



# Rapport

**Datum: 29 januari 1998**

**Rapportnummer: 1998/009**

## Klacht

Op 26 mei 1997 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van mevrouw.N. te Groningen, ingediend door Wim Snijder Accountancy te Groningen, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/ Ondernemingen Groningen. Nadat verzoekster haar verzoekschrift op 21 augustus 1997 had aangevuld, werd naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, een onderzoek ingesteld. Op grond van de namens verzoekster verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd:

Verzoekster klaagt er over dat de Belastingdienst/Ondernemingen Groningen haar bij beschikking van 17 december 1996 en met voorbijgaan aan de gesloten ontbindingsovereenkomst van 16 mei 1992, aansprakelijk heeft gesteld voor een te betalen bedrag op een naheffingsaanslag omzetbelasting, welke met dagtekening 27 november 1995 over het jaar 1991 is opgelegd aan de vennootschap onder firma waarvan zij sedert 16 mei 1992 geen firmante meer was. Verzoekster klaagt er in het bijzonder over dat de Belastingdienst:

1. ten aanzien van de schuld waarvoor zij aansprakelijk is gesteld, heeft verzuimd de procedure van versnelde invordering toe te passen jegens haar voormalige medefirmant, die niet eerder dan december 1996 in staat van faillissement is geraakt;
2. haar pas op 16 december 1996 tijdens een gesprek over een andere aangelegenheid op het kantoor van de Belastingdienst over de belastingschuld en haar aansprakelijkheid daarvoor heeft ingelicht;
3. haar tijdens de gesprekken op 14 en 28 januari 1997 op het kantoor van de Belastingdienst niet heeft gewezen op de mogelijkheid de aansprakelijkstelling te betwisten, maar haar heeft geadviseerd een verzoek om kwijtschelding in te dienen.

## Achtergrond

Zie **BIJLAGE**.

## Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Ondernemingen Groningen verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben. Tevens werd de Belastingdienst een aantal specifieke vragen gesteld. Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. De Belastingdienst deelde mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen. De reactie van verzoekster gaf aanleiding het verslag op een enkel punt aan te vullen.

## Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

### 1. Feiten

1.1. Medio augustus 1991 ging verzoekster een vennootschap onder firma aan met een medefirmant (hierna: de medefirmant).

1.2. Op 16 mei 1992 sloten verzoekster en de medefirmant een overeenkomst tot beëindiging van de vennootschap onder firma die tot die datum tussen hen bestaan had. Deze overeenkomst vermeldde onder meer het volgende:

"(De medefirmant; N.o.) zet als overblijvende vennoot (...) de zaken der vennootschap onder firma als eenmanszaak voort en (verzoekster; N.o.) verklaart zich met deze voortzetting accoord. (...) Hierbij wordt (verzoekster; N.o.) m.i.v. 16 mei 1992 gevrijwaard van alle zaken die betrekking hebben op de VOFverbintenis."

1.3. Op 3 november 1995 stuurde de Belastingdienst/Ondernemingen Groningen (hierna: de Belastingdienst) aan de medefirmant (nogmaals) de bevindingen toe van een door de Belastingdienst ingesteld boekenonderzoek. Deze bevindingen hadden mede betrekking op de berekening van de verschuldigde omzetbelasting over het jaar 1991 van de vennootschap onder firma die tot 16 mei 1992 had bestaan.

1.4. Met dagtekening 27 november 1995 legde de Belastingdienst een naheffingsaanslag omzetbelasting op over het jaar 1991. De naheffingsaanslag was gesteld ten name van de vennootschap onder firma en blijkt het erop vermelde adres verzonden naar het toenmalige adres van de vennootschap onder firma. De naheffingsaanslag was gebaseerd op de bevindingen bij het onder 1.3. bedoelde boekenonderzoek. Het bedrag van de naheffingsaanslag was f24.364, inclusief een bedrag aan heffingsrente van f4.299 en een verhoging van 25 procent ten bedrage van f4.013.

1.5. Op 15 februari 1996 tekende de medefirmant bezwaar aan tegen de naheffingsaanslag.

1.6. De Belastingdienst liet de medefirmant in een brief van 25juni 1996 het volgende weten:

"...Hierbij doe ik u een overzicht toekomen van de afwijkingen op de korrektievoorstellen. De bezwaren zullen conform deze brief worden afgewerkt..."

1.7. Met dagtekening 15 juli 1996 werd het bedrag aan belasting dat was begrepen in de naheffingsaanslag omzetbelasting over het jaar 1991 ten name van de vennootschap onder firma ambtshalve verminderd tot f11.634. De heffingsrente en de verhoging van 25 procent werden dienovereenkomstig verminderd tot respectievelijk f3.116 en f2.908. Het totaal van de naheffingsaanslag beliep na de vermindering derhalve f17.658.

1.8. Gedagtekend 17 december 1996 ontving verzoekster een "Kennisgeving aansprakelijkstelling" van de Belastingdienst. Deze luidde als volgt:

"...Hierbij stel ik u (...) op grond van artikel 32 van de (Invorderings)wet (1990) juncto artikel

18 van het Wetboek van Koophandel, tot een bedrag van f17.678,00 hoofdelijk aansprakelijk voor de door de vennootschap onder firma (...), wegens het niet betalen van de hieronder genoemde naheffingsaanslag:

Omzetbelasting 1991 no (...), dagtek. 271195, belasting f17.658,00, kosten f 20,00.

