

ECLI:NL:RBROT:2018:11055

Instantie	Rechtbank Rotterdam
Datum uitspraak	19-12-2018
Datum publicatie	24-01-2019
Zaaknummer	C/10/489730 / HA ZA 15-1198
Rechtsgebieden	Civiel recht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Tussenvonnis na appel. Beroepsaansprakelijkheid fiscaal adviseur. Eigen schuld.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 29-01-2019 V-N Vandaag 2019/243 FutD 2019-0316

Uitspraak

—

vonnis

RECHTBANK ROTTERDAM

Team handel

zaaknummer / rolnummer: C/10/489730 / HA ZA 15-1198

Vonnis van 19 december 2018

in de zaak van

1 [eiser 1] ,

wonende te Oudendoorn,

2. [eiser 2],

wonende te Rockanje,

3. [eiser 3],

wonende te Rotterdam,

4. **[eiser 4],**

wonende te Hellevoetsluis,
eisers,
advocaat mr. G.C. van Daal te 's-Gravenhage,

tegen

1. de ontbonden maatschap

LOEFF CLAEYS VERBEKE,

gevestigd te Rotterdam,

2. de naamloze vennootschap

LOYENS & LOEFF N.V.,

gevestigd te Rotterdam,

3. de stichting

STICHTING VEREFFENING LCV,

gevestigd te Rotterdam,

4. **[gedaagde 1],**

wonende te Nederhorst den Berg,

5. **[gedaagde 2],**

wonende te Amsterdam,

gedaagden,

advocaat mr. E.J.M. Rosier te Maastricht.

Eisers samen zullen als zodanig worden aangeduid, dan wel [eiser 1] c.s. worden genoemd. Zij zullen hierna ook [eiser 1] sr. (eiser sub 1) en de kinderen (eisers sub 2 tot en met 4), worden genoemd. Gedaagden samen zullen hierna Loeff c.s. genoemd worden. Gedaagden sub 4 en sub 5 zullen ook, respectievelijk, [gedaagde 1] (gedaagde sub 4) en [gedaagde 2] (gedaagde sub 5) genoemd worden.

1 De procedure

1.1. Het verloop van de procedure blijkt uit:

- het tussenvonnis van 25 januari 2017 in deze zaak, alsmede de daaraan ten grondslag liggende stukken;
- de akte na tussenvonnis van [eiser 1] c.s. d.d. 22 maart 2017, met producties;
- de akte na tussenvonnis van Loeff c.s. d.d. 10 mei 2017.

1.2. Ten slotte is vonnis bepaald. Omdat één van de rechters die het laatste tussenvonnissen heeft

meegewezen thans niet meer in deze sector werkzaam is wordt dit vonnis in een andere samenstelling gewezen.

2 De verdere beoordeling

2.1. stand van zaken

Deze procedure wordt – kort samengevat – gevoerd door [eiser 1] c.s. tegen Loeff c.s., zijn voormalig belastingadviseurs, in verband met gestelde beroepsfouten bij de fiscale advisering ten aanzien van de winstbewijzenconstructie, de emigratie en mogelijke schikking met de Belastingdienst als gevolg waarvan [eiser 1] c.s. stelt schade te hebben geleden van - afgerond - 50 miljoen euro, exclusief rente en kosten.

De rechtbank heeft in het tussenvonnissen van 25 januari 2017 beslissingen genomen over verschillende verweren van Loeff c.s. tegen de door [eiser 1] c.s. gevorderde schadevergoeding. De rechtbank heeft ter zake in voornoemd tussenvonnissen geoordeeld dat [eiser 1] c.s. niet in strijd heeft gehandeld met de schadebeperkingsplicht, hij geen beroep op dwaling behoefde te doen om de schenking te vernietigen en evenmin de Belastingdienst had moeten houden aan de toezegging in het kader van de aanslag IB 1998. De rechtbank heeft vervolgens de zaak naar de rol verwezen, met het oog op onderhandelingen. Partijen hebben bij aktes aangegeven geen minnelijke regeling te hebben bereikt en de rechtbank gevraagd om tot een integrale beoordeling te komen van de nog openstaande geschilpunten tussen partijen. De rechtbank zal hiertoe overgaan.

2.2. feiten

In aanvulling op de reeds vastgestelde feiten in de tussenvonnissen van 2 mei 2012 en 25 januari 2017, gaat de rechtbank uit van de volgende, voor het geschil tussen partijen, relevante feiten.

In een door [gedaagde 1] en [gedaagde 2] opgesteld verslag d.d. 17 januari 1996 (productie 3 bij dagvaarding) van een bespreking met [eiser 1] sr. is – voor zover van belang – het volgende opgenomen:

"De heer [eiser 1]

Farm Frites Beheer B.V.

[adres]

[woonplaats]

(...)

1. Tijdens de bespreking is aan de orde gekomen de vraag of het zinvol zou zijn om voor één jaar te verhuizen naar de Nederlandse Antillen. Dit in verband met de mogelijkheid na ommekomst van dat jaar fiscaal voordelig een gedeelte van Uw vermogen aan Uw kinderen te schenken.

2. Wij hebben U er op gewezen dat de wetgeving (Belastingregeling voor het Koninkrijk) binnenkort gewijzigd zal worden. De mogelijkheid bestaat dat de wetgever de één-jaarstermijn verlengt."

2.2.2

Bij brief d.d. 24 januari 1996 (productie 4 bij dagvaarding) berichten [gedaagde 1] en [gedaagde 2] [eiser 1] sr. – voor zover van belang – als volgt:

*"1 (...) Dit laatste brengt met zich dat het Nederlandse schenkingsrecht kan worden vermeden door eerst de schenking te verrichten nadat U langer dan 12 maanden inwoner van de Nederlandse Antillen bent geweest zonder tevens inwoner van Nederland te zijn op dat moment.
(...)"*

3 Het voorgaande leidt tot ons voorstel.

- a. U emigreert daadwerkelijk — in jargon metterwoon — naar de Nederlandse Antillen (Getracht moet worden met de inspecteur te dezen overeenstemming te bereiken.)
- b. Na ommekomst van 12 maanden verricht u een schenking bij wijze van schuldigerkenning aan Uw kinderen (...)
- g. U remigreert naar Nederland. (...)

6 Onze slotsom is dat, indien U bereid bent Nederland metterwoon te verlaten en in de Nederlandse Antillen te gaan wonen, het aanbeveling verdient:

- te emigreren;
- na één jaar te schenken;
- de onderneming aan uw kinderen over te dragen;
- een beleggingsinstelling te introduceren;
- winstbewijzen in het leven te roepen;
- te remigreren;
- alleen de winstbewijzen aan Uw kinderen te laten vererven."

In een door [gedaagde 1] en [gedaagde 2] opgesteld verslag d.d. 6 augustus 1996 (productie 7 bij dagvaarding) van een bespreking met [eiser 1] sr., [gedaagde 1] , [gedaagde 2] en [naam 1] is – voor zover van belang – het volgende opgenomen:

" (...) **De emigratie**

5 Besloten wordt het economische belang bij het concern over te laten gaan op de toekomstige erfgenamen van [eiser 1] . (...)

6 Om deze overdracht fiscaal zo vriendelijk mogelijk te laten plaatsvinden, zal [eiser 1] [eiser 1] voor tenminste één jaar Nederland 'metterwoon' verlaten. Ook zal [eiser 1] zijn functie van algemeen directeur van Farm Frites Beheer BV neerleggen.
[gedaagde 1] zal informeren voor nieuwe woonruimte.

7. Besloten wordt zo snel als mogelijk met de voorbereidingen te beginnen. Voorts zal deze week een afspraak worden gemaakt met [naam 1] , [gedaagde 1] , [gedaagde 2] en de familie van [eiser 1] . Tijdens deze bijeenkomst zal de overdracht van het economische belang bij het concern worden besproken."

2.2.4

De echtgenote van [eiser 1] sr. heeft een lijst met acties opgesteld ter voorbereiding op de verhuizing naar Curaçao waarin onder meer is vermeld welke abonnementen en lidmaatschappen opgezegd moesten worden of naar wie een adreswijziging moest worden gestuurd. Tevens bevat de lijst een opsomming van bedrijven en instanties die nadere instructies dienden te ontvangen in verband met de verhuizing zoals beveiligingsdiensten, gemeente, huisarts en tandarts, verzekeringsmaatschappijen, olieleverancier, banken en creditcardorganisaties. Mevrouw [naam 2] heeft in de lijst geschreven "informeren bij Loeff of er bezwaren zijn dat er in Nederland spaarrekeningen blijven staan."

2.2.5

Bij brief van 15 november 1996 (productie 9 en 10 bij dagvaarding) heeft [gedaagde 1] afspraken vastgelegd die met de Belastingdienst van Curaçao waren gemaakt ter zake de fiscale behandeling van de schenkingen van [eiser 1] sr. aan de kinderen. De directeur van

de Belastingdienst van Curaçao, mr. [naam 3] , heeft de betreffende brief op 29 november 1996 voor akkoord ondertekend. In de brief is – voor zover van belang - vermeld:

"2 De heer [eiser 1] is voornemens aan zijn in Nederland woonachtige kinderen een deel van de hiervoor bedoelde vermogensrechten op enigerlei wijze te schenken (...).

4 De hiervoor bedoelde schenking zal worden belast naar een tarief van:

- 2 percent over een waarde van NLF 30.000.000;

- 3 percent voorzover de vermogensaanspraken NLF 30.000.000 overtreffen,

met een maximum van NLF 1.800.000 aan schenkingsrecht. (...)"

De algemene voorwaarden van Loeff Claey's Verbeke (productie 2 bij conclusie van antwoord) bevatten een aansprakelijkheidsbeperking, inhoudende dat de aansprakelijkheid is beperkt tot het bedrag dat door verzekeraars uit hoofde van de beroepsaansprakelijkheidsverzekering(en) wordt uitgekeerd, vermeerderd met het bedrag van het eigen risico dat volgens de polisvoorwaarden niet ten laste van de verzekeraars is. Voor zowel Loeff Claey's Verbeke als voor Loyens & Loeff is met de aansprakelijkheidsverzekeraar overeengekomen dat de verzekeringsdekking maximaal EUR 45.378.021,- bedraagt.

