

**Mede-aansprakelijkheid voor  
invoerrechten en accijnzen**

**en**

**de aansprakelijkheid van de  
douane-expediteur in het bijzonder**

**R. Vos**

---

**Speciale bijlage bij de nieuwsbrief Belastingen op omzet, in- en uitvoer**

**1989/16 - 31 juli 1989**



**NOBEL TAXMEDIA**

**NI E U W S B R I E F**

**NI E U W S B R I E F**

**INHOUDSOPGAVE**

Blz.

0.	<b>INLEIDING</b>	4
1.	<b>MEDE-AANSPRAKELIJKHEID</b>	5
1.1.	<b>MEDE-AANSPRAKELIJKHEID EN HOOFDELIJKE MEDE-AANSPRAKELIJKHEID CIVIELRECHTELIJK BESCHOUWD</b>	5
1.1.1.	<b>De verhouding tussen de hoofdelijke schuldenaren onderling</b>	6
1.2.	<b>MEDE-AANSPRAKELIJKHEID IN HET BELASTINGRECHT</b>	8
1.3.	<b>DE AWDA, INLEIDING</b>	13
1.3.1.	<b>Hoofdelijke mede-aansprakelijkheid in de AWDA</b>	16
1.3.2.	<b>Intern verhaal</b>	17
1.4.	<b>CONCLUSIE</b>	19
2.	<b>HOOFDELIJKE MEDE-AANSPRAKELIJKHEID GEREGLD IN DE ARTIKELEN 121, 124d, 124e EN 130a AWDA</b>	20
2.1.	<b>ART. 121 AWDA</b>	20
2.1.1.	<b>Art. 121 AWDA, letter a</b>	21
2.1.2.	<b>Art. 121 AWDA, letter b</b>	22
2.1.3.	<b>Art. 121 AWDA, letter c</b>	24
2.2.	<b>ART. 124d AWDA</b>	25
2.3.	<b>ART. 124e AWDA</b>	27
2.4.	<b>ART. 130a AWDA</b>	28
3.	<b>FEITELIJKE MEDE-AANSPRAKELIJKHEID VOOR INVOERRECHTEN EN ACCIJNZEN</b>	30
3.1.	<b>CONTRACTUELE MEDE-AANSPRAKELIJKHEID (HET STELLEN VAN ZEKERHEID BIJ OVEREENKOMST) VOOR INVOERRECHTEN EN ACCIJNZEN</b>	31
3.1.1.	<b>Borgtocht</b>	34
3.2.	<b>BIJZONDERE CONTRACTUELE ZEKERHEDEN</b>	35
3.2.1.	<b>De Carnets T.I.R.</b>	35
3.2.2.	<b>Zekerheid voor een vast bedrag bij het communautaire douanevervoer</b>	36
3.3.	<b>BIJZONDERE VORMEN VAN AANSPRAKELIJKHEDEN: VERHAAL OP BEPAALDE GOEDEREN</b>	38
3.3.1.	<b>Art. 151 AWDA</b>	38
3.3.2.	<b>Art. 156 AWDA</b>	39
3.4.	<b>DE DOUANE-EXPEDITEUR EN ZIJN AANSPRAKELIJKHEID VOOR</b>	

