

Ministerie van Financiën
Korte Voorhout 7
2511 CW DEN HAAG

Verzending uitsluitend via www.internetconsultatie.nl

CMS Derks Star Busmann N.V.
Newtonlaan 203
NL-3584 BH Utrecht
Postbus 85250
NL-3508 AG Utrecht

Bankrekening (Stichting Derdengelden)
Iban: NL64 RABO 0394 7771 66
Swift/bic: RABONL2U

mr. D.J. Bos
Advocaat
T +31 30 212 15 90
F +31 30 212 11 52
E david.bos@cms-dsb.com

Onze ref. DB/3103279/DB

Betreft: Consultatie Wet aanpak belastingontduiking

28 september 2017

Geachte mevrouw, heer,

CMS maakt hierbij gebruik van de gelegenheid om een reactie te geven op het wetsvoorstel Wet aanpak belastingontduiking.

Onze reactie beperkt zich tot het voorstel voor artikel 33a Invorderingswet 1990. Dat artikel behoort tot de maatregelen die beogen om tot een verruiming te komen van mogelijkheden tot aansprakelijkstelling van derden. Het artikel geeft de Belastingdienst de mogelijkheid om een begunstigde van een onverplichte handeling (zowel feitelijke handelingen als rechtshandelingen) waardoor de Belastingdienst is benadeeld in zijn verhaalsmogelijkheden, aansprakelijk te stellen. De aansprakelijkheid belooft maximaal het bedrag waarmee de begunstigde is bevoordeeld.

Onze reactie ziet in het bijzonder op rechtszekerheid en rechtsbescherming. Wij willen op dat vlak twee punten onder uw aandacht brengen:

- (i) wij menen dat een aanscherping ter voorkoming van oneigenlijke toepassing van het instrument van hoofdelijke aansprakelijkheid wenselijk is;
- (ii) wij constateren dat er geen aandacht is besteed aan samenlopende aanspraken van enerzijds de Belastingdienst en anderzijds een (andere) schuldeiser of een faillissementscurator van de belastingschuldige jegens de begunstigde, en dat het wenselijk is dat dit onderwerp in de

Alle diensten worden verleend op grond van een overeenkomst van opdracht met CMS Derks Star Busmann N.V., statutair gevestigd in Amsterdam. Op deze overeenkomst zijn van toepassing de Algemene Voorwaarden van CMS Derks Star Busmann N.V., welke zijn gedeponneerd bij de griffie van de rechtbank Amsterdam onder nummer 2017/51 en waarin een beperking van aansprakelijkheid is opgenomen. Deze voorwaarden kunnen worden geraadpleegd op cms.law en worden op verzoek verstrekt. CMS Derks Star Busmann N.V. is in Nederland ingeschreven in het handelsregister onder nummer 30201194 en in België in het RPR Brussel onder nummer 0877.478.727. Het BTW-nummer van CMS Derks Star Busmann N.V. in Nederland is NL8140.16.479.B01 en in België BE 0877.478.727.

CMS Derks Star Busmann maakt deel uit van CMS, de organisatie van Europese advocatenkantoren. In bepaalde gevallen wordt CMS gebruikt als een merk of als de bedrijfsnaam van, of om te refereren aan, enkele of alle leden of hun kantoren. Meer informatie vindt u op www.cms.law.
CMS kantoren en gelieerde kantoren wereldwijd: Aberdeen, Algiers, Amsterdam, Antwerpen, Barcelona, Beijing, Belgrado, Berlijn, Bratislava, Bristol, Brussel, Boekarest, Boedapest, Casablanca, Dresden, Düsseldorf, Dubai, Edinburgh, Frankfurt, Genève, Hamburg, Hong Kong, Istanbul, Kiev, Keulen, Leipzig, Lissabon, Ljubljana, Londen, Luxemburg, Lyon, Madrid, Milaan, Moskou, München, Muscat, Parijs, Praag, Rio de Janeiro, Rome, Sarajevo, Sevilla, Shanghai, Sofia, Straatsburg, Stuttgart, Teheran, Tirana, Utrecht, Warschau, Wenen, Zagreb en Zürich.

verdere uitwerking van het wetsvoorstel betrokken wordt.

(i) Aanscherping ter voorkoming van oneigenlijke toepassing

In de Memorie van toelichting staat dat hoewel de voorgestelde regeling primair tot doel heeft om belastingontwijking te bestrijden, de bepaling zich niet alleen richt tegen ontwijkingsituaties. Er wordt onderkend dat de voorgestelde regeling thans zodanig ruim is opgezet dat in beginsel iedere begunstigde van een onverplichte handeling een aansprakelijkheidsrisico loopt, indien hij wist of behoorde te weten dat de Belastingdienst door die handeling zou worden benadeeld. De Belastingdienst zal zich bij de inzet van de maatregel beperken tot gevallen waarin er (vermoedelijk) sprake is van een verhaalsconstructie.