2.2.7

Bij brief d.d. 28 januari 1997 (productie 1 bij conclusie van antwoord) schrijft [naam 4] namens Loeff Claey's Verbeke aan de heer [naam 5] van Farm Frites Beheer B.V. (hierna: Farm Frites) – voor zover van belang – als volgt:

"[naam 6] verzocht mij – aangezien ik voor onze maatschap de verzekeringszaken behandel – te reageren op uw brief van 20 januari.

Onze aansprakelijkheidsverzekering voorziet in dekking tot een bedrag van f 100 miljoen per gebeurtenis met een maximum van tweemaal dit bedrag per jaar. Ik neem aan, dat dit voor u bevredigend is. (...) Opdrachten aan het Belgische gedeelte van Loeff Claey's Verbeke zijn niet onderworpen aan de u toegezonden algemene voorwaarden. Deze gelden voor werkzaamheden door de Nederlandse maatschap, genaamd Loeff Claey's Verbeke (Nederland)."

2.2.8

Bij brief d.d. 17 februari 1997 (productie 18 bij dagvaarding) heeft [gedaagde 2] een brief en formulieren van de Belastingdienst doorgestuurd naar [naam 1] ter verdere invulling door [naam 1] en [eiser 1] sr. De Belastingdienst had deze formulieren verstuurd ter beoordeling of [eiser 1] sr. belastingplichtig bleef voor de Nederlandse Inkomstenbelasting. De brief van [gedaagde 2] luidt – voor zover van belang – als volgt:

"Zeer geachte heer [naam 1] ,

1 De belastingdienst vroeg ons de bijgevoegde formulieren in te vullen. Niet op alle vragen kan ik het antwoord geven.

2 Ik zou U willen vragen 1c, 2c, 3b, 3e, 7, 9b, 9d voor de heer [eiser 1] in te vullen. Bij de beantwoording van vraag 6 ben ik ervan uitgegaan dat [eiser 1] in loondienst blijft bij Farm-Frites Beheer BV. Bij vraag 6h heb ik

vooralnog aangegeven dat [eiser 1] naast inkomsten uit arbeid alleen inkomsten uit vermogen geniet (in ieder geval het huurwaardeforfait voor zijn eigen woning in Nederland). Wellicht geniet hij ook winst uit onderneming. (...)

5 Zou U de openstaande vragen willen beantwoorden en de machtigingen ingevuld

terug willen sturen? Ik zal zorgdragen voor de ondertekening door [eiser 1] en [naam 7] en de stukken aan de belastingdienst opsturen."

2.2.9

Vanaf augustus 2000 zijn meerdere fiscale procedures gevoerd. In 2001 en 2002 zijn er contacten tussen [gedaagde 1] aan de ene zijde en de Belastingdienst aan de andere zijde over een mogelijke regeling geweest. Bij brief van 17 april 2001 (productie 32 bij dagvaarding) heeft [gedaagde 1] hierover aan [eiser 1] sr. - voor zover hier van belang - geschreven:

"1. Teneinde het voorstel van de belastingdienst op zijn waarde te kunnen schatten moet ik noodgedwongen op de fiscale techniek ingaan.

Er spelen twee kwesties:

- de vermijding van het aanmerkelijk belang;*
- de vermijding van schenkingsrecht.*

Als gevolg van de transactie die in 1999 heeft plaatsgevonden, de vervreemding van de bloot eigendom, lijkt de woonplaats uiteindelijk slechts voor de heffing van schenkingsrecht van betekenis te zijn. Hierna vang ik aan met het aanmerkelijk belang, omdat, naar mijn oordeel, de fiscus de heffing over aanmerkelijk belang als drukmiddel benut U te bewegen een compromis voor het schenkingsrecht te aanvaarden.

2. Aanmerkelijk belang

(...)

2.17 Het voorgaande voert tot de slotsom dat ten aanzien van het aanmerkelijk belang-traject een compromis niet in de rede ligt.

Mocht Curaçao niet als woonplaats worden erkend, is er nog steeds geen heffing van enige betekenis, is Curaçao de woonplaats, resteert een te verrekenen verlies. Kortom, we kunnen slechts winnen.

3. Schenkingsrecht

(...)

3.7 Duidelijk is dat het nimmer de bedoeling is geweest tot een permanente vestiging op de Antillen te geraken. Echter, de duur van het verblijf aldaar was onbepaald. Niet stond vast dat binnen korte periode zou worden weergekeerd. Wel dat het verblijf tenminste één jaar zou zijn. Daar komt bij dat het gaat om de wil de met Nederland bestaande duurzame betrekkingen van persoonlijke aard al dan niet te verbreken. (...)

3.13 Een punt van zorg vormt de doorbetaling van huur voor de dienstwoning tijdens het verblijf op Curaçao. Niet valt in te zien dat deze betaling terecht zou zijn indien Farm Frites de woning niet wenste te vervreemden of te verhuren aan een derde. Wellicht is routineus doorgedaan met huurbetaling?

3.14 Gemeend wordt dat bij de afweging waar gewoond is de feitelijke omstandigheden wijzen in de richting van Curaçao.

Echter, niet uitgesloten kan worden geacht dat de rechter tot een andere afweging komt. Zulks brengt nog niet met zich mee dat Nederland mag heffen. Eerst dient een toetsing plaats te hebben aan hetgeen in de Koninkrijksregeling is bepaald, nu Curaçao het standpunt inneemt dat Curaçao als woonplaats heeft te gelden.(...)

3.21 Toetsing aan de Koninkrijksregeling lijkt dus Curaçao aan te wijzen.

Toch moet het risico dat de rechter minder betekenis hecht aan de gehuurde woning dan aan de bedrijfswoning onder ogen worden gezien. (...)

5 Beoordeling

- 5.1 *Daar de belastingdienst reeds zelf geconstateerd heeft dat de bestrijding van de besparing op het terrein van het aanmerkelijke belang bijzonder moeizaam zal zijn, het gaat hier om een besparing van tenminste NLG. 40 miljoen en eerder ruim NLG. 50 miljoen, is er weinig reden deze besparing nog als een onderdeel van een compromis in aanmerking te nemen. Sterker nog, indien Curaçao de woonplaats is in 1998, zelfs al zou dit slechts op het moment van de vestiging van het vruchtgebruik zijn, resteert een te verrekenen verlies waarvan de nominale waarde meer is dan NLG. 50 miljoen.*
- 5.2 *Het is dus het schenkingsrecht waarop de nadruk moet vallen.*
- 5.3 *De Belastingdienst heeft aangeboden tot een compromis te komen (...). Vermoed wordt dat de Belastingdienst een aanbod tot betaling van NLG. 20-25 miljoen zal aanvaarden. (...)*
- 5.5 *Toch lijkt het belangrijk met de fiscus in gesprek te blijven. Een poging procedures te voorkomen is de moeite waard.*
- 5.6 *Zoals gezegd de belangen zijn qua belasting:*
- *aanmerkelijk belang winst NLG 40-50 miljoen*
 - *te verrekenen verlies NLG 50 miljoen*
 - *schenkingsrecht NLG 45 miljoen*
- De woonplaats heeft geen betekenis voor het aanmerkelijk belang, zij het dat als de woonplaats Nederland is het verlies niet geldend gemaakt kan worden.*
- De woonplaats is cruciaal voor het schenkingsrecht. Hier ligt ook een procesrisico.*
- Wint [eiser 1], heeft [eiser 1] een verlies te verrekenen met een waarde van ongeveer NLG 50 miljoen. Wint de fiscus, heeft de fiscus aan schenkingsrecht NLG 45 miljoen.*
- Het ligt dan in de rede dat beide partijen opgeven: [eiser 1] het verlies, de fiscus het schenkingsrecht.*
- 5.7 *De fiscus verwacht een voorstel.*
- Het lijkt in dit stadium raadzaam de woonplaats fel te belichten, opdat de fiscus in dezen minder zeker wordt van zijn zaak”.*

2.2.10

Bij brief van 22 mei 2001 (productie 33 bij dagvaarding) schrijft [gedaagde 1] [eiser 1] sr. als volgt.
"Aansluitend op de correspondentie en het met de inspectie gevoerde overleg bericht ik U.

1. *De belastingdienst dringt aan op een compromis, omdat:*

- a) een procedure anders onvermijdelijk is;*
- b) een mogelijk verlies voor Farm Frites desastreus zou kunnen zijn.*

2. *Ontroerend is de zorg aan de zijde van de fiscus, maar erkend moet worden dat een verlies rampzalig zou kunnen zijn. Immers, de inzet is hoog en alleen Farm Frites kan voor de middelen (zo de procedures verloren worden) zorg dragen.*

3. *De inzet is (in grove getallen):*

Besparing aanmerkelijk belangwinst

25 percent van NLB 210 miljoen = NLG 52,5 miljoen

Besparing schenkingsrecht over NLG 168 miljoen = NLG 45 miljoen

Tezamen NLG 97,5 miljoen

(...)

5. *De inspecteur kiest als insteek*

a. a) het aanmerkelijke belang is voor [eiser 1] een sterke zaak, doch, er is altijd procesrisico en de fiscus wil procederen;

b) het schenkingsrecht is voor de fiscus een gelopen race, maar "je weet maar nooit".

6. Ik heb de inspecteur duidelijk gemaakt dat ik niet inzie dat het aanmerkelijk belang enig risico voor [eiser 1] bevat.

Het gaat dus om het schenkingsrecht

Ik weet dat – ondanks wat het onderzoek heeft opgeleverd – de nadruk op Curaçao ligt.(...)

12. Het gaat mijn inziens om een zakelijke afweging tussen,

a. a) procederen met de kans het schenkingsrecht te moeten betalen (het aanmerkelijke belang kan in deze afweging buiten beschouwing blijven), of

b) tegen een eenmalig vergoeding de gehele zaak afkopen.(...)

14. Veronderstellend dat de fiscus tegen betaling van NLG 16,5 miljoen zijn beweerde aanspraken van NLG 97,5 miljoen wil prijs geven, lijkt het nuttig na te denken over de vraag of een dergelijke betaling zakelijk verantwoord is.