Belastingenschuldige, de v.o.f (...), is in gebreke gebleven de bovenomschreven naheffingsaanslag te voldoen; U staat als vennoot van belastingenschuldige ingeschreven in het Handelsregister van de Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Groningen. U bent op grond van artikel 18 van het Wetboek van Koophandel voor de schulden van de vennootschap hoofdelijk verbonden. Op grond van artikel 32 lid 2 van de Invorderingswet 1990 bent u tevens aansprakelijk voor de in de naheffingsaanslagen begrepen verhogingen, kosten en invorderingsrente. Zes weken na de dagtekening van deze kennisgeving staat de aansprakelijkheid en de hoogte ervan onherroepelijk vast. Binnen deze termijn kunt u de aansprakelijkheid betwisten. Als u zich met deze aansprakelijkstelling niet kunt verenigen, kunt u deze gemotiveerd betwisten. Deze betwisting dient binnen 6 weken na dagtekening van deze kennisgeving schriftelijk op mijn kantoor te zijn ontvangen. Deze betwisting kan niet gericht zijn tegen de hoogte van de aanslag..."

1.9. In een brief van 3 maart 1997 wees de Belastingdienst een verzoekster af om kwijtschelding van de schuld waarvoor zij aansprakelijk was gesteld. Tevens werd haar in die brief medegedeeld dat zij ook niet in aanmerking kwam voor verlening van ontslag van de betalingsverplichting. Na een door verzoekster ingesteld beroep bij de Belastingdienst/Directie Ondernemingen Noord bevestigde deze op 17 april 1997 de beslissing van de Belastingdienst van 3 maart 1997.

1.10. In een brief van 5 augustus 1997 liet de Belastingdienst verzoeksters gemachtigde het volgende weten:

"...Zij was destijds (...) verantwoordelijk voor de (niet) betaling van deze belasting en is thans zonder meer in privé aansprakelijk. Ik merk op dat artikel 18 van het Wetboek van Koophandel, in tegenstelling tot het niet gebruikte artikel 33, lid 1 onder c van de Invorderingswet 1990, geen termijn kent waarbinnen de aansprakelijkheid dient te worden geformaliseerd. In de Kennisgeving wordt erop gewezen dat de aansprakelijkheid binnen zes weken kon worden betwist en dat de aansprakelijkheid bij gebreke van zo'n betwisting zes weken na de dagtekening van de kennisgeving rechtens onherroepelijk zou worden. (Verzoekster; N.o.) heeft de aansprakelijkstelling niet betwist met als gevolg dat haar aansprakelijkheid sedert 29 januari 1997 vaststaat. Alle nadien binnengekomen geschriften hebben hierin geen verandering kunnen brengen. Gelet op de inhoud van de kennisgeving kan het achterwege blijven van de betwisting niet aan een medewerker van de Belastingdienst worden tegengeworpen. (...) U wijst voorts op een ontbindingsovereenkomst op grond waarvan (verzoekster; N.o.) door haar medevenoot zou zijn gevrijwaard. Wat er van deze overeenkomst ook zij, de Belastingdienst is geen contractspartij en wordt daardoor dan ook niet gebonden. Anders gezegd: de

overeenkomst geldt alleen tussen (verzoekster en de medevennoot; N.o.) en kan alleen tot gevolg hebben dat (verzoekster; N.o.) de door haar aan de Belastingdienst betaalde bedragen mogelijk op (de medevennoot; N.o.) kan verhalen. Tenslotte wijst u (...) op mogelijke andere invorderingsmogelijkheden, die door de Ontvanger niet zouden zijn benut. (...) De Wet stelt als eis om tot aansprakelijkstelling over te kunnen gaan echter slechts de eis dat de schuldenaar zelf met de betaling in gebreke is gebleven. Hiervan is sprake als de aanslag op de geldende vervaldatum niet is betaald. (Verzoekster; N.o.) kan zich niet van haar aansprakelijkheid disculperen door te wijzen op andere invorderingsmogelijkheden..."

## **2. Standpunt van verzoekster**

Voor het standpunt van verzoekster wordt verwezen naar de klachtoomschrijving onder **KLACHT**. In het verzoekschrift schreef verzoeksters gemachtigde nog het volgende: "...(Verzoekster; N.o.) was op 16 december 1996 ten kantore van de ontvanger der belastingen (...) i.v.m. een prive belastingzaak.

