en door de rechter te laten onderzoeken (rov. 3.5). Uitgangspunt moet zijn dat de Ontvanger bij de uitoefening van zijn taak gebruik kan maken van de bijzondere bevoegdheden die de Invorderingswet 1990 hem toekent, en daarnaast gebruik mag maken van alle wettelijke bevoegdheden die een schuldeiser aan het burgerlijk recht kan ontlenen. Voorwaarde voor de (rechtmatige) toepassing van al deze bevoegdheden is, dat de invordering een belastingschuld betreft die overeenkomstig de belastingwet is vastgesteld. Waar de rechtmatigheid van de door de Ontvanger getroffen invorderingsmaatregelen wordt betwist door een ander dan de belastingschuldige, die stelt daardoor in zijn vermogenspositie te worden getroffen en schade te lijden, dient de burgerlijke rechter te onderzoeken of die invorderingsmaatregelen daadwerkelijk betrekking hebben op een of meer belastingaanslagen die invorderbaar zijn geworden. Indien dit niet kan worden aangenomen, zal immers moeten worden vastgesteld dat de invorderingsmaatregelen een geldige titel ontberen. De vraag of een belastingaanslag op toereikende gronden berust en de belastingschuld daarin correct is vastgesteld, kan evenwel alleen worden beantwoord in de procedure die de belastingwet daarvoor openstelt. De inhoudelijke juistheid van een belastingaanslag kan ten overstaan van de burgerlijke rechter geen voorwerp van onderzoek zijn, ook niet in een geding tussen de Ontvanger en degene voor wie geen rechtsmiddel tegen de aanslag heeft opengestaan. (rov. 3.6). Dit is geen toepassing van het leerstuk van de formele rechtskracht. In dit geding is niet aan de orde of Dumatrust c.s. de aan X en diens echtgenote opgelegde aanslagen moeten accepteren als ook voor Dumatrust c.s. bindende bestuursbesluiten. Indien in dit geding moet worden aangenomen dat aan X en diens echtgenote voor invordering vatbare aanslagen zijn opgelegd staat immers vast dat de Ontvanger voor het bedrag van de aanslagen verhaal kan zoeken, en kan alleen nog worden onderzocht of de Ontvanger zijn bevoegdheden als bevoorrechte crediteur van de aangeslagenen zodanig gebruikt dat hij jegens Dumatrust c.s. als concurrente crediteuren onrechtmatig handelt. (rov. 3.7). Het vorenoverwogene brengt mee dat de juistheid van de aan X en diens echtgenote opgelegde aanslagen niet behoeft te worden onderzocht (rov. 3.8).

#### 4.3.2

Het onderdeel klaagt dat het hof, mede in het licht van het arrest van de Hoge Raad van 3 februari 2006, *LJN AU3253, NJ 2006/325*, zijn taak als burgerlijke (rest)rechter te beperkt heeft opgevat, doordat het heeft miskend dat het aan een inhoudelijke beoordeling van de onderliggende aanslagen en/of de materiële belastingschuld had moeten toekomen. Door dit verzuim is per saldo geen enkele rechter bevoegd om de juistheid van de vordering van de Ontvanger c.s. te beoordelen en ontstaat een rechtsbeschermingsvacuüm, aldus het onderdeel.

#### 4.3.3

Het onderdeel faalt. De opvatting dat de burgerlijke rechter in een geval als het onderhavige geroepen is de onderliggende aanslagen of de materiële belastingschuld inhoudelijk te beoordelen, is onjuist. Het gaat hier niet om een geval waarin Dumatrust c.s. door de Belastingdienst in hun vermogen aansprakelijk worden gehouden voor of in verband met het ontstaan of onbetaald blijven van de belastingschuld van X en zijn echtgenote. Zodanige vordering van de Belastingdienst tegen derden hangt dan ten nauwste samen met de aan de belastingschuldige opgelegde belastingaanslag, in welk geval onder omstandigheden in verband met de eisen van een doeltreffende rechtsbescherming grond kan bestaan te aanvaarden dat de aangesproken partij die de gegrondheid van de belastingschuld niet aan de belastingrechter heeft kunnen voorleggen, het bestaan en de hoogte van die belastingschuld door de burgerlijke rechter moet kunnen laten beoordelen. Hier gaat het evenwel om de situatie dat de Ontvanger voor de belastingschuld van X en zijn echtgenote verhaal zoekt op het vermogen van de belastingschuldigen, op welk vermogen ook Dumatrust c.s. verhaal zoeken voor hun vordering op X en zijn echtgenote. Daarom kunnen Dumatrust c.s. in dit geding niet opkomen tegen de aan X en zijn echtgenote opgelegde belastingaanslagen. De (op onrechtmatige daad en ongerechtvaardigde verrijking gegronde) vorderingen van Dumatrust c.s. in dit geding tegen de Ontvanger c.s. hangen immers niet samen met enigerlei aansprakelijkheid van Dumatrust c.s. in hun vermogen voor het ontstaan of onbetaald blijven van de belastingschuld van X en zijn echtgenote.

#### 4.4

De onderdelen 4 en 5 richten zich tegen in rov. 3.14 en 3.15 ten overvloede gegeven overwegingen van het hof. Zij behoeven daarom geen behandeling.

#### 4.5.1

Onderdeel 6 is gericht tegen rov. 3.16 en 3.17 van de bestreden uitspraak.

Deze overwegingen houden, samengevat, het volgende in.

Dumatrust c.s. hebben gesteld dat het opleggen van de aanslagen jegens hen onrechtmatig is wegens strijd met beginselen van een behoorlijk bestuur, omdat de inspecteur Dumatrust niet terstond heeft gewaarschuwd dat de op belastingambtenaren rustende geheimhoudingsplicht aan het verlenen van de door Dumatrust verzochte bijstand in de weg stond, maar van de door Dumatrust aangedragen gegevens wel gebruik heeft gemaakt (rov. 3.16). Dumatrust heeft er, bijgestaan door haar belastingadviseur, zelf voor gekozen de Belastingdienst te benaderen en informatie over de door X en echtgenote gepleegde verduistering te verschaffen, in de hoop bij het terugvorderen van de verduisterde gelden hulp van de Belastingdienst te krijgen. Dumatrust c.s. hebben evenwel geen feiten of omstandigheden gesteld die tot de gevolgtrekking zouden kunnen voeren dat de Belastingdienst Dumatrust in de waan heeft gebracht dat de door Dumatrust verstrekte gegevens niet voor heffingsdoeleinden zouden worden gebruikt, of Dumatrust anderszins 'in de val heeft gelokt'. In de gegeven omstandigheden behoefde de Belastingdienst niet af te zien van kennisneming van de door Dumatrust aangeboden gegevens, en was er voor de Belastingdienst geen verhindering die gegevens te gebruiken voor de aanslagregeling ten opzichte van X en diens echtgenote. Van strijd met het fair play-beginsel of enig ander beginsel van een behoorlijk bestuur en een daaruit voortvloeiende onrechtmatigheid jegens Dumatrust c.s. is geen sprake. (rov. 3.17)

#### 4.5.2

Het onderdeel klaagt dat de bestreden overwegingen onjuist of onvoldoende begrijpelijk gemotiveerd zijn. Daartoe wordt aangevoerd dat de Belastingdienst gelet op het 'fair play-beginsel' en de zorgplicht die een belastingambtenaar in een dergelijk geval heeft, meteen nadat hij door Dumatrust c.s. was benaderd, had moeten aangeven dat hij Dumatrust c.s., mede gelet op de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR en art. 67 Iw 1990, niet van dienst kon zijn, in plaats van eerst de adviseur van Dumatrust c.s. uit te horen en van hem een heel dossier te verkrijgen op basis waarvan aanslagen aan X en zijn echtgenote konden worden opgelegd, die vervolgens zijn geëffectueerd door beslag op het enige verhaalsobject in Nederland dat Dumatrust c.s. had weten te vinden. Met het oog op de gestelde mededelings-/waarschuwingsplicht van de Belastingdienst verwijst het onderdeel naar arresten van de Hoge Raad, waaruit volgens het onderdeel blijkt dat de Belastingdienst op een zorgvuldige en eerlijke wijze met de belastingplichtige dient om te gaan, en dat is in het geval van Dumatrust c.s. niet geschied.

#### 4.5.3

Het onderdeel faalt. Het oordeel van het hof geeft niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Dit oordeel is ook niet onbegrijpelijk, noch onvoldoende gemotiveerd. Daarbij wordt mede in aanmerking genomen dat zich hier niet de verhouding van Belastingdienst tot belastingplichtige voordoet en dat het oordeel van het hof in overwegende mate berust op de aan hem voorbehouden uitleg van de processtukken en van waardering van gegevens van feitelijke aard. Met zoveel woorden vraagt het onderdeel een hernieuwde beoordeling van de stellingen van Dumatrust c.s., maar een dergelijke beoordeling gaat de taak van de cassatierechter te buiten.

#### 4.6

De in de onderdelen 7 tot en met 12 en 15 aangevoerde klachten kunnen niet tot cassatie leiden. Zulks behoeft, gezien art. 81 RO, geen nadere motivering nu de klachten niet nopen tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

#### 4.7.1

De onderdelen 16 tot en met 18 richten zich tegen rov. 3.20–3.27 van de bestreden uitspraak.

Deze overwegingen houden, samengevat, het volgende in.

Het namens Dumatrust c.s. gedane verzoek af te zien van de preferentie die de wet aan vorderingen van de Ontvanger toekent, is op de voet van art. 21, eerste paragraaf, van de Leidraad Invordering 1990 ter afwikkeling aan het Ministerie doorgezonden. Bij brief van 24 februari 2003 heeft de Staatssecretaris van Financiën medegedeeld dat hij als uitgangspunt hanteert dat aan het fiscale voorrecht zo strak mogelijk moet worden vastgehouden, dat 'in zeer bijzondere situaties, te weten in extreem schrijnende gevallen met een duidelijk humanitair karakter' van het voorrangrecht kan worden afgezien, maar dat daarvan 'in de door u uiteengezette situatie van uw cliënten mijns inziens geen sprake (is)'. (rov. 3.20). De Ontvanger c.s. stellen zich primair op het standpunt dat het hier gaat om een beslissing van de Staatssecretaris die aan het toezicht van de burgerlijke rechter is onttrokken (rov. 3.21).

De wettelijke grond waarop de Staatssecretaris kan beslissen over het al dan niet afzien van het in art. 21 lw 1990 aan de Ontvanger toegekende voorrangrecht is gelegen in art. 63 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Deze bepaling kent aan de Minister de bevoegdheden toe 'voor bepaalde gevallen of groepen van gevallen tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard, welke zich bij de toepassing van de belastingwet mochten voordoen'. In de rechtspraak is reeds uitgemaakt dat de wijze waarop de Minister (in de praktijk de Staatssecretaris) zijn in art. 63 AWR toegekende bevoegdheid hanteert niet ter beoordeling van de rechter staat. Reeds daarom falen de hier besproken grieven. (rov. 3.22). Deze grieven falen evenzeer indien een bevoegdheid van de (burgerlijke) rechter tot het toetsen van de onderhavige beslissing van de Staatssecretaris zou moeten worden aangenomen. In dat geval zou deze toetsing, nu het gaat om het gebruik van een aan een bestuursorgaan toegekende discretionaire bevoegdheid, met terughoudendheid moeten worden verricht, en beperkt moeten blijven tot beantwoording van de vraag of de Staatssecretaris in redelijkheid tot zijn beslissing had kunnen komen. (rov. 3.23). Gelet op de aard van de in art. 63 AWR toegekende bevoegdheid staat het de Staatssecretaris vrij om een uiterst restrictieve toepassing van deze bevoegdheid tot uitgangspunt te nemen. De aard van deze bevoegdheid brengt voorts mee dat de Staatssecretaris niet willekeurig handelt, of enig beginsel van behoorlijk bestuur schendt, door geen nadere criteria voor het beoordelen van een verzoek als het onderhavige vast te stellen en openbaar te maken.