Mij komt het voor dat de afweging NLG 16.5 miljoen tegenover de kans dat het schenkingsrecht ad NLG 45 miljoen moet worden betaald (...) niet zonder meer moet worden verworpen.

Het lijkt goed nog eens te overleggen. (...)"

2.2.11

Bij brief van 13 juli 2001 (productie 35 bij dagvaarding) heeft prof. Zwemmer zijn opinie afgegeven aan Loeff c.s. met betrekking tot de fiscale gevolgen van – kort samengevat – de winstbewijzenconstructie en de emigratie van [eiser 1] sr. Deze opinie luidt – voor zover relevant – als volgt:

"3. Conclusie

De geschilpunten tussen de heer [eiser 1] en de belastingdienst betreffen de woonplaats en het aanmerkelijk belang. Voor beide partijen is een eventuele procedure niet zonder risico's.

De uitslag is moeilijk te voorspellen. Ik acht het waarschijnlijk dat sprake is van een dubbele woonplaats. Ten aanzien van de vraag welke woonplaats voor de toepassing van de BRK (Belastingregeling voor het Koninkrijk –toevoeging rechtbank) doorslaggevend is, liggen de kansen voor de heer [eiser 1] beter. De feitelijke vaststelling door het gerechtshof zal doorslaggevend zijn.

Ten aanzien van het aanmerkelijk belang ligt een principieel juridisch geschilpunt. Hier staat de rechter voor de vraag of hij het gebruik maken van een leemte in de wet met toepassing van het leerstuk *fraus legis* moet bestrijden. Voor het standpunt van de belastingdienst pleit dat de splitsing tussen aandelen en winstbewijzen kunstmatig is. Daartegen pleit dat de wetgever per 1 januari 1998 een regeling heeft getroffen waardoor winstbewijzen onder het aanmerkelijk-belangregime zijn gebracht.

Alles afwegende geniet gezien de onzekerheden het treffen van een compromis de voorkeur."

2.2.12

Bij brief van 18 juli 2001 (productie 37 bij dagvaarding) heeft [gedaagde 1] aan [eiser 1] sr. bericht:

"1. Bijgesloten de opinie van prof. dr. J.W. Zwemmer betreffende uw woonplaats en het aanmerkelijk

belang. Samengevat luidt de conclusie:

- a. Zwemmer acht het waarschijnlijk dat sprake is van een dubbele woonplaats. Voor de toepassing van de Koninkrijksregeling liggen de kansen beter dat de woonplaats op Curaçao is gelegen.*
- b. Zwemmer acht de kansen van partijen gelijk bij het oordeel of er sprake is van een belaste vervreemding bij de inbreng van winstbewijzen FF Holding BV in FF NA NV tegen uitgifte van nieuwe winstbewijzen in 1997 onder toepassing van *fraus legis*.*
- c. Alles afwegende geniet gezien de onzekerheden het treffen van een compromis de voorkeur.*

2. Ten aanzien van de woonplaats onderschrijft Zwemmer derhalve onze analyse dat toetsing aan de Koninkrijksregeling Curaçao lijkt aan te wijzen.

*3. Ten aanzien van de winst uit aanmerkelijk belang miskent Zwemmer o.i. bij de toepassing van het leerstuk van *fraus legis* dat:*

- (i) de wetgever de situatie welbewust voor 1997 heeft aanvaard en vervolgens heeft gerepareerd vanaf 1998, en*
- (ii) een rechtshandeling niet bestreden kan worden met een beroep op doel en strekking van een toekomstige wettelijke bepaling. (...)*

Ter nadere ondersteuning voor de afweging of een compromis gesloten dient te worden zullen wij een concreet voorstel voorbereiden."

2.2.13

[gedaagde 1] heeft op 3 september 2001 (productie 39 bij dagvaarding) een nieuw schikkingsvoorstel naar de Belastingdienst verzonden.

2.2.14

Bij brief van 11 september 2001 (productie 40 bij dagvaarding) informeert [gedaagde 1] [eiser 1] sr. over het schikkingsvoorstel dat de Belastingdienst heeft gedaan tijdens een overleg op 10 september 2001 en schrijft het volgende:

"(...) Mij komt het voorstel niet acceptabel voor, omdat in wezen op termijn - geen verschil bestaat met de situatie dat schenkingsrecht verschuldigd is, zo U niet op Curaçao zou hebben gewoond.

Ik houd vol: de inspecteur heeft geen zaak (hij zegt een "moeilijke zaak") als het gaat om het aanmerkelijke belang, wat ook de beslissing zal zijn met betrekking tot Uw woonplaats.

(...)

Mij komt het voor dat ik de inspecteur kan laten weten dat U niet bereid bent op zijn aanbod in te gaan en dus de procedures voortzet.

Gaarne verneem ik van U. (...)"

2.2.15

Op 2 november 2004 (productie 44 bij dagvaarding) heeft de belastingkamer van het gerechtshof ("het Hof") diverse uitspraken gedaan ter zake de aan [eiser 1] sr. opgelegde belastingaanslagen voor de jaren 1996, 1997, 1998 en 2002.

Uit de door het Hof vastgestelde feiten volgt dat [eiser 1] sr. in 1997 Nederland 17 keer heeft bezocht. Het Hof komt tot het oordeel dat [eiser 1] sr. voor de periode van 24 december 1996 tot 1 april 1998 een zodanige duurzame betrekking met Nederland heeft gehad dat voor de toepassing van de Nederlandse belastingwet [eiser 1] sr. moet worden geacht in Nederland te wonen op

basis van de volgende feiten en omstandigheden:

"- belanghebbende is de enig statutair directeur van het in Nederland gevestigde internationaal opererende concern en heeft daarin de juridisch en feitelijk beslissende zo niet alle zeggenschap. Aan zijn zoon zijn weliswaar ook taken binnen het bestuur van het concern toebedeeld, maar de belangrijkste beslissingen zijn naar het oordeel van het Hof

aan belanghebbende voorbehouden;

- belanghebbende en zijn echtgenote hadden in voormelde periode de beschikking over een duurzame woonegelegenheid in Nederland.(...)

- belanghebbende en zijn echtgenote hadden voorts gedurende voornoemde periode het (...) in de jachthaven van Hellevoetsluis gelegen, zeewaardig en voor permanente bewoning geschikt jacht tot hun beschikking;

- de telefoon en het beveiligingsabonnement in de woning zijn aangehouden;

- de omroepbijdrage voor het jaar 1997 is voldaan;

- belanghebbende en zijn echtgenote hebben verschillende, reeds bestaande, bankrekeningen in Nederland aangehouden en van een aantal van deze rekeningen gebruik gemaakt;

- belanghebbende en zijn echtgenote hebben in voornoemde periode hun ziektekostenverzekering, hun huisarts en hun tandarts in Nederland aangehouden. Voorts zijn in voormelde periode in Nederland medisch specialisten en is in Hellevoetsluis

de apotheek bezocht;

- belanghebbende en zijn echtgenote hebben de onder 3.7.6 genoemde lidmaatschappen en dat van het Rode Kruis aangehouden en zijn lid en/of geldelijk ondersteuner van (...) kerken gebleven;

- de Inspecteur heeft gesteld dat belanghebbende, gedurende de periode dat hij geen lid is geweest van de Rotary Club Brielle te Nederland, wel degelijk deel heeft genomen aan

activiteiten van de Rotary."

2.3 kennelijke verschrijving

Loeff c.s. suggereert dat er sprake is van een kennelijke verschrijving in r.o. 2.5.14 van het tussenvonnis van 25 januari 2017 nu de rechtbank lijkt te verwijzen naar een uitspraak van het Hof voor de aanslag over de inkomsten belasting over 1996 waarvan het Hof heeft geoordeeld dat er geen sprake is van aanmerkelijk belang. De rechtbank overweegt in dit kader dat zij in r.o. 2.5.14 geen - zeer beknopte - samenvatting heeft willen geven van enkel de uitspraak van het Hof over die belastingaanslag, maar van alle uitspraken die het Hof op 2 november 2004 heeft gedaan. Zo moet de betreffende overweging in redelijkheid worden gelezen en dit volgt ook uit de vermelding dat sprake was van elf beroepen en de door haar gebruikte afkorting "o.a." voor de ECLI referentie van de uitspraak over bedoelde belastingaanslag. Van een kennelijke verschrijving is dan ook geen sprake.

2.4 advisering met betrekking tot de winstbewijzenconstructie

[eiser 1] c.s. heeft in de dagvaarding gesteld dat er sprake is van twee tekortkomingen aan de zijde van Loeff c.s. ter zake de winstbewijzenconstructie. Ten eerste is [eiser 1] niet, althans onvoldoende (schriftelijk) gewezen op de zeer aanzienlijke risico's en onzekerheden verbonden aan de winstbewijzenconstructie en had Loeff c.s. de vervreemding van de aandelen niet (zonder meer) mogen adviseren. Ten tweede stelt [eiser 1] c.s. dat, gelet op de risico's en de onzekerheden van de winstbewijzenconstructie, Loeff c.s. aan [eiser 1] sr. in overweging had behoren te geven om over de winstbewijzenconstructie vooroverleg met de fiscus te voeren.

2.4.1

Loeff c.s. heeft gemotiveerd betwist dat zij tekort is geschoten in de advisering met betrekking tot de winstbewijzenconstructie. Loeff c.s. stelt dat zij ter zake, rekening houdend met de stand van de wetgeving en jurisprudentie en met het oog op de adviesaanvraag van [eiser 1] sr., als een redelijk handelend en redelijk bekwaam belastingadviseur heeft geadviseerd. De advisering inzake

de winstbewijzen kwam voort uit een mogelijkheid die de Nederlandse belastingwetgeving destijds volgens Loeff c.s. bood, inhoudende dat de creatie van winstbewijzen ertoe zou leiden dat uiteindelijk geen aanmerkelijk belangbelasting verschuldigd zou zijn bij een toekomstige vervreemding van de winstbewijzen door [eiser 1] sr. Bij de advisering is aan [eiser 1] sr. van meet af aan duidelijk gemaakt dat de geadviseerde winstbewijzenstructuur fiscaal riskant was en dat deze was gebaseerd op een bepaalde, verdedigbare maar niet vaststaande uitleg van de wettekst. Daarmee hield verband dat het voeren van vooroverleg met de Belastingdienst niet mogelijk was. Naar aanleiding van wetswijzigingen heeft Loeff c.s. vervolgens over beschermingsconstructies geadviseerd en deze geïmplementeerd. Loeff c.s. concludeert dat de door haar geadviseerde winstbewijzen- en beschermingsconstructies succesvol waren omdat de inkomstenbelastingheffing over 1997 ter zake van de winstbewijzen gecompenseerd is met een verliescompensatie over 1999. De vordering van [eiser 1] sr. is gebaseerd op inkomstenbelastingheffing over 1998 die uitsluitend het gevolg was van het feit dat [eiser 1] sr. geacht werd in Nederland woonachtig te zijn. Dit is dus niet het gevolg van enig tekortschieten in de advisering rondom de winstbewijzen, aldus nog altijd Loeff c.s.