Tijdens het gesprek werd haar gevraagd of zij al een schrijven had ontvangen. Dit schrijven behelsde de aansprakelijkstelling van een belastingschuld ten bedrage van f54.746, betreffende omzetbelasting over de periode 1991 t/m 1995. (...) Op haar reactie dat zij sinds **16 mei 1992** geen compagnon meer was van de v.o.f. (...), werd een andere verdeling gemaakt. Deze verdeling resulteerde in een te betalen bedrag groot f17.658,. (...) Tijdens de gesprekken met (een medewerker van de Belastingdienst; N.o.), op 14 en 28 januari 1997, werd (verzoekster; N.o.) niet gewezen op het feit dat zij binnen **6** weken, zijnde 28 januari 1997, na dagtekening diende te reageren tegen de aansprakelijkstelling. (...) Op de stellingname dat de aansprakelijkstelling op onjuiste gronden is genomen, wordt verwezen naar art. 18 Wetboek van Koophandel. Doch daar ging de ontvanger voorbij aan de ontbindingsovereenkomst met de daarin verwoorde vrijwaring. (Verzoekster; N.o.) is te verstaan gegeven dat zij **nu** aansprakelijk werd gesteld, daar zij nu een vaste baan heeft. Indien zij een uitkering had genoten, dan was zij niet aansprakelijk gesteld. Haar voormalig compagnon (de medefirmant; N.o.) is zowel zakelijk als prive failliet verklaard en geniet een uitkering. Ten tijde van het faillissement van (de medefirmant; N.o.), in december 1996, had de ontvanger der belastingen een versnelde invordering kunnen doen plaatsvinden, conform art. 10 lid 1 letters a en b Invorderingswet, om zodoende de reeds bekende belastingschuld te incasseren. Derhalve is hier sprake van een verzuim. Conform art. 33 lid 4 Invorderingswet kan (verzoekster; N.o.) niet aansprakelijk worden gesteld gezien de formele gang van zaken binnen de v.o.f..."

## **3. Standpunt van de Belastingdienst/Ondernemingen Groningen**

In zijn reactie op de klacht liet de Belastingdienst het volgende weten:

"...

1. Aan de vennootschap onder firma (...) werd op 27 november 1995 (...) een aanslag omzetbelasting 1991 opgelegd ad f23.364,00. (...)
2. Aanleiding voor het opleggen van de aanslag was een ingesteld regulier boekenonderzoek naar de omzetbelasting van de vennootschap en de inkomstenbelasting

van de vennoten over onder meer het jaar 1991. (...)

3. Kennelijk is de controle conform het voorgaande aangekondigd. In ieder geval is er volgens de controleambtenaar met (verzoekster; N.o.) contact geweest op het moment dat bleek dat de door de vennootschap verantwoorde omzet belangrijk afweek van de werkelijke omzet. In dat kader zou (verzoekster; N.o.) hebben toegezegd een "schriftje", met daarin de door haar bijgehouden werkelijke omzet, te zullen overleggen. Het schriftje is niet overgelegd, met (verzoekster; N.o.) is nadien geen contact meer geweest temeer niet omdat de omzetcorrectie geen gevolgen voor haar inkomstenbelasting heeft gehad.

4. Normaliter is het zo dat in een geval als het onderwerpelijke, over de omzetbelastingaangelegenheden van de vennootschap met alle belanghebbenden (de vennoten) een slotbespreking wordt gehouden. Dit behoort alleen anders te zijn als een vennoot er blijk van geeft dat hij het contact aan een medevennoot overlaat.

5. Vervolgens moet elk van de vennoten een kopie van het verslag van de controle op de tot de vennootschap onder firma behorende omzetbelasting worden toegezonden, welk verslag wordt aangevuld met feiten betreffende de inkomstenbelasting van alleen die vennoot. In casu is van deze werkwijze afgeweken.

6. In de onderwerpelijke zaak werd gedurende de eindbespreking van de controle uitsluitend gesproken met de compagnon van (verzoekster; N.o.), alleen hij kreeg een afschrift van het verslag van de controle op de omzetbelasting. Waarschijnlijk heeft de controleambtenaar zich hierbij laten leiden (1) door het feit dat er geen gevolgen waren voor de inkomstenbelasting van (verzoekster; N.o.) en (2) door het feit dat (verzoekster; N.o.) door haar compagnon was gevrijwaard voor het betalen van de vennootschapsschulden.

7. De in casu gevolgde werkwijze nodigt wellicht uit tot enige bemerkingen maar heeft (verzoekster; N.o.) materieel niet in een slechtere positie gebracht. Er bestaat deswege m.i. geen aanleiding om op de na te bespreken aansprakelijkstelling terug te komen.

8. (De medefirmant; N.o.) heeft bij brief van 15 februari 1996 bezwaar tegen de onder punt 1 bedoelde aanslag gemaakt. Conform een berekening zoals weergegeven in een brief van 15 juni 1996 werd de aanslag bij beschikking van 15 juli 1996 (ambtshalve) verminderd. (...)

9. De naheffingsaanslag werd opgelegd ten name van (de vennootschap onder firma; N.o.) en werd verzonden naar het adres (...), het toenmalige vestigingsadres van de vennootschap. Dat de aanslag is ontvangen moge blijken uit het door (de medefirmant; N.o.) ingediende bezwaarschrift.