(rov. 3.24). Dumatrust c.s. kunnen niet in ernst menen dat een uitgave als de Fiscale Encyclopedie De Vakstudie heeft te gelden als openbaarmaking van departementaal beleid om de enkele reden dat bewerkers van deze uitgave aan het ministerie zijn verbonden. Ook de verwijzing naar HR 5 september 1997, *LJN ZC2419*, *NJ 1998/437* (Ontvanger/Hamm q.q.), kan Dumatrust c.s. niet baten, aangezien dat arrest betrekking had op een heel andere situatie — een bate die ten gevolge van een onmiskenbare vergissing van de Ontvanger in de boedel is gevloeid — dan in deze zaak aan de orde is. (eerste rov. 3.25). Dumatrust c.s. beweren dat een schrijnende situatie van humanitaire aard zich hier voordoet omdat de door X en zijn echtgenote verduisterde gelden een pensioenvoorziening voor de ernstig zieke Hordijk vormden. (tweede rov. 3.25). Het hof stelt evenwel vast dat Dumatrust c.s., vennootschappen met een commerciële doelstelling, zelf de rechtstreekse slachtoffers van die verduistering zijn, terwijl in elk geval de omvang van de verduistering mede moet zijn bepaald door het ontbreken van toereikende actuariële controle binnen de vennootschappen. Voorts is van belang dat in de eigen stellingen van Dumatrust c.s. besloten ligt dat X en zijn echtgenote hun slag konden slaan doordat de verduisterde gelden boekhoudkundig niet, of niet voldoende, waren gescheiden van het (overig) ondernemingsvermogen. Dumatrust c.s. hebben niet aannemelijk gemaakt, en in wezen ook niet gesteld, dat zij ten gevolge van de verduistering onmogelijk nog aan pensioenverplichtingen jegens Hordijk kunnen voldoen. Daarnaast kent het hof belang toe aan de omstandigheid dat Dumatrust c.s. zelf een executoriale titel tegen X en diens echtgenote hebben verkregen, in de vorm van een onherroepelijk veroordelend vonnis en in de eigen stellingen van Dumatrust c.s. besloten ligt dat zij reeds geruime tijd op de hoogte zijn van het Franse adres van X en zijn echtgenote. (rov. 3.26). Gelet op deze omstandigheden, in onderling verband beschouwd, kan niet worden gezegd dat de afwijzing van het verzoek elke redelijke grond ontbeert, ook niet indien het ervoor wordt gehouden dat de Staatssecretaris kennis heeft kunnen nemen van alle feiten die (vervolgens) in dit geding naar voren zijn gebracht. (rov. 3.27).

#### 4.7.2

Onderdeel 16 bestrijdt als onjuist het oordeel van het hof in de (eerste) rov. 3.25 dat het beroep op het daar genoemde arrest van de Hoge Raad (Ontvanger/Hamm q.q.) Dumatrust c.s. niet kan baten. Daartoe wordt aangevoerd dat het hof, gelet op rov. 3.4 van het genoemde arrest, had moeten toetsen aan de redelijkheid en/of de maatschappelijke betamelijkheid, welke 'toetsing met zich meebrengt dat uiteraard het verhaal van het slachtoffer op de verduisteraar voorgaat op de belastingheffing over de verduisteringsinkomsten'.

Het onderdeel faalt, omdat het oordeel van het hof juist is. De zeer beperkte uitzondering op het wettelijk preferentiestelsel die in het arrest Ontvanger/Hamm q.q. is aanvaard voor gevallen van betaling zonder rechtsgrond als gevolg van een onmiskenbare vergissing of van een daarmee voor de toepassing van de Faillissementswet op een lijn te stellen oorzaak (vgl. HR 7 juni 2002, *LJN* AE3796, *NJ* 2002/608) leent zich niet voor toepassing in de onderhavige, wezenlijk andere, situatie.

#### 4.7.3

Onderdeel 17 klaagt dat het hof in de bestreden overwegingen heeft miskend dat een deugdelijke bescherming van eigendom, als hoedanig de vordering van Dumatrust c.s. op X en zijn echtgenote moet worden aangemerkt, mede gelet op art. 6 EVRM en art. 1 Eerste Protocol bij het EVRM, meebrengt dat 'het slachtoffer dat zich wil verhalen op (...) een verduisteraar niet gefrustreerd mag worden door de belastingheffing door de Belastingdienst terzake verduisteringsinkomsten en een eventuele preferentie van de Belastingdienst op de voet van art. 21 Invorderingswet 1990 terzake de belastingheffing over die inkomsten'.

Met het bedoelde wettelijk preferentiestelsel is de wetgever niet getreden buiten de grenzen van de hem toekomende ruime beoordelingsvrijheid met betrekking tot de noodzaak en aanvaardbaarheid van maatregelen om verhaal voor belastingschulden te verzekeren. Niet gezegd kan worden dat het verhaal van de Ontvanger op de voet van art. 21 Iw 1990 op goederen van de beide belastingschuldigen niet verenigbaar is met de in het onderdeel genoemde bepalingen, ook niet waar Dumatrust c.s. daardoor in hun eigen verhaalsmogelijkheden worden beknot. Daarop stuiten de klachten van het onderdeel af.

#### 4.7.4

De klachten van onderdeel 18, die zich richten tegen het oordeel van het hof in de bestreden overwegingen dat niet kan worden gezegd dat de afwijzing van het verzoek door de Staatssecretaris elke redelijke grond ontbeert, kunnen niet tot cassatie leiden. Zulks behoeft, gezien art. 81 RO, geen nadere motivering nu de klachten niet nopen tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

### 5. Beoordeling van het voorwaardelijk incidentele beroep

Het incidentele beroep, dat is ingesteld onder de voorwaarde dat een of meer klachten van de onderdelen 8 tot en met 15 van het middel in het principale beroep tot vernietiging van het arrest van het hof leiden, behoeft gelet op hetgeen hiervoor is overwogen geen behandeling.

### 6. Beslissing

De Hoge Raad:  
verwerpt het principale beroep;  
veroordeelt Dumatrust c.s. in de kosten van het geding in cassatie, (...).

### **Conclusie A-G mr. Wesseling-van Gent:**

#### 1. Feiten<sup>[1.]</sup> en procesverloop<sup>[2.]</sup>

##### 1.1

Eisers in cassatie (hierna: Dumatrust c.s.) zijn gelieerde vennootschappen, met P. Hordijk (hierna: Hordijk) als statutair directeur en achterliggend aandeelhouder. Binnen de vennootschappen wordt het bedrijf van trustkantoor uitgeoefend.

##### 1.2

X is op 1 mei 1993 bij Dumatrust in dienst gekomen als boekhouder. Op 14 mei 1997 is hij naast Hordijk tot statutair directeur benoemd. Vanaf 1999 heeft zich bij Hordijk een ernstige ziekte gemanifesteerd.

##### 1.3

Op 1 mei 2002 is X op staande voet ontslagen wegens verduistering. Er is vastgesteld dat X en zijn echtgenote vanaf 1996 gelden aan Dumatrust c.s. hebben onttrokken, aanvankelijk kleinere bedragen, en vanaf 1999 op grote schaal. In een op 22 juli 2002 gesloten vaststellingsovereenkomst is het bedrag dat X en zijn echtgenote aan Dumatrust c.s. moeten



terugbetalen bepaald op € 3.600.000. Bij een inmiddels in hoger beroep bekrachtigd vonnis van 20 augustus 2003 zijn X en diens echtgenote tot betaling van dit bedrag aan Dumatrust c.s. veroordeeld.

#### 1.4

Dumatrust c.s. hebben conservatoir beslag gelegd op twee panden van X en zijn echtgenote. Dat beslag is medio 2002 executoriaal geworden.

#### 1.5

In het najaar van 2002 hebben Dumatrust c.s. de Belastingdienst in het bezit gesteld van gegevens betreffende X en diens verduistering van aan Dumatrust c.s. toebehorende gelden, in de hoop op medewerking van de Belastingdienst bij het verhaal op X en diens echtgenote. De Belastingdienst heeft die medewerking niet verleend.

#### 1.6

Op 17 januari 2003 heeft verweerder in cassatie onder 1 (hierna: de Ontvanger) executoriaal beslag gelegd op de onder 1.4 bedoelde panden. De opbrengst van de executoriale verkoop — netto € 284.824,93 — is bij een notaris in depot geplaatst.

#### 1.7

Bij brief van 6 februari 2003 hebben Dumatrust c.s. de Ontvanger verzocht af te zien van de preferentie die art. 21 Invorderingswet 1990 (hierna: Iw 1990) hem toekent. De Ontvanger heeft dit verzoek ter afhandeling doorgezonden aan het Ministerie van Financiën, verweerder in cassatie onder 2. Bij brief van 24 februari 2003 heeft de Staatssecretaris het verzoek afgewezen. Bij brief van 27 september 2006 heeft de Staatssecretaris te kennen gegeven dat hij geen aanleiding ziet voor een andersluidend oordeel.

#### 1.8

Bij inleidende dagvaardingen van 18 en 19 januari 2007 hebben Dumatrust c.s. verweerders in cassatie onder 1 en 2 (hierna: de Ontvanger c.s.) gedagvaard voor de rechtbank te Haarlem. Dumatrust c.s. hebben daarbij gevorderd dat de rechtbank bij vonnis, voor zover mogelijk uitvoerbaar bij voorraad,

- a. voor recht zal verklaren dat de Ontvanger en de Staat door niet af te zien van het fiscale voorrecht in strijd handelen met de Leidraad Invordering 1990, althans de beginselen van behoorlijk bestuur (waaronder het vertrouwens- en zorgvuldigheidsbeginsel), althans misbruik van recht plegen, althans in strijd handelen met artikel 3:2 Awb dan wel 3:4 Awb, en aldus jegens Dumatrust c.s. onrechtmatig handelen dan wel ongerechtvaardigd verrijkt zijn en de Ontvanger en de Staat te verplichten tot een schadevergoeding nader op te maken bij staat;
- b. voor recht zal verklaren dat de redelijkheid en hetgeen in het maatschappelijk verkeer betamelijk is met zich meebrengen dat in dit geval de vordering van het slachtoffer voorgaat op de vordering van de Ontvanger tot betaling van inkomstenbelasting over de verduisteringsopbrengst jegens X en zijn echtgenote;
- c. voor recht zal verklaren dat de aanslagen waarvoor de Ontvanger beslag gelegd heeft op 13 januari 2003 niet deugdelijk bekend gemaakt zijn aan X en zijn echtgenote en derhalve niet geldig zijn c.q. geen werking hebben;
- d. voor recht zal verklaren dat de dwangbevelen op basis waarvan de Ontvanger beslag heeft gelegd op 13 januari 2003 niet geldig zijn, omdat zij gegrond zijn op niet deugdelijk bekende aanslagen dan wel niet voorafgegaan zijn door deugdelijk bekende aanmaningen;
- e. voor recht zal verklaren dat de dwangbevelen waarvoor op 13 januari 2003 beslag is gelegd door de Ontvanger niet geldig zijn, omdat deze dwangbevelen niet deugdelijk kenbaar zijn gemaakt aan X en zijn echtgenote;
- f. voor recht zal verklaren dat de inkomstenbelasting waarvoor de aanslagen genoemd in de beslagexploiten d.d. 13 januari 2003 zijn opgelegd niet materieel verschuldigd is te achten door X en zijn echtgenote en dat de invordering van die niet materieel verschuldigd te achten inkomstenbelasting een onrechtmatige daad oplevert van de Ontvanger;
- g. voor recht zal verklaren dat als verduisteraars zoals X en zijn echtgenote hun verduisteringsacties hebben verricht via v.o.f.'s waarin zijzelf venoot zijn, de opbrengst van die verduisteringsacties fiscaal gekwalificeerd moet worden als winst uit onderneming, zowel onder de Wet IB 1964 als onder de Wet IB 2001;
- h. in algemene zin voor recht zal verklaren dat het onethisch is dat de Staat (Ministerie van Financiën) en de Ontvanger nastreven dat de verhaalsacties van het slachtoffer gefrustreerd worden door vorderingen gebaseerd op inkomstenbelastingheffing over de verduisteringsopbrengst bij de verduisteraars;
- i. voor recht zal verklaren dat de handelwijze van de Staat (Ministerie van Financiën) en de Ontvanger in strijd is met het 'fair play-beginsel' doordat de Belastingdienst Haarlem toen de hulp ingeroepen werd door Dumatrust c.s. bij verhaalsacties op X en zijn echtgenote niet de hulp bood doch integendeel de wel gevonden Nederlandse

verhaalsubjecten trachtte te confisqueren via een executoriaal beslag voor op basis van de door Duma gegeven informatie opgelegde aanslagen terzake de verduisteringsopbrengst;