	INVOERRECHTEN EN ACCIJNZEN	40
3.4.1.	Vertegenwoordiging	40
3.4.2	Vertegenwoordiging in de AWDA	41
3.4.3.	De douane-expediteur	42
3.4.4.	Wijzigingen AWDA i.v.m. aanpassingen aan enkele verordeningen	49
4.	<b>STRAFRECHTELIJKE MEDE-AANSPRAKELIJKHEID VOOR INVOERRECHTEN EN ACCIJNZEN</b>	51
5.	<b>BEZWAAR- EN BEROEPMOGELIJKHEDEN, ALSMEDE ANDERE VERWEERMIDDELEN VOOR DE MEDE-AANSPRAKELIJKGESTELDE VOOR INVOERRECHTEN EN ACCIJNZEN</b>	52
5.1.	BEZWAAR EN BEROEP	52
5.1.1.	Wetsvoorstel uitbreiding bezwaar en beroep	56
5.2.	VERZET TEGEN DE TENUITVOERLEGGING VAN HET DWANGBEVEL EX ART. 155 AWDA	56
5.3.	VERZOEK OM TERUGBETALING OP GROND VAN DE VERORDENING BETREFFENDE TERUGBETALING OF KWIJTSCHELDING VAN IN- OF UITVOERRECHTEN	60
5.4.	ANDERE MOGELIJKHEDEN	62
6.	<b>ANALYSE JURISPRUDENTIE INZAKE MEDE-AANSPRAKELIJKHEID VOOR INVOERRECHTEN EN ACCIJNZEN</b>	63
7.	<b>CONCLUSIE</b>	67
	<b>LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN</b>	
	<b>NOTEN</b>	
	<b>LITERATUURLIJST</b>	
	<b>ARTIKELEN</b>	

#### Voorwoord

Deze speciale bijlage bij de nieuwsbrief Belastingen op omzet, in- en uitvoer is een doctoraal - scriptie van de heer R. Vos, student fiscaal recht aan de Rijksuniversiteit Groningen.

De heer Vos heeft tijdens zijn studie een stageperiode gevolgd bij het belastingadvieskantoor Moret Gudde Brinkman. Bij zijn werk op dat kantoor en bij het schrijven van zijn scriptie is hij begeleid door de heren Drs. J.G. Olijve en H. van Dijk.

0.

## INLEIDING

In deze scriptie staat centraal de mede-aansprakelijkheid voor invoerrechten en accijnzen met daarbij bijzondere aandacht voor de positie van de douane-expediteur.

Ten eerste wordt in hoofdstuk 1 het begrip mede-aansprakelijkheid civielrechtelijk uiteengezet en de plaats daarvan in het belastingrecht. Vervolgens worden de mede-aansprakelijkheidsbepalingen behandeld die voorkomen in de AWDA.

In hoofdstuk 2 wordt een overzicht gegeven van de (formele) mede-aansprakelijkheid, geregeld in de artikelen 121, 124d, 124e en 130a AWDA.

Materiële mede-aansprakelijkheid wordt behandeld in het daaropvolgende hoofdstuk, met daarbij speciale aandacht voor de douane-expediteur.

Hoofdstuk 4 handelt over strafrechtelijke mede-aansprakelijkheid voor invoerrechten en accijnzen.

Voorts wordt aandacht besteed aan bezwaar- en beroepsmogelijkheden voor de mede-aansprakelijkgestelde en in het laatste hoofdstuk wordt ingegaan op jurisprudentiële ontwikkelingen op het gebied van de mede-aansprakelijkheid en eventuele gevolgen daarvan.

Hoewel ik beseft, dat de te behandelen materie vanwege het specialistische karakter van de invoerrechten en accijnzen ruime voorkennis behoeft, bijvoorbeeld met betrekking tot de verschuldigheid van invoerrechten en accijnzen in zijn totaliteit, wordt uitgebreide behandeling daarvan toch achterwege gelaten. Dit houdt verband met het feit, dat anders het overzicht verloren gaat en, nog belangrijker, anders niet zou worden toegekomen aan het uiteindelijke doel van deze scriptie, namelijk een beschrijving te geven van de mede-aansprakelijkheid inzake invoerrechten en accijnzen.



1. MEDE-AANSPRAKELIJKHEID

1.1. MEDE-AANSPRAKELIJKHEID EN HOOFDELIJKE MEDE-AANSPRAKELIJKHEID  
CIVIELRECHTELIJK BESCHOUWD

Een verbintenis is een rechtsbetrekking tussen twee of meer personen, krachtens welke de ene partij (de schuldeiser) gerechtigd is tot een prestatie, tot welke de andere partij (de schuldenaar) verplicht is.