2.4.2

[eiser 1] c.s. heeft in de conclusie van repliek bevestigd dat de door hem gevorderde schadevergoeding vanwege geheven inkomstenbelasting enkel ziet op 1998, welke heffing het gevolg is van het feit dat zijn woonplaats in Nederland geacht werd te zijn, zodat dit vast staat. Daarmee staat ook vast dat de (andere) verweten tekortkomingen (als zij al hebben plaatsgevonden) niet hebben geleid tot de schade waarvan vergoeding wordt gevorderd. Nu deze gestelde tekortkomingen aldus niet als grondslag voor de vordering dienen, zal de rechtbank deze buiten beschouwing laten.

2.5 *advisering met betrekking tot de emigratie*

[eiser 1] c.s. stelt dat Loeff c.s. hem onvoldoende heeft bijgestaan bij de voorbereiding en uitvoering van de emigratie naar Curaçao. Loeff c.s. had alleen oog voor de abstracte en technische kant van de advisering rondom de winstbewijzen en heeft de belangen van [eiser 1] c.s. op verwijtbare wijze veronachtzaamd. Loeff c.s. heeft nimmer schriftelijk geadviseerd over de wijze waarop geëmigreerd moest worden met het oog op het bereiken van de gewenste fiscale resultaten.

2.5.1

De rechtbank zal eerst het verweer bespreken dat Loeff c.s. in haar akte na tussenvonnis tegen de gestelde tekortkomingen heeft gevoerd, inhoudende dat niet aan de relativiteitseis is voldaan omdat het recht geen bescherming biedt tegen het mislukken van een louter *tax-driven* constructie. Het geschonden belang is dan geen rechtens beschermd belang.

De rechtbank stelt voorop dat het minimaliseren van belastingdruk, hetgeen partijen duidelijk voor ogen hadden bij de adviezen omtrent het aanmerkelijk belang en de emigratie respectievelijk de uitvoering daarvan, op zich genomen binnen de bandbreedte van maatschappelijk acceptabel handelen valt indien men binnen de grenzen van de wet blijft. De fiscale advisering die werd geboden door Loeff c.s. had ook voornamelijk ten doel de belastingheffing, met inachtneming van de geldende regels, tot het minimum te beperken. Dat zou anders kunnen komen te liggen als duidelijk is dat het minimaliseren van belastingdruk op oneigenlijke wijze en contra-legem plaats vindt. Er zijn onvoldoende feiten en omstandigheden door partijen aangevoerd, waaruit volgt dat dit laatste het geval is geweest ten aanzien van de emigratie van [eiser 1] sr. De rechtbank is dan ook van oordeel dat de vordering van [eiser 1] c.s. niet moet worden afgewezen vanwege het ontbreken van het relativiteitsvereiste. Daarbij is nog daargelaten dat, als met Loeff c.s. zou worden aangenomen dat het streven van [eiser 1] sr. op zichzelf reeds onoorbaar zou zijn, Loeff c.s. daartoe heeft geadviseerd en daaraan actief heeft meegewerkt.

2.5.2

De rechtbank zal tevens voorbij gaan aan het verweer van Loeff c.s. dat zij niet aansprakelijk kan worden gehouden door de kinderen nu deze geen schade hebben geleden. Loeff c.s. stelt in dit kader dat indien [eiser 1] sr. niet was overgegaan tot het doen van schenkingen er geen schenkingsbelasting zou zijn geheven, maar dat zijn vermogen op een later moment met successierecht zou zijn belast, hetgeen op een gelijk bedrag neerkomt en – net als het schenkingsbelasting – ten laste van de kinderen zou zijn gekomen. [eiser 1] c.s. voert hier gemotiveerd verweer tegen.

Loeff c.s. miskent dat het doel van de advisering ter zake de emigratie was om de schenkingsbelasting te minimaliseren. De vraag of schade is geleden door [eiser 1] c.s. vanwege een tekortkoming aan de zijde van Loeff c.s. moet worden beoordeeld met het oog op het doel, strekking en effect van deze advisering. Daarbij moet de situatie waarin de fout is gemaakt worden vergeleken met de situatie waarin dat niet was gebeurd. Het beroep van Loeff c.s. op een alternatief fiscaal scenario snijdt dan ook geen hout.

2.5.3

De rechtbank komt vervolgens toe aan de beoordeling van de diverse tekortkomingen die [eiser 1] c.s. aan de vorderingen ten grondslag heeft gelegd.

Loeff c.s. betwist gemotiveerd dat zij tekort is geschoten in de advisering. Zij heeft [eiser 1] sr. afdoende geadviseerd ter zake de emigratie en het is bij de feitelijke uitvoering daarvan, die de verantwoordelijkheid was van [eiser 1] sr., fout gegaan, aldus Loeff c.s.

2.5.4

De rechtbank stelt voorop dat van een redelijk handelend en redelijk bekwaam belastingadviseur en advocaat mag worden verwacht dat hij op de hoogte is van de actuele stand van de relevante wetgeving, jurisprudentie en literatuur, dat hij zijn advisering daarop afstemt en dat hij daarbij rekening houdt met de op dat moment bekende en kenbare feiten en omstandigheden. Van een redelijk handelend en redelijk bekwaam belastingadviseur en advocaat mag voorts worden verwacht dat hij zijn cliënt van specifieke en ondubbelzinnige instructies voorziet om het gewenste resultaat van de advisering te kunnen bereiken. Dit houdt in dit geval in dat hij zijn cliënt van zodanige, en bij voorkeur van schriftelijke, instructies voorziet dat voor de cliënt duidelijk is (en na te lezen is) wat het advies in praktische zin voor zijn gedrag betekent en op welke wijze hij zijn gedrag hieraan dient aan te passen. De eisen die aan een dergelijke advisering mogen worden gesteld, worden voorts mede bepaald door de deskundigheid en mate van specialisatie van de betreffende belastingadviseur en advocaat en door de risico's die voor zijn cliënt kleven aan de uitvoering van het advies. Zo waren de risico's voor [eiser 1] als cliënt veel groter omdat het advies zag op zijn persoonlijke financiën en niet op een puur zakelijke transactie. Van een redelijk handelend en redelijk bekwaam belastingadviseur en advocaat mag worden verwacht dat hij de aard en omvang van het risico dat zijn cliënt loopt laat meewegen in zijn advisering. Dat geldt ook in dit geval, zowel voor [gedaagde 2] als voor [gedaagde 1], waarbij onderscheid gemaakt moet worden tussen hun beider posities. De rechtbank komt daarop later terug.

2.5.5

De rechtbank is van oordeel dat de schriftelijke advisering van Loeff c.s. ter zake de emigratie, die is weergegeven in r.o. 2.2.1-2.2.3, als zeer beknopt kan worden beschouwd, zeker in vergelijking met de uitgebreide advisering ter zake de winstbewijzenconstructie en de latere schikkingsonderhandelingen. Daarnaast geldt dat de schriftelijke advisering van Loeff c.s. onvoldoende specifiek is. Loeff c.s. spreekt van "verhuizen naar Nederlandse Antillen", "inwoner worden van Nederlandse Antillen", "emigreert daadwerkelijk" en "Nederland metterwoon verlaten", maar deze beschrijvingen zijn, zonder nadere invulling, niet zodanig specifiek dat voor [eiser 1] sr. duidelijk moest zijn wat vereist was voor een succesvolle fiscale emigratie.

Partijen bespreken in hun processtukken artikel 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 34, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Belastingregeling voor het Koninkrijk. Dat laatste artikel bepaalt dat een natuurlijk persoon, die ingevolge de desbetreffende

belastingregelingen inwoner is van beide landen, geacht wordt inwoner te zijn van het land waar hij een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft; indien hij in beide landen een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft, wordt hij geacht inwoner te zijn van het land waarmede zijn persoonlijke en economische betrekkingen het nauwst zijn (middelpunt van de levensbelangen). Het had van Loeff c.s. verwacht mogen worden om in haar advisering aandacht te besteden aan dit wettelijke kader, zodat voor [eiser 1] sr. duidelijk was waaraan zijn handelen zou worden getoetst en wat hij moest doen om deze toetsing succesvol te doorstaan. Loeff c.s., en dan meer specifiek [gedaagde 1], heeft dit echter nagelaten. Daarbij is van belang dat het van tevoren reeds bestaande voornemen om terug te keren naar Nederland meebracht, dat niet vanzelf sprak dat het vertrek van [eiser 1] sr. als een daadwerkelijke emigratie en niet als een tijdelijk verblijf elders zou worden opgevat. Dat moet Loeff c.s. duidelijk zijn geweest. In het bijzonder is door Loeff c.s. onvoldoende tot uitdrukking gebracht dat er meer vereist was dan het huren van een woning in de Nederlandse Antillen en het daar verblijven. De rechtbank is van oordeel dat [gedaagde 1] – en daarmee ook Loeff c.s. – in zijn advisering naar [eiser 1] sr. is tekort geschoten.