10. Op grond van art. Inv.w. '90 wordt het aanslagbiljet verzonden aan de belastingschuldige, i.e. degene te wiens naam de belastingaanslag is gesteld, dus in dit geval de vennootschap onder firma (...). Het is niet gebruikelijk dat derden die eventueel voor de betaling van de aanslag kunnen worden aangesproken, van het opleggen van de aanslag in kennis worden gesteld, ook niet als de aanslag wordt opgelegd ten name van

een vennootschap onder firma. (Verzoekster; N.o.) is derhalve binnen de bezwaartermijn niet geïnformeerd over het bestaan van de naheffingsaanslag.

11. De kennisgeving waarmee (verzoekster; N.o.) aansprakelijk werd gesteld, bevat de mededeling dat er binnen een bepaalde termijn een mogelijkheid tot betwisten is.

(Verzoekster; N.o.) kan derhalve moeilijk blijven volhouden dat zij niet op de mogelijkheid van betwisting is geweest.

12. De kennisgeving is gedagtekend op 17februari (bedoeld is: 17december; N.o.) 1997. In een gesprek op de dag daarvoor is de aansprakelijkstelling haar reeds mondeling medegedeeld. De aansprakelijkstelling is gebaseerd op art. 18 WvK. Vaststaat dat (verzoekster; N.o.) in 1991 vennoot was van de belastingschuldige zodat haar aansprakelijkheid daarmee is gegeven. In het gesprek van 16 december 1996 zijn althans geen omstandigheden naar voren gekomen die mevrouw van haar aansprakelijkheid zouden kunnen ontslaan. Daarom is over een betwisting dan ook niet gesproken. Wel is aan de orde geweest de mogelijkheid om op grond van art. 53 Inv.w. '90 om ontslag van de betalingsverplichting te verzoeken, zonder echter toezeggingen in die richting te doen. (...)

13. Van gesprekken op 14 en/of 28 januari 1997 is mij althans niets bekend.

14. (...)

15. Naar mijn mening is (verzoekster; N.o.) terecht aansprakelijk gesteld voor de aan de belastingschuldige opgelegde aanslag omzetbelasting. Dat zij met haar medevennoot overeengekomen is dat zij zal worden gevrijwaard, is daarop niet van invloed; dat betreft immers een overeenkomst tussen partijen waar de Belastingdienst buiten staat en niet aan is gebonden.

16. Zij kan haar aansprakelijkheid niet ontlopen door te stellen dat de aanslag "versneld" bij haar medevennoot had moeten worden ingevorderd. De aanslag is pas in juli 1996 verminderd. In september 1996 is geconstateerd dat de vennootschap als zodanig niet meer over de middelen kon beschikken om de schuld te voldoen. Aansluitend is besloten tot toepassing van art. 18 WvK en is met het opvragen van een uittreksel uit het Handelsregister een begin gemaakt met de uitvoering daarvan. De kennisgeving is reeds op 17december 1996 gedagtekend.

17. Uiteraard is (de medefirmant; N.o.) eveneens op grond van art. 18 WvK hoofdelijk aansprakelijk. Hij is reeds aansprakelijk gesteld of zal op korte termijn aansprakelijk worden gesteld. Overigens wijs ik er in dit verband nog op dat art. 18 WvK spreekt van een **hoofdelijke** aansprakelijkheid.

18. Art. 10 juncto artikel 15 van de Inv.w. '90 geeft de mogelijkheid om in een aantal met name genoemde gevallen een belastingaanslag terstond en tot het volle bedrag in te vorderen. Blijkens de eerste volzin van artikel 10 Inv.w.'90 bestaat deze mogelijkheid echter alleen waar het betreft de invordering ten laste van de belastingschuldige zelf; voor wat betreft aansprakelijkgestelden geldt deze mogelijkheid uitdrukkelijk niet. Opmerkingen als zou de invordering op enig tijdstip in 1996 versneld bij (de medefirmant; N.o.) ter hand hebben kunnen worden genomen, ontberen derhalve wettelijke onderbouwing.

19. Tenslotte probeert (verzoekster; N.o.) haar aansprakelijkheid te ontlopen door zich te beroepen op artikel 33 van de Inv.w. '90. Wat er verder ook van dit verweer zij, het mist feitelijke grondslag nu de aansprakelijkheid niet op dit artikel is gegrond..."

#### **4. Reactie van verzoekster**

Naar aanleiding van de reactie van de Belastingdienst liet verzoekster het volgende weten: "...In het jaar 1995 heeft (verzoekster; N.o.) reeds de verklaring van vrijwaring bij (een medewerker van de Belastingdienst; N.o.) ingeleverd. Dit gebeurde n.a.v. vragen omtrent haar inkomen, aangezien er geen jaarstukken waren bijgevoegd. (De medewerker; N.o.) deelde haar mee dat wat het haar belasting betrof alles in orde was, en dat er van haar niets meer te vorderen was..."

In een brief van 8 december 1997 merkte verzoeksters accountant nog het volgende op: "...(Verzoekster; N.o.) was in het jaar 1995 bij de Belastingdienst voor prive-doeleinden. Tijdens het gesprek vertelde (de medewerker; N.o.) haar, dat het onderzoek moeizaam verliep aangezien (de medefirmant; N.o.) de stukken niet aanleverde. Doch dat was het pakkie aan voor (de medefirmant; N.o.). Voor wat het haar belastingen betrof hoefde zij niets te vrezen want alles was in orde en hoefde zij geen navordering te verwachten..."