Aan de passieve zijde van de verbintenis kan onderscheid worden gemaakt tussen schuld en aansprakelijkheid. In het begrip schuld ligt het behoren te presteren opgesloten. Aangezien rekening moet worden gehouden met de mogelijkheid dat de schuldenaar zijn verplichting niet nakomt, en schuld op zichzelf voor de schuldeiser niet de mogelijkheid schept om verhaal te zoeken, zal een persoon of goed moeten 'instaan'. Die toestand van verhaal wordt (verhaals)aansprakelijkheid genoemd. Is er sprake van mede-aansprakelijkheid dan is er schuld, maar zijn er twee of meer personen die kunnen worden aangesproken voor de schuld, dat wil zeggen ieder voor zijn deel, tenminste bij een deelbare prestatie.

Is er daarenboven sprake van hoofdelijke mede-aansprakelijkheid, dan heeft dat tot gevolg, dat twee of meer schuldenaren jegens de schuldeiser verplicht zijn tot de gehele prestatie, echter, voldoening door een van de schuldenaren bevrijdt de ander van zijn verplichting.

De hoofdelijkheid kan het gevolg zijn van een overeenkomst (bijvoorbeeld borgtocht) of voortvloeien uit de wet, zoals dat bij de AWDA het geval is (art. 1318, lid 2 BW), of uit de gewoonte. De schuldeiser is vrij in de keuze wie van zijn schuldenaren hij zal aanspreken. Hij kan alle schuldenaren aanspreken, zoals reeds gezegd, maar hij kan niet meer ontvangen dan de gehele schuld. Een schuldenaar kan niet eisen, dat de schuldeiser de medeschuldena(a)r(en) voor een deel aanspreekt (art. 1319 BW).

De schuldeiser is dus vrij in de keuze van degene die hij aanspreekt, maar kan niet beslissen wie betaalt, de hoofdschuldenaar, de mede-aansprakelijkgestelde of eventueel de borg. Dat

is van belang voor de andere schuldenaren, namelijk door compensatie gaat (evenals door betaling) de schuld teniet en dit tenietgaan werkt voor alle schuldenaren.

Op grond van art. 1466, 2 BW mag een hoofdelijk mede-aansprakelijkgestelde echter niet in vergelijking brengen hetgeen door de schuldeiser aan zijn medeschuldenaren verschuldigd is. In bepaalde gevallen is ook betaling door een ander bevrijdend (art. 1421, lid 2 BW: bekrachtiging door de schuldeiser of de schuldeiser is gebaat).

Door kwijtschelding gaat de schuld teniet, zodat ook in dit geval de schuldeiser op de mede-aansprakelijkgestelde geen verhaal meer heeft.

Ex art. 1323 BW kan de hoofdelijk mede-aansprakelijkgestelde gebruik maken van alle verweermiddelen die:

1. uit de aard van de verbintenis voortvloeien, of
2. aan alle schuldenaren gemeen zijn, of
3. hem persoonlijk toekomen.

Bij faillissement van de schuldenaren kan de schuldeiser in het faillissement van die schuldenaar opkomen voor, en betaling ontvangen over het gehele bedrag hem nog ten tijde van de faillietverklaring verschuldigd, totdat zijn vordering ten volle zal zijn gekweten (art. 136, lid 1 FW).

#### 1.1.1. **De verhouding tussen de hoofdelijke schuldenaren onderling**

Na behandeling van de verhouding tussen de schuldeiser en de hoofdelijke schuldenaren kan het volgende probleem aan de orde worden gesteld, namelijk hoe de draagplicht van de hoofdelijke medeschuldenaar is geregeld.

De artikelen 1328-1331 BW regelen deze materie en komen erop neer, dat de schuldenaar die aan de verbintenis heeft voldaan in beginsel regres kan nemen op zijn hoofdelijke medeschuldenaren. In beginsel, want er moet onderscheid worden gemaakt tussen twee situaties.

Aan de ene kant de situatie, dat de schuld alle schuldenaren

aangaat. In dat geval kan degene die de gehele schuld heeft voldaan van ieder van zijn medeschuldenaren diens aandeel in de schuld terugvorderen. De grootte van dit aandeel hangt in eerste instantie af van hun onderlinge rechtsverhouding. Volgt daaruit niets anders dan zijn de aandelen gelijk.