- j. voor recht zal verklaren dat het depot dat zich thans bevindt bij notaris Van Grafhorst, alsmede de rente op dit depot, toekomt aan Dumatrust c.s. en niet toekomt aan de Ontvanger en de Staat;
- k. voor recht zal verklaren dat de Ontvanger en de Staat jegens Dumatrust c.s. onrechtmatig hebben gehandeld door te weigeren inzicht te verschaffen via onderliggende stukken in de onderbouwing van de aanslagen waarvoor op 17 januari 2003 beslag is gelegd ten laste van X en zijn echtgenote;
- l. voor recht zal verklaren dat de Ontvanger en de Staat jegens Dumatrust c.s. in algemene zin onrechtmatig hebben gehandeld en/of onrechtmatig zijn verrijkt en de Ontvanger en de Staat te verplichten tot een schadevergoeding nader op te maken bij staat;
- m. voor recht zal verklaren dat het door de Ontvanger op 17 januari 2003 ten laste van X en zijn echtgenote gelegde beslag nietig is c.q. inmiddels is vervallen, nu de overbetekening van dit beslag niet, althans niet deugdelijk heeft plaatsgevonden binnen de daarvoor geldende termijnen.

### 1.9

De Ontvanger c.s. hebben gemotiveerd verweer gevoerd.

### 1.10

Bij vonnis van 12 maart 2008 heeft de rechtbank de vorderingen van Dumatrust c.s. afgewezen.

### 1.11

Dumatrust c.s. zijn, onder aanvoering van zestien grieven, van dit vonnis in hoger beroep gekomen bij het gerechtshof te Amsterdam en hebben daarbij geconcludeerd dat het hof bij uitvoerbaar bij voorraad verklaard arrest het vonnis waarvan beroep zal vernietigen en de door Dumatrust c.s. ingestelde vorderingen alsnog zal toewijzen.

De Ontvanger c.s. hebben de grieven bestreden en geconcludeerd tot bekrachtiging van het bestreden vonnis.

### 1.12

Het hof heeft het vonnis waarvan beroep bij arrest van 13 oktober 2009 bekrachtigd.

### 1.13

Dumatrust c.s. zijn van dit arrest tijdig<sup>[3.]</sup> in cassatie gekomen.

De Ontvanger c.s. hebben geconcludeerd tot verwerping en voorwaardelijk incidenteel cassatieberoep ingesteld.

Dumatrust c.s. hebben in het voorwaardelijk incidenteel cassatieberoep geconcludeerd tot verwerping.

Partijen hebben hun standpunten schriftelijk toegelicht.

Dumatrust c.s. hebben gerepliceerd, de Ontvanger c.s. hebben afgezien van dupliek.

## 2. Bespreking van het cassatiemiddel in het principaal beroep

### 2.1

Het cassatiemiddel bevat achttien onderdelen ('klachten') en verscheidene subonderdelen.

### 2.2

De onderdelen 1 en 2 zijn gericht tegen de rechtsoverwegingen 3.2–3.4, waarin het hof als volgt heeft geoordeeld:

#### '3.2

Grief XVI bevat de meest verstrekkende stelling waarmee Dumatrust c.s. het vonnis bestrijden. Dat is de stelling dat de Ontvanger zich in het geheel niet op de executieopbrengst kan verhalen omdat zijn recht tot dwanginvordering ingevolge art. 27 Inv 1990 is verjaard.

#### 3.3

Deze stelling gaat niet op. Krachtens het te dezen geldende tweede lid, aanhef en onder b, van art. 27 Inv 1990 (oud) wordt de in het eerste lid gestelde verjaringstermijn verlengd met de tijd gedurende welke de tenuitvoerlegging van het dwangbevel ingevolge een lopend rechtsgeding wordt geschorst, welke verlenging ingaat op de dag van de dagvaarding waarmee dat geding aanhangig wordt gemaakt. Dumatrust c.s. betogen dat deze in art. 27, tweede lid, aanhef en onder b Inv 1990 (oud) voorziene verlenging van de invorderingsverjaring in het bijzonder betrekking heeft op de in art. 17 van die wet geregelde verzetprocedure, of in elk geval moet worden beperkt tot de procedures waarvan de belastingschuldige op de hoogte moet worden gehouden. Voor dat standpunt is noch in de wettelijke systematiek, noch in de wetgeschiedenis steun te vinden.

De onderhavige, door Dumatrust c.s. aanhangig gemaakte, procedure strekt ertoe te doen vaststellen dat de Ontvanger de aan X en echtgenote opgelegde dwangbevelen niet kan tenuitvoerleggen door verhaal te zoeken op de opbrengst van de executoriale verkoop ten laste van de belastingschuldigen. Als gevolg van deze procedure en de door partijen gemaakte afspraak over het depot bij een notaris is de door de Ontvanger aangevangen tenuitvoerlegging van de onderhavige dwangbevelen geschorst. Dientengevolge dient deze procedure op grond van een redelijke wetstoepassing te worden aangemerkt als een geding waardoor de tenuitvoerlegging van het dwangbevel wordt geschorst als bedoeld in art. 27, tweede lid, aanhef en onder b Inv 1990 (oud).

### 3.4

Ten tijde van de betekening van de inleidende dagvaardingen die Dumatrust c.s. aan de Ontvanger c.s. hebben doen betekenen, op 18 en 19 januari 2007, was de in art. 27, eerste lid, Inv 1990 (oud) genoemde termijn nog niet verstreken dan wel ingevolge het onder 2.2 (g) genoemde, op 17 januari 2003 gelegde, beslag opnieuw aangevangen. Met ingang van die dagvaarding is deze termijn voor de duur van het geding verlengd. De dwanginvordering is derhalve niet verjaard, en de grief faalt.'

### 2.3

Dumatrust c.s. willen een heroverweging door de Hoge Raad van het oordeel van het hof dat de procedure tussen Dumatrust c.s. enerzijds en de Ontvanger en de Staat anderzijds een schorsing oplevert op de voet van art. 27, lid 2, letter b, Invorderingswet 1990 van de verjaring van de dwanginvordering vanaf het moment dat de Ontvanger door Dumatrust is gedagvaard.<sup>[4.]</sup> Zij betogen daartoe in onderdeel 1 dat de schorsing van de verjaring in relatie tot de belastingschuldige (in dit geval: de heer en mevrouw X) zich alleen laat denken indien de belastingschuldige ook van het rechtsfeit dat de schorsing teweegbrengt, op de hoogte is en klagen vervolgens dat het hof heeft miskend dat de heer en mevrouw X van de procedure tussen Dumatrust c.s. en de Ontvanger niet op de hoogte zijn. Onderdeel 2 voegt daaraan toe dat, anders dan de wettekst van art. 27, lid 2, onder b lw 1990 vereist, in het geval van Dumatrust c.s. een schorsing van de tenuitvoerlegging van een dwangbevel niet aan de orde is en klaagt dat het hof in rechtsoverweging 3.3 onvoldoende heeft gemotiveerd waarom een partijafpraak met een derde een schorsende werking in relatie tot de belastingschuldige zou kunnen bewerkstelligen.

### 2.4

De onderdelen, die zich voor gezamenlijke behandeling lenen, richten geen klacht tegen het oordeel van het hof in rechtsoverweging 3.4 dat het recht van de Ontvanger tot dwanginvordering ten tijde van de dit geding inleidende dagvaardingen op 18 en 19 januari 2007 nog niet was verjaard omdat dit recht opnieuw is aangevangen toen de Ontvanger op 17 januari 2003 executoriaal beslag heeft gelegd op de panden waarop Dumatrust al beslag had gelegd<sup>[5.]</sup>. Mits rechtsgeldig aan de belastingschuldigen betekend<sup>[6.]</sup>, is dit executoriale derdenbeslag immers een akte van vervolging in de zin van art. 27 lid 1 (oud) lw 1990, waarvan de stuitende werking voortduurt totdat de laatste beslissing in de daaropvolgende procedure is gevallen.<sup>[7.]</sup>

Ik behandel daarom eerst de onderdelen 13 en 14, waarin Dumatrust c.s. de rechtsgeldigheid van de bekendmaking van het beslag aan de orde stellen.

### 2.5

Onderdeel 13 is gericht tegen rechtsoverweging 3.19 en onderdeel 14 tegen de rechtsoverwegingen 3.13 en 3.14. Daarin heeft het hof als volgt geoordeeld:

#### '3.13

De stelling dat de dwangbevelen niet juist zijn betekend wordt eveneens verworpen. Dumatrust c.s. stellen dat X op 15 januari 2003 reeds naar Frankrijk was verhuisd en de Belastingdienst daarvan in kennis heeft gesteld. Het laatste volgt niet uit de stukken. Uit de door de Ontvanger c.s. geproduceerde brief van 15 januari 2003 blijkt slechts dat X twee dagen tevoren heeft doen weten dat de eerder genoemde mr. Verhoef voor alle fiscale kwesties als zijn aanspreekpunt zou fungeren.

Ervan uitgaande, zoals Dumatrust c.s. doen, dat X en echtgenote de woning aan de a-straat 1 te Y. reeds vóór de kerstdagen van 2002 hadden ontruimd, en in aanmerking genomen dat nergens uit blijkt dat zij vóór 3 februari 2003, de datum waarop zij wegens vertrek naar Frankrijk zijn uitgeschreven uit de gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens, een ander adres aan — de Ontvanger hebben kenbaar gemaakt, kon de Ontvanger de tot X en echtgenote gerichte dwangbevelen op 14 en 15 januari 2003 doen betekenen op de voet van art. 54, tweede lid, Rv.

#### 3.14

Gelet op het tot dusverre overwegene falen de onder 3.6 genoemde grieven, waaraan het hof voor de goede orde nog toevoegt dat Dumatrust cs niet met succes een beroep op art. 6 EVRM kunnen doen voor zover in de aan X en

echtgenote opgelegde aanslagen fiscaal-bestuurlijke boetes zijn begrepen, reeds omdat Dumatrust cs als schuldeiser van de belastingschuldigen niet staande kunnen houden dat zulke boetes op hun vermogen (dreigen te) worden verhaald.'

(...)