Ter zake de positie van [gedaagde 2] overweegt de rechtbank als volgt. Voorop moet worden gesteld dat [gedaagde 2] in een ondergeschikte verhouding stond tot [gedaagde 1]; onbestreden is in dit kader dat [gedaagde 2] eerst in 1994 bij Loeff c.s. zijn loopbaan is gestart na het afronden van zijn opleiding en vervolgens voor [gedaagde 1] is gaan werken. In de verhouding tussen [gedaagde 2] en [gedaagde 1], moet [gedaagde 1] – als partner bij Loeff – verantwoordelijk worden geacht voor (de kwaliteit van) de advisering jegens zijn cliënt [eiser 1] sr. Het feit dat [eiser 1] sr. cliënt is geworden van Loeff c.s. na introductie door de vader van [gedaagde 2], maakt dit niet anders. [gedaagde 1] was het aanspreekpunt voor [eiser 1] sr. en de reden dat [eiser 1] sr. als cliënt naar het kantoor van [gedaagde 1] was overgestapt. Loeff c.s. bevestigt in haar conclusie van dupliek dat [gedaagde 2] [gedaagde 1] bij de uitvoering van diens werkzaamheden hielp en geen eindverantwoordelijkheid had in de advisering van [eiser 1] sr., hetgeen door [eiser 1] c.s. niet is betwist. De verwijten die de rechtbank hierboven heeft gemaakt treffen dan ook specifiek [gedaagde 1].

[eiser 1] c.s. heeft voorts onvoldoende feiten en omstandigheden aangevoerd op basis waarvan [gedaagde 2] persoonlijk kan worden verweten tekort geschoten te zijn jegens [eiser 1] c.s. De rechtbank neemt hierbij in aanmerking dat de onder 2.2.1-2.2.3 weergegeven correspondentie betreffende advisering van Loeff c.s. nimmer enkel door [gedaagde 2] alleen is opgesteld, maar altijd samen met [gedaagde 1]. De enige brief die namens Loeff c.s. aan de [eiser 1] sr. is verstuurd en enkel door [gedaagde 2] is ondertekend is de onder 2.2.8 vermelde brief. Partijen hebben nog, in het begin van deze procedure, getwist over de vraag hoe het bij deze brief gevoegde belastingformulier uiteindelijk ingevuld en verzonden is naar de Belastingdienst, doch gelet op de fiscale procedures moet worden aangenomen dat dit formulier in elk geval is ingediend. Door Loeff c.s. is niet bestreden dat de opmerking in de brief van [gedaagde 2] ter zake het huurwaardeforfait onjuist was. De Nederlandse woning van [eiser 1] sr. betrof immers geen eigen woning maar een bedrijfswoning. Deze onjuiste opmerking in de brief aan [eiser 1] sr. maakt echter niet dat [gedaagde 2] persoonlijk een verwijt kan worden gemaakt dat hij tekort is geschoten in zijn advisering jegens [eiser 1] sr. ter zake diens emigratie. De betreffende brief was verstuurd op 17 februari 1997, toen de emigratieperiode van [eiser 1] sr. al was ingegaan, en, belangrijker nog, betreft geen advies ter zake de emigratie. Op basis van deze brief kan de rechtbank dan ook niet tot het oordeel komen dat [gedaagde 2] tekort is geschoten in de schriftelijke advisering ter zake van de emigratie van [eiser 1] sr.

2.5.6

De rechtbank stelt voorts vast dat de kern van de advisering van Loeff c.s. neerkomt op het mondeling verstrekken van een aantal feitelijke instructies. Partijen twisten over de exacte strekking van de mondelinge advisering van Loeff c.s. Gelet op hetgeen partijen ter comparitie hebben aangevoerd, gaat de rechtbank ervan uit dat Loeff c.s. aan [eiser 1] sr. in ieder geval heeft geadviseerd de huur van de bedrijfswoning in Nederland op te zeggen en het huis leeg te maken. Loeff c.s. heeft gemotiveerd gesteld dat zij ook aan [eiser 1] sr. heeft geadviseerd dat hij zo min

mogelijk banden met Nederland moest hebben. Volgens Loeff c.s. blijkt dit ook uit de onder 2.2.4 genoemde lijst met acties die is opgesteld door de echtgenote van [eiser 1] sr. Deze gemotiveerde stelling is niet, althans onvoldoende betwist door [eiser 1] c.s. ter comparitie of in latere processtukken, hetgeen wel op zijn weg had gelegen, zodat de rechtbank van de juistheid daarvan uitgaat.

2.5.7

Weliswaar was het in het kader van duidelijkheid wenselijk geweest om voornoemde instructies op papier te zetten maar dat wil niet zeggen dat er geen waarde aan deze mondelinge instructies kon of hoefde te worden gehecht door [eiser 1] sr. Het opzeggen van de huur van de woning en het minimaliseren van de contacten met Nederland waren wel degelijk relevante en belangrijke instructies voor een succesvolle emigratie en zullen in r.o. 2.6 nader worden besproken.

2.5.8

In aanmerking nemend hetgeen Loeff c.s. schriftelijk en mondeling heeft geadviseerd aan [eiser 1] sr. is de rechtbank van oordeel dat Loeff c.s. ten aanzien van twee aspecten van het leven van [eiser 1] sr. haar advisering nader had moeten concretiseren. Het eerste aspect betreft de contacten van [eiser 1] sr. met Farm Frites in Nederland. Loeff c.s. wist dat [eiser 1] sr. Farm Frites had opgebouwd en in het kader van de continuïteit van het bedrijf zijn zoon bij wijze van proef de dagelijkse leiding wilde geven over het Farm Frites concern tijdens zijn emigratie-periode. Loeff c.s. wist ook, zoals zij zelf heeft gesteld in haar conclusie van antwoord, dat [eiser 1] sr. samen met de Raad van Advies/Commissarissen twijfelde of de zoon wel over voldoende kwaliteiten beschikte om [eiser 1] sr. op te volgen. Loeff c.s. heeft in haar in r.o. 2.2.3 geciteerde besprekingsverslag geschreven dat [eiser 1] sr. zijn functie als algemeen directeur zou neerleggen maar Loeff c.s. wist dat [eiser 1] sr. nog statutair bestuurder zou blijven van het Farm Frites concern en in ieder geval vanuit Curaçao betrokken zou zijn bij het Farm Frites concern door de commerciële mogelijkheden voor het Farm Frites concern in Zuid-Amerika te onderzoeken. Gelet op deze omstandigheden had een redelijk handelend en redelijk bekwaam adviseur rekening moeten houden met de mogelijkheid dat [eiser 1] sr. in de praktijk (nauw) betrokken zou blijven bij de feitelijke leiding van Farm Frites in Nederland en had van een redelijk handelend en redelijk bekwaam adviseur mitsdien mogen worden verwacht dat hij in dit opzicht meer handen en voeten had gegeven aan de instructie 'om zo min mogelijk banden met Nederland te hebben'. Dit geldt zeker voor iemand van het kaliber van [gedaagde 1], die, zoals tussen partijen niet in geschil is, kan worden beschouwd als een (super-)specialist op een weinig toegankelijk fiscaal-juridisch gebied waardoor de lat hoger ligt ten aanzien van hetgeen van hem als redelijk handelend en redelijk bekwaam adviseur mag worden verwacht.

2.5.9

De boot van [eiser 1] sr. betreft het tweede aspect dat Loeff c.s. ten onrechte niet (afdoende) in haar advisering heeft betrokken. Zoals Loeff c.s. ter comparitie heeft erkend, was zij voorafgaand aan de emigratie van [eiser 1] sr. bekend met de boot en wist zij dat [eiser 1] sr. tijdens zijn bezoeken aan Nederland op de boot zou slapen. Uit de uitspraken van het Hof blijkt dat de boot een relevante omstandigheid was voor zijn oordeel dat [eiser 1] sr. geacht moest worden in Nederland woonachtig te zijn gebleven. Van een redelijk handelend en redelijk bekwaam adviseur van het kaliber van [gedaagde 1] had mogen worden verwacht dat hij de boot, in elk geval het verblijven daarop, als relevante omstandigheid in zijn advisering had betrokken.

2.5.10

Loeff c.s. verweert zich door te stellen dat [eiser 1] c.s. wist wat een emigratie inhield, omdat hij in het verleden heeft nagedacht over een emigratie van 5 jaar naar België. De rechtbank passeert dit door [eiser 1] c.s. gemotiveerd betwiste verweer, dat Loeff c.s. niet nader heeft onderbouwd door feiten en omstandigheden te stellen waaruit blijkt dat [eiser 1] sr. over die kennis inderdaad beschikte.

De rechtbank voegt hieraan toe dat een redelijk handelend en redelijk bekwaam adviseur geen aannames maakt die inhouden dat zijn cliënt wel weet wat er van hem verwacht wordt, zoals Loeff c.s. lijkt te suggereren, maar ofwel bevestigd krijgt van zijn cliënt dat deze over de betreffende kennis beschikt ofwel deze kennis nader invult in zijn advisering.

2.5.11

Loeff c.s. heeft voorts gesteld dat de strekking van haar advisering beperkter is geworden en ook mocht worden door de fiscale kennis van [naam 1], de adviseur van [eiser 1] sr. De rechtbank passeert ook dit verweer. Loeff c.s. kan zich niet disculperen van de op haar rustende verplichting haar adviesopdracht als redelijk handelend en redelijk bekwaam adviseur in te vullen door zich te beroepen op kennis aan de zijde van [naam 1] op het gebied van fiscale emigratie, tenzij zij zich ervan had verzekerd dat [naam 1] daarover daadwerkelijk beschikte. Ook hier weegt mee dat het ging om zeer grote risico's voor [eiser 1] persoonlijk en om een gespecialiseerde materie.

Gesteld noch gebleken is dat Loeff c.s. zich ervan verzekerd heeft dat [naam 1] over die kennis beschikte. In dat verband is van belang dat niet is komen vast te staan dat de second opinion, die [naam 1] zou hebben ingewonnen, daadwerkelijk heeft bestaan.

2.5.12

De rechtbank is gelet op het hiervoor overwogene van oordeel dat Loeff c.s. is tekort geschoten in haar advisering met betrekking tot de emigratie. Voorts is de rechtbank van oordeel dat de schade die [eiser 1] c.s. heeft geleden vanwege de mislukte emigratie, bestaande uit diverse belastingaanslagen, deels te wijten is aan het feit dat Loeff c.s. niet heeft gehandeld zoals een redelijk bekwaam en redelijk handelend belastingadviseur en advocaat - zeker van het kaliber van [gedaagde 1] - betaamt, zodat Loeff c.s. daar aansprakelijk voor kan worden gehouden.