#### **5. Reactie van de Belastingdienst**

Naar aanleiding van de reactie van verzoekster liet de Belastingdienst het volgende weten: "...Uit de (...) stukken blijkt dat er twee versies bestaan van de volgens (verzoekster door de medewerker; N.o.) gedane uitspraken:

1) (...) *(de medewerker; N.o.) deelde haar mee dat wat het haar belasting betrof alles in orde was, en dat er van haar niets meer te vorderen was*. 2) Brief van 8/12 1997: *"voor wat betreft haar belastingen hoefde zij niets te vrezen want alles was in orde en hoefde zij geen navordering te verwachten"*. Volgens (de medewerker; N.o.) is (verzoekster; N.o.) indertijd enige malen op de eenheid geweest om de afwikkeling van haar aangiften *inkomstenbelasting* te bespreken. Deze zijn uiteindelijk, na het aanbrengen van enkele correcties, in goed overleg geregeld. (De medewerker; N.o.) heeft (...) medegedeeld dat hij zich niet kan herinneren een uitspraak als onder 1) of 2) genoemd gedaan te hebben. Ook in het dossier is geen vastlegging van een dergelijke toezegging te vinden. Wel kan hij zich voorstellen dat hij, na afloop van de gesprekken waarbij overeenstemming over de correcties werd bereikt, gezegd heeft dat "dit nu aan de kant was". Daarmee doelde hij dan op het onderwerp waarover de besprekingen werden gevoerd, namelijk de aangiften *inkomstenbelasting*..."

## **Beoordeling**

### **1. Met betrekking tot de aansprakelijkstelling**

1.1. Verzoekster klaagt er in de eerste plaats over dat de Belastingdienst/Ondernemingen Groningen (hierna: de Belastingdienst) haar met een beschikking van 17 december 1996



aansprakelijk heeft gesteld voor

het bedrag van de naheffingsaanslag omzetbelasting 1991 die de Belastingdienst met dagtekening van 27 november 1995 heeft opgelegd aan de vennootschap onder firma waarvan zij tot 16 mei 1992 firmante was. De naheffingsaanslag was het gevolg van een controle door de Belastingdienst van de boekhouding van de vennootschap onder firma.

1.2. Verzoekster is van mening dat de Belastingdienst door haar aansprakelijk te stellen ten onrechte voorbij is gegaan aan de ontbindingsovereenkomst van 16 mei 1992. In deze overeenkomst heeft de medefirmant van de vennootschap onder firma waarvan verzoekster tot die datum firmante was, haar gevrijwaard "voor alle zaken die betrekking hebben op de VOFverbintenis". Voorts is verzoekster van mening dat het bepaalde in artikel 33, vierde lid van de Invorderingswet 1990 aan haar aansprakelijkheid in de weg staat.

1.3. De Belastingdienst wijst er in de eerste plaats op dat verzoekster de aansprakelijkstelling van 17 december 1996 niet binnen de daarvoor geldende termijn van zes weken heeft betwist. De Belastingdienst stelt voorts dat de vrijwaring van verzoekster door de medefirmant in de ontbindingsovereenkomst van 16 mei 1992 op de aansprakelijkheid niet van invloed was, omdat de Belastingdienst bij deze overeenkomst niet als partij betrokken was en daaraan diensgevolge niet was gebonden. Met betrekking tot verzoeksters argument dat artikel 33, vierde lid Invorderingswet 1990 aan haar aansprakelijkheid in de weg staat, merkt de Belastingdienst tenslotte op dat de aansprakelijkheid niet was gebaseerd op het door verzoekster genoemde artikel 33, maar was gebaseerd op artikel 18 Wetboek van Koophandel. Het vierde lid van artikel 33 Invorderingswet 1990 was, aldus de Belastingdienst, dan ook niet van toepassing.

1.4. Het staat vast dat verzoekster ten tijde van het ontstaan van de omzetbelastingsschuld firmante was van de vennootschap onder firma waaraan de naheffingsaanslag is opgelegd. Dit betekent dat zij in beginsel aansprakelijk kon worden gesteld voor de belastingsschulden van de vennootschap onder firma, voor zover deze zijn ontstaan tijdens de periode dat zij bestuurder was van de vennootschap. De ontbindingsovereenkomst van 16 mei 1992 doet daaraan niet af. De Belastingdienst stelt terecht dat hij aan de inhoud van deze overeenkomst niet is gebonden nu hij bij deze overeenkomst niet als partij betrokken was. De vrijwaringsclausule in deze overeenkomst heeft uitsluitend tot gevolg dat verzoekster door haar terzake van de naheffingsaanslag omzetbelasting betaalde bedragen zou kunnen verhalen op haar medefirmant van destijds. Bij de beoordeling van de vraag of de Belastingdienst verzoekster voor de omzetbelastingsschuld van de vennootschap onder firma aansprakelijk mocht stellen, kan geen betekenis toekomen aan de stelling van ver

zoekster dat haar door een medewerker van de Belastingdienst zou zijn gezegd dat zij aan al haar fiscale verplichtingen had voldaan. De Belastingdienst ontkent dat een dergelijke mededeling met betrekking tot andere belastingen dan de inkomstenbelasting zou zijn gedaan. Uit hetgeen verzoekster naar voren heeft gebracht, kan het tegendeel niet worden

afgeleid.