Aan de andere kant de situatie dat de schuld slechts een van hen betreft. De anderen hebben zich hoofdelijk jegens de schuldeiser verbonden om deze meer zekerheid te verschaffen. In dat geval vindt geen verrekening plaats wanneer de hoofdelijke schuldenaar, om wie het ging, presteert.

De schuldenaar die de schuld heeft betaald, heeft niet alleen het verhaalsrecht van de artikelen 1328 e.v., maar wordt ook in de rechten van de schuldeiser jegens de medeschuldenaren en derden gesubrogeerd (art. 1438, 3° BW). De rechten van de schuldeiser gaan echter alleen op hem over tot ten hoogste het gedeelte dat de medeschuldenaren of derden aangaat. De schuldenaar heeft dus de keuze zich of uit eigen hoofde (art. 1329 BW) of als opvolger in de rechten van de schuldeiser tot zijn medeschuldenaren te wenden. Omdat subrogatie alleen werkt voorzover de schuldeiser is betaald, kan de gesubrogeerde medeschuldenaar van de overigen nooit meer vorderen dan hij zelf betaald heeft. Verder kan de schuldenaar krachtens subrogatie niet zoals de schuldeiser, ieder van de medeschuldenaren voor het geheel aanspreken, maar alleen ieder hunner voor zijn aandeel, hetgeen geen afwijking is van art. 1329 BW.

Overgang krachtens subrogatie heeft verschillende voordelen boven het verhaalsrecht ex art. 1329. De betalende schuldenaar kan gebruik maken van de zekerheids- en voorrechten die de schuldeiser toekwamen ten aanzien van de goederen van de medeschuldenaren. Verder kan hij deze nevenrechten, anders dan krachtens art. 1328 e.v., uitoefenen tegen derden, bijvoorbeeld een derde hypotheekgever of tegen een borg die zich voor de medeschuldenaren gezamenlijk tot betaling van de verbintenis heeft verbonden. Op dit laatste geldt wel de belangrijke beperking, dat dit verhaal jegens derden alleen mogelijk is voorzover de schuld hen intern aangaat. Voldoet een derde de schuld, dan wordt hij in alle rechten van de schuldeiser tegen de hoofdelijke medeschuldenaren gesubrogeerd, echter deze sub-

rogatie vindt niet plaats voorzover de derde de schuld zelf aangaat in zijn verhouding tot die schuldenaren. De gesubrogeerde profiteert hier derhalve mede van de hoofdelijkheid. Dit geldt bijvoorbeeld voor de borg (art. 1878).

1.2. MEDE-AANSPRAKELIJKHEID IN HET BELASTINGRECHT

Onze fiscale wetgeving maakt een onderscheid tussen hoofdschuldenaren en medeschuldenaren.

De hoofdschuldenaar, dat wil zeggen de persoon van de debiteur (de belastingschuldenaar) moet nauwkeurig in de wet worden aangegeven. Met betrekking tot belastingen, waarop de Wet op de invordering van toepassing is, bepaalt art. 5 Wet op de INV, dat elke aanslag in zijn geheel verschuldigd is door 'degene te wiens name hij op het kohier voorkomt'<sup>1)</sup>. De aansprakelijkheid is in beginsel die van het civiele recht, dat wil zeggen dat de schuldenaar daarvoor in zijn gehele vermogen kan worden aangesproken.

Met betrekking tot de figuur van de medeschuldenaar onderscheidt de wet drie gevallen:

1. een hoofdelijke mede-aansprakelijkheid krachtens de wet;
2. een al dan niet door zakelijke zekerheid versterkte persoonlijke mede-aansprakelijkheid krachtens de overeenkomst;
3. een mede-aansprakelijkheid alleen met betrekking tot bepaalde goederen (zakelijk verhaalsrecht).

Medeschuldenaarschap en zakelijk verhaalsrecht strekken voornamelijk tot versterking van de positie van de fiscus. De wettelijke regeling wordt, behalve in de Wet op de INV, ook in de desbetreffende heffingswetten gevonden.