De rechtbank is in r.o. 2.5.5 reeds op de positie van [gedaagde 2] ingegaan. Samengevat heeft zijn concrete bijdrage niet meer ingehouden dan het versturen van de onder 2.2.8 genoemde brief en het voeren van een telefoongesprek in 1997 met [eiser 1] sr. waarin hij [eiser 1] sr. heeft bevestigd dat hij naar Nederland kon reizen in verband met de geboorte van een kleinkind, hetgeen op zichzelf beschouwd een legitieme reden is voor een Nederlandse expat om naar Nederland te komen. Partijen hebben voorts getwist over een mogelijk huisbezoek waaraan [gedaagde 2] zelf geen herinnering meer zegt te hebben. Gelet op het feit dat [eiser 1] c.s. enerzijds onvoldoende feiten en omstandigheden heeft aangevoerd waaruit volgt dat [gedaagde 2] een persoonlijk verwijt kan worden gemaakt en anderzijds hij, als beginnende advocaat, zijn werkzaamheden heeft uitgevoerd in opdracht en onder verantwoordelijkheid van [gedaagde 1], als partner bij Loeff c.s., is de rechtbank van oordeel dat [gedaagde 2] niet verwijtbaar jegens [eiser 1] c.s. heeft gehandeld ter zake de advisering omtrent de emigratie. Dit deel van de vordering van [eiser 1] c.s. jegens [gedaagde 2] wijst de rechtbank dan ook af.

2.6 *eigen verantwoordelijkheid [eiser 1] sr.*

[eiser 1] heeft naar het oordeel van de rechtbank echter tevens een eigen aandeel gehad in het mislukken van de emigratie, zoals Loeff c.s. heeft gesteld en [eiser 1] c.s. heeft betwist.

2.6.1

Zoals hierboven is vastgesteld heeft Loeff c.s. [eiser 1] sr. een aantal mondelinge instructies gegeven ten aanzien van zijn emigratie naar Curaçao. Dit betekent dat [eiser 1] sr. wist dat het van groot belang voor het slagen van zijn emigratie was dat zijn (bedrijfs)woning in Nederland leeg was en de huur werd opgezegd. Gelet op de instructie van Loeff c.s. dat '[eiser 1] sr. zo min mogelijk banden met Nederland zou moeten hebben' mocht van [eiser 1] sr. voorts terughoudendheid worden verwacht ten aanzien van zijn zakelijke en persoonlijke contacten met Nederland.

2.6.2

Tussen partijen staat vast dat de huur van de bedrijfswoning niet is opgezegd en de woning

evenmin is leeggehaald. Het gevolg van het niet nakomen van de betreffende instructie van Loeff c.s. is dat [eiser 1] sr. door het Hof geacht werd niet alleen een duurzaam tehuis op Curaçao te hebben maar ook (nog) in Nederland. Vanwege deze dubbele woonplaats moest aan de hand van feiten en omstandigheden worden beoordeeld met welk land de persoonlijke en economische betrekkingen het nauwst waren verbonden.

2.6.3

Indien [eiser 1] sr. de instructie had opgevolgd om zo min mogelijk banden met Nederland te hebben, en in dat verband de huur van de bedrijfswoning had opgezegd en deze had ontruimd en de overige geadviseerde maatregelen had genomen zou het Hof in de belastingzaken tot het oordeel hebben kunnen komen dat de betrekkingen van [eiser 1] sr. het nauwst verbonden waren met Curaçao. Weliswaar had dan nog geresteerd de boot, die in aanmerking kwam als verblijfplaats en ook in de procedure bij het Hof een rol heeft gespeeld, maar naar redelijke verwachting zou dat aspect dan onvoldoende zwaarwegend zijn geweest.

Het Hof heeft de bedrijfswoning, de boot en de vele contacten die [eiser 1] sr. had met Nederland tezamen in aanmerking genomen en geoordeeld dat de betrekkingen het nauwst waren met Nederland. De rechtbank stelt in dit kader vast dat, gelet op de onder 2.2.15 genoemde feiten en omstandigheden die het Hof in zijn oordeel heeft betrokken en hetgeen het Hof heeft vastgesteld met betrekking tot de bezoeken van [eiser 1] sr. aan Nederland ([eiser 1] sr. heeft in 1997 17 maal Nederland bezocht, soms voor een dag, maar vaak voor een langere periode, bij welke bezoeken hij zowel zakelijke als persoonlijke contacten in stand hield), [eiser 1] sr. niet de nodige terughoudendheid in acht heeft genomen ter zake zijn contacten met Nederland. Er was sprake van zodanige contacten dat het ook voor [eiser 1] sr., als niet-fiscalist, duidelijk moet zijn geweest dat er zeer nauwe banden waren met Nederland. Die vele contacten die [eiser 1] sr. nog met Nederland had, hebben er vervolgens toe geleid dat [eiser 1] sr. geacht moest worden met Nederland het nauwst verbonden te zijn en derhalve woonachtig te zijn gebleven in Nederland tijdens de periode van 24 december 1996 - 1 april 1998.

2.6.4

De rechtbank neemt voorts in aanmerking de stelling van Loeff c.s. dat [eiser 1] sr. haar niet van alle informatie heeft voorzien die later door de Belastingdienst in het kader van het woonplaats-onderzoek is vastgesteld. Volgens Loeff c.s. is zij niet door [eiser 1] sr. ingelicht over zijn contacten met Nederland gedurende zijn emigratieperiode, zodat zij ook niet tijdig heeft kunnen bijsturen. De rechtbank gaat van de juistheid van deze stelling uit nu deze niet, althans onvoldoende, is betwist door [eiser 1] sr. De rechtbank stelt gelet daarop vast dat [eiser 1] sr. zijn eigen koers heeft gevaren tijdens zijn emigratieperiode en Loeff c.s. in zekere zin buiten spel heeft gezet gedurende de emigratieperiode als het gaat om de daadwerkelijke, feitelijke invulling daarvan door [eiser 1] sr. Dit terwijl ook voor [eiser 1] sr. duidelijk was dat de consequenties van een mislukte emigratie veel impact op zijn financiële positie en op die van zijn kinderen zouden hebben. Het had van [eiser 1] sr. mogen worden verwacht dat hij openheid van zaken aan Loeff c.s. had gegeven over zijn contacten met Nederland tijdens zijn emigratieperiode zodat Loeff c.s., waar nodig, hem had kunnen adviseren. Het gegeven dat [eiser 1] sr. zijn eigen gang is gegaan tijdens de emigratieperiode laat de rechtbank zwaar wegen en heeft als gevolg dat de schade, die het gevolg is van de mislukte emigratie, mede gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, grotendeels voor zijn rekening en risico dienen te komen.

2.6.5

Het bovenstaande brengt naar het oordeel van de rechtbank met zich dat de fouten van [eiser 1] sr. in grotere mate hebben bijgedragen aan de schade dan de te beperkte advisering aan de zijde van Loeff c.s. De rechtbank stelt de mate waarin de eigen fout van [eiser 1] sr. mede tot de schade heeft bijgedragen op 70%. De rechtbank is van oordeel dat de eigen schuld van [eiser 1] sr. in gelijke mate voor rekening en risico van zijn kinderen komt. Zoals de rechtbank reeds in het tussenvonnis van 25 januari 2017 heeft overwogen, is de positie van de kinderen een afgeleide van die van hun vader.

2.6.6

De rechtbank heeft in het tussenvonnis van 2 mei 2012 in r.o. 4.19 over de hoofdelijke aansprakelijkheid van gedaagden overwogen 'dat in voorkomend geval voor de schade wegens fouten rond de winstbewijzen en de emigratie gedaagde sub 1 (en/of 3), en [gedaagde 1] elk hoofdelijk aansprakelijk zijn'. Uit dit oordeel, dat door het Hof is bekrachtigd in zijn arrest van 7 april 2015, volgt dat in beginsel 30 % van de schade voor rekening van [gedaagde 1] en gedaagde sub 1 (en/of 3) komt en dat deze voor het overige voor rekening van [eiser 1] c.s. moet blijven.

2.6.7

Het Hof heeft met betrekking tot de hoofdelijke aansprakelijkheid van gedaagde sub 3 in voornoemd arrest overwogen dat Loeff c.s. duidelijkheid dient te verschaffen wat er met de activa van gedaagde sub 1, de ontbonden maatschap Loeff Claeyts Verbeke, is gebeurd. Ditzelfde geldt voor de overeenkomst tot het oprichten van gedaagde sub 3, de stichting vereffening LCV. Tevens dienen de statuten van de stichting te worden overgelegd. Loeff c.s. zal in de gelegenheid worden gesteld zich hierover bij akte uit te laten.

2.7 *advisering met betrekking tot schikkingsonderhandelingen*

Vanwege het oordeel van de rechtbank ter zake de eigen schuld van [eiser 1] c.s. met betrekking tot de emigratie en vanwege de verschillende betrokken (rechts)personen aan de zijde van Loeff c.s. ten aanzien van de adviseringen aan [eiser 1] sr. in de periode 1995-2002, is de vraag of Loeff c.s. tekort geschoten is in haar advisering met betrekking tot de schikkingsonderhandelingen met de Belastingdienst nog steeds relevant. De rechtbank overweegt hierover als volgt.

2.7.1

Volgens [eiser 1] c.s. heeft Loeff c.s. niet als een redelijk handelend en redelijk bekwaam belastingadviseur gehandeld bij de schikkingsonderhandelingen. Loeff c.s. heeft nagelaten een zorgvuldig schriftelijk advies uit te brengen waarin alle voordelen en nadelen van de compromisvoorstellen van de Belastingdienst aan de orde werden gesteld. Loeff c.s. had [eiser 1] sr. er ook op moeten wijzen dat er een reële kans bestond dat een eventuele procedure over de woonplaatskwestie verloren zou worden en wat daarvan dan de fiscale gevolgen zouden zijn. Voorts heeft Loeff c.s. [eiser 1] sr. onjuist geïnformeerd omtrent de inhoud en juiste betekenis van de opinie van prof. Zwemmer. Loeff c.s. heeft [eiser 1] sr. in de waan gebracht en gehouden dat hij een bijzonder sterke zaak had en dat niet geschikt hoefde te worden langs de lijnen die de fiscus aangaf. De schade die [eiser 1] c.s. heeft geleden, doordat wegens aan Loeff c.s. ernstig verwijtbare redenen niet is geschikt, moet voor rekening van Loeff c.s. komen, aldus [eiser 1] c.s.