### 3.19

De grieven III en IV klagen over gebreken in de beslaglegging, doch tevergeefs. In de derde grief wordt geklaagd over gebreken in de 'overbetekening', waarmee Dumatrust c.s. kennelijk doelen op de in art. 54, tweede lid, laatste volzin, Rv bedoelde bekendmaking van een uittreksel van het (beslag) exploit in een dagblad. Met het thans geproduceerde afschrift van een brief houdende opdracht de advertentie op 17 januari 2003 in het Haarlems Dagblad te plaatsen, en de eerder reeds in het geding gebrachte fotocopie van die advertentie heeft de Ontvanger genoegzaam aangetoond dat de bekendmaking inderdaad op de genoemde datum in het dagblad is verschenen. De inhoud ervan is aan te merken als een toereikend uittreksel van het exploit. Voorts blijkt uit de door de Ontvanger c.s. overgelegde stukken dat het beslag op de onroerende zaken is gelegd op 17 januari 2003 en een kennisgeving ervan is uitgereikt aan het parket van de officier van justitie in het desbetreffende arrondissement op 20 januari 2003. Verder bevatten de op last van de Ontvanger betekende dwangbevelen een bevel om het invorderbare bedrag terstond te voldoen. De in de toelichting op de vierde grief ontwikkelde klachten over achterwege blijven van het in het eerste lid van art. 502 Rv bedoelde bevel tot betaling en het niet in acht nemen van de termijn die volgens deze bepaling moet zijn verstreken — alvorens executoriaal beslag kan worden gelegd, stuit daarom af op het bepaalde in het derde lid van art. 502 Rv.'

### 2.6

Onderdeel 13 klaagt dat het oordeel van het hof onder 3.19 onjuist dan wel onbegrijpelijk is nu de door de Ontvanger in het geding gebrachte advertentie geen datum bevat, Dumatrust c.s. hebben betwist dat deze advertentie tijdig is geplaatst en hebben gesteld dat het een feit van algemene bekendheid is — kort gezegd — dat een op 16 januari verzonden opdracht te laat is om een advertentie te plaatsen in de ochtendkrant van 17 januari alsmede dat de rechtspraak in het algemeen eist dat een complete pagina van de krant in het geding wordt gebracht als bewijs van tijdige plaatsing.<sup>[8.]</sup> Onderdeel 14 betoogt dat het hof heeft nagelaten op het onderdeel van grief 1 in te gaan waarin het ontbreken van de advertentie aan de orde is gesteld, waardoor het hof zowel art. 54 Rv heeft geschonden als zijn oordeel onvoldoende heeft gemotiveerd.

### 2.7

Onderdeel 14 mist feitelijke grondslag nu het hof in rechtsoverweging 3.19 heeft geoordeeld over de bekendmaking van het beslag in het Haarlems Dagblad. Voor zover het onderdeel klaagt dat de bestreden rechtsoverwegingen in strijd zijn met art. art. 54 Rv, strandt het op art. 407 lid 2 Rv. Verzuimd wordt te vermelden op welke gronden rechtsoverweging 3.19 strijdig is met dit wetsartikel. Het oordeel van het hof in rechtsoverweging 3.19 dat de Ontvanger genoegzaam heeft aangetoond dat de bekendmaking op 17 januari 2003 in het dagblad is verschenen, is feitelijk en derhalve in cassatie beperkt toetsbaar. Het oordeel is niet onbegrijpelijk gemotiveerd. Beide onderdelen falen mitsdien.

### 2.8

Nu de onderdelen 13 en 14 falen, dient er in cassatie van uit te worden gegaan dat het beslag deugdelijk aan X en zijn vrouw is bekendgemaakt. Hierdoor hebben Dumatrust c.s. geen belang meer bij het behandelen van de onderdelen 1 en 2.

### 2.9

Onderdeel 3 richt zich tegen de rechtsoverwegingen 3.5–3.8, waarin het hof het volgende heeft geoordeeld:

#### '3.5

De grieven I en II, V en VI alsmede XIII en XIV strekken ten betoge dat (de rechtbank heeft miskend dat) aan X en echtgenote om diverse redenen geen geldige aanslagen zijn opgelegd zodat aan de door de Ontvanger uitgevaardigde dwangbevelen geen titel ten grondslag ligt, althans Dumatrust c.s. in dit geding de mogelijkheid moeten hebben gegrondheid en hoogte van de aan X en echtgenote opgelegde aanslagen te betwisten en door de rechter te laten onderzoeken.

#### 3.6

Naar aanleiding van deze grieven overweegt het hof als volgt. Uitgangspunt moet zijn dat de Ontvanger bij de uitoefening van zijn taak gebruik kan maken van de bijzondere bevoegdheden die de Invorderingswet 1990 hem toekent, en daarnaast gebruik mag maken van alle wettelijke bevoegdheden die een schuldeiser aan het burgerlijk

recht kan ontlenen. Voorwaarde voor de (rechtmatige) toepassing van al deze bevoegdheden is, dat de invordering een belastingschuld betreft die overeenkomstig de belastingwet is vastgesteld.

Waar de rechtmatigheid van de door de Ontvanger getroffen invorderingsmaatregelen wordt betwist door een ander dan de belastingschuldige, die stelt daardoor in zijn vermogenspositie te worden getroffen en schade te lijden, dient de burgerlijke rechter te onderzoeken of die invorderingsmaatregelen daadwerkelijk betrekking hebben op een of meer belastingaanslagen die invorderbaar zijn geworden. Indien dit niet kan worden aangenomen, zal immers moeten worden vastgesteld dat de invorderingsmaatregelen een geldige titel ontberen.

De vraag of een belastingaanslag op toereikende gronden berust en de belastingschuld daarin correct is vastgesteld, kan evenwel alleen worden beantwoord in de procedure die de belastingwet daarvoor openstelt. De inhoudelijke juistheid van een belastingaanslag kan ten overstaan van de burgerlijke rechter geen voorwerp van onderzoek zijn, ook niet in een geding tussen de Ontvanger en degene voor wie geen rechtsmiddel tegen de aanslag heeft opengestaan.

### 3.7

Dit is — anders dan Dumatrust c.s. lijken aan te nemen — geen toepassing van het leerstuk van de formele rechtskracht. In dit geding is niet aan de orde of Dumatrust c.s. de aan X en diens echtgenote opgelegde aanslagen moeten accepteren als ook voor Dumatrust c.s. bindende bestuursbesluiten. Indien in dit geding moet worden aangenomen dat aan X en diens echtgenote voor invordering vatbare aanslagen zijn opgelegd staat immers vast dat de Ontvanger voor het bedrag van de aanslagen verhaal kan zoeken, en kan alleen nog worden onderzocht of de Ontvanger zijn bevoegdheden als bevoorrechte crediteur van de aangeslagenen (met een vordering waarvan, zoals hiervoor overwogen, de omvang niet meer ter discussie staat) zodanig gebruikt dat hij jegens Dumatrust c.s. als concurrente crediteuren onrechtmatig handelt.

### 3.8

Het zojuist overwogene brengt mee dat de zesde grief, gericht op het onderzoeken van de juistheid van de aan X en diens echtgenote opgelegde aanslagen, faalt en het in de toelichting op de grief vervatte verzoek de Ontvanger tot productie van de aan de aanslagregeling ten grondslag liggende documenten te dwingen niet ter zake is.'

## 2.10

Het onderdeel klaagt dat het hof de taak van de burgerlijke rechter mede in het licht van het arrest van de Hoge Raad van 3 februari 2006, *NJ* 2006/325 te beperkt ziet door alleen te willen toetsen of 'de invorderingsmaatregelen daadwerkelijk betrekking hebben op één of meer belastingaanslagen die invorderbaar zijn geworden'. Doordat het hof aan een inhoudelijke beoordeling van de onderliggende aanslagen en/of de materiële belastingschuld niet is toegekomen, acht zich, aldus het onderdeel, per saldo geen enkele rechter bevoegd om de juistheid van de vordering van de Ontvanger c.s. te beoordelen. Dumatrust c.s. heeft het recht om de problematiek getoetst te zien door een onafhankelijke rechter. Waar de fiscale rechter die taak niet op zich kan nemen vanwege beperkingen in de fiscale wetgeving, ligt daar volgens het onderdeel een taak voor de burgerlijke rechter als 'restrechter' (zie HR 6 mei 1983, *NJ* 1984/361). Formele rechtskracht van de aanslagen jegens de heer en mevrouw X geldt volgens het onderdeel niet jegens Dumatrust c.s.

## 2.11

Het oordeel van het hof geeft m.i. blijk van een onjuiste rechtsopvatting.

Met betrekking tot de formele rechtskracht is uitgangspunt dat de civiele rechter, ingeval de geldigheid van een besluit in het voor hem gevoerde geding in geschil is terwijl tegen dat besluit een met voldoende waarborgen omklede bestuursrechtelijke rechtsgang heeft opengestaan maar niet is benut, ervan dient uit te gaan dat het besluit zowel wat zijn wijze van totstandkoming als wat zijn inhoud betreft in overeenstemming is met de desbetreffende wettelijke voorschriften en algemene rechtsbeginselen.<sup>[9.]</sup> De ratio is een doelmatige taakverdeling tussen de bestuursrechter en de burgerlijke rechter.<sup>[10.]</sup>

## 2.12

Dit intreden van formele rechtskracht geldt ten aanzien van hen die bij de bestuursrechter zijn opgekomen of hebben kunnen opkomen tegen het besluit.<sup>[11.]</sup> In zijn arrest van 3 februari 2006 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de eisen van een doeltreffende rechtsbescherming van de burger tegen de overheid niet toelaten, ook niet met het oog op het voorkomen van tegenstrijdige uitspraken, dat de formele rechtskracht van het desbetreffende besluit evenzeer zou gelden indien de bestuursrechter weliswaar reeds over de rechtmatigheid van het besluit heeft geoordeeld, maar dit is gebeurd in een procedure waaraan de eerdergenoemde partij bij gebreke van het rechtens vereiste belang<sup>[12.]</sup> niet heeft kunnen deelnemen. Het nochtans ten nadele van die partij aannemen van formele rechtskracht van het besluit in een dergelijk geval zou tot het niet aanvaardbare gevolg leiden dat de genoemde partij zelf de grondslag van haar vordering noch door de bestuursrechter noch door de burgerlijke rechter zou kunnen laten beoordelen.<sup>[13.]</sup> In dergelijke uitzonderingsgevallen

staat de gang naar de burgerlijke rechter open. Volgens Mok<sup>[14.]</sup> betreft dit een optreden van de burgerlijke rechter in plaats van en naast de bestuursrechter, en geen optreden na of boven de bestuursrechter. Het voorgaande sluit ook aan bij de bedoeling van de wetgever, nu deze er bij de toekenning van de bijzondere bevoegdheden aan de fiscus van uit ging dat de restrechter voldoende aanvullende rechtsbescherming zou bieden door niet-appellabel handelen van de ontvanger te toetsen aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.<sup>[15.]</sup>

### 2.13

Hetzelfde heeft m.i. te gelden met betrekking tot de positie van een derde ten opzichte van een aanslag ten name van een belastingplichtige. Als de belastingplichtige niet of niet tijdig een rechtsmiddel tegen een aanslag (of boete<sup>[16.]</sup>) heeft aangewend, komt deze voor de belastingplichtige onherroepelijk vast te staan.<sup>[17.]</sup> De derde heeft geen mogelijkheid om de aanslag 'waarvan hij last heeft'<sup>[18.]</sup> te laten toetsen door de rechter<sup>[19.]</sup>, maar kan daarbij veel belang hebben, bijvoorbeeld indien bij beoordeling van de belastingaanslag op basis waarvan de ontvanger invorderingsmaatregelen heeft getroffen, deze aanslag (of boete) onjuist of te hoog blijkt te zijn. Het arrest van de Hoge Raad uit 2006 op deze situatie toegepast betekent dat de derde, die niet bevoegd is om bezwaar of beroep in te stellen tegen de aanslag (of de boete) die aan de belastingplichtige is opgelegd, de civiele rechter kan verzoeken een oordeel te geven over de vraag of een belastingaanslag op toereikende gronden berust en de belastingschuld daarin correct is vastgesteld.<sup>[20.]</sup>

### 2.14

Het voorgaande brengt mee dat Dumatrust c.s. een zelfstandig recht hebben om hun vordering door de civiele rechter te laten beoordelen nu voor hen bij de belastingrechter geen rechtsgang openstond. Voor zover daartoe noodzakelijk kunnen zowel de wijze van totstandkoming als de inhoud van de aanslagen door de burgerlijke rechter worden getoetst.<sup>[21.]</sup> Daaraan doet het (beleidsmatige) argument dat de beoordeling van fiscale vraagstukken beter thuis is bij de fiscale rechter, niet af<sup>[22.]</sup>, terwijl het gevaar van tegenstrijdige gewijsden, waarop de Ontvanger in punt 15.3.1<sup>[23.]</sup> van zijn schriftelijke toelichting wijst, zich alleen hierom al niet voordoet dat geen sprake is van een uitspraak van een rechterlijke instantie. Verder is gesteld noch gebleken dat het onmogelijk is om de besluiten alleen ten aanzien van Dumatrust c.s. buiten werking te laten.<sup>[24.]</sup> Onderdeel 3 slaagt mitsdien.

### 2.15

De onderdelen 4 en 5 zijn gericht tegen de rechtsoverwegingen 3.14 en 3.15, waarin het hof als volgt heeft overwogen:

#### '3.14

Gelet op het tot dusverre overwogene falen de onder 3.6 genoemde grieven, waaraan het hof voor de goede orde nog toevoegt dat Dumatrust cs niet met succes een beroep op art. 6 EVRM kunnen doen voor zover in de aan X en echtgenote opgelegde aanslagen fiscaal-bestuurlijke boetes zijn begrepen, reeds omdat Dumatrust c.s. als schuldeiser van de belastingschuldigen niet staande kunnen houden dat zulke boetes op hun vermogen (dreigen te) worden verhaald.

#### 3.15

Om de zojuist genoemde reden faalt ook grief X, waarmee Dumatrust c.s. een beroep willen doen op het in art. 1, Eerste Protocol bij het EVRM gewaarborgde ongestoord genot van eigendom. Verhaal op de in depot geplaatste opbrengst van de executie van de eigendommen van de schuldenaren is (uiteraard) niet aan te merken als een inbreuk op het in de zojuist genoemde verdragsbepaling gewaarborgde eigendomsrecht van andere schuldeisers.'

### 2.16

Onderdeel 4 klaagt — zakelijk weergegeven — dat het hof het arrest van de Hoge Raad van 28 november 2003, *LJN AN7840*<sup>[25.]</sup> heeft miskend en dat een boete op grond van het 'geen straf zonder schuld'-beginsel van art. 6 EVRM niet ten laste van het vermogen van Dumatrust c.s. als derde mag worden verhaald indien aan hen niets te verwijten valt. Volgens het onderdeel hebben Dumatrust c.s. een vordering op de veilingopbrengst met een waarde van meer dan tweehonderdduizend euro die door het beslag op basis van de aanslagen waarin een boete is opgenomen, wordt gefrustreerd. Een dergelijke vordering levert, aldus onderdeel 5, een in art. 1 Eerste Protocol bij het EVRM gewaarborgd eigendomsrecht op, hetgeen het hof heeft miskend.

### 2.17

De onderdelen stuiten af op de omstandigheid dat het hof de gegeven oordelen ten overvloede heeft gegeven. Desalniettemin ga ik kort op de problematiek van onderdeel 4 in.

### 2.18

Artikel 6 EVRM is van toepassing indien sprake is van een 'criminal charge', welk begrip verdragsautonoom wordt

uitgelegd.<sup>[26.]</sup> Uit de jurisprudentie van het Straatsburgse hof blijkt dat de enkele nationaalrechtelijke kwalificatie van een sanctie als bestuursrechtelijk (i.p.v. strafrechtelijk) die sanctie niet aan de werking van art. 6 EVRM onttrekt. Voor de toepasselijkheid van art. 6 EVRM is vooral van belang de gerichtheid van de sanctie op bestraffing, dan wel afschrikking van potentiële daders.<sup>[27.]</sup> Recent heeft het EHRM expliciet duidelijk gemaakt dat de waarborgen van het EVRM ook gelden voor verzuimboeten.<sup>[28.]</sup> Daarbij overwoog het hof dat de zwaarte van de sanctie niet doorslaggevend is voor de vraag of sprake is van een 'criminal charge', in die zin dat een lage of lichte sanctie niet het strafkarakter aan de sanctie kan ontnemen.

#### 2.19

Reeds geruime tijd geleden heeft de Hoge Raad al geoordeeld dat de belastingplichtige aan wie de inspecteur een bestuurlijke boete heeft opgelegd, een beroep kan doen op de rechten die art. 6 EVRM aan een verdachte in een strafzaak toekent<sup>[29.]</sup>, alsmede dat geen goede grond bestaat om het opleggen van een verhoging wegens het te laat doen van aangifte op grond van art. 9 lid 3 AWR niet als een 'criminal charge' in de zin van art. 6 EVRM aan te merken.<sup>[30.]</sup> De bescherming van art. 6 EVRM strekt zich mede uit over rechtspersonen.<sup>[31.]</sup>

#### 2.20

Ook de wetgever heeft bij de wijziging van de AWR in verband met de herziening van het stelsel van administratieve boeten de strafstatus van administratieve verhogingen in het fiscale recht geaccentueerd en daaraan de benaming 'boete' gegeven.<sup>[32.]</sup> Het strafkarakter van de bestuurlijke boete is inmiddels onbetwist.<sup>[33.]</sup> Een fiscale boete mag dan ook niet worden gebruikt voor andere doeleinden dan het opleggen van straf. De boete is geen rentevergoeding, geen compensatie voor niet verhaalbare belasting en evenmin een compensatie voor administratieve kosten.<sup>[34.]</sup> De beboetbare feiten omschreven in art. 67 a–f AWR (verzuimboeten), vormen in strafrechtelijke zin kwaliteitsdelicten. Alleen de belastingplichtige of inhoudingsplichtige wordt als mogelijke dader aangewezen.<sup>[35.]</sup>

#### 2.21

Met betrekking tot de vraag of een derde een bestuurlijke boete kan worden opgelegd voor een overtreding waarvoor de derde geen verwijt treft, heeft het EHRM in zijn arrest van 29 september 1996 geoordeeld dat het vermoeden van onschuld van art. 6 lid 2 EVRM zich ertegen verzet dat een dergelijke boete na het overlijden van de belastingplichtige aan diens erfgenamen wordt opgelegd.<sup>[36.]</sup> Drie maanden daarvoor had de Hoge Raad geoordeeld dat wanneer een derde via aansprakelijkstelling wordt aangesproken voor een boete de eis geldt dat de verschuldigdheid van de boete (ook) aan hem te wijten is.<sup>[37.]</sup>

#### 2.22

In zijn noot onder het hiervoor genoemde arrest van het EHRM is Feteris van mening — en met hem veel schrijvers — dat het met het strafkarakter van bestuurlijke boetes op gespannen voet staat dat ze door uitoefening van het bodemrecht kunnen worden ingevorderd ten laste van derden die part noch deel hebben aan de overtreding waarvoor de boete is opgelegd. Algemeen wordt aangenomen dat een fiscale boete niet verhaald mag worden op derden, al dan niet via bodembeslag, bodemvoorrecht onrechtmatige daad etc., tenzij de ontvanger bewijst dat het belopen van de boete (mede) aan de derde te wijten is.<sup>[38.]</sup>

#### 2.23

In het door onderdeel 4 genoemde arrest van 28 november 2003 (Koverto<sup>[39.]</sup>) heeft de Hoge Raad klip en klaar beslist dat een straf in de zin van art. 6 EVRM niet ten laste kan worden gebracht van een ander dan degene aan wie deze straf is opgelegd, hetgeen wel zou gebeuren indien voor wat betreft de verhoging wegens het niet tijdig voldoen van belastingen die op aangifte moeten worden afgedragen, het pandrecht zou moeten wijken voor het bodemrecht van de fiscus.

#### 2.24

Evenals in het Koverto-arrest zou het met betrekking tot de aan X en zijn echtgenote opgelegde verzuimboeten laten gelden van het voorrangrecht van de fiscus er op neerkomen dat deze boeten feitelijk ten laste komen van Dumatrust c.s. Niet in geschil is evenwel dat Dumatrust c.s. geen verwijt treft ten aanzien van de verzuimen van X die tot oplegging van de boeten hebben geleid, zodat de punitieve en preventieve<sup>[40.]</sup> intentie van de boeten in het geheel niet tot haar recht zou komen.<sup>[41.]</sup> Nu fiscale boeten bovendien niet gebruikt mogen worden voor andere doeleinden dan het opleggen van straf, meen ik dat het voorrecht van de Ontvanger c.s. zich jegens anderen dan de overtreder(s) niet uitstrekt over deze boeten en dat onderdeel 4 dan ook slaagt.

#### 2.25

Onderdeel 6 is gericht tegen de rechtsoverwegingen 3.16 en 3.17 waarin het hof als volgt heeft geoordeeld:

'3.16

Grief XI bevat de stelling dat het opleggen van de aanslagen jegens Dumatrust c.s. onrechtmatig is wegens strijd met beginselen van een behoorlijk bestuur, omdat de inspecteur Dumatrust niet terstond heeft gewaarschuwd dat de op belastingambtenaren rustende geheimhoudingsplicht aan het verlenen van de door Dumatrust verzochte bijstand in de weg stond, maar van de door Dumatrust aangedragen gegevens wel gebruik heeft gemaakt.

### 3.17

Dumatrust heeft er, bijgestaan door haar belastingadviseur, zelf voor gekozen de Belastingdienst te benaderen en informatie over de door X en echtgenote gepleegde verduistering te verschaffen, in de hoop bij het terugvorderen van de verduisterde gelden hulp van de Belastingdienst te krijgen. Dumatrust c.s. hebben evenwel geen feiten of omstandigheden gesteld die tot de gevolgtrekking zouden kunnen voeren dat de Belastingdienst Dumatrust in de waan heeft gebracht dat de door Dumatrust verstrekte gegevens niet voor heffingsdoeleinden zouden worden gebruikt, of Dumatrust anderszins 'in de val heeft gelokt'. In de gegeven omstandigheden behoefde de Belastingdienst niet af te zien van kennisneming van de door Dumatrust aangeboden gegevens, en was er voor de Belastingdienst geen verhindering die gegevens te gebruiken voor de aanslagregeling ten opzichte van X en diens echtgenote. Van strijd met het fair play-beginsel of enig ander beginsel van een behoorlijk bestuur en een daaruit voortvloeiende onrechtmatigheid jegens Dumatrust c.s. is geen sprake, zodat de grief faalt.'

### 2.26

Het onderdeel klaagt — zakelijk weergegeven — dat het hof in de bestreden rechtsoverwegingen het fair play-beginsel/het zorgvuldigheidsbeginsel/de zorgplicht van de Belastingdienst heeft miskend dan wel zijn oordelen onvoldoende begrijpelijk heeft gemotiveerd. Het onderdeel betoogt dat Dumatrust c.s., die bezig waren om ter incasso van de verduisteringsopbrengst mogelijke verhaalsmogelijkheden op X en zijn echtgenote in het buitenland te inventariseren, op enig moment de Belastingdienst en het Openbaar Ministerie te hulp hebben geroepen omdat zij dachten te weten waar X zat en de Belastingdienst en het OM (in het kader van pluk-ze-wetgeving) betere middelen hebben om achter verhaalsobjecten in het buitenland te komen. Het OM is meermalen verzocht om enige actie tegen het echtpaar X-Cramer te ondernemen maar heeft dat, aldus Dumatrust c.s., steeds geweigerd.

De Belastingdienst heeft evenwel pas na verloop van tijd zijn medewerking geweigerd. Het onderdeel klaagt dat de Belastingdienst gelet op het 'fair play-beginsel' en de zorgplicht die een belastingambtenaar in een dergelijk geval heeft, meteen nadat hij door Dumatrust c.s. was benaderd, had moeten aangeven dat hij Dumatrust c.s. mede gelet op de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR en art. 67 Iw 1990 niet van dienst kon zijn en ook niet van plan was om een ontheffing op die geheimhoudingsplicht aan te vragen bij het Ministerie van Financiën in plaats van eerst de adviseur van Dumatrust c.s. uit te horen en van hem een heel dossier te verkrijgen op basis waarvan aanslagen aan het echtpaar X konden worden opgelegd die vervolgens zijn geëffectueerd door beslag op het enige verhaalsobject in Nederland dat Dumatrust c.s. had weten te vinden. Het onderdeel verwijst daarbij naar de arresten van de Hoge Raad van 6 februari 1998, *NJ* 1998/587, 27 april 2001, *NJ* 2001/363 en 24 mei 2002, *NJ* 2002/413.

### 2.27

Bij de bespreking van de klacht stel ik het volgende voorop.

De Ontvanger c.s. hebben in appel het volgende gesteld<sup>[42.]</sup>:

'Door X en zijn echtgenote is tot en met 1998 aangifte Inkomstenbelasting gedaan. In die aangiften zijn geen verduisterde bedragen opgenomen. Ook de inspecteur heeft over die jaren geen correcties aangebracht terzake van de van Duma verduisterde gelden. Over de jaren 2000 tot en met 2002 zijn wel verduisterde bedragen in de opgelegde aanslagen meegenomen. De in aanmerking genomen bedragen zijn afkomstig uit het door Duma verstrekte overzicht van de geldstromen richting X en de vennootschappen van X.'

Daarmee staat in cassatie vast dat de aanslagen — op basis waarvan de dwangbevelen zijn uitgevaardigd die op hun beurt weer de basis vormden van het door de Ontvanger op 13 januari 2003 gelegde beslag — pas na en naar aanleiding van de informatie van Dumatrust c.s. zijn opgelegd.

### 2.28

Vaste rechtspraak is dat de overheid te allen tijde in haar contacten met elke burger het zorgvuldigheidsbeginsel en het fair play-beginsel in acht behoort te nemen.<sup>[43.]</sup>

Het zorgvuldigheidsbeginsel wordt onderscheiden in het materiële zorgvuldigheidsbeginsel dat meebrengt dat de door de overheid te behartigen belangen zo weinig mogelijk de belangen van de individuele burgers schaden<sup>[44.]</sup> en het formele zorgvuldigheidsbeginsel waartoe het (deel)beginsel van de correcte (of zorgvuldige) bejegening<sup>[45.]</sup> behoort, ook wel het fair play-beginsel genoemd.<sup>[46.]</sup>

### 2.29

Het fair play-beginsel valt uiteen in het (in art. 2:4 Awb gecodificeerde) verbod op vooringenomenheid en het



(ongeschreven) verbod om de burger mogelijkheden te ontnemen om voor zijn belang op te komen, bijvoorbeeld door te beslissen op een in dit opzicht ongunstig gekozen moment<sup>[47.]</sup>, of door een belanghebbende niet te waarschuwen voor een (dreigende) verandering van zijn rechtspositie ten gevolge van een voorgenomen bevoegdheidsuitoefening.<sup>[48.]</sup>

### 2.30

In zijn noot onder HR 6 februari 1998<sup>[49.]</sup> stelt Wattel dat de beginselen van behoorlijk bestuur eveneens voor de Ontvanger gelden en dat de fiscus zich in onderhandelingsituaties steeds de redelijke belangen van de burger behoort aan te trekken bij het behartigen van zijn eigen belangen, alsmede de burger behoorlijk behoort voor te lichten omtrent de door hem toe te passen regelingen.<sup>[50.]</sup> Ook Van Eijdsden wijst er op dat de belastingkamer van de Hoge Raad in een aantal arresten het fair play-beginsel heeft toegepast als een 'redelijkebelangnorm', inhoudende dat de Belastingdienst zorgvuldig moet handelen jegens de belastingplichtige en daarbij rekening moet houden met de belangen van de belastingplichtige.<sup>[51.]</sup> Jansen spreekt in dit verband van het recht van de belastingplichtige op een eerlijke en fatsoenlijke behandeling.<sup>[52.]</sup> Pechler benadrukt dat de beginselen van behoorlijk bestuur ook gelden bij de uitoefening van informatiebevoegdheden door de fiscus, alsmede dat o.m. het zorgvuldigheidsbeginsel in dit kader een veel prominentere rol speelt dan bij besluiten als belastingaanslagen.<sup>[53.]</sup> Dat houdt verband met het discretionaire karakter van die bevoegdheden dat ruimte laat voor een belangenafweging.<sup>[54.]</sup>

### 2.31

De geheimhoudingsplicht van de Ontvanger is neergelegd in art. 67 lw 1990, welk artikel in strekking vrijwel geheel overeenkomt met art. 67 AWR.<sup>[55.]</sup> De fiscale geheimhoudingsplicht zoals neergelegd in art. 67 AWR en lw heeft als uitgangspunt dat alle informatie geheim is.<sup>[56.]</sup> De Minister kon van deze geheimhoudingsplicht ontheffing verlenen, welke mogelijkheid destijds nader werd geregeld door het Voorschrift informatieverstreking 1993 (VIV 1993).<sup>[57.]</sup> De geheimhoudingsplicht is niet van toepassing op informatieverstreking die nodig is voor de uitvoering van de belastingwet of voor de heffing of invordering van enige rijksbelasting.<sup>[58.]</sup>

Het toetsingskader van art. 67 lw 1990 in samenhang met het VIV 1993 is niet slechts van toepassing op door de Ontvanger geïnitieerde informatie-uitwisselingen, maar ook op vanwege derden aan hem gerichte verzoeken om informatie.<sup>[59.]</sup>

### 2.32

De door Dumatrust c.s. verzochte informatieverstreking was niet noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet of voor de heffing of invordering van enige rijksbelasting; evenmin was sprake van een (niet-fiscale) verplichting van de fiscus tot informatieverzorging aan Dumatrust c.s. Nu uit de vastgestelde feiten geen bijzondere omstandigheden blijken die wijzen op een bijzondere op de fiscus rustende plicht tot informatieverzorging aan Dumatrust c.s.<sup>[60.]</sup>, moet het de Belastingdienst direct duidelijk zijn geweest dat hij door zijn geheimhoudingsplicht niet aan het verzoek van Dumatrust kon voldoen.

### 2.33

De vraag is vervolgens of de fiscus zorgvuldig heeft gehandeld door desondanks de dossiers bij Dumatrust c.s. op te vragen met het uiteindelijke doel de enige bij Dumatrust c.s. bekende vermogensbestanddelen voor zich te doen beslaan zonder zich daarbij de belangen van Dumatrust c.s. aan te trekken. Bij het antwoord op deze vraag spelen de volgende door de Ontvanger c.s. aangevoerde argumenten een rol:

- (i) Het overleg met Dumatrust c.s. betrof een normale civiele situatie;
- (ii) Dumatrust c.s. werden bijgestaan door een adviseur die bekend was met de handelwijze van de Belastingdienst.

### 2.34

De Ontvanger c.s. hebben in hun schriftelijke toelichting aangevoerd<sup>[61.]</sup> dat met betrekking tot de gesprekken met Dumatrust c.s. 'er geen sprake (is) van een belastingkwestie, maar van een normale civiele situatie, waarin een bestuursorgaan informatie van een partij aangereikt krijgt, welke informatie hij vervolgens jegens een derde gebruikt'. Uit dit argument van de Ontvanger c.s. dient in de eerste plaats te worden afgeleid dat de fiscus zelf zich op het standpunt stelt dat hij de (vervolg)gesprekken met Dumatrust niet heeft gevoerd in het kader van zijn bevoegdheid op de voet van de art. 47 e.v. AWR om gegevens en boeken van derden op te vragen ten behoeve van de belastingheffing jegens het echtpaar X en in de tweede plaats dat de fiscus in zijn gesprek met Dumatrust c.s. in ieder geval niet heeft gemeld dat Dumatrust de nader opgevraagde inlichtingen diende te verstrekken in het kader van een derdenonderzoek. Deze handelwijze gaat de mogelijkheden van de fiscus om zonder een beroep te doen op wettelijke bevoegdheden informatie te verkrijgen te boven, vgl. HR 27 september 2002, *LJN AD8780* en de noot van Feteris bij dit arrest.<sup>[62.]</sup>

### 2.35

De art. 47 e.v. AWR leggen ten dienste van de belastingheffing informatieverplichtingen op aan de belastingplichtige zelf, aan zogenaamde administratieplichtigen, aan inhoudingsplichtigen, aan derden die administratieplichtig zijn, aan stichtingen, verenigingen en instellingen, alsmede aan organen en instellingen in de overheidsfeer. Administratieplichtigen zoals Dumatrust (lichamen, natuurlijke personen/ondernemers, inhoudingsplichtigen) dienen de fiscus desgevraagd inlichtingen te verschaffen ten behoeve van de belastingheffing van derden (art. 53, lid 1 onder a) en degenen ten aanzien waarvan zij inhoudingsplichtig zijn (art. 53, lid 1 onder b). Het woord 'desgevraagd' geeft aan dat het hier niet gaat om een verplichting tot zogenaamde spontane informatieverstrekking. De inspecteur moet de betrokkene vooraf verzoeken opgaaf te doen met betrekking tot fiscaal relevante voorvallen of gebeurtenissen in de fiscaal relevante periode.<sup>[63.]</sup> Het moet gaan om individuele vragen die een individueel antwoord vragen: aan de betrokkene moet ondubbelzinnig duidelijk zijn wat van hem wordt gevraagd.<sup>[64.]</sup>

### 2.36

De bevoegdheid van de fiscus om bewijsstukken op te vragen, is niet onbegrensd. Behalve door de beginselen van procesrecht wordt zij ook ingeperkt door de beginselen van behoorlijk bestuur.<sup>[65.]</sup> welke beginselen onder meer meebrengen dat de inspecteur in de regel een controle tijdig dient aan te kondigen en desbetreffende partij voor het beantwoorden van door hem gestelde vragen een redelijke termijn moet gunnen.<sup>[66.]</sup> De Handleiding Derdenonderzoek vermeldt hierover het volgende:

'Als u een derdenonderzoek wilt instellen, moet u dit aan de administratieplichtige expliciet meedelen. Voor het instellen van een derdenonderzoek geldt de regel dat ieder derdenonderzoek wordt aangekondigd, tenzij dit om strategische en/of controletechnische redenen niet mogelijk of wenselijk is. Alleen in bijzondere situaties — hier kan men denken aan de vrees voor het laten verdwijnen van delen van de administratie en alles wat daarbij hoort of manipulatie met de vastleggingen in de administratie — zou een onaangekondigd derdenonderzoek geoorloofd zijn. (...) Bij voorkeur dient de aankondiging enkele dagen vooraf en schriftelijk te worden gedaan.'<sup>[67.]</sup>

### 2.37

Het hof heeft in de door het onderdeel bestreden rechtsoverweging 3.17 als maatstaf gebruikt of de Belastingdienst Dumatrust c.s. 'in de waan heeft gebracht' dat de door hen verstrekte gegevens niet voor heffingsdoeleinden zouden worden gebruikt dan wel of de Belastingdienst Dumatrust c.s. 'in de val heeft gelokt'.

M.i. heeft het hof aldus in de eerste plaats de verkeerde maatstaf aangelegd en heeft het hof de gedraging van de Ontvanger c.s. — kennelijk — alleen aan het vertrouwensbeginsel getoetst. Aldus heeft het hof miskend dat het zorgvuldigheidsbeginsel en het fair play-beginsel meebrengen dat de fiscus rekening moet houden met de belangen van een burger — een rechtspersoon daaronder begrepen — en dat op de fiscus een waarschuwingsplicht ligt. Dat is iets anders dan het 'in de waan brengen' of 'in de val lokken', hetgeen van kwade trouw getuigt en sowieso niet zorgvuldig is.

### 2.38

Het gaat er bij het zorgvuldigheidsbeginsel om dat de fiscus een burger/rechtspersoon correct bejegt.

Zoals Wattel in zijn eerder genoemde noot onder HR 6 februari 1998 terecht heeft opgemerkt, dient van geval tot geval te worden bezien of de fiscus zich de redelijke belangen van de burger voldoende heeft aangetrokken.<sup>[68.]</sup> Een rol daarbij kan spelen of de belastingplichtige wordt bijgestaan door een deskundige.<sup>[69.]</sup>

### 2.39

De Ontvanger c.s. hebben voorts gesteld dat van het voorhouden van een verkeerde voorstelling van zaken temeer geen sprake is nu Dumatrust werden bijgestaan door een adviseur die 'bovendien een oud medewerker van het Ministerie van Financiën'<sup>[70.]</sup> is. Noch afgezien van het feit dat Van Maris geen externe deskundige was<sup>[71.]</sup> (zoals het hof in rechtsoverweging 3.17 lijkt te suggereren) terwijl uit de stukken evenmin is af te leiden dat hij uit hoofde van zijn vorige functie inhoudelijk bekend was met de geheimhoudings- en informatieverplichtingen van de fiscus, vereisen niet alleen de hiervoor genoemde bepalingen van de AWR maar ook het fair play-beginsel van bestuursorganen een actieve en adequate informatieverstrekking.<sup>[72.]</sup> Correcte bejegening bracht daarom m.i. in dit geval mee dat de fiscus van meet af aan het later ingenomen standpunt had moeten huldigen en Dumatrust c.s. onmiddellijk had dienen mee te delen dat de Belastingdienst een geheimhoudingsplicht heeft en dat van Dumatrust c.s. verkregen inlichtingen in hun nadeel zouden kunnen verkeren.

### 2.40

Met betrekking tot de door de Ontvanger c.s. gestelde normale, civiele 'setting' van de gesprekken merk ik nog op dat de Belastingdienst niet alleen ook in een 'normale' onderhandelings situatie met een burger de beginselen van zorgvuldigheid en fair play in acht moet nemen, maar dat bovendien het leggen van bodembeslag en de mogelijkheid om belastingschulden (en evt. boetes) vervolgens bij voorrang op de opbrengst van de executie te verhalen, uit het uitoefenen van het voorrecht voortvloeien, welk voorrecht uitsluitend aan de Belastingdienst is gegeven.<sup>[73.]</sup> Juist het feit dat de fiscus

met betrekking tot de uitkomsten van het overleg met Dumatrust alle door de wet gegeven dwangmiddelen kan inzetten en zich via een dwangbevel een preferente executoriale titel kan verschaffen, maakt dat de Belastingdienst zich in de overlegsituatie met Dumatrust c.s. niet slechts als een 'gewone' civiele partij kon opstellen en dat hij zich de redelijke belangen van Dumatrust c.s. voldoende diende aan te trekken.<sup>[74.]</sup>

#### 2.41

Het hof is gezien het voorgaande m.i. onvoldoende ingegaan op grief XI waarin Dumatrust c.s. — onder verwijzing naar HR 6 februari 1998, *NJ* 1998/587 — specifiek hebben betoogd dat de Ontvanger een rechtsplicht had om Dumatrust c.s. op een eerder moment — te weten: voordat hij Van Maris uitgebreid bevraagde en stukken liet toezenden — te kennen te geven dat hij de gevraagde hulp op grond van zijn geheimhoudingsplicht niet kon verlenen. Het oordeel van het hof is dan ook tevens onvoldoende begrijpelijk gemotiveerd.

#### 2.42

Het slagen van onderdeel 6 maakt de geldigheid van de aan de vordering van de Ontvanger c.s. ten grondslag liggende aanslagen en dwangbevelen alsmede de redelijkheid van het wettelijk preferentiesysteem irrelevant, hetgeen aan de overige cassatieklachten hun belang ontnemt.

#### 2.43

De Ontvanger c.s. hebben voorwaardelijk incidenteel cassatieberoep ingesteld, te weten onder de voorwaarde dat één of meer van de klachten, vervat in onderdelen 8–15 van het middel in het principaal beroep mochten slagen. Nu aan behandeling van deze klachten niet wordt toegekomen, komt ook het voorwaardelijk incidenteel cassatieberoep niet aan de orde.

### 3. Conclusie in het principaal cassatieberoep

De conclusie strekt tot vernietiging en verwijzing.

#### Voetnoot

- [1.] Zie het arrest van het hof Amsterdam van 13 oktober 2009, rov. 2.
- [2.] Voor zover van belang. Zie de vonnissen van de rechtbank Haarlem van 11 juli 2007 en 12 maart 2008, beide rov. 1 en het arrest van het hof Amsterdam van 13 oktober 2009, rov. 1.
- [3.] Beide cassatiedagvaardingen zijn op 12 januari 2010 uitgebracht.
- [4.] Cassatiedagvaarding onder 1.1 en 2.1.
- [5.] Zie ook MvA, nr. 56.
- [6.] Fiscaal commentaar Invordering, 2001 (Kerckhoffs), art. 27, aant. 8.
- [7.] HR 7 juni 1935, *NJ* 1935, p. 1276.
- [8.] Cassatiedagvaarding onder 13.1.
- [9.] Vaste rechtspraak, zie o.m. HR 16 mei 1986, *LJN* AC9347 (*AB* 1986/573 m.nt. Burg; *NJ* 1986/723 m.nt. Scheltema). Zie voor een overzicht van het leerstuk van de formele rechtskracht in meer algemene zin (met nadere verwijzingen) J.A.M. van Angeren, *De gewone rechter en de bestuursrechtspraak*, Kluwer, 2008; C.N.J. Kortmann, *De toren van Babel*, *RMThemis* 2009/6, p. 236 e.v.; B.P.M. van Ravels in zijn noot bij HR 23 februari 2007, *LJN* AX3070 (*AB* 2009/30); R.J.N. Schlössels & S.E. Zijlstra, *De Haan/Drupsteen/Fernhout*, *Bestuursrecht in de sociale rechtsstaat*, Kluwer 2010, p. 1397 e.v.
- [10.] HR 8 september 1995, *LJN* ZC1799 (*AB* 1996/57 m.nt. Drupsteen; *NJ* 1997/159 m.nt. Scheltema); HR 3 februari 2006, *LJN* AU3253 (*AB* 2007/225 m.nt. Veen; *NJ* 2006/325 m.nt. Mok); vgl. N. Verheij in zijn oratie 'Relatief ontastbaar', UM 2006, tekst op [www.unimaas.nl](http://www.unimaas.nl), onder 7. Uitbreider: Schlössels en Zijlstra, a.w., nr. 10. Anders: Scheltema in zijn noot bij HR 19 juni 1998, *LJN* ZC2674 (*NJ* 1998/869), onder 5.
- [11.] Dit was al in 2003 de heersende opvatting in rechtspraak en literatuur, zie de conclusie van mijn ambtgenoot Keus vóór HR 19 december 2003, *LJN* AL7043 (*NJ* 2004/386 m.nt. Van Wijngaarden) onder 2.8 met verdere verwijzingen. Vgl. ook al HR 20 november 1987, *LJN* AD6026 (*AB* 1988/117 m.nt. Burg; *NJ* 1988/843 m.nt. Sniijders); HR 8 september 1995, *LJN* ZC1799 (*AB* 1997/57 m.nt. Drupsteen; *NJ* 1997/159 m.nt. Scheltema). Zie ook de noten van Scheltema en Drupsteen bij HR 15 november 1996, *LJN* ZC2198 (*AB* 1997/231; *NJ* 1997/160); Van Angeren, a.w., nr. 27; E.C.G. Okhuizen, *De leer van de formele rechtskracht en de nasleep van het St. Oedenrode-arrest: een uitgemaakte zaak?*, *WFR* 1997/1755, onder 4.4.; Schlössels en Zijlstra, a.w., p. 1397 en 1402; Van Wijngaarden in zijn noot bij HR 19 december 2003, *NJ* 2004/386, onder 10.
- [12.] Deze situatie zal zich in belastingzaken relatief vaak voordoen vanwege het voor de fiscale rechtsbescherming kenmerkende beperkte belanghebbendenbegrip, zie over dit begrip M.A. de Kleer en A.T.P. Nefkens, *Begrensde*

- rechtsbescherming in het belastingrecht, in: Leemten in de fiscale rechtsbescherming, NOB, Kluwer, 2006, p. 53 e.v.
- [13.] HR 3 februari 2006, *LJN AU3253 (AB 2007/225 m.nt. Veen; NJ 2006/325 m.nt. Mok)*; HR 23 februari 2007, *LJN AX3070 (AB 2009/30 m.nt. Ravels; JA 2007/69 m.nt. Van Maanen; JB 2007/66 m.nt. Van Maanen; JOR 2007/96 m.nt. Roth; NJ 2007/503)*. Vetter/Wattel/Van Oers, Invordering van belastingen, Kluwer 2009, p. 300. (Destijds nog) anders: De Kleer en Nefkens, die menen dat de leer van de formele rechtskracht — helaas — ook in deze gevallen in de weg staat aan een beroep op de burgerlijke rechter, a.w., p. 60.
- [14.] M.R. Mok in zijn noot onder HR 17 december 2010, *LJN BO1802 (NJ 2011/89)*, onder 1.
- [15.] H. Vermeulen, Invordering van belastingschulden, Sdu, 2007, p. 115 en p. 121–123. Vermeulen is kritisch ten aanzien van de aanname van de wetgever dat de restrechter ook feitelijk voldoende aanvullende rechtsbescherming biedt. Hij meent dat er nog steeds tekorten in de rechtsbescherming bestaan (p. 123 en 125).
- [16.] Dit is de verhoging van de aanslag bij aparte beschikking of uitspraak.
- [17.] Zie ook HR 30 januari 2004, *NJ 2004/197 m.nt. J.W. Zwemmer*.
- [18.] Zie J.J. Vetter, Twee rechtstekorten in de invordering en hun implementeerbare oplossing, *FED 2007/28*.
- [19.] Zie de in art. 26a, lid 1 en onder a. AWR genoemde categorieën.
- [20.] Zie M.W.C. Feteris (voorz. cie.) e.a., Geschriften van de vereniging voor belastingwetenschap nr. 233, Kluwer 2007, p. 123 en Vetter, a.w., p. 67–68.
- [21.] EHRM 24 november 2005, App.no. 49429/99 (Capital Bank AD), rov. 98–104 en 115; HR 26 april 1991, *LJN ZC0224 (NJ 1991/454; VN 1991/1526 m.nt. Red.)* en de conclusie vóór dit arrest van A-G Mok, onder 3.2 met verdere verwijzingen; J.J. de Vetter, Twee rechtstekorten in de invordering en hun implementeerbare oplossing, *FED 2007/28*, onder 3; vgl. M.W.C. Feteris, Fiscale bestuurlijke boetes en het recht op een behoorlijk proces, Kluwer 2002, p. 30 onder b.
- [22.] Zie ook mijn ambtgenoot Langemeijer in zijn conclusie vóór HR 30 januari 2004, *NJ 2004/197* onder 2.30.
- [23.] S.t. p. 68/103.
- [24.] Vgl. Geschriften van de vereniging voor belastingwetenschap nr. 233, Kluwer, 2007, p. 127 onder f, waarin erop wordt gewezen dat een afwijkend oordeel in een door een aansprakelijk gestelde aanhangig gemaakt geding niet betekent dat de aanslag of boete t.n.v. de belastingplichtige van rechtswege wordt aangepast. Kennelijk kunnen deze afwijkende oordelen over hetzelfde besluit naast elkaar bestaan als de gevolgen ervan verschillende personen raken.
- [25.] HR 28 november 2003, *LJN AN7840 (JOR 2004/30 m.nt. Faber; NJ 2004/81 m.nt. Van Schilfgaarde; NTFR 2004, 22 m.nt. Thomas; TVI 2004/27 m.nt. A.J.; VN 2003/63.17 m.nt. Red.)*.
- [26.] EHRM 21 februari 1984, App.no. 8544/79 (Öztürk); EHRM 29 augustus 1997, App.no. 75/1996/694/886 (E.L. v Switzerland), *LJN AV2668 (BNB 1998/61 m.nt. M.W.C. Feteris; Feteris, a.w., nr. 5.2.2.1 onder a)*.
- [27.] EHRM 23 november 1976, App.nos. 5100/71, 5101/71, 5102/71 5354/72, 5370/72 (Engel); EHRM 9 oktober 2003, App.nos. 39665/98 and 40086/98 (Ezeh). De in deze arresten genoemde criteria zijn alternatief, niet cumulatief bedoeld, hoewel zij cumulatief mogen worden toegepast: EHRM 24 september 1997, App.no 93/1996/712/909 (Aebe), *LJN AH6451 (JB 1997/281)*.
- [28.] EHRM 23 november 2006, App.no. 73053/01 (Jussila), *LJN AZ9064, §38 (AB 2007/51 m.nt. Barkhuysen; BNB 2007/150 m.nt. Feteris; EHRC 2007, 31 m.nt. Albers)*; De Blicck/Van Amersfoort/De Blicck/Van der Ouderaa/Koopman, Algemene wet inzake rijksbelastingen, Kluwer, 2009, p. 378.
- [29.] HR 19 juni 1985, *LJN AC8934 (BNB 1986/29 m.nt. Scheltens; FED 1985/644 m.nt. Langereis; NJ 1986/104 m.nt. Alkema; VN 1985/1812 m.nt. Red.)*; HR 11 oktober 1989, *LJN ZC4117 (VN 1990/371 m.nt. Red.)*.
- [30.] Zie HR 24 januari 1990, *BNB 1990/287 m.nt. Hofstra met verwijzing naar zijn arrest van 19 juni 1985, BNB 1986/29*. Volgens Feteris, a.w., p. 118–119, kan de door de Hoge Raad gevolgde gedachtegang zonder meer worden doorgetrokken naar de verzuimboetes onder het onderhavige boetestelsel.
- [31.] HR 17 januari 1990, *LJN ZC4207 (BNB 1990/193 m.nt. Scheltens; FED 1990/167 m.nt. Smit; VN 1990/894 m.nt. Red.)*.
- [32.] *Kamerstukken II 1988/89, 21 058, nr. 3, p. 7*. Zie voor de achtergrond en geschiedenis van fiscale boeten in Nederland: De Blicck/Van Amersfoort/De Blicck/Van der Ouderaa/Koopman, a.w., §10.2.
- [33.] De boete wordt ook afzonderlijk opgelegd om het strafkarakter ervan te benadrukken, zie: *Kamerstukken II 1988/89, 21 058, nr. 3, p. 7*. Zie verder: BBBB 1998 (tekst 01-01-2002 tot 01-01-2005), §9; De Vakstudie, AWR, Algemeen Deel, art. 67a AWR, aant. 1.8 en 3.1; E.J.M. Rosier, Fiscale Boeten, *FED 2003, §1.2*; Vetter/Wattel/Van Oers, 2009, nr. 206; Redactie VN in haar noot bij HR 19 juni 1985, *LJN AC8934 (NJ 1986/104 m.nt. EAA)*; Feteris, a.w., nr. 1.3.4.4. F.J.P.M. Haas, De verzuimboeten van de AWR, in: Schuld en boete in de fiscale praktijk, Sdu, 2007, p. 84–85; P. van der Wal, Schuld en boete; over toerekening van opzet en schuld van de fiscale gemachtigde, in: Schuld en boete in de fiscale praktijk, p. 34. Vgl. ook R.J. Koopman (Het BBBB 1998: de uitwerking van het nieuwe boetestelsel, *WFR 1998/488, nr. 6*) die constateert dat toepassing van het BBBB 1998 m.n. t.a.v. verzuimboeten tot 'aanzienlijk zwaardere straffen' leidt dan het VAB 1993.
- [34.] BBBB 1998 (tekst 01-01-2002 tot 01-01-2005), Toelichting op §9; vgl. EHRM 7 oktober 1988, App.no. 10519/83

- (Salabiaku).
- [35.] De Blicck/Van Amersfoort/De Blicck/Van der Ouderaa/Koopman, a.w., §10.3.4.
  - [36.] EHRM 29 augustus 1997, App.no. 75/1996/694/886 (E.L. v Switzerland), *BNB* 1998/61 m.nt. M.W.C. Feteris.
  - [37.] HR 25 juni 1997, *LJN* AA2218 (*BNB* 1997/275 m.nt. P. Kavelaars; *VN* 1997/2625 m.nt. Red).
  - [38.] Zie de literatuur genoemd in de conclusie van mijn ambtgenoot Verkade onder 5.17 vóór HR 28 november 2003, *LJN* AN7840 (*JOR* 2004/30 m.nt. mr. N.E.D. Faber; *NJ* 2004/81 m.nt. PvS; *NTFR* 2004, 22 m. nt. Thomas; *TVI* 2004/27 m.nt. A.J.; *VN* 2003/63.17 m.nt. Red.) en Vetter/Wattel/Van Oers, a.w., nr. 402 m.b.t. aansprakelijkheid voor boeten op grond van art. 32 lid 2, 34 lid 1 en 35 lid 1 lw 1990.
  - [39.] HR 28 november 2003, *LJN* AN7840 (*NJ* 2004/81).
  - [40.] HR 25 juni 1997, *LJN* AA2218 (*BNB* 1997/275); BBBB 1998 (tekst 01-01-2002 tot 01-01-2005), § 4.1.
  - [41.] Vgl. Feteris, a.w., p. 390–392.
  - [42.] MvA onder 43.
  - [43.] Zie bijv. HR 6 februari 1998, *LJN* ZC2568 (*NJ* 1998/587 m.nt. P.J. Wattel; *VN* 1998/12.25 m.nt. Red.). Zie voor de historische ontwikkeling van het zorgvuldigheidsbeginsel G.H. Addink, *Algemene beginselen van behoorlijk bestuur*, Mon. *Algemene Wet Bestuursrecht B 8* 1999, p. 187 e.v.
  - [44.] Addink, a.w., p. 190; P.G.M. Jansen, *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Sdu, 2006, p. 98.
  - [45.] Zie P. Nicolaï,
  - [46.] G.J. Wiarda, *Algemene beginselen van behoorlijk bestuur*, Geschriften VAR XXIV, Haarlem, 1952, p. 78 e.v.
  - [47.] J.A.R. van Eijdsen, Fair play als exponent van fiscaal fatsoen, *WFR* 2007/113, nr. 2; J.C.J. van Vucht, Verhoogde rechtsbescherming in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (slot), *WFR* 1961/821, nr. 7 ad c; Van Wijk/Konijnenbelt/Van Male, Hoofdstukken van bestuursrecht, 2008, nr. 32; F.R. Herreveld, Fair play, informeel verschoningsrecht en horizontaal toezicht, in: Leemten in de fiscale rechtsbescherming, NOB, Kluwer, 2006, p. 48.
  - [48.] P. Nicolaï, *Beginselen van behoorlijk bestuur*, diss. UvA, 1990, § 265 e.v.
  - [49.] Zie noot 42.
  - [50.] P.J. Wattel, *NJ* 1998/587 onder 3 en 7.
  - [51.] Van Eijdsen, t.a.p., nr. 2.
  - [52.] Jansen, a.w., § 4.3.3. Zie ook zijn bespreking van jurisprudentie in § 4.3.1 e.v.
  - [53.] E.B. Pechler, Informatievergaring en beginselen van behoorlijk bestuur, *MBB* 2006/143, nr. 2.
  - [54.] Vgl. HR 4 november 1992, *LJN* ZC5152 (*BNB* 1993/90 m.nt. A.L.C. Simons; *VN* 1993, 981 m.nt. Red.), waarnaar Pechler (t.a.p.) ook verwijst.
  - [55.] De Vakstudie Invorderingswet 1990, art. 67, aant. 1.1.
  - [56.] Fiscaal commentaar Invordering, 2001 (Raaijmakers), art. 67, aant. 6.
  - [57.] Regelingnr. AFZ92/9318; tekst geldend van 1 januari 2002 tot 18 januari 2008.
  - [58.] De Vakstudie Invorderingswet, art. 67, aant. 1.1.
  - [59.] Zie het VIV 1993, paragraaf 4.
  - [60.] Dumatrust c.s. waren immers geen aansprakelijkgestelden in de zin van art. 50 lid 3 lw, aan wie de fiscus bepaalde gegevens wel verplicht zou moeten verschaffen (Raaijmakers, a.w., art. 67, aant. 7).
  - [61.] Par. 21.5.
  - [62.] *BNB* 2003/13 m.nt. M.W.C. Feteris, onder 6.
  - [63.] MvT, *Kamerstukken II* 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 21; *De Vakstudie*, Algemeen deel, art. 47, aant. 3.1 onder c en 13.
  - [64.] *De Vakstudie*, Algemeen deel, art. 47, aant. 13.1.
  - [65.] *De Vakstudie*, Algemeen deel, art. 47, aant. 1.11 en 7.1.
  - [66.] *De Vakstudie*, Algemeen deel, art. 47, aant. 2.4 en 3.1.
  - [67.] De handleiding derdenonderzoek van de Belastingdienst, pagina 57 en 58, te kennen uit Nationale Ombudsman, Rapport No. 2007/247 (Achtergrond, onder 1), in welk rapport de Ombudsman het belang van vooraankondiging nog eens benadrukt. Zie ook de brochure 'Het derdenonderzoek toegelicht', ON 990-1Z\*1FD, te vinden op [http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/het\\_derdenonderzoek\\_toegelicht\\_on9901z1fd.pdf](http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/het_derdenonderzoek_toegelicht_on9901z1fd.pdf), p. 5.
  - [68.] Zie bijv. HR 19 december 2008, *BNB* 2009/75 en 76.
  - [69.] Zie de annotatie van de Redactie in *VN* 1998/12.25 en die van H.J. Snijders in *JB* 1998, 89. Zie voorts bijv. HR 19 maart 2010, *LJN* BK1513 (*BNB* 2010/224 m.nt. P.J. van Amersfoort; *VN* 2010/15.9 m.nt. Red.; *NTFR* 2010, 784 m.nt. Lubbers; *FED* 2010/68 m.nt. E. Poelmann).
  - [70.] S.t. Ontvanger c.s., nr. 21.6, p. 101–102.
  - [71.] Van Maris was vanaf 2002 directeur van Duma, zie p-v van comparitie gehouden op 29 oktober 2007, p. 2 (verklaring Van Maris) en MvG, nr. 9.5.
  - [72.] Vgl. de Nationale Ombudsman, Rapport No. 2007/247 d.d. 9 november 2007, nr. 8.
  - [73.] Zie ook HR 27 september 2002, *NJ* 2002/620 m.nt. P. v. Schilfgaarde; vgl. Herreveld, a.w., p. 50.
  - [74.] Verg. de noot van J.J. Vetter onder 5 in *Fed* 2003, 57 onder het in de vorige noot genoemde arrest.

---

Copyright © Kluwer 2012

Kluwer Online Research

Dit document is gegenereerd op 13-02-2012

Op dit document zijn de algemene leveringsvoorwaarden van Kluwer van toepassing.