Wij begrijpen dat het voorstel beoogt een vergaande maatregel te introduceren die de Belastingdienst voor specifieke situaties een instrument biedt om - via een omweg - daadwerkelijke inning van belastingvorderingen te realiseren.

Wij menen dat een heldere waarborg noodzakelijk is om te voorkomen dat derden ten onrechte hoofdelijk aansprakelijk worden gehouden door de Belastingdienst voor belastingschulden van een ander. De huidige formulering van het voorgestelde artikel 33a Invorderingswet 1990 biedt naar onze mening onvoldoende bescherming, omdat er sprake is van een zodanig generiek geformuleerde regeling dat deze ook in een veelheid van niet te bestrijden situaties inzetbaar is. Dit brengt het risico van oneigenlijke toepassing van de regeling met zich.

Een ruimere toepassing van de regeling dan thans wordt beoogd, is niet ondenkbeeldig. Op het eerste gezicht lijkt een waarborg geboden te worden tegen een brede(re) inzet van deze maatregel, omdat in de Memorie van toelichting is opgenomen dat de regeling primair tot doel heeft om belastingontwijking te bestrijden én dat de Belastingdienst zich bij de inzet van de maatregel beperkt tot gevallen waarin er (vermoedelijk) sprake is van een verhaalsconstructie.

Wij maken een kanttekening bij deze waarborg, omdat de toelichting niet uitsluit dat de maatregel ook voor andere doeleinden wordt ingezet. Naast een *primair* doel kunnen immers volgende, niet nader toegelichte doelen worden nagestreefd. Wij menen dat een niet voor misverstand vatbare afbakening van het doel, en daarmee de inzetbaarheid van dit instrument, wenselijk is.

Ter illustratie halen wij aan dat omtrent de regeling van het bodemrecht¹ uit de Memorie van toelichting die heeft geleid tot de Invorderingswet 1845 blijkt, dat deze bepaling beoogt misbruik te voorkomen. Vervolgens heeft de Hoge Raad op basis van de wetsgeschiedenis en de wettekst niettemin geconcludeerd dat het bodemrecht (toch) ook inzetbaar is in situaties waarin geen sprake is van misbruik².

¹ Het zogenaamde bodemrecht is thans in artikel 22 Invorderingswet 1990 opgenomen. Het biedt de Belastingdienst onder omstandigheden de gelegenheid om verhaal te nemen op zaken van derden (dus zaken die geen eigendom zijn van de belastingschuldige).

² Zie hieromtrent: Tweede Kamer, vergaderjaar 1987-1988, 20 588, nr. 3 (Memorie van toelichting op Invordering van rijksbelastingen, andere dan invoerrechten en accijnzen (Invorderingswet 1989)), p. 66-67.

Die afbakening is wat ons betreft mede op haar plaats ter voorkoming van een onbedoeld potentieel neveneffect van belemmering van het normale handels- en kredietverkeer. Het is immers niet onvoorstelbaar dat marktpartijen zich onder omstandigheden laten ontmoedigen door een gepercipieerd aansprakelijkheidsrisico. Handelingen die in het normale handels- en kredietverkeer passen zijn slechts onder stringente voorwaarden aan te tasten of anderszins te redresseren. Het gevaar ligt op de loer dat marktpartijen een aansprakelijkheidsrisico percipiëren, ondanks dat verplicht verrichte handelingen ogenschijnlijk niet tot aansprakelijkheid zullen leiden. Via de samenstel van handelingen-benadering (zoals die ook tot uitdrukking komt in de Memorie van toelichting) kunnen deze echter toch aan aansprakelijkheid bijdragen. Verplicht verrichte handelingen gaan immers (regelmatig) vooraf door onverplichte handelingen. Een specifiek(er) kader draagt er aan bij dat een perceptie over een aansprakelijkheidsrisico in het *normale handels- en kredietverkeer* weggenomen wordt.

Hoewel wij menen dat deze aanscherping via een specifiekere wettelijke regeling wenselijk is, vermoeden wij dat die weg niet haalbaar is. Het opnemen in de wet van een (te) specifieke regeling of afbakening van situaties waarin de maatregel inzetbaar is, kan tot uitvoeringsproblemen leiden. De praktijk is inventief, en zal vermoedelijk in staat zijn om zodanige constructies te realiseren dat die buiten een specifieke afbakening vallen. Dat de voorgestelde regeling om functionele redenen generiek wordt geformuleerd om daarmee de Belastingdienst de nodige flexibiliteit te bieden, is wat ons betreft dan ook begrijpelijk.

Dat betekent dat op andere wijze een duidelijker afbakening gerealiseerd dient te worden. Wij geven de voorkeur aan een aanscherping van de Memorie van toelichting op dit punt boven het formuleren van (begunstigend) beleid in de Leidraad Invordering 2008. Onze aanbeveling is om in de Memorie van toelichting expliciet op te nemen dat de maatregel uitsluitend inzetbaar is voor het bestrijden van een verhaalsconstructie, en dat het *normale handels- en krediet verkeer* enkel rekening hoeft te houden met het thans al bestaande wettelijke kader.

Gelijktijdig menen wij dat deze functioneel generiek geformuleerde regeling, met zich dient te brengen dat van de Belastingdienst bij een aansprakelijkstelling verwacht mag worden dat hij onderbouwt dat er daadwerkelijk een grondslag bestaat om het instrument van hoofdelijke aansprakelijkheid van de begunstigde in te zetten. De Belastingdienst dient wat ons betreft te verantwoorden dat het middel overeenkomstig het beoogde doel wordt ingezet.

(ii) Bescherming begunstigde tegen samenlopende aanspraken

Wij menen dat het wenselijk is dat de positie van de begunstigde nader onder ogen wordt gezien bij de verdere uitwerking van het conceptwetsvoorstel, omdat er sprake is van een risico van samenlopende aanspraken.

Uit de Memorie van toelichting blijkt dat de civielrechtelijke bevoegdheden van de Belastingdienst in situaties waarin sprake is van belastingontwijking of -ontduiking, onder omstandigheden tekortschieten. In het bijzonder wordt aandacht besteed aan de bevoegdheid van de Belastingdienst om zich te beroepen op de actio pauliana (artikel 3:45 BW). De Belastingdienst kan ook een beroep doen op onrechtmatige daad (artikel 6:162 BW).

Wij signaleren dat deze civielrechtelijke bevoegdheden niet exclusief aan de Belastingdienst ten dienste staan. Ook andere schuldeisers van de belastingschuldige kunnen zich daarop beroepen. Overigens komt in faillissement van de belastingschuldige het beroep op de actio pauliana exclusief toe aan de curator van de belastingschuldige.

Het conceptwetsvoorstel beoogt een hoofdelijke aansprakelijkheid in het leven te roepen van een begunstigde (dus: de wederpartij van de belastingschuldige), waardoor de Belastingdienst zich niet langer hoeft te bekreunen om de civielrechtelijke bevoegdheden uit het Burgerlijk Wetboek. Voorafgaand, gelijktijdig of opvolgend aan het inzetten van de thans voorgestelde maatregel kunnen crediteuren of een faillissementscurator een beroep (blijven) doen op de actio pauliana of onrechtmatige daad. Wij signaleren dat hierdoor een samenloop van verschillende maatregelen jegens een begunstigde voorstelbaar is, met het daarbij behorende risico dat een begunstigde dubbel dient af te wikkelen³ ten aanzien van één en dezelfde handeling. Dat kan tot een onbillijke situatie leiden voor deze begunstigde.

Wij verwachten dat met de regeling niet wordt beoogd om de begunstigde het eenmaal genoten voordeel tweemaal ongedaan te laten maken of af te laten dragen. Wij menen dat het wenselijk is dat dit uitgangspunt tot uitdrukking komt in de verdere uitwerking van het conceptwetsvoorstel.

Voor zover de Belastingdienst opkomt nadat een benadelende handeling reeds succesvol bestreden is door een andere partij, menen wij dat een onbillijkheid beleidsmatig kan worden voorkomen. In de Leidraad Invordering 2008 kan een beperking ten aanzien van het inzetten van het voorgestelde instrument opgenomen worden, door te bepalen dat de Belastingdienst in een dergelijk geval geen gebruik mag maken van het instrument als thans voorgesteld in artikel 33a Invorderingswet 1990.

Voor zover de Belastingdienst gelijktijdig zou opkomen met een faillissementscurator (ongeacht of deze zich beroept op de actio pauliana of onrechtmatige daad), kan volstaan worden met een vergelijkbare regeling omtrent een beroep van de curator jegens een bestuurder op artikel 2:9 en/of 2:248 BW⁴. Hieromtrent is in artikel 36.1 Leidraad Invordering 2008 allereerst opgenomen dat ook de bestuurdersaansprakelijkheid van artikel 36 van de Invorderingswet 1990 gericht is op kennelijk onbehoorlijk bestuur, en dat in bepaalde gevallen beide regelingen van toepassing zijn. Vervolgens is opgenomen dat in dat geval er naar moet worden gestreefd om slechts één van de regelingen toe te passen. Wij menen dat daarmee terecht wordt beoogd te voorkomen dat iemand twee keer voor hetzelfde feit wordt aangesproken. Dat zou ook moeten gelden in het kader van de voorgestelde regeling.

Het laten voorgaan van de faillissementscurator sluit ook aan bij de regels zoals geformuleerd in de arresten van de Hoge Raad inzake van *SOBI/Hurks*⁵ en *Lunderstädt/De Kok*⁶. Uit deze arresten volgt

³ Via een betaling van een schadevergoeding danwel een ongedaanmakingsverbintenis enerzijds en een hoofdelijke aansprakelijkheid jegens de Belastingdienst anderzijds

⁴ Deze regels hebben betrekking op aansprakelijkheid van het bestuur voor het niet behoorlijk vervullen van de opgedragen taak en onbehoorlijk bestuur.

⁵ HR 21 december 2001, *NJ* 2005, 96 m.nt. S.C.J.J. Kortmann

⁶ HR 21 december 2001, *NJ* 2005, 95

dat het belang van een goede proceseconomie en behoorlijke afwikkeling van het faillissement kan meebrengen dat "*indien (...) ook de curator op grond van hetzelfde feitencomplex een vordering uit onrechtmatige daad geldend maakt jegens de derde, eerst op deze vordering en vervolgens op die van de individuele schuldeisers wordt beslist*". Dit komt in feite neer op een afwikkeling met uitsluitend de curator, terwijl de Belastingdienst dan afziet van verdere maatregelen.

Voor zover de Belastingdienst voorafgaand aan gebruikmaking door een andere schuldeiser van de civielrechtelijke mogelijkheden is overgegaan tot aansprakelijkstelling, behoort naar onze mening in een eventueel daaropvolgende bodemprocedure van die ander jegens de begunstigde, een beroep van de begunstigde jegens die ander op het afwezig zijn van schade of matiging van een schadevergoedingsvordering door een rechter in zijn oordeelsvorming betrokken te worden. De eerdere afwikkeling van benadeling ("schade") voor de belastingschuldige en haar schuldeisers via de voorgestelde hoofdelijke aansprakelijkheid, dient een rol te spelen. Een richtinggevende toelichting met die strekking in het kader van de nadere uitwerking van de voorgestelde regeling, draagt in onze ogen bij aan het daadwerkelijk verdisconteren van die omstandigheid bij een door de rechter vast te stellen schadevergoeding in geval van onrechtmatige daad.

In het kader van de actio pauliana *buiten* faillissement (nadat de Belastingdienst voorafgaand de voorgestelde regeling succesvol heeft ingezet) kan bij afwikkeling van de ongedaanmakingsverbintenis rekening gehouden worden met zowel de prestatie die de belastingschuldige heeft verricht jegens de begunstigde, als met de door de begunstigde verkregen regresvordering jegens de belastingschuldige in verband met de afdoening van de hoofdelijke aansprakelijkheid jegens de Belastingdienst. Daarmee wordt voorkomen dat de begunstigde wel tot ongedaanmaking moet overgaan, maar dat een incassorisico gelopen blijft worden ten aanzien van de regresvordering. Ook op dit punt is een verduidelijking aan te bevelen.

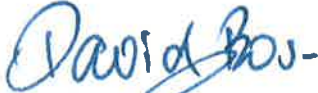
Met betrekking tot de actio pauliana *binnen* faillissement (eveneens nadat de Belastingdienst voorafgaand de voorgestelde regeling succesvol heeft ingezet) is er regelmatig sprake van een situatie dat de curator op grond van artikel 51 lid 3 Faillissementswet constateert dat de wederpartij in verband met de op de gefailleerde rustende verplichting tot ongedaanmaking, enkel als concurrent schuldeiser kan opkomen. Zelfs indien wettelijk geregeld wordt dat bij de afwikkeling rekening gehouden moet worden met de regresvordering van de begunstigde en dat deze in dat kader voldaan moet worden, biedt dit de begunstigde onvoldoende soelaas. Deze zal de volledige prestatie die door de belastingschuldige jegens hem werd verricht, ongedaan moeten maken. Daarbij kan deze begunstigde op grond van de bestaande regels omtrent de gevolgen van een geslaagd beroep op de actio pauliana, zich niet beroepen op verrekening met tegenvorderingen. Daarnaast kan zich een situatie voordoen dat een zaak teruggegeven dient te worden, zodat verrekening als gevolg van niet aan elkaar beantwoordende prestaties ook om die reden niet mogelijk is. Een onbillijke uitkomst is in onze ogen wel vermijdbaar, maar dan zullen verdergaande wetstechnische aanpassingen noodzakelijk zijn om de gevolgen van deze samenloop te redresseren.

* * *

Onze reactie mag openbaar zijn.

Op verzoek zijn wij uiteraard bereid om een nadere toelichting te geven op de inhoud van onze reactie.

Hoogachtend,



D.J. Bos



D.H. de Haan