2.7.2

Loeff c.s. betwist gemotiveerd dat zij tekort is geschoten in de advisering met betrekking tot de schikkingsonderhandelingen. Zij voert daartoe aan dat [eiser 1] sr. door haar geïnformeerd was over de mogelijkheid tot het aangaan van een schikking en de standpunten die de Belastingdienst had ingenomen, met een schatting van de te betalen bedragen (zie 2.2.10). Daarnaast heeft Loeff c.s., gelet op het grote financiële belang dat op het spel stond en het procesrisico, aan [eiser 1] sr. voorgesteld een *second opinion* in te winnen, hetgeen geleid heeft tot het onder 2.2.11 genoemde, aan [eiser 1] sr. toegezonden advies van prof. Zwemmer. [eiser 1] sr. wist wat op het spel stond, had een keuze en kon die verantwoord (want volledig geïnformeerd) maken, aldus Loeff c.s. [eiser 1] sr. heeft bij zijn volle verstand tot twee keer toe de keuze gemaakt om geen schikking te treffen, ondanks het feit dat prof. Zwemmer anderszins had geadviseerd. Door hard te onderhandelen heeft Loeff c.s. er alles aan gedaan een voor [eiser 1] sr. zo gunstig mogelijk compromisvoorstel van de Belastingdienst te krijgen. De verwijten aan haar adres zijn dan ook onterecht, aldus Loeff c.s.

2.7.3

Tussen partijen is kennelijk niet in geschil dat het akkoord gaan met de eerste schikkingsvoorstellen van de Belastingdienst zou hebben kunnen leiden tot een betaling van [eiser 1] c.s. aan de Belastingdienst van omstreeks NLF 34,8 miljoen. Vast staat dat het uiteindelijke bedrag dat [eiser 1] c.s. volgens de brief van de Belastingdienst van 15 december 2010, geciteerd in 2.5.18 van het vonnis van 25 januari 2017, aan de Belastingdienst moest betalen vele malen hoger uitviel. Dit betekent echter niet zonder meer dat Loeff c.s. tekort is geschoten in de advisering bij de schikkingsonderhandelingen. Beoordeeld moet worden of, op basis van de wetenschap die Loeff c.s. toen had, Loeff c.s. [eiser 1] sr. als een redelijk handelend en redelijk bekwaam belastingadviseur en advocaat heeft geadviseerd in aanmerking nemende de invulling van deze norm door de rechtbank zoals die is weergegeven in r.o. 2.5.4.

2.7.4

Voor het verwijt van [eiser 1] c.s. dat Loeff c.s. onvoldoende schriftelijk geadviseerd heeft ten aanzien van de schikkingsvoorstellen van de Belastingdienst, vindt de rechtbank geen ondersteuning in de stukken. De rechtbank neemt daarbij in aanmerking de onder 2.2.9-2.2.14 opgenomen adviezen, waaruit volgt dat Loeff c.s. [eiser 1] sr. uitvoerig heeft geadviseerd over zijn schikkingsmogelijkheden met de Belastingdienst. Loeff c.s. heeft, met name in het onder 2.2.9 genoemde advies, de juridische positie van [eiser 1] sr. geanalyseerd, de standpunten van de Belastingdienst voorgelegd, [eiser 1] sr. gewezen op de risico's ter zake het aanmerkelijk belang en de woonplaatskwestie en een schatting gegeven van de te betalen bedragen bij een eventuele verloren procedure alsmede van het akkoord gaan met de schikkingsvoorstellen van de Belastingdienst. Door voorts een *second opinion* aan te vragen bij prof. Zwemmer heeft Loeff c.s. gehandeld conform hetgeen van een redelijk handelend en bekwaam adviseur mag worden verwacht onder de gegeven omstandigheden.

2.7.5

De rechtbank volgt [eiser 1] c.s. niet in zijn stelling dat hij onjuist is voorgelicht over de opinie van prof. Zwemmer ten aanzien van de woonplaatskeuze. De samenvatting van Loeff c.s. onder 2.2.12 komt overeen met de conclusie van prof. Zwemmer zoals geciteerd in 2.2.11. Loeff c.s. heeft voorts het volledige advies van prof. Zwemmer aan [eiser 1] sr. toegestuurd, zodat hij volledig geïnformeerd was over de opinie van prof. Zwemmer. Uit de geciteerde adviezen van Loeff c.s. volgt voorts dat Loeff c.s. onderkent dat de woonplaatskeuze de onzekere factor in de gehele fiscale constructie is, zodat [eiser 1] sr. niet kan volhouden dat Loeff c.s. hem niet heeft gewezen op het feit dat er een reële kans bestond dat de juridische strijd aangaande de woonplaatskwestie zou kunnen worden verloren.

2.7.6

Dan resteert het verwijt van [eiser 1] c.s. dat Loeff c.s. hem een verkeerde voorstelling van zaken heeft gegeven door hem onjuist te informeren over de kans op succes in een eventuele procedure omtrent de winstbewijzenconstructie en de schenking van de winstbewijzen tijdens de emigratieperiode. De rechtbank overweegt als volgt.

2.7.7

Uit de schikkingsadviezen en hetgeen [gedaagde 1] ter comparitie heeft verklaard volgt dat [gedaagde 1] enkel een risico zag in de woonplaatskeuze en niet ten aanzien van de aanmerkelijk belang-heffing over de winstbewijzen. [gedaagde 1] ging ervan uit dat na een eventuele procedure enkel de schenking van de winstbewijzen belast zou kunnen worden, hetgeen zou neerkomen op nagenoeg hetzelfde bedrag als het bedrag dat door de Belastingdienst als schikkingsvoorstel was genoemd. [gedaagde 1] was daarom van mening dat het schikkingsvoorstel van de Belastingdienst niet zou leiden tot een wezenlijk andere positie dan de positie die zou ontstaan na een verloren belastingprocedure, zodat een compromis daarom niet voor elke prijs hoefde te worden nagestreefd.

2.7.8

Vast staat dat [eiser 1] c.s. belast is voor de schenkingen. Daarnaast heeft [eiser 1] c.s. over het jaar 1998 ook inkomstenbelasting moeten betalen aangaande de winstbewijzen-transactie. Deze werd als aanmerkelijk belangtransactie aangemerkt, waarvoor [eiser 1] sr. belastingplichtig was omdat hij geacht werd in Nederland te wonen. Ter comparitie van partijen heeft Loeff c.s. ter zake het volgende verklaard. De stand van het recht in 2001 gaf aan dat in 1997 over de ruil van de winstbewijzen geen heffing verschuldigd was en in 1998 evenmin vanwege de verliescompensatie uit 1999. Dat later toch een aanmerkelijk belang-heffing werd vastgesteld vindt zijn oorzaak in een beslissing van de Hoge Raad, die zich niet aan de letter van de betreffende overgangsregeling heeft gehouden maar gekozen heeft voor een teleologische interpretatie. Dat was in 2001 niet te voorzien. De Hoge Raad heeft immers eerst ruim 3 jaar later aldus beslist. Mitsdien heeft [gedaagde 1] overeenkomstig hetgeen een redelijk handelend en redelijk bekwaam vakgenoot betaamt, gehandeld. Loeff c.s. verwijst ter onderbouwing van deze stelling naar het rapport van haar deskundige Feteris die – kort samengevat – bevestigt dat ten tijde van de advisering naar zijn oordeel zeker niet bij voorbaat kon worden aangenomen dat de rechter de leemte in het overgangsrecht met een teleologische interpretatie zou gaan dichten, en aldus de fiscus gelijk zou geven. Naar de toenmalige stand van de rechtspraak, die in overgangsrechtelijke kwesties geen eenduidige lijn volgt, bestond zijns inziens inderdaad een reële mogelijkheid dat de rechter zich in dit geval aan de tekst van de wet zou houden.

2.7.9

Aan Loeff c.s. kan worden toegegeven dat in 2001 in wet of jurisprudentie geen aanknopingspunten te vinden waren voor het oordeel dat het Hof in 2004 en de Hoge Raad daarna heeft geveld, inhoudende dat winstbewijzen aangemerkt konden worden als aanmerkelijk belang, hetgeen ook niet is betwist door [eiser 1] c.s. Daar kan echter tegenover worden gesteld dat, vanwege het feit dat de Hoge Raad zich nog niet had uitgelaten over de leemte in de wet ter zake de winstbewijzenconstructie, ook niet kon worden uitgesloten dat de Hoge Raad zou oordelen zoals hij uiteindelijk heeft gedaan. Van een redelijk handelend en redelijk bekwaam belastingadviseur had daarom de nodige voorzichtigheid mogen worden verwacht in zijn advisering hierover. Dit geldt temeer nu de risico's voor [eiser 1] c.s. groot waren indien de winstbewijzenconstructie toch zou worden belast. [eiser 1] sr. zou daardoor immers aanzienlijk in zijn eigen kapitaal worden getroffen. Deze voorzichtigheid zou tot uiting hebben moeten komen in de advisering rond de schikkingsonderhandelingen.