1.5. Artikel 18 Wetboek van Koophandel was niet de enige bepaling op grond waarvan de Belastingdienst verzoekster aansprakelijk kon stellen. De Belastingdienst had haar aansprakelijkheid ook kunnen baseren op de specifieke, fiscaalrechtelijke bepaling van artikel 33, eerste lid onder letter a Invorderingswet 1990. Uit artikel 33, § 5 van de Leidraad Invordering 1990 (zie **ACHTERGROND**, onder 3.) kan immers worden afgeleid dat op grond van die bepaling ook de gewezen bestuurder aansprakelijk kan worden gesteld voor de belastingschulden van de vennootschap onder firma, waarvoor hij tijdens zijn bestuursperiode hoofdelijk aansprakelijk was. De Belastingdienst heeft ten aanzien van verzoekster er voor gekozen de aansprakelijkheid te baseren op de bepaling van artikel 18 Wetboek van Koophandel. Volgens de Belastingdienst is het gevolg van die keus dat verzoekster geen beroep kan doen op de disculpatiemogelijkheid van het vierde lid van artikel 33 Invorderingswet 1990.

1.6. Artikel 3, § 1 onder punt 2 van de Leidraad Invordering 1990 schrijft voor dat de Belastingdienst bij zijn keuze tussen civielrechtelijke bevoegdheden of specifieke fiscale bevoegdheden een zorgvuldige afweging maakt tussen de belangen van de Staat en die van belastingschuldige. Ingevolge het bepaalde in artikel 32, §1 van de Leidraad Invordering 1990 moet de Belastingdienst deze afweging eveneens maken bij zijn keuze tussen de verschillende wettelijke bepalingen waarop hij de aansprakelijkstelling kan baseren. In dit geval heeft de Belastingdienst geen argumenten naar voren gebracht voor zijn keus voor de civielrechtelijke bepaling. Ook overigens valt niet in te zien welke argumenten pleiten voor die keus boven het gebruik van de specifieke, fiscale regeling van artikel 33, eerste lid onder letter a Invorderingswet 1990. Intussen is het enige resultaat van die keus geweest dat verzoekster zich niet kan beroepen op de disculpatiemogelijkheid van artikel 33, vierde lid van de Invorderingswet 1990. Daarmee is sprake van een conflict met de eis van de Leidraad Invordering 1990, dat het resultaat van de belangenafweging de toets van behoorlijk bestuur moet kunnen doorstaan. Immers, de Invorderingswet 1990 kent uitdrukkelijk een disculpatiemogelijkheid toe aan belastingplichtigen in een situatie als die van verzoekster. Een keus van de Belastingdienst die uitsluitend als gevolg heeft dat belastingplichtige deze disculpatiemogelijkheid wordt onthouden, is in strijd met wat uit een oogpunt van behoorlijk bestuur mocht worden verwacht. De onderzochte gedraging is in zoverre niet behoorlijk. Dit oordeel geeft aanleiding tot het doen van een aanbeveling.

## **2. Met betrekking tot het achterwege laten van de versnelde invordering**

2.1. Verzoekster klaagt er voorts over dat de Belastingdienst heeft verzuimd jegens haar voormalige medefirmant de procedure van versnelde invordering toe te passen. Ingevolge deze procedure had de Belastingdienst de naheffingsaanslag omzetbelasting 1991 terstond na het opleggen ervan en tot het volle bedrag invorderbaar kunnen verklaren. Verzoekster wijst erop dat haar voormalige medefirmant pas in december 1996 failliet is

verklaard. Verzoekster is van mening dat de Belastingdienst op die manier had kunnen voorkomen dat zij achteraf voor het bedrag van de naheffingsaanslag aansprakelijk moest worden gesteld.

2.2. Verzoekster kan in haar klacht op dit onderdeel niet worden gevolgd. De regels omtrent de aansprakelijkheid in hoofdstuk VI van de Invorderingswet 1990 bevatten geen bepaling die de Belastingdienst een beperking oplegde in de mogelijkheid verzoekster aansprakelijk te stellen, in die zin dat de Belastingdienst, alvorens tot de aansprakelijkstelling over te gaan, eerst pogingen had moeten ondernemen om met alle mogelijke middelen het bedrag van de aanslag te innen van de medefirmant die het bedrijf van de vennootschap onder firma had voortgezet. Ook overigens is er geen reden een dergelijke beperking aan te nemen. Ten tijde van het ontstaan van de materiële belastingschuld die geleid heeft tot de naheffingsaanslag in kwestie waren verzoekster en haar medefirmant beiden behorend vennoot in de vennootschap onder firma. In zoverre zijn beiden dan ook hoofdelijk aansprakelijk voor de betaling van de naheffingsaanslag. De onderzochte gedraging is op dit onderdeel behoorlijk.

### **3. Met betrekking tot het informeren van verzoekster over de belastingschuld en haar aansprakelijkheid daarvoor**

3.1. Verzoekster klaagt er verder over dat de Belastingdienst haar pas op 16 december 1996, toen zij in verband met een andere aangelegenheid op het kantoor van de Belastingdienst was, heeft ingelicht over de belastingschuld en haar aansprakelijkheid daarvoor.

3.2. Op grond van de bevindingen van het onderzoek door de Nationale ombudsman moet worden aangenomen dat verzoekster, zoals uit het verzoekschrift kan worden begrepen, vóór het moment dat zij door de Belastingdienst aansprakelijk werd gesteld voor de naheffingsaanslag omzetbelasting over 1991 van het bestaan van deze aanslag niet op de hoogte is geweest. De Belastingdienst geeft immers aan dat verzoekster

niet is uitgenodigd voor de zogenaamde slotbespreking, waarin de bevindingen van een boekenonderzoek worden voorgelegd aan de betrokken ondernemers en waarin deze de gelegenheid krijgen daarop te reageren en eventueel te weerleggen. De Belastingdienst geeft ook aan dat van het verslag van het boekenonderzoek, in afwijking van de voorgescreven gedragslijn, geen afschrift is verzonden aan verzoekster. Het aanslagbiljet tenslotte is, in overeenstemming met hetgeen volgens de Belastingdienst gebruikelijk is, verzonden naar het (laatstbekende) bedrijfsadres en niet (mede) aan verzoeksters adres. Derhalve moet worden aangenomen dat verzoekster nimmer in de gelegenheid is geweest tegen (de hoogte van) de opgelegde naheffingsaanslag, waarvoor zij hoofdelijk aansprakelijk was, bezwaar te maken. De Invorderingswet 1990 kent in een situatie als deze geen mogelijkheid alsnog ter gelegenheid van de aansprakelijkstelling tegen de hoogte van de aanslag bezwaar aan te tekenen.

3.3. Nu een naheffingsaanslag werd opgelegd aan een vennootschap onder firma die inmiddels was ontbonden, had van de Belastingdienst mogen worden verwacht dat hij met

verzoekster, die immers voor het bedrag van de naheffingsaanslag hoofdelijk aansprakelijk was, vooraf contact had opgenomen, teneinde haar van (het voornemen tot) het opleggen van de naheffingsaanslag op de hoogte te stellen. Op die manier had de Belastingdienst de waarborg geschapen dat verzoekster tijdig op de hoogte was van het (voornemen tot het) opleggen van de naheffingsaanslag. De Belastingdienst mocht er, nu de vennootschap onder firma reeds geruime tijd voor het opleggen van de naheffingsaanslag was ontbonden, niet zonder meer op vertrouwen dat de firmant die het bedrijf had voortgezet verzoekster tijdig over de opgelegde naheffingsaanslag zou informeren. Het feit dat verzoekster volgens de reactie van de Belastingdienst op de klacht door haar compagnon was gevrijwaard van het betalen van vennootschapsschulden, kan uiteraard geen reden zijn geweest om verzoekster niet te informeren. Immers, het betreft hier zoals de Belastingdienst in diezelfde reactie opmerkt een overeenkomst waarbij de Belastingdienst geen partij was. Het is dan ook niet juist dat de Belastingdienst de naheffingsaanslag heeft opgelegd zonder verzoekster daarover vooraf te informeren en haar pas op 16 december 1996 over het bestaan van de naheffingsaanslag heeft geïnformeerd. De onderzochte gedraging is op dit onderdeel niet behoorlijk.

#### **4. Met betrekking tot de gesprekken op 14 en 28 januari 1997**

4.1. Verzoekster klaagt er tenslotte over dat de Belastingdienst haar er in gesprekken die plaatsvonden op 14 en 28 januari 1997 niet op heeft gewezen dat zij de aansprakelijkstelling kon betwisten en dat

dit diende te gebeuren binnen een termijn van zes weken. Verzoekster stelt dat de Belastingdienst haar slechts heeft geadviseerd een verzoek om kwijtschelding in te dienen. In zijn reactie op de klacht gaf de Belastingdienst aan niets te weten van de gesprekken van 14 en 28 januari 1997.

4.2. In de kennisgeving van 17 december 1996 is aangegeven dat de aansprakelijkstelling binnen een termijn van zes weken kon worden betwist. Ook is daarbij aangegeven op welke wijze een eventuele betwisting diende te geschieden. Daarmee heeft de Belastingdienst verzoekster voldoende gewezen op de mogelijkheden om de aansprakelijkstelling te bestrijden. Het was verzoeksters verantwoordelijkheid om te bepalen of zij van die mogelijkheid gebruik wenste te maken en om in dat geval ook de daarvoor geldende termijn te bewaken. Van de Belastingdienst kon niet verwacht worden dat hij bij voorkomende gelegenheden en zonder daar expliciet naar te zijn gevraagd, verzoekster telkenmale wees op de betwistingsmogelijkheid en de daarvoor geldende termijn. De vraag of op 14 en 28 januari 1997 werkelijk gesprekken hebben plaatsgevonden, behoeft gelet op het voorgaande geen beantwoording. De onderzochte gedraging is op dit onderdeel behoorlijk.

## **Conclusie**

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Ondernemingen Groningen, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, is gegrond behoudens voorzover deze er op ziet dat de Belastingdienst niet eerst de procedure van de versnelde invordering heeft toegepast jegens de medefirmant en behoudens voor zover deze er op ziet dat de Belastingdienst verzoekster in de gesprekken van 14 en 28 januari 1997 niet heeft gewezen op de mogelijkheid van betwisting van de aansprakelijkheid; op deze onderdelen is de klacht niet gegrond. **AANBEVELING** De Staatssecretaris van Financiën wordt in overweging gegeven te bevorderen dat verzoekster alsnog in de gelegenheid wordt gesteld aan te tonen dat de disculpatiegrond van artikel 33, vierde lid Invorderingswet 1990 op haar van toepassing zou zijn.

## Bijlage Achtergrond

### 1. Wetboek van Koophandel

Artikel 18:

"In vennootschappen onder een firma is elk der vennoten wegens de verbintenissen der vennootschap, hoofdelijk verbonden."

### 2. Invorderingswet 1990

(Wet van 30 mei 1990, Stb. 221) Artikel 32:

"1. De bepalingen van dit hoofdstuk ("Aansprakelijkheid"; N.o.) laten, behoudens voorzover anders is vermeld, onverlet het bepaalde met betrekking tot de aansprakelijkheid in enige andere wettelijke regeling.

2. In afwijking in zoverre van artikel 6, eerste lid, strekken de bepalingen van dit hoofdstuk zich niet uit tot de in de belastingaanslag begrepen verhogingen of administratieve boeten, en tot renten en kosten, een en ander voor zover het belopen daarvan niet aan de aansprakelijke is te wijten." Artikel 33, eerste lid, letter a, en vierde lid:

"1. In afwijking in zoverre van andere wettelijke regelingen is hoofdelijk aansprakelijk voor de rijksbelastingen, verschuldigd door:

a. een lichaam zonder rechtspersoonlijkheid (...): ieder van de bestuurders; (...)

4. Degene die op grond van het eerste lid, onderdelen a en b, aansprakelijk is, is niet aansprakelijk voor zover hij bewijst dat het niet aan hem is te wijten dat de belasting niet is voldaan." Artikel 50, eerste lid:

"Indien de aansprakelijkheid berust op artikel 34, artikel 35, artikel 36 of artikel 42, tweede lid, kan de aansprakelijk gestelde tegen de naheffingsaanslag voor zover hij daarvoor aansprakelijk is gesteld een bezwaarschrift indienen bij de inspecteur die de naheffingsaanslag heeft vastgesteld."

### 3. Leidraad Invordering 1990 (Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 juni 1990, nr. AFZ90/1990) Artikel 3, §1, tweede lid :

"De ontvanger heeft alle bevoegdheden die op grond van enigerlei wettelijke bepaling aan een schuldeiser toekomen. Daarnaast beschikt hij op grond van de wet over diverse

specifieke bevoegdheden. Dit leidt er in veel gevallen toe dat de ontvanger gebruik kan maken van zijn algemene civielrechtelijke bevoegdheden of van specifieke fiscale bevoegdheden om zijn doel te bereiken. Er bestaat (...) in dat geval geen algemene regel die bepaalt welke bevoegdheden voorgaan. In beginsel is de ontvanger dus vrij in zijn keuze van invorderingsinstrumenten die hij het meest geschikt acht voor een juiste uitoefening van zijn taak. Bij deze keuze worden de belangen van de Staat zorgvuldig afgewogen tegen die van de belastingschuldige en/of eventuele derden. Het resultaat van deze belangenafweging moet de toets van behoorlijk bestuur kunnen doorstaan en bepaalt daarmee in belangrijke mate de grenzen van de keuzevrijheid van de ontvanger." Artikel 32, §1.:

"...Aansprakelijkheid fiscale en civiele bevoegdheden Naast de in hoofdstuk VI van de wet opgenomen aansprakelijkheidsbepalingen kan de ontvanger ook een beroep doen op de bepalingen in enige andere wettelijke regeling inzake aansprakelijkheid. Dit betekent dat de ontvanger ook een beroep kan doen op aansprakelijkheidsbepalingen van bijvoorbeeld het Burgerlijk Wetboek of het Wetboek van Koophandel. Met betrekking tot de volgorde waarin de ontvanger van fiscale en civielrechtelijke aansprakelijkheidsbepalingen gebruik maakt geldt in beginsel hetgeen is vermeld in artikel 3, § 1, tweede lid van deze Leidraad..." Artikel 33, §5:

"Bestuurder

1. Voor de toepassing van artikel 33 wordt als bestuurder tevens aangemerkt de beherend vennoot van een maat of vennootschap. Gewezen bestuurder
2. De gewezen bestuurder kan aansprakelijk worden gesteld voor de belastingschuld waarvoor hij ten tijde van zijn bestuursperiode hoofdelijk aansprakelijk was, te weten de schuld die in deze periode materieel is ontstaan..."