

vanger worden aangevraagd, omdat er toch baten aanwezig zijn. Mocht echter blijken dat de verrekening in dit geval wel de toets der kritiek kan doorstaan, dan is kwestieus of het oordeel van de rechtbank dat sprake is van een ernstig persoonlijk verwijt bij de bestuurder, wel juist is. Verrekening schept nu eenmaal feitelijk voorrang en waarom mag de bestuurder niet tot verrekening overgaan, daar waar een andere debiteur daartoe wel gerechtigd zou zijn? Voor een dergelijke afwijkende behandeling van de verrekeningspositie van de bestuurder zijn, naar mag worden aangenomen, bijzondere bijkomende omstandigheden nodig, die in deze zaak niet naar voren komen. Toegegeven moet worden dat de gang van zaken rond de overname van de vordering van € 175.000 niet erg helder is en dat de rekening-courantboeking en de verrekening zelf ook niet uitblinken in eenduidigheid (bij een faillissement van de vennootschap zou art. 54 Fw in beeld kunnen komen). Als echter blijkt dat deze bestuurder inderdaad een tegenvordering op de vennootschap had die de schuld uit de geldlening overtrof – en ook overigens aan de voorwaarden voor een rechtsgeldige verrekening is voldaan –, lijkt geen kennelijk onbehoorlijk bestuur in de zin van art. 36 lw 1990 aan de orde.

mr. dr. A.J. Tekstra

## 81

**Staat kan niet langs civielrechtelijke weg schadevergoeding van derde vorderen wegens misgelopen belastingen als geen aanslagen zijn of kunnen worden opgelegd**

Gerechtshof Amsterdam

15 december 2020, zaaknrs. 200.240.168/01, 200.241.208/01 en 200.241.690/01, ECLI:NL:GHAMS:2020:3461

(mr. Vink, mr. Lewin, mr. Korsten-Krijnen)  
Noot mr. dr. A.J. Tekstra

**Aansprakelijkheid trustkantoor voor schade Belastingdienst. Uitvoering van werkzaamheden ten behoeve van kasgeldvennootschappen en aan zicht van Belastingdienst onttrokken vennootschappen, waardoor geen belastingaanslagen zijn of kunnen worden opgelegd. Legaliteitsbeginsel. Verhaal op privaatrechtelijke grondslag is een onaanvaardbare doorkruising van de publiekrechtelijke regeling van de belastingheffing en -invordering. Verwijzing naar HR 8 mei 1998, «JOR» 1999/50, m.nt. Hennekens (Staat/Lenger c.s.); HR 11 november 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU2554 (Ontvanger c.s./Granaria Holdings) en HR 15 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:890 (Staat/X). Hoger beroep van Rb. Amsterdam 14 februari 2018, «JOR» 2018/126, m.nt. Van Eersel.**

[BW art. 6:162]

*In het verlengde van HR 8 mei 1998, «JOR» 1999/50, m.nt. Hennekens (Staat/Lenger c.s.); HR 11 november 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU2554 (Ontvanger c.s./Granaria Holdings) en HR 15 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:890 (Staat/X) moet het volgende worden aangenomen: in een geval waarin het belastingrecht geen mogelijkheden (meer) biedt te doen vaststellen dat een bedrag waarop de Staat of de ontvanger materieel aanspraak heeft, inderdaad toekomt aan de staat of de ontvanger, biedt het privaatrecht in beginsel aan de staat en de ontvanger niet de mogelijkheid het aldus (mogelijk) misgelopen bedrag als schadevergoeding te vorderen van een derde wegens*

een door die derde gepleegde onrechtmatige daad. Het legaliteitsbeginsel op het gebied van de belastingheffing strekt ter bescherming van de burger in zijn hoedanigheid van belastingplichtige tegen de overheid. Aangenomen moet echter worden dat dit beginsel tot op zekere hoogte ook doorwerkt in andere relaties van de burger tot de overheid. Daarom moet de opvatting van de Staat c.s. dat het (in beginsel) mogelijk is dergelijke misgelopen bedragen als schadevergoeding van een derde te vorderen, in strijd met het legaliteitsbeginsel worden geacht, zoals dat doorwerkt in die andere relaties. Een bijkomend argument is dat verhaal van dergelijke misgelopen bedragen op derden langs publiekrechtelijke weg is uitgesloten als er geen mogelijkheden (meer) zijn een belastingaanslag op te leggen. Verhaal kan immers slechts plaatsvinden nadat de belasting-schulden met toepassing van de belastingwetgeving zijn vastgesteld (HR 8 mei 1998, «JOR» 1999/50, m.nt. Hennekens (Staat/Lenger c.s.)). Daaruit volgt dat verhaal daarvan op privaatrechtelijke grondslag een onaanvaardbare doorkruising zou vormen van de publiekrechtelijke regeling van de belastingheffing en -invordering en daarom niet mogelijk is.

Het is niet zozeer van belang of het aanvaardbaar is dat op een dergelijke onrechtmatigheid geen civielrechtelijke sanctie staat voor de pleger, als wel of het aanvaardbaar is dat voor een dergelijke onrechtmatigheid geen civielrechtelijke remedie ter beschikking staat aan de benadeelde. Meer precies is van belang of het aanvaardbaar is dat bij een dergelijke onrechtmatigheid de remedie van schadevergoeding ontbreekt. Schadevergoeding is immers vooral gericht op rechtsherstel en niet zozeer op sanctiëring van gedragingen. Het ontbreken van die remedie is niet onaanvaardbaar. Het wordt gerechtvaardigd door de op het gebied van de belastingheffing toepasselijke regels, zoals hiervoor is overwogen. Het is niet onaanvaardbaar dat deze remedie voor de Staat en de ontvanger ontbreekt in hun verhouding tot de burger als belastingplichtige, ook niet als de belastingplichtige opzettelijk verhindert dat tijdig belastingaanslagen kunnen worden opgelegd. Dit gevolg van de toepasselijke regels is zowel door de wetgever als door de Hoge Raad onder ogen gezien en aanvaard. Niet valt in te zien dat dit anders zou zijn in de verhouding van de Staat en de ontvanger tot de burger als derde.

In de zaak met zaaknr. 200.240.168/01:

1. X,  
2. Y,  
appellanten,  
advocaat: mr. O.R. van Hardenbroek van Ammerstol,  
tegen  
1. de Staat der Nederlanden (Ministerie van Financiën, Directoraat Belastingdienst) te Den Haag,  
2. de Ontvanger van de Belastingdienst/Grote ondernemingen te Eindhoven,  
geïntimeerden,  
advocaat: mr. W.I. Wisman,

in de zaak met zaaknr. 200.241.208/01:

Tradman Netherlands BV te Amsterdam,  
appellant,  
advocaat: mr. F.H.H. Sijbers,  
tegen  
1. de Staat der Nederlanden (Ministerie van Financiën, Directoraat Belastingdienst) te Den Haag,  
2. de Ontvanger van de Belastingdienst/Grote ondernemingen te Eindhoven,  
geïntimeerden,  
advocaat: mr. W.I. Wisman,

en in de zaak met zaaknr. 200.241.690/01:

1. de Staat der Nederlanden (Ministerie van Financiën, Directoraat Belastingdienst) te Den Haag,  
2. de Ontvanger van de Belastingdienst/Grote ondernemingen te Eindhoven,  
appellanten,  
advocaat: mr. W.I. Wisman,  
tegen  
1. Tradman Netherlands BV te Amsterdam,  
2. Tradman FS Holding BV te Amsterdam,  
3. Tradman IP Holding BV te Amsterdam,  
4. TMF Holding BV te Amsterdam,  
geïntimeerden,  
advocaat: mr. F.H.H. Sijbers,  
5. X,  
6. Y,  
geïntimeerden,  
advocaat: mr. O.R. van Hardenbroek van Ammerstol.

(...; red.)

2. Feiten

De rechtbank heeft in het eindvonnis onder 2.1-2.13 de feiten vastgesteld die zij tot uitgangspunt heeft genomen. Grief 9 van [X] c.s. is gericht tegen

rov. 2.8, voor zover de rechtbank daarin heeft overwogen dat [X] regelmatig werkzaamheden verrichtte voor de gebroeders [naam broers]. Het hof zal met die grief rekening houden door dat weg te laten. Voor het overige zijn de door de rechtbank vastgestelde feiten in hoger beroep niet in geschil en dienen zij ook het hof tot uitgangspunt. Het zijn de volgende feiten.

*Tradman c.s.*

2.1. Tradman NL is opgericht op 7 mei 1991. Haar aanvankelijke naam was B.V. European Trust Services Amsterdam. Na haar toetreding, in 2000, tot de Amicorp-groep kreeg zij in augustus 2001 de naam Amicorp Netherlands B.V. Na haar uittreden, in 2004, uit de Amicorp-groep kreeg zij in juli 2006 haar huidige naam. Zij heeft diverse dochtermaatschappijen.

2.2. Tradman FS is opgericht op 31 mei 2006. Zij is sindsdien enig aandeelhouder van Tradman NL.

2.3. Tradman IP is opgericht op 9 juli 2007. Zij heeft diverse dochtermaatschappijen.

2.4. Tradman c.s. zijn trustkantoren.

*[X] c.s.*

2.5. [X], een van de oprichters van Tradman NL, is jurist. Hij heeft tot september 2009 bij Tradman c.s. gewerkt. Hij was in het bijzonder verantwoordelijk voor de algemene managementtaken. Van 1 maart 1992 tot 14 mei 2004 en van 2 augustus 2004 tot 1 april 2006 was hij statutair bestuurder van Tradman NL. Van 31 mei 2006 tot 13 augustus 2008 was hij statutair bestuurder van Tradman FS.

2.6. [Y], eveneens een van de oprichters van Tradman NL, is bedrijfseconoom. Hij heeft tot de zomer van 2010 bij Tradman c.s. en/of TMF gewerkt. Hij was in het bijzonder verantwoordelijk voor het relatie- en klantbeheer. Van 23 augustus 2001 tot 7 januari 2005 en van 6 mei 2005 tot 20 oktober 2006 was hij statutair bestuurder van Tradman NL. Van 31 mei 2006 tot 17 augustus 2009 was hij statutair bestuurder van Tradman FS. Van 9 juli 2007 tot 17 augustus 2009 was hij statutair bestuurder van Tradman IP.

*De gebroeders [naam broers] en hun vennootschappen*

2.7. [naam broer 1] (hierna: [naam broer 1]) heeft van december 1989 tot en met augustus 1992 een gevangenisstraf uitgezeten wegens oplichting, af-

persing, valsheid in geschrift en deelneming aan een criminele organisatie. Na zijn vrijlating heeft hij de [naam groep] opgericht, een groep van met elkaar verbonden vennootschappen. Zijn broer [naam broer 2] (hierna: [naam broer 2]) regelde het financiële en fiscale beheer van die groep. In de periode 2004-2007 zijn vrijwel alle tot de [naam groep] behorende vennootschappen in staat van faillissement verklaard, met achterlating van grote belastingschulden. Op 12 april 2013 zijn [naam broer 1] en [naam broer 2] wegens fiscale malversaties veroordeeld tot gevangenisstraffen van 30 respectievelijk 24 maanden.

*De gebroeders [naam broers] en Tradman NL*

2.8. De gebroeders [naam broers] zijn van eind 1993/begin 1994 tot eind 2006 klant geweest van Tradman NL. [Y] was hun relatiebeheerder.

*TMF*

2.9. TMF, net als Tradman c.s. een trustkantoor, is sinds 14 februari 2008 enig aandeelhouder van Tradman FS en Tradman IP. Sinds medio 2009 zijn, of waren, medewerkers van TMF bestuurder van Tradman NL.

*De Staat c.s.*

2.10. In maart 2008 hebben de Staat c.s. met het oog op de belastingheffing en -invordering van de gebroeders [naam broers] en door hen gecontroleerde vennootschappen op de voet van art. 53 in verbinding met art. 47 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) en art. 62 in verbinding met art. 58 Invorderingswet 1990 (hierna: Iw 1990) een onderzoek ingesteld bij Tradman c.s. en de aan hen gelieerde stichting Stichting Derden-gelden E.T.S.A. (hierna: het derdenonderzoek).

2.11. Bij brief van 19 december 2008 hebben de Staat c.s. aan Tradman NL geschreven dat zij alle gegevensdragers die zij in het kader van het derdenonderzoek aan de Staat c.s. had behoren te verstrekken dient te bewaren ten behoeve van de nakoming van haar verplichtingen op grond van art. 53 AWR en art. 62 Iw 1990.

2.12. Bij brieven van 27 februari 2012 hebben de Staat c.s. Tradman FS, Tradman IP, TMF, [X] en [Y] aansprakelijk gesteld voor de in dit geding aan de orde zijnde schade, en de lopende verjaringstermijnen gestuit.

*Voorlopig getuigenverhoor*

2.13. Bij beschikking van 21 februari 2013, gegeven in de zaak tussen de Staat c.s. als verzoekers en Tradman FS, Tradman IP, TMF, [X] en [Y] als verweerders, heeft de rechtbank Amsterdam een voorlopig getuigenverhoor bevolen voor wat betreft de transacties en vennootschappen, beschreven onder 6.2 tot en met 6.30 in het verzoekschrift, de door de gebroeders [naam broers] aan Tradman FS en Tradman IP in rekening gebrachte schadeloosstelling in verband met [Z] Holding B.V. en de vermeende wetenschap van verweerders van de gestelde dubieuze praktijken van de gebroeders [naam broers], beschreven onder 5.14 tot en met 5.18 van het verzoekschrift.

*3. Beoordeling*

3.1. In eerste aanleg hebben de Staat c.s. in de weergave van de rechtbank het volgende gevorderd (de rechtbank duidt de Staat c.s. aan als de Belastingdienst en Tradman c.s. als Tradman).

*“In de zaak Belastingdienst/Tradman FS, Tradman IP, TMF, [X] en [Y]*

3.1. De Belastingdienst vordert dat de rechtbank bij vonnis voor recht verklaart:

(i) dat TMF, Tradman FS en Tradman IP onrechtmatig jegens de Belastingdienst hebben gehandeld door in strijd met de op Tradman FS en Tradman IP rustende fiscale informatie- en bewaarplicht in het kader van het derdenonderzoek onjuiste en/of onvolledige informatie aan de Belastingdienst te verschaffen; en/of

(ii) dat TMF, Tradman FS en Tradman IP hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de schade die de Belastingdienst als gevolg van de onder (i) vermelde onrechtmatige daden heeft geleden en nog zal lijden, nader op te maken bij staat en te vereffenen volgens de wet; en/of

(iii) dat Tradman FS, Tradman IP, [X] en [Y] onrechtmatig jegens de Belastingdienst hebben gehandeld door onrechtmatige handel in en/of misbruik van kasgeldvennootschappen en/of vennootschappen met een vervangingsreserve, waarbij:

a. Tradman FS en Tradman IP als trustkantoor enerzijds en/of [Y] en/of [X] als medewerkers van het trustkantoor anderzijds de op hen rustende integriteitsnormen hebben geschonden (artikel 6:162 Burgerlijk Wetboek (BW)) en/of ter zake waarvan [Y] en/of [X] tevens als bestuurders van Tradman FS en Tradman IP (in hun hoedanigheid van trustkantoor) persoonlijk ernstig ver-

wijbaar hebben gehandeld wegens schending van de integriteitsnormen (artikel 6:162 BW); en/of

b. Tradman FS en Tradman IP als (trust)bestuurder van kasgeldvennootschappen (Roodhold B.V. (hierna: Roodhold) en/of Hazersharen B.V. (hierna: Hazersharen)) een ernstig verwijt valt te maken in verband met het onrechtmatig handelen van die kasgeldvennootschappen (artikel 6:162 BW) en/of een misleidende voorstelling van de toestand van die kasgeldvennootschappen hebben gegeven (artikel 2:249 BW) en/of terzake waarvan [Y] en/of [X] als bestuurders van Tradman FS en Tradman IP (in hun hoedanigheid van rechtspersoon-bestuurder van die kasgeldvennootschappen) ex artikel 2:11 BW hoofdelijk aansprakelijk zijn; en/of

c. Tradman FS, Tradman IP, [Y] en/of [X] in groepsverband onrechtmatig schade aan de Belastingdienst hebben toegebracht en de kans op schade Tradman FS, Tradman IP, [Y] en/of [X] had behoren te weerhouden van hun gedragingen in groepsverband (artikel 6:166 BW); en/of

(iv) dat Tradman FS, Tradman IP, [X] en [Y] onrechtmatig jegens de Belastingdienst hebben gehandeld door het onttrekken van buitenlandse vennootschappen (Marsannay Holdings S.A. (hierna: Marsannay) en/of Kooilust Finance Limited/Fenchurch Limited (hierna: Kooilust/Fenchurch)) aan het zicht van de Belastingdienst, waarbij:

a. [X] als (mede)bestuurder van Marsannay in 1996 en een deel van 1997 een persoonlijk ernstig verwijt valt te maken in verband met het onrechtmatig handelen van Marsannay (artikel 6:162 BW); en/of

b. Tradman FS en Tradman IP als feitelijk bestuurder van Marsannay en/of Kooilust/Fenchurch een ernstig verwijt valt te maken in verband met hun onrechtmatig handelen (artikel 6:162 BW); althans

c. Tradman FS en Tradman IP als trustkantoor ter uitoefening van hun bedrijf met betrekking tot Marsannay en/of Kooilust/Fenchurch een hulp-persoon (de rechtbank leest:) hebben ingeschakeld (de rechtbank leest:) die ter zake fouten heeft gemaakt (artikel 6:171 BW); en/of

d. Tradman FS en Tradman IP als trustkantoor enerzijds en/of [Y] en/of [X] als medewerkers van het trustkantoor anderzijds de op hen rustende integriteitsnormen hebben geschonden (artikel 6:162 BW) en/of terzake waarvan [Y] en/of [X] tevens als bestuurders van Tradman FS en Trad-

man IP (in hun hoedanigheid van trustkantoor) persoonlijk ernstig verwijtbaar hebben gehandeld wegens schending van de integriteitsnormen (artikel 6:162 BW); en/of

e. Tradman FS, Tradman IP, [Y] en/of [X] in groepsverband onrechtmatig schade aan de Belastingdienst hebben toegebracht en de kans op schade Tradman FS, Tradman IP, [Y] en/of [X] had behoren te weerhouden van hun gedragingen in groepsverband (artikel 6:166 BW);

(v) dat Tradman FS, Tradman IP, [X] en [Y] hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de schade die de Belastingdienst als gevolg van (een of meer van) de onder (iii) en/of (iv) vermelde onrechtmatige daden heeft geleden en nog zal lijden, nader op te maken bij staat en te vereffenen volgens de wet; alles met hoofdelijke veroordeling, uitvoerbaar bij voorraad, van Tradman FS, Tradman IP, TME, [X] en [Y] in de kosten van het geding, te vermeerderen met wettelijke rente vanaf twee weken na de datum van het vonnis tot en met de dag der algehele voldoening.

*In de zaak Belastingdienst/Tradman NL*

3.2. De Belastingdienst vordert dat de rechtbank bij vonnis voor recht verklaart:

(i) dat Tradman NL onrechtmatig jegens de Belastingdienst heeft gehandeld door in strijd met de op Tradman NL rustende fiscale informatie- en bewaarplicht in het kader van het derdenonderzoek onjuiste en/of onvolledige informatie aan de Belastingdienst te verschaffen; en/of

(ii) dat Tradman NL hoofdelijk aansprakelijk is voor de schade die de Belastingdienst als gevolg van de onder (i) vermelde onrechtmatige daden heeft geleden en nog zal lijden, nader op te maken bij staat en te vereffenen volgens de wet; en/of

(iii) dat Tradman NL onrechtmatig jegens de Belastingdienst heeft gehandeld door onrechtmatige handel in en/of misbruik van kasgeldvennootschappen en/of vennootschappen met een vervangingsreserve, waarbij:

a. Tradman NL als trustkantoor de op haar rustende integriteitsnormen (de rechtbank leest:) heeft geschonden (artikel 6:162 BW); en/of

b. Tradman NL als (trust)bestuurder van kasgeldvennootschappen (Roodhold en/of Hazerssharen) een ernstig verwijt valt te maken in verband met het onrechtmatig handelen van die kasgeldvennootschappen (artikel 6:162 BW) en/of een misleidende voorstelling van de toestand van die kasgeldvennootschappen heeft gegeven (artikel 2:249 BW); en/of

c. Tradman NL in groepsverband onrechtmatig schade aan de Belastingdienst heeft toegebracht en de kans op schade Tradman NL had behoren te weerhouden van haar gedragingen in groepsverband (artikel 6:166 BW); en/of

(iv) dat Tradman NL onrechtmatig jegens de Belastingdienst heeft gehandeld door het onttrekken van buitenlandse vennootschappen (Marsannay en/of Kooilust/Fenchurch) aan het zicht van de Belastingdienst, waarbij:

a. (...)

b. Tradman NL als feitelijk bestuurder van Marsannay en/of Kooilust/Fenchurch een ernstig verwijt valt te maken in verband met haar onrechtmatig handelen (artikel 6:162 BW); althans

c. Tradman NL als trustkantoor ter uitoefening van haar bedrijf met betrekking tot Marsannay en/of Kooilust/Fenchurch een hulppersoon heeft ingeschakeld (de rechtbank leest:) die ter zake fouten (de rechtbank leest:) heeft gemaakt (artikel 6:171 BW); en/of

d. Tradman NL als trustkantoor de op haar rustende integriteitsnormen heeft geschonden (artikel 6:162 BW); en/of

e. Tradman NL in groepsverband onrechtmatig schade aan de Belastingdienst heeft toegebracht en de kans op schade Tradman NL had behoren te weerhouden van haar gedragingen in groepsverband (artikel 6:166 BW);

(v) dat Tradman NL hoofdelijk aansprakelijk is voor de schade die de Belastingdienst als gevolg van (een of meer van) de onder (iii) en/of (iv) vermelde onrechtmatige daden heeft geleden en nog zal lijden, nader op te maken bij staat en te vereffenen volgens de wet;

alles met hoofdelijke veroordeling, uitvoerbaar bij voorraad, van Tradman NL in de kosten van het geding, te vermeerderen met wettelijke rente vanaf twee weken na de datum van het vonnis tot en met de dag der algehele voldoening.

De Belastingdienst merkt op dat hij in onderdeel (iv) onder a van het petitum bewust geen vordering heeft opgenomen om zoveel mogelijk aan te sluiten bij het petitum in de zaak Belastingdienst/Tradman FS, Tradman IP, TME, [X] en [Y].”

Tot zover de weergave van de vorderingen door de rechtbank.

3.2. De Staat c.s. hebben in de weergave van de rechtbank de volgende samenvatting gegeven van hetgeen zij aan hun vorderingen ten grondslag hebben gelegd.

“In deze procedure staat het onrechtmatig handelen van het trustkantoor Tradman en haar bestuurders, evenals dat van TMF, enig aandeelhouder van Tradman, centraal. De Belastingdienst vordert een verklaring voor recht dat gedaagden – kort gezegd – onrechtmatig jegens de Belastingdienst hebben gehandeld en dat zij (de rechtbank leest: hoofdelijk) aansprakelijk zijn voor alle als gevolg daarvan door de Belastingdienst geleden en te lijden schade.

#### *Het onderzoek van de Belastingdienst naar [naam broer 1]*

De oorsprong van deze zaak is gelegen in een onderzoek van de Belastingdienst naar geldstromen met betrekking tot de heren [naam broer 1] en [naam broer 2] en aan hen te relateren rechtspersonen. [naam broer 1], die een crimineel verleden heeft (...) en (zijn broer) [naam broer 2] waren betrokken bij een groot aantal vennootschappen, die tot de [naam groep] behoorden. Vrijwel alle tot de [naam groep] behorende vennootschappen zijn in de periode 2004-2007 gefailleerd.

Tijdens het onderzoek ten aanzien van [naam broer 1] ontdekte de Belastingdienst op de computer van [naam broer 2] het bestaan van Marsannay, een Luxemburgse vennootschap waarvan [naam broer 1] de UBO bleek te zijn geweest. Betalingen ten behoeve van voor Marsannay verrichte diensten bleken te lopen over de Stichting Derdengelden E.T.S.A., een stichting derdengelden die gelieerd was aan het trustkantoor Tradman. Dit was voor de Belastingdienst aanleiding om in maart 2008 bij zowel de stichting als bij Tradman een derdenonderzoek in te stellen.

#### *Het trustkantoor Tradman*

Tradman is in 1991 opgericht. Het was de bedrijfsfilosofie van Tradman om een nauwe relatie met de klant te onderhouden en nauw met de klant samen te werken. Eén van die klanten was – vanaf eind 1993/begin 1994 tot eind 2006 – [naam broer 1]. De relatiebeheerder van [naam broer 1] bij Tradman was [Y], terwijl ook [X] regelmatig werkzaamheden ten behoeve van [naam broer 1] verrichtte. [Y] en [X] zijn beiden mede-oprichters en voormalig bestuurders van Tradman.

In februari 2008 heeft TMF de aandelen in Tradman verworven. Medio 2009 werden medewerkers van TMF bestuurder van Tradman en nam

TMF de leiding over van Tradman in de begeleiding van het derdenonderzoek.

#### *Schending wettelijke informatieverplichtingen tijdens het derdenonderzoek*

De Belastingdienst is bij het derdenonderzoek bij Tradman op hevige weerstand en tegenwerking van Tradman en TMF gestuit.

Zo heeft Tradman – en na overname van de leiding ter zake feitelijk dus TMF – in het kader van het derdenonderzoek diverse procedures tegen de Belastingdienst gevoerd, waarbij zij tot op heden steeds in het ongelijk is gesteld. Naar eigen zeggen deden TMF en Tradman dit om vast te stellen of de Belastingdienst in zijn recht stond, maar feit is dat met deze procedures het derdenonderzoek van de Belastingdienst werd gefrustreerd en in elk geval getraineed.

Daar bleef het echter niet bij. Hoewel TMF stelt een grootschalig intern onderzoek te hebben uitgevoerd om alle vragen van de Belastingdienst te kunnen beantwoorden, heeft de Belastingdienst geconstateerd dat Tradman en TMF stelselmatig onjuiste en onvolledige informatie aan de Belastingdienst hebben verschaft. Daarbij zijn zelfs complete dossiers uit het archief van Tradman verdwenen.

Daarmee hebben TMF en Tradman de op Tradman rustende informatie- en bewaarplicht geschonden en hebben zij onrechtmatig jegens de Belastingdienst gehandeld. Hierdoor is niet alleen het onderzoek van de Belastingdienst vertraagd, maar heeft de Belastingdienst door het gebrek aan informatie geen aanslagen kunnen opleggen of deze aanslagen zodanig laat opgelegd, dat zij niet meer op de gebruikelijke wijze verhaalbaar zijn. Voor de schade die de Belastingdienst hierdoor lijdt, zijn Tradman en TMF aansprakelijk.

In de loop van het derdenonderzoek werd duidelijk dat Tradman c.s. en TMF een reden hadden om niet mee te werken aan het derdenonderzoek en de Belastingdienst in het duister te houden over de frauduleuze praktijken van [naam broer 1]. Tradman bleek daar zelf namelijk een actieve bijdrage aan te hebben geleverd door (a) haar betrokkenheid bij onrechtmatige handel in kasgeldvennootschappen en (b) het onttrekken van buitenlandse vennootschappen aan het zicht van de Belastingdienst.

*Onrechtmatige handel in kasgeldvennootschappen*

Met betrekking tot kasgeldvennootschappen heeft de Belastingdienst vastgesteld dat er in de periode vanaf (in ieder geval) eind 1993 tot eind 2006 misbruik is gemaakt van (kasgeld) vennootschappen door Tradman in samenwerking met [naam broer 1] (en andersom). Tradman bood [naam broer 1] kasgeldvennootschappen met een gepretendeerde vordering op de verkoper of koper aan. Nadat [naam broer 1] deze kasgeldvennootschappen van of via Tradman c.s. had gekocht, werden deze vennootschappen vervolgens met wetenschap en medewerking van Tradman c.s. veelal leeggehaald, welke onzakelijke onttrekkingen niet bij de uiteindelijke aandeelhouder werden belast. Ook werden er – wederom met wetenschap en medewerking van Tradman c.s. – gefingeerde verliezen door deze vennootschappen gepresenteerd, zodat de vennootschappen ten onrechte geen vennootschapsbelasting hoefden af te dragen dan wel ten onrechte teruggaaf kregen van reeds betaalde vennootschapsbelasting. Bovendien maakte Tradman c.s. het mede mogelijk dat dit misbruik een lange tijd kon voortduren, omdat met de gepretendeerde vorderingen binnen de [naam groep] via cessie werd geschoven en de [naam groep] op die wijze een kunstmatig groot vermogen kon presenteren.

De handel in kasgeldvennootschappen had als doel de (ver)kopers en/of aandeelhouders en/of bestuurders en/of bemiddelaars te verrijken ten koste van de Belastingdienst. In plaats van zich van deze onrechtmatige handel in kasgeldvennootschappen te distantiëren, hadden Tradman en haar bestuurders, zowel ieder afzonderlijk als in groepsverband, een – initiërende en faciliterende – sleutelrol bij deze structurele en vooropgezette benadeling van de Belastingdienst. Zij boden (onder meer) al grotendeels leeggehaalde kasgeldvennootschappen als ‘groot vermogen vennootschappen’ aan [naam broer 1] aan, stelden plannen op hoe een kasgeldvennootschap leeg te halen, verliezen te fingeren en oneigenlijk belastingvoordeel te behalen, vulden valse aangiftes in en stelden concept-brieven op met opdrachten voor uitbetaling van liquide middelen op oneigenlijke gronden. Daarmee hebben Tradman en haar bestuurders de op hen als (medewerkers van) een trustkantoor rustende integriteitsnormen geschonden, als (bestuurders van een) (trust) bestuurder ernstig verwijtbaar gehandeld en in voorkomende gevallen als (bestuurders van een)

bestuurder een misleidende voorstelling van de toestand van de betrokken vennootschappen gegeven.

Als gevolg van dit onrechtmatig handelen heeft de Belastingdienst in de eerste plaats geen juiste (navorderings)aanslagen kunnen opleggen; in de tweede plaats zouden de belastingschulden, ingeval er wel aanslagen zouden zijn opgelegd, niet op de – van alle liquiditeiten ontdane en in een aantal gevallen op naam van katvangers dan wel strolieden gezette – belastingplichtigen zelf verhaalbaar zijn geweest. Ter zake zijn Tradman en haar bestuurders hoofdelijk aansprakelijk.

*Onrechtmatig onttrekken van buitenlandse vennootschappen aan het zicht van de fiscus*

[naam broer 1] had meerdere buitenlandse vennootschappen, waarbij Tradman c.s. was betrokken. Bij (in ieder geval) twee daarvan, Marsannay en Kooilust/Fenchurch, spanden [naam broer 1] en Tradman c.s. samen om deze vennootschappen en de met deze vennootschappen verband houdende geldstromen buiten het zicht van de Belastingdienst te houden.

Bij Marsannay bewerkstelligde Tradman in de eerste plaats dat Marsannay niet voldeed aan de aangifte- en administratieplicht. Hoewel onherroepelijk vaststaat dat Marsannay in ieder geval met ingang van 1996 belastingplichtig was in Nederland, heeft Marsannay geen deugdelijke administratie gevoerd en nooit in Nederland aangifte gedaan. Daarmee is Marsannay aan het zicht van de Belastingdienst onttrokken en is Marsannay niet in Nederland belast. Dit is voor 1996 in de eerste plaats aan [X] toe te rekenen, die tot maart 1997 medebestuurder van Marsannay was en uit dien hoofde ernstig verwijtbaar heeft gehandeld. Voor de overige jaren geldt dat het officiële bestuur werd gevormd door medewerkers van Benelux Trust [Benelux Trust Sarl; rechtbank] (en later AmiLux [Amicorp Luxembourg SA; rechtbank]), maar dat in werkelijkheid (medewerkers van) Tradman alle zaken met betrekking tot Marsannay regelde(n) en de administratie van Marsannay behoorden te verzorgen. Tradman dient dan ook als materieel of feitelijk (trust)bestuurder te worden aangemerkt; in die hoedanigheid is Tradman aansprakelijk voor de schade die de Belastingdienst ter zake heeft geleden. Als Tradman niet wordt beschouwd als feitelijk trustbestuurder, dan geldt dat Tradman Benelux Trust (en later AmiLux) als hulppersoon heeft inge-

schakeld om de werkzaamheden uit te voeren die Tradman voor [naam broer 1] pleegde te verrichten; Tradman is ter zake op grond van art. 6:171 BW aansprakelijk.

In de tweede plaats heeft Tradman c.s. de op haar rustende integriteitsnormen geschonden door facturen inzake Marsannay 'om te katten'. Stelselmatig werden facturen van buitenlandse trustkantoren – niet rechtstreeks, maar met een omweg, zogenaamde 'factureringsroutes' – verstuurd naar vennootschappen van [naam broer 1] zonder daarbij te vermelden dat de verrichte werkzaamheden zagen op Marsannay. Ook dat was een manier om Marsannay aan het zicht van de Belastingdienst te onttrekken. In ieder geval moet dit voor Tradman een voorzienbaar gevolg van haar handelwijze zijn geweest. Voor de daaruit voor de Belastingdienst voortvloeiende schade is Tradman dan ook aansprakelijk.

Toen Kooilust/Fenchurch in november 2003 werd opgericht, had Tradman c.s. al de nodige ervaring met de dubieuze handelwijze van [naam broer 1] en was Tradman c.s. kort daarvóór zelfs al tot twee keer toe gewaarschuwd over de ondeugdelijke praktijken van [naam broer 1]. Dit vormde voor Tradman c.s. echter – in strijd met de op hen rustende integriteitsnormen – geen aanleiding om niet langer diensten voor [naam broer 1] te verrichten en [naam broer 1] niet behulpzaam te zijn bij de oprichting van Kooilust/Fenchurch. Sterker nog, Tradman c.s. werkte er vervolgens ook nog eens aan mee dat Kooilust/Fenchurch buiten het zicht van de Belastingdienst bleef. Tradman c.s. bewerkstelligde een naamswijziging van Kooilust in Fenchurch, zodat geen link met de gefailleerde Kooilust Investments kon worden gemaakt. Daarnaast zorgde Tradman c.s., die de trustdirectie van Kooilust/Fenchurch van informatie en instructies voorzag, er niet voor dat Kooilust/Fenchurch aan haar aangifte- en administratieplicht voldeed. Daarvoor is Tradman – net als bij Marsannay – als feitelijk c.q. materieel trustbestuurder dan wel op grond van art. 6:171 BW aansprakelijk.<sup>2</sup>

Tot zover de weergave door de rechtbank van de samenvatting van de Staat c.s.

3.3. [X] c.s., Tradman c.s. en TMF hebben in eerste aanleg diverse incidenten opgeworpen en verweren gevoerd. Daarvan is thans het volgende van belang.

a. In eerste aanleg hebben [X] c.s., Tradman FS, Tradman IP en TMF bij incidentele conclusies

gevorderd dat de Staat c.s. op de voet van art. 843a Rv wordt gelast bescheiden of afschriften daarvan aan hen ter beschikking te stellen of inzage daarin te verschaffen, op straffe van verbeurte van dwangsommen. Bij het door [X] c.s. bestreden vonnis van 7 september 2016 heeft de rechtbank deze vordering afgewezen. Onder 4.16 van het eindvonnis heeft de rechtbank overwogen dat er in de eerste fase van het geding waarin de Staat c.s. nog slechts verklaringen voor recht en verwijzing naar de schadestaatprocedure vorderen, geen aanleiding is de Staat c.s. te gelasten inzage te geven in hun dossiers.

b. Tradman c.s. en [X] c.s. hebben in eerste aanleg een reeks verweren gevoerd die erop neerkomen dat in de specifieke omstandigheden van het geval geen verhaal mogelijk is op hen als derden voor niet aan de desbetreffende vennootschappen opgelegde aanslagen, althans niet indien de bevoegdheid om de aanslag op te leggen, inmiddels is verjaard (rov. 4.12 van het eindvonnis). Deze verweren heeft de rechtbank verworpen (rov. 4.16 van het eindvonnis).

3.4. De rechtbank heeft als volgt beslist. De rechtbank heeft voor recht verklaard:

- a. dat Tradman NL, [X] en [Y] onrechtmatig jegens de Staat c.s. hebben gehandeld door onrechtmatige handel in en/of misbruik van de kasgeldvennootschappen Roodhold en Hazersharen;
- b. dat Tradman NL, [X] en [Y] onrechtmatig jegens de Staat c.s. hebben gehandeld door het onttrekken van Marsannay en Kooilust/Fenchurch aan het zicht van de Staat c.s.; en
- c. dat Tradman NL, [X] en [Y] hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de schade die de Staat c.s. als gevolg van die onrechtmatige daden heeft geleden en zal lijden, nader op te maken bij staat en te vereffenen volgens de wet.

De rechtbank heeft daarnaast beslissingen gegeven over de proceskosten en haar vonnis uitvoerbaar bij voorraad verklaard. De overige vorderingen heeft de rechtbank afgewezen.

3.5. De grieven 1 en 2 van [X] c.s. en grief 4 van Tradman NL zijn gericht tegen de hiervoor in rov. 3.3 sub b bedoelde beslissing van de rechtbank.

Grief 3 van [X] c.s. is gericht tegen het hiervoor in rov. 3.3 sub a bedoelde oordeel van de rechtbank. In hoger beroep hebben [X] c.s. hun op de voet van art. 843a Rv ingestelde vordering vermeerderd. Tradman NL heeft bij memorie van grieven gevorderd dat de Staat c.s. op de voet van art. 843a



Rv wordt gelast bescheiden aan haar te verstrekken.

3.6. In hoger beroep is een regiezitting gehouden op 17 september 2019. In het proces-verbaal daarvan is de meest verstrekkende vraag die partijen verdeeld houdt, als volgt weergegeven:

“[Is] de Staat dan wel de Ontvanger (...) gerechtigd om op grond van onrechtmatige daad bij wijze van schadevergoeding een derde aansprakelijk te stellen voor van een belastingplichtige niet geheven belasting en betaling van die niet geheven belasting te vorderen ingeval op grond van de desbetreffende belastingwet, meer in het bijzonder vanwege de fiscaalrechtelijke verjaring, aan de belastingplichtige geen aanslag is, en ook niet meer kan worden, opgelegd[?]”

In navolging van partijen noemt het hof deze vraag de principiële rechtsvraag.

Het hof heeft op de regiezitting beslist dat partijen eerst in de gelegenheid zullen worden gesteld om zich bij pleidooi uitsluitend uit te laten over de vordering op de voet van art. 843a Rv en over de principiële rechtsvraag. Daarna zal het hof bij tussenarrest beslissen. Vervolgens hebben partijen overeenkomstig die beslissing gepleit over de vordering op de voet van art. 843a Rv en over de principiële rechtsvraag.

#### *De principiële rechtsvraag*

3.7. Het hof zal eerst de principiële rechtsvraag beoordelen. Het oordeel daarover is van belang voor de stelling van de Staat c.s. dat Tradman c.s., TMF en/of [X] c.s. onrechtmatig hebben gehandeld omdat door hun toedoen het onmogelijk is geworden nog aanslagen op te leggen aan door de Staat c.s. in deze procedure als belastingplichtigen aangemerkte entiteiten en personen.

3.8. In HR 8 mei 1998, ECLI:NL:HR:1998:ZC7062, NJ 1998/890 («JOR» 1999/50, m.nt. Hennekens; red.) (Staat/Lenger c.s.) heeft de Hoge Raad geoordeeld, kort gezegd, dat de belastingplichtige die in het kader van de belastingheffing aan de belastingdienst onjuiste opgaven doet, niet jegens de Staat aansprakelijk is uit onrechtmatige daad, ook niet indien deze onjuistheid is te wijten aan zijn schuld of aan een oorzaak die krachtens de wet of de in het verkeer geldende opvattingen voor zijn rekening komt. Dat oordeel heeft de Hoge Raad gebaseerd, kort gezegd, op de overweging dat een andere opvatting niet verenigbaar is met het in art. 104 Grondwet tot uitdrukking ge-

brachte legaliteitsbeginsel op het gebied van de belastingheffing (rov. 3.3).

In HR 11 november 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU2554, NJ 2006/337 (Ontvanger c.s./Granaria Holdings) heeft de Hoge Raad geoordeeld, kort gezegd, dat in een geval waarin het belastingrecht geen mogelijkheden (meer) biedt te doen vaststellen dat een bedrag waarop de belastingdienst materieel aanspraak heeft, hem inderdaad toekomt, het privaatrecht in beginsel geen correctiemogelijkheid biedt om dit wél te doen vaststellen. Hierbij heeft de Hoge Raad verwezen naar het legaliteitsbeginsel, dat inhoudt dat belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet (rov. 3.3).

In HR 15 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:890, NJ 2020/269, heeft de Hoge Raad geoordeeld, kort gezegd, dat de Staat niet op privaatrechtelijke grondslag verhaal kan nemen voor extra kosten van controle en correctie van aangiften en van invordering van aanslagen, veroorzaakt door het opzettelijk doen van onjuiste aangiften. Hiertoe heeft de Hoge Raad overwogen, kort gezegd, dat verhaal van dergelijke meerkosten langs publiekrechtelijke weg is uitgesloten en dat gelet daarop moet worden aangenomen dat verhaal daarvan op privaatrechtelijke grondslag een onaanvaardbare doorkruising zou vormen van de publiekrechtelijke regeling van de belastingheffing en -invordering en daarom niet mogelijk is (rov. 3.2).

Dit alles wordt in dit geding (terecht) niet bestreden.

3.9. In het verlengde van die oordelen van de Hoge Raad moet het volgende worden aangenomen: in een geval waarin het belastingrecht geen mogelijkheden (meer) biedt te doen vaststellen dat een bedrag waarop de Staat of de Ontvanger materieel aanspraak heeft, inderdaad toekomt aan de Staat of de Ontvanger, biedt het privaatrecht in beginsel aan de Staat en de Ontvanger niet de mogelijkheid het aldus (mogelijk) misgelopen bedrag als schadevergoeding te vorderen van een derde wegens een door die derde gepleegde onrechtmatige daad.

Het legaliteitsbeginsel op het gebied van de belastingheffing strekt ter bescherming van de burger in zijn hoedanigheid van belastingplichtige tegen de overheid (vergelijk: Kamerstukken II, 1978-1979, 15 575, nrs. 1-5, p. 2-3, en Kamerstukken II, 1979-1980, 15 575, nr. 7, p. 2). Aangenomen moet echter worden dat dit beginsel tot op zekere hoog-

te ook doorwerkt in andere relaties van de burger tot de overheid. Daarom moet de opvatting van de Staat c.s. dat het (in beginsel) mogelijk is dergelijke misgelopen bedragen als schadevergoeding van een derde te vorderen, in strijd met het legaliteitsbeginsel worden geacht, zoals dat doorwerkt in die andere relaties.

Een bijkomend argument is dat verhaal van dergelijke misgelopen bedragen op derden langs publiekrechtelijke weg is uitgesloten als er geen mogelijkheden (meer) zijn een belastingaanslag op te leggen. Verhaal kan immers slechts plaatsvinden nadat de belastingsschulden met toepassing van de belastingwetgeving zijn vastgesteld (Staat/Lenger c.s., rov. 3.5). Daaruit volgt dat verhaal daarvan op privaatrechtelijke grondslag een onaanvaardbare doorkruising zou vormen van de publiekrechtelijke regeling van de belastingheffing en -invordering en daarom niet mogelijk is.

3.10. De Staat c.s. hebben een betoog gehouden dat erop neerkomt dat Tradman c.s., TMF en/of [X] c.s. mogelijkheden tot belastingheffing opzettelijk uit het zicht van de inspecteur hebben gehouden. Hierbij zouden zij het vooropgezette oogmerk hebben gehad om door tijdsverloop een situatie te creëren waarin het belastingrecht geen mogelijkheden (meer) biedt te doen vaststellen dat een bedrag waarop de Staat of de Ontvanger materieel aanspraak heeft, hem inderdaad toekomt, aldus de Staat c.s. Dit betoog is echter geen reden om anders te oordelen. Ook voor het overige is onvoldoende gesteld om aan te nemen dat in dit geval een uitzondering op het voorgaande zou moeten worden aanvaard.

Om te bewerkstelligen dat Tradman c.s., TMF en/of [X] c.s. niet kunnen “profiteren” van het verstrijken van de in de AWR opgenomen termijnen voor het opleggen van aanslagen, hebben de Staat c.s. in hoger beroep een beroep gedaan op de beperkende werking van de redelijkheid en billijkheid. Indien al kan worden aangenomen dat zij dit beroep tijdig (bij memorie van antwoord) hebben gedaan, kan dat beroep niet slagen, omdat onvoldoende feiten en omstandigheden zijn gesteld of gebleken om dat beroep te kunnen honoreren.

3.11. De rechtbank heeft anders geoordeeld en heeft daarbij verwezen naar overwegingen uit HR 28 juni 1996, ECLI:NL:HR:1996:ZC2120, NJ 1997/102 (Van Maarseveen/Ontvanger), HR 8 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP8686, NJ 2011/477 («JOR» 2011/285, m.nt. Tekstra; red.) (Intertrust/Ontvanger) en HR 21 februari 2014,

ECLI:NL:HR:2014:397, NJ 2014/202 («JOR» 2014/154, m.nt. Tekstra; red.) (K./Ontvanger c.s.; Oxbridge). Deze overwegingen en arresten zijn echter niet in strijd met de voorgaande oordelen van het hof.

De overweging in Van Maarseveen/Ontvanger dat niet van belang is of belastingsschulden reeds door aanslagen zijn geformaliseerd (rov. 3.4.2), heeft betrekking op de situatie *ten tijde van het door de Ontvanger onrechtmatig geachte handelen*. Het hof vindt zelfs steun voor zijn voorgaande oordelen in Van Maarseveen/Ontvanger. In rov. 3.4.3 overweegt de Hoge Raad namelijk dat voor de vaststelling van de omvang van de schadevergoeding de grootte van de schade moet blijken uit *opgelegde* aanslagen. In de situatie waarin het belastingrecht geen mogelijkheden meer biedt te doen vaststellen dat een bedrag waarop de belastingdienst materieel aanspraak heeft, hem inderdaad toekomt, kan aan dat voorschrift niet meer worden voldaan omdat de belastingsschulden in beginsel niet meer door aanslagen kunnen worden geformaliseerd.

In K./Ontvanger c.s. heeft de Hoge Raad niet geoordeeld dat het de Belastingdienst vrijstaat schadevergoeding te vorderen van een derde die volgens de Belastingdienst onrechtmatig het *opleggen* van een aanslag heeft verhinderd, maar slechts dat het de Ontvanger vrijstaat schadevergoeding te vorderen van een derde die volgens de Ontvanger onrechtmatig de *invordering* van belastingsschulden heeft verhinderd (rov. 3.5).

In K./Ontvanger c.s. heeft de Hoge Raad verder overwogen dat de identiteit van derden die door onrechtmatig handelen *verhaal* door de Ontvanger hebben *belemmerd*, langdurig voor de Ontvanger verborgen kan zijn gebleven, en dat dit het temeer gerechtvaardigd maakt om tot uitgangspunt te nemen dat de Ontvanger zijn bevoegdheid tot verhaal van schade kan uitoefenen totdat de rechtsvordering volgens art. 3:310 BW is verjaard (rov. 3.8). Ook hieruit kan echter niet worden afgeleid dat het de Staat of de Ontvanger vrijstaat schadevergoeding te vorderen van een derde die volgens de Staat en de Ontvanger onrechtmatig het *opleggen* van een aanslag heeft verhinderd.

Uit Intertrust/Ontvanger kan weliswaar worden afgeleid dat de aansprakelijk gestelde derde zowel de bevoegdheid om de aanslag aan de belastingplichtige op te leggen als de omvang daarvan aan de orde kan stellen voor de burgerlijke rechter, maar die zaak betreft ook een geval waarin er aan-

slagen waren opgelegd. Uit dat arrest kan niet worden afgeleid dat de burgerlijke rechter schadevergoeding kan toewijzen in een geval waarin geen aanslagen meer kunnen worden opgelegd.

3.12. De rechtbank heeft verder aan haar oordeel ten grondslag gelegd dat indien de onrechtmatigheid eruit bestaat dat het door toedoen van de derde onmogelijk is geworden om nog aanslagen op te leggen, de schade kan worden geschat op de voet van art. 6:97 BW. De opvatting dat er een belastingaanslag moet zijn, zou ertoe leiden dat op een dergelijke onrechtmatigheid geen civielrechtelijke sanctie zou staan. Dat zou naar het oordeel van de rechtbank onaanvaardbaar zijn (rov. 4.16 van het eindvonnis).

Het hof acht niet zozeer van belang of het aanvaardbaar is dat op een dergelijke onrechtmatigheid geen civielrechtelijk sanctie staat voor de *pleger*, als wel of het aanvaardbaar is dat voor een dergelijke onrechtmatigheid geen civielrechtelijke remedie ter beschikking staat aan de *benadeelde*. Meer precies is van belang of het aanvaardbaar is dat bij een dergelijke onrechtmatigheid de remedie van schadevergoeding ontbreekt. Schadevergoeding is immers vooral gericht op rechtsherstel en niet zozeer op sanctionering van gedragingen. Naar het oordeel van het hof is het ontbreken van die remedie niet onaanvaardbaar. Het wordt gerechtvaardigd door de op het gebied van de belastingheffing toepasselijke regels, zoals hiervoor in rov. 3.9 is overwogen. Het is niet onaanvaardbaar dat deze remedie voor de Staat en de Ontvanger ontbreekt in hun verhouding tot de burger als belastingplichtige, ook niet als de belastingplichtige opzettelijk verhindert dat tijdig belastingaanslagen kunnen worden opgelegd. Dit gevolg van de toepasselijke regels is zowel door de wetgever als door de Hoge Raad onder ogen gezien en aanvaard. Niet valt in te zien dat dit anders zou zijn in de verhouding van de Staat en de Ontvanger tot de burger als derde.

3.13. Bij pleitnota in hoger beroep hebben de Staat c.s. aangevoerd dat het legaliteitsbeginsel niet van toepassing is en in dat verband verwezen naar art. 6:162 BW. Het legaliteitsbeginsel houdt in dat belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet. Voor zover de Staat hebben beoogd te betogen dat het legaliteitsbeginsel niet wordt geraakt, omdat art. 6:162 BW ook een wettelijke bepaling is, inclusief de daarin opgenomen verwijzing naar het ongeschreven recht, gaat dat betoog niet op. Art. 6:162 BW is onvoldoende

specifiek om de gevolgen van het legaliteitsbeginsel in dit verband te kunnen opzijzetten. Het betoog gaat in elk geval niet op in de verhouding van de Staat en de Ontvanger tot de burger als belastingplichtige, zoals volgt uit de rechtspraak van de Hoge Raad. Niet valt in te zien dat dit anders zou zijn in de verhouding van de Staat en de Ontvanger tot de burger als derde.

Verder hebben de Staat c.s. bij pleitnota in hoger beroep opgemerkt dat de in de AWR opgenomen aanslagtermijnen uitsluitend gelden jegens de belastingplichtige. Ook dit doet echter niet eraan af dat het legaliteitsbeginsel op het gebied van de belastingheffing tot op zekere hoogte ook doorwerkt in de bescherming van de burger in andere relaties tot de overheid dan in zijn hoedanigheid van belastingplichtige.

Bovendien neemt dit niet weg dat honorering van het betoog van de Staat c.s. een onaanvaardbare doorkruising zou vormen van de publiekrechtelijke regeling van de belastingheffing en -invoering, zoals hiervoor in rov. 3.9 is overwogen.

3.14. Het voorgaande brengt mee dat de vorderingen van de Staat c.s. niet toewijsbaar zijn, voor zover die zien op verklaringen voor recht en schadevergoeding in verband met hun stelling dat het door toedoen van Tradman c.s., TMF en/of [X] c.s. onmogelijk is geworden nog aanslagen op te leggen aan de door de Staat c.s. als belastingplichtigen aangemerkte entiteiten en personen.

#### *De vorderingen op de voet van art. 843a Rv*

3.15. [X] c.s., Tradman c.s. en TMF hebben geen belang bij hun vorderingen op de voet van art. 843a Rv, voor zover die zijn ingesteld met het oog op hun verdediging tegen vorderingen van de Staat c.s. die op grond van het voorgaande niet toewijsbaar zijn. In zoverre moeten de vorderingen van [X] c.s., Tradman c.s. en TMF worden afgewezen.

Ter beoordeling staan de vordering van [X] c.s., Tradman c.s. en TMF, voor zover die zijn ingesteld met het oog op hun verdediging tegen vorderingen van de Staat c.s. die niet door het voorgaande worden geraakt. Dat zijn de vorderingen in verband met Marsannay en Kooilust/Fenchurch, want aan die entiteiten zijn wel aanslagen opgelegd.

3.16. Zoals hiervoor in rov. 3.11 is overwogen, kan de aansprakelijk gestelde derde zowel de bevoegdheid om de aanslag aan de belastingplichtige op te leggen als de omvang daarvan aan de orde

stellen voor de burgerlijke rechter. [X] c.s., Tradman c.s. en TMF willen de bescheiden die zij willen ontvangen of inzien, niet alleen gebruiken om de hoogte van de gestelde schade (nader) te betwisten, maar ook om hun betwisting te onderbouwen van onder meer de stelling van de Staat c.s. dat Marsannay en Kooilust/Fenchurch (in enig jaar) in Nederland belastingplichtig waren. De juistheid van die stelling van de Staat c.s. kan van belang zijn voor de vraag of [X] c.s., Tradman c.s. en/of TMF onrechtmatig hebben gehandeld. Gelet hierop hebben [X] c.s., Tradman c.s. en TMF rechtmatig belang erbij dat de Staat c.s. afschrift verstrekken van alle op de zaak betrekking hebbende stukken uit de heffings- en invorderingsdossiers inzake Marsannay en Kooilust/Fenchurch, voor zover die stukken nog niet als producties in dit geding zijn gebracht en voor zover de Staat c.s. die stukken nog tot hun beschikking of onder hun berusting hebben. Anders dan de Staat c.s. hebben aangevoerd, kan niet zonder meer ervan worden uitgegaan dat [X] c.s., Tradman c.s. en TMF reeds over de hiervoor bedoelde stukken beschikken of gemakkelijk op andere wijze toegang tot die stukken kunnen krijgen. Het hof zal de Staat c.s. dan ook bevelen [X] c.s., Tradman c.s. en TMF afschrift te verstrekken van de aldus omschreven stukken.

3.17. In verband met de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR zal het hof [X] c.s., Tradman c.s. en TMF verbieden om de stukken waarvan zij op bevel van het hof afschrift verstrekt zullen krijgen, anders te gebruiken dan ten behoeve van verweer in deze zaak en zal het hof hen tevens verbieden om de in die stukken vermelde gegevens bekend te maken aan anderen dan de Staat c.s., het hof en de Hoge Raad.

Bij een aldus geclausuleerde toewijzing van de vordering is voldaan aan de vereisten van art. 843a Rv.

Voor het overige wijst het hof de vorderingen van [X] c.s., Tradman c.s. en TMF op de voet van art. 843a Rv af, omdat redelijkerwijs kan worden aangenomen dat een behoorlijke rechtsbedeling ook zonder verschaffing van verdere gegevens (in dit stadium) is gewaarborgd.

3.18. Het hof zal bepalen dat tussentijds cassatieberoep tegen dit arrest kan worden ingesteld. In verband met de mogelijkheid dat tussentijds cassatieberoep zal worden ingesteld, zal het hof met het oog op een ordelijke procesvoering het onder-

staande bevel niet uitvoerbaar bij voorraad verklaren.

3.19. Het hof zal iedere verdere beslissing aanhouden.

#### 4. Beslissing

Het hof:

beveelt de Staat c.s. om binnen vier maanden na heden afschrift aan [X] c.s., Tradman c.s. en TMF te verstrekken van alle op de zaak betrekking hebbende stukken uit de heffings- en invorderingsdossiers inzake Marsannay en Kooilust/Fenchurch, voor zover die stukken nog niet als producties in dit geding zijn gebracht en voor zover de Staat c.s. die stukken nog tot hun beschikking of onder hun berusting hebben;

verbiedt [X] c.s., Tradman c.s. en TMF om de stukken waarvan zij op voornoemd bevel afschrift verstrekt zullen krijgen, anders te gebruiken dan ten behoeve van verweer in deze zaak;

verbiedt [X] c.s., Tradman c.s. en TMF om de in die stukken vermelde gegevens bekend te maken aan anderen dan de Staat c.s., het hof en de Hoge Raad;

verwijst de zaak naar de rol van dinsdag 18 mei 2021 voor akte aan de zijde van [X] c.s., Tradman c.s. en TMF tot uitlating over de stukken waarvan zij op voornoemd bevel afschrift verstrekt zullen krijgen;

bepaalt dat tussentijds cassatieberoep tegen dit arrest kan worden ingesteld;

houdt iedere verdere beslissing aan.

#### NOOT

1. Deze procedure over de mogelijke aansprakelijkheid van een trustkantoor jegens de ontvanger en/of de Staat – het zijn drie procedures in één (uitspraak) – mondt uit in een principiële debat over het (fiscale) legaliteitsbeginsel. Kunnen de ontvanger en de Staat het trustkantoor en diens bestuurders wel met succes aansprakelijk houden als er geen belastingschulden zijn of kunnen worden vastgesteld, met name vanwege de fiscale verjaring? Dat is (zeer) kort gezegd waar het debat zich op toespitst en waar ik in deze noot nader op zal ingaan. Voor een beschrijving van de achtergronden van deze zaak kan met name worden verwezen naar de noot van Van Eersel bij het vonnis in eerste aanleg van de Rechtbank Amsterdam van 14 februari 2018,

«JOR» 2018/126. De rechtbank meende dat het trustkantoor ook aansprakelijk kan zijn jegens de ontvanger of de Staat indien er geen belastingaanslagen (meer) zijn of kunnen worden opgelegd. Het hof is het daar in deze uitspraak niet mee eens. Door het hof is tussentijds cassatieberoep tegen dit tussenarrest toegelaten. Verwacht mag worden dat de ontvanger en de Staat daar gebruik van zullen maken.

2. De Het hof formuleert de “princiële rechtsvraag” zoals die hier speelt als volgt (in r.o. 3.6): Is de Staat dan wel de ontvanger gerechtigd om op grond van onrechtmatige daad bij wijze van schadevergoeding een derde aansprakelijk te stellen voor een van een belastingplichtige niet geheven belasting en betaling van die niet geheven belasting te vorderen in geval op grond van de betreffende belastingwet, meer in het bijzonder vanwege de fiscale verjaring, aan de belastingplichtige geen aanslag is en ook niet meer kan worden opgelegd? Onder verwijzing naar de betreffende (standaard)arresten op dit gebied van de Hoge Raad, gaat het hof vervolgens vanaf r.o. 3.7 uitgebreid op deze principiële vraag in. De overwegingen van het hof vertonen gelijkenis met een artikel in het *Weekblad fiscaal recht* uit 2018 (*WFR* 2018/54) van de hand van Pelinck en Weijers, getiteld ‘Geen open systeem van heffing’. Zij schreven dit artikel, dat ik hierna voor de achtergrond van de discussie kort uit de doeken zal doen, naar aanleiding van het rechtbankvonnis in de onderhavige Tradman-zaak.

3. Centraal in het artikel van Pelinck en Weijers staat de (vast)stelling dat de rechtbank het open systeem van art. 4:124 Awb ten onrechte toekent aan “de Belastingdienst”, terwijl dat open systeem alleen aan de ontvanger toekomt en niet ook aan de inspecteur. Zij schrijven: “*Het open systeem staat echter niet ‘de Belastingdienst’ ten dienste, maar de ontvanger. Dat volgt eenduidig uit de bewoordingen van art. 4:124 Awb, dat zich immers beperkt tot ‘de invordering’. Aan de invordering komt de ontvanger pas toe als de inspecteur zijn werk heeft gedaan, dat wil zeggen als deze de uit de heffingswet voortvloeiende schuld heeft geformaliseerd en hem daarmee invorderbaar heeft gemaakt. Als geen aanslag is of kan worden opgelegd heeft de ontvanger geen taak en komt het open systeem dus niet in beeld. Anders dan de ontvanger beschikt de inspecteur namelijk niet over een open systeem, of iets wat daarop lijkt. Dat is fundamenteel. Art. 104 Gw be-*

*paalt immers dat belastingen alleen worden geheven uit kracht van een wet, wat betekent: op grondslag van publiekrechtelijke wetgeving. Uit HR NJ 1998, 890 (Lenger/Staat) blijkt eenduidig dat als niet op basis van die publiekrechtelijke wetgeving kan worden geheven, het daar ophoudt: wat de staat tekort komt, kan hij niet over de band van onrechtmatige daad verhalen – hoe onrechtmatig het handelen ook is dat het tekort veroorzaakt heeft.”*

4. Op basis van deze concludente toepassing van het fiscale legaliteitsbeginsel (zie ook r.o. 3.9 van het hof) zou de constatering moeten zijn dat de Staat in zaken als deze geen vorderingsrecht kan toekomen. De Staat zou, naar het lijkt, slechts de inspecteur kunnen vertegenwoordigen, maar die heeft gezien het legaliteitsbeginsel geen zelfstandig actierecht. Dat zowel de Staat als de ontvanger de procedure zijn gestart, leidde bij de rechtbank tot de verwarring dat zij (gezamenlijk) “de Belastingdienst” zouden vertegenwoordigen. Dat is, zoals Pelinck en Weijers terecht opmerken, onjuist. De onrechtmatigedaadvordering zou slechts aan de ontvanger kunnen toekomen. Dit volgt rechtstreeks uit art. 3 lw 1990: (lid 1) de ontvanger is belast met de invordering van de rijksbelastingen, en (lid 2) in alle rechtsgedingen voortvloeiende uit de uitoefening van zijn taak treedt de ontvanger als zodanig in rechte op. De bevoegdheid voor de ontvanger om, als het gaat om het incasseren van vorderingen die verband houden met rijksbelastingen, op grond van onrechtmatige daad te ageren, is vervolgens gebaseerd op het meergenoemde open systeem van invordering zoals vastgelegd in art. 4:124 Awb en voorheen in art. 3 lid 2 (oud) lw 1990. Zie in algemene zin over dit open systeem van invordering door de ontvanger J.J. Vetter & A.J. Tekstra, *Invordering van belastingen*, Deventer: Kluwer 2020, hoofdstuk 11.

5. Op zichzelf kan ik mij vinden in de redenering van Pelinck en Weijers en de – daarop aansluitende – overwegingen van het hof dat de principiële rechtsvraag ontkennend moet worden beantwoord. Kort samengevat is dan het adagium: “geen belastingaanslag, dan ook geen actie van de Staat of de ontvanger uit hoofde van onrechtmatige daad om de daardoor voor ‘s Rijks schatkist ontstane schade te verhalen”. Ik houd er echter in zekere mate rekening mee dat de Hoge Raad de grenzen van de mogelijkheden voor de ontvanger toch ruimer zal gaan trekken. Dat zou

mij niet geheel verbazen. Die gedachte komt voort uit het arrest van 21 februari 2014, «JOR» 2014/154, m.nt. Tekstra (*K/Ontvanger; Oxbridge*), zoals door het hof aangehaald in r.o. 3.11. In die zaak waren aanslagen opgelegd en die waren verjaard. Desondanks vond de Hoge Raad dat de ontvanger toch nog een derde mocht aanspreken wegens onrechtmatige daad, op de grond dat deze derde onrechtmatig de invordering van de belastingschulden heeft verhinderd. Ten opzichte van die derde geldt volgens de Hoge Raad niet de fiscale, maar de civielrechtelijke verjaringstermijn. Daarbij overwoog de Hoge Raad (in r.o. 3.8) dat wat betreft een dergelijke verjaringskwestie de identiteit van de derde, die de invordering verhindert, langdurig voor de ontvanger verborgen kan blijven. Dit maakt het volgens de Hoge Raad (temeer) gerechtvaardigd om tot uitgangspunt te nemen dat de ontvanger zijn bevoegdheid tot verhaal van schade kan uitoefenen totdat de rechtsvordering volgens art. 3:310 BW is verjaard.

6. Nog een stap verder denkend, zou de invalshoek kunnen zijn dat de ontvanger dan ook moet kunnen ageren met als grondslag dat het onrechtmatig is als een derde invordering van belastingaanslagen heeft verhinderd *doordat* het door toedoen van die derde onmogelijk is geworden om nog aanslagen op te leggen. Maar wat mij betreft zijn we dan weer terug bij het begin: die aanslag had de inspecteur moeten opleggen (het legaliteitsbeginsel) en pas daarna komt de ontvanger aan de beurt om tot invordering over te gaan, hetzij via de fiscale weg, hetzij via de civiele weg. In het kader van die civiele route mag de ontvanger wel al rechtsmaatregelen treffen richting de (verhinderende of faciliterende) derde, alleen dan geldt voor het vaststellen van de door de ontvanger geleden schade, al dan niet in een schadestaatprocedure, dat er – uiteindelijk – aanslagen worden opgelegd. Zie het meergenoemde arrest HR 28 juni 1996, ECLI:NL:HR:1996:ZC2120 (*Van Maarseveen/Ontvanger*) (ruim besproken in het artikel van Pelinck en Weijers en in r.o. 3.11 door het hof in het onderhavige arrest). Hoewel Van Maarseveen/Ontvanger alweer stamt uit 1996, zou het toch wel verbazen als de Hoge Raad, als vervolg op *K/Ontvanger; Oxbridge*, (nog) een stap verder gaat en bij een vordering uit onrechtmatige daad van de ontvanger jegens een derde niet meer eist dat er aanslagen zijn of worden opgelegd (die vervol-

gens al dan niet zijn verjaard). We gaan zien wat de Hoge Raad doet.

6. Ten aanzien van twee in het geding zijnde vennootschappen zijn wel tijdig aanslagen opgelegd door de inspecteur. Onder verwijzing naar HR 8 juli 2011, «JOR» 2011/285, m.nt. Tekstra (*In-tertrust/Ontvanger*) stelt het hof logischerwijs vast dat de aangesproken derden in staat moeten worden gesteld om, kort gezegd, de juistheid van deze aanslagen (in de onderhavige procedure) te betwisten. Deze derden hebben in dit verband hun “betwistingspositie” nog succesvol ondersteund met een exhibitieverzoek ex art. 843a Rv.

mr. dr. A.J. Tekstra

## 82

**Immunititeit van executie voor Kazachstaans sovereign wealth fund?**

Hoge Raad

18 december 2020, nrs. 19/03142 en 19/10344, ECLI:NL:HR:2020:2103

(mr. De Groot, mr. Streefkerk, mr. Snijders, mr. Kroeze, mr. Ter Heide)  
(Concl. A-G Vlas)

Noot prof. dr. C.M.J. Rynngaert

**Internationaal privaatrecht. Verzoek tot opheffing conservatoir beslag op aan een door Kazachstan opgerichte kapitaalvennootschap toebehorende aandelen in Nederlandse vennootschap. Presumptie van immunititeit van executie. Hebben beslagen goederen publieke bestemming? Immunititeit van executie is niet beperkt tot goederen waarvan de onmiddellijke bestemming een publieke is. Stelplicht en bewijslast. Verwijzing naar HR 11 juli 2008, «JOR» 2008/251 (Azeta/JCR c.s.) en HR 30 september 2016, «JOR» 2016/353, m.nt. Van der Plas (Morning Star/Gabon c.s.). Cassatie van Hof Amsterdam 7 mei 2019, «JOR» 2019/242, m.nt. Van der Plas.**

[Rv art. 705; VN-Verdrag art. 19 onderdeel c]

*Het is in overeenstemming met de – op het respecteren van de soevereiniteit van vreemde staten gerichte – strekking van de immunititeit van executie om tot uitgangspunt te nemen dat eigendommen van vreemde staten niet vatbaar zijn voor beslag en executie tenzij en voor zover is vastgesteld dat deze een bestemming hebben die daarmee niet onverenigbaar is. Dit strookt met art. 19, onderdeel c, VN-Verdrag, dat op dit punt valt aan te merken als een regel van internationaal gewoonterecht. Het past voorts bij deze strekking van de immunititeit van executie dat vreemde staten niet gehouden zijn om gegevens aan te dragen waaruit volgt dat hun eigendommen een bestemming hebben die zich tegen beslag en executie verzet. Met het hiervoor overwogene strookt dat de stelplicht en bewijslast met*

*betrekking tot de vatbaarheid voor beslag en executie rusten op de schuldeiser die beslag legt of wil leggen op goederen van de vreemde staat, en dat, ook indien de vreemde staat in rechte verstek laat gaan, steeds vastgesteld moet worden dat de desbetreffende goederen vatbaar zijn voor beslag. De schuldeiser zal derhalve steeds gegevens moeten aandragen aan de hand waarvan kan worden vastgesteld dat de goederen door de vreemde staat worden gebruikt of zijn bestemd voor, kort gezegd, andere dan publieke doeleinden (HR 30 september 2016, «JOR» 2016/353, m.nt. Van der Plas (Morning Star/Gabon c.s.)). De door het hof gehanteerde eis dat bepalend is of de onmiddellijke bestemming van de beslagen goederen een andere dan een publieke bestemming is, stemt niet overeen met de hiervoor weergegeven regels en geeft derhalve blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Die regels komen erop neer dat op grond van het volkenrecht voor goederen van een vreemde staat een presumptie van immunititeit van executie geldt, die alleen wijkt indien is vastgesteld dat de desbetreffende goederen door de vreemde staat worden gebruikt of zijn beoogd voor andere dan publieke doeleinden, en dat het op de weg ligt van de partij die zich beroept op een uitzondering op de immunititeit van executie, om gegevens aan te dragen aan de hand waarvan dat kan worden vastgesteld (HR 30 september 2016, «JOR» 2016/353, m.nt. Van der Plas (Morning Star/Gabon c.s.)). Uit deze regels volgt dat immunititeit van executie niet is beperkt tot goederen waarvan de onmiddellijke bestemming een publieke is.*

*Het oordeel van het hof dat de bestemming van de door Samruk gehouden aandelen in KMGK een andere is dan een publieke bestemming, geeft blijk van een onjuiste rechtsopvatting dan wel is dat oordeel ontoereikend gemotiveerd. Zonder nadere motivering is niet duidelijk waarom als vaststaand kan worden aangenomen dat de door Samruk gehouden aandelen in KMGK een andere bestemming hebben dan een publieke bestemming. Dat de opbrengsten uit de aandelen in KMGK bestemd zijn de nationale welvaart van Kazachstan te vergroten, wijst immers in beginsel erop dat deze een publieke bestemming hebben (HR 11 juli 2008, «JOR» 2008/251 (Azeta/JCR c.s.)).*