2.7.10

Gelet op de in 2.2.9-2.2.14 geciteerde adviezen en brieven, stelt de rechtbank vast dat [gedaagde 1] zeer uitgesproken was in zijn advisering over de schikkingsvoorstellen van de Belastingdienst, specifiek ten aanzien van het aanmerkelijk belang. Ook was [gedaagde 1] vasthoudend in zijn stellingname over de juistheid en uiteindelijke haalbaarheid van de geadviseerde winstbewijzenconstructie en deed hij [eiser 1] sr. in dat verband geruststellende mededelingen. [gedaagde 1] neemt ter zake woorden in de mond als *"we kunnen slechts winnen"* (advies van 17 april 2001) en *"ik hou vol: de inspecteur heeft geen zaak (...) als het gaat om het aanmerkelijk belang"* (brief van 11 september 2001). Het tegengeluid dat de door Loeff c.s. ingeschakelde prof. Zwemmer in zijn *second opinion* laat horen over de kans van succes van de winstbewijzenconstructie legt [gedaagde 1] naast zich neer. Prof. Zwemmer gaat in zijn advies in op het leerstuk van *fraus legis*, waarmee de Belastingdienst volgens hem mogelijk succes zou kunnen hebben. [gedaagde 1] schrijft [eiser 1] in de in 2.2.12 geciteerde brief - kort gezegd - dat dit leerstuk in zijn ogen niet van toepassing is en schrijft daarmee dit deel van het advies van prof. Zwemmer af. De rechtbank stelt in dit kader vast dat het Hof weliswaar geen uitspraken heeft gedaan over het leerstuk *fraus legis* - want het Hof kwam daar niet aan toe - maar dat neemt niet weg dat [gedaagde 1] - als redelijk handelend en redelijk bekwaam adviseur - het advies van prof. Zwemmer ter zake serieus had moeten nemen, in ieder geval als signaal dat het succes van de winstbewijzenconstructie niet vanzelfsprekend was. [gedaagde 1] nuanceert zijn advisering ter

zake de winstbewijzenconstructie echter (ook) niet na de opinie van prof. Zwemmer. In de brief van 11 september 2001 schrijft hij het hierboven reeds aangehaalde citaat, inhoudende dat de inspecteur geen zaak heeft. Diezelfde brief sluit hij af met: *"Mij komt het voor dat ik de inspecteur kan laten weten dat U niet bereid bent op zijn aanbod in te gaan en dus de procedures voortzet"*.

2.7.11

De rechtbank kan gelet op het vorengaande niet tot een andere conclusie komen dan dat [gedaagde 1] , en daarmee Loeff c.s., niet de voorzichtigheid heeft betracht in de advisering rondom de schikkingsonderhandelingen zoals onder de gegeven omstandigheden, rekening houdend met de grote financiële risico's voor [eiser 1] sr. in zijn privé-vermogen, van een redelijk handelend en redelijk bekwaam belastingadviseur, zeker van het kaliber van [gedaagde 1] , mocht worden verwacht. Door op een dergelijke uitgesproken wijze [eiser 1] sr. te adviseren en [eiser 1] sr. zo het vertrouwen te geven van het gelijk van Loeff c.s. – met name met betrekking tot de winstbewijzenconstructie – en in het verlengde daarvan het afraden van het treffen van een schikking die meer tegemoet kwam aan de visie van de Belastingdienst, is Loeff c.s. naar het oordeel van de rechtbank tekortgeschoten in de advisering ten aanzien van de schikkingsonderhandelingen.

2.7.12

[eiser 1] c.s. heeft ter zake de positie van [gedaagde 2] niet nader toegelicht waarom [gedaagde 2] ook verwijtbaar zou hebben gehandeld met betrekking tot de schikkingsonderhandelingen met de Belastingdienst; met name zijn geen concrete stellingen ingenomen aangaande zijn rol in deze fase. Nu Loeff c.s., zowel in deze procedure als in het tussentijds appel bij het Hof, gemotiveerd heeft gesteld dat [gedaagde 2] van 1998-1999 in New York verbleef (in het kader van zijn werk voor Loeff c.s.) en van 2001-2004 in Londen werkzaam was, hetgeen [eiser 1] c.s., niet gemotiveerd heeft betwist, terwijl de betrokkenheid van [gedaagde 2] uit de overgelegde correspondentie ter zake de schikkingsonderhandelingen niet blijkt, is de rechtbank van oordeel dat [eiser 1] c.s. zijn stellingen als het om [gedaagde 2] gaat onvoldoende heeft onderbouwd. De rechtbank wijst dan ook dit deel van de vordering van [eiser 1] c.s. jegens [gedaagde 2] af.

2.7.13

Loeff c.s. heeft in haar gedingstukken de opmerking gemaakt dat volgens [gedaagde 1] het belangrijkste argument om de schikking af te wijzen was dat [eiser 1] sr. vanwege een zakelijk debacle met een melkfabriek destijds niet over de middelen beschikte om een schikking te betalen. Mocht hiermee een beroep op eigen schuld aan de zijde van [eiser 1] c.s. zijn gedaan, dan wordt dit beroep, als onvoldoende onderbouwd, gepasseerd.

[eiser 1] c.s. betwist voorts deze stellingen. Van enig relevant probleem op het punt van de beschikbare financiële middelen is niet gebleken en evenmin van enig effect daarvan op de advisering of besluitvorming aangaande de schikking. Uit de correspondentie blijkt daarvan ook niet, terwijl het vermelden daarvan toch in de rede had gelegen.

2.7.14

De rechtbank acht voldoende aannemelijk dat, indien Loeff c.s. een betere risico-inschatting had gemaakt ten aanzien van de kans van slagen van de winstbewijzenconstructie en [eiser 1] sr. had geadviseerd een schikking met de Belastingdienst te treffen, [eiser 1] sr. dat advies zou hebben opgevolgd in die zin, dat serieus onderhandeld zou zijn. Daarmee is in beginsel het condicio-sine-qua-non-verband gegeven tussen de tekortkoming van Loeff c.s. en het verlies van de kans van [eiser 1] sr. op een financieel gunstigere situatie. Het is vervolgens de vraag wat de schade is die het gevolg is van het tekortschieten van Loeff c.s., hetgeen moet worden vastgesteld aan de hand van een schatting van de goede en kwade kansen die [eiser 1] sr. zou hebben gehad wanneer hem de kans op een financieel gunstigere situatie, middels een schikking met de Belastingdienst, niet was ontnomen. Partijen hebben zich over deze kansschade nog niet kunnen uitlaten en zullen bij akte daartoe in de gelegenheid worden gesteld.

2.8 diverse vorderingen van [eiser 1] c.s.

2.8.1 inkomstenbelasting 1998 en schenkingsrechten met heffings- en invorderingsrente

[eiser 1] sr. vordert van Loeff c.s. een bedrag gelijk aan de inkomstenbelasting over 1998 die hij heeft moeten betalen vanwege winst uit aanmerkelijk belang ter zake de winstbewijzen, vermeerderd met heffings- en invorderingsrente.

De kinderen vorderen van Loeff c.s. de bedragen waarvoor zij door de Belastingdienst zijn belast vanwege de schenking van de winstbewijzen door [eiser 1] sr., vermeerderd met heffings- en invorderingsrente.

[eiser 1] c.s. onderbouwt zijn vorderingen met de als productie 62 overlegde brief van de Belastingdienst d.d. 15 december 2010 (r.o. 2.5.18 van tussenvonnissen 25 januari 2017), waaruit volgt welke bedragen aan de Belastingdienst moesten worden betaald.

Loeff c.s. voert gemotiveerd verweer tegen de hoogte van de schade die [eiser 1] c.s. stellen te hebben geleden als gevolg van het niet slagen van zijn emigratie naar Curaçao.

2.8.2

Loeff c.s. voert ter zake de schenkingsbelasting het verweer dat van de vordering van de kinderen de schenkingsbelasting moet worden afgetrokken die zij op Curaçao hadden moeten betalen als de emigratie van [eiser 1] sr. succesvol was geweest. [eiser 1] c.s. erkent dat ervan uit moet worden gegaan dat schenkingsbelasting op Curaçao had moeten worden betaald. In de dagvaarding heeft hij echter gesteld dat hij ter zake reeds het bedrag van EUR 816.804,- (NLG 1.800.000,-) heeft betaald aan de Curaçaose Belastingdienst. Gelet op deze stelling van [eiser 1] c.s., die overeenstemt met hetgeen is vastgelegd in de onder r.o. 2.2.5 geciteerde brief, moet uitgegaan worden van de juistheid van de stelling van [eiser 1] c.s. Dat betekent dat dit bedrag niet nogmaals in mindering behoeft te worden gebracht. Het verweer van Loeff c.s. zal worden gepasseerd.

2.8.3

Loeff c.s. heeft gedurende deze procedure volhard in het verweer dat sprake is van vermenging van de fiscale posities van [eiser 1] c.s. en Farm Frites waaruit volgt dat de gevorderde schade niet door [eiser 1] c.s. geleden is of wordt, althans niet tot op het geëiste bedrag. Loeff c.s. baseert dit verweer op de vaststellingsovereenkomst en nadere afspraken die zijn gemaakt tussen enerzijds [eiser 1] c.s. en het Farm Frites concern en anderzijds de Belastingdienst om afspraken vast te leggen over belastingaanslagen, waaronder de belastingaanslagen die onderdeel uitmaken van de onderhavige vorderingen van [eiser 1] c.s. De rechtbank heeft partijen in het tussenvonnissen van 25 januari 2017 in overweging gegeven om ter zake een gezamenlijk overleg met de Belastingdienst te hebben. [eiser 1] c.s. heeft in de akte na tussenvonnissen in dit kader gesteld dat de Belastingdienst niet bereid is tot dit overleg blijkens correspondentie met de Belastingdienst waarin de Belastingdienst zich beroept op haar wettelijke geheimhoudingsplicht.

2.8.4

Zoals de rechtbank in voornoemd tussenvonnissen heeft overwogen in r.o. 2.6.1 is het aan [eiser 1] c.s. om te stellen en, bij gemotiveerde betwisting, te bewijzen dat en tot welk bedrag hij schade lijdt, heeft geleden dan wel nog zal lijden. Daarbij komt het niet in de eerste plaats aan op het daadwerkelijk voldaan zijn van de bedragen aan de Belastingdienst; de onherroepelijke verschuldigdheid is voldoende. Gelet op de gemotiveerde betwisting van de door [eiser 1] c.s. geleden schade door Loeff c.s., is het aan [eiser 1] c.s. om het bestaan en de hoogte te bewijzen van de door hem geleden schade, bestaande uit inkomstenbelasting 1998 en schenkingsbelasting, als gevolg van het tekort schieten in de emigratie advisering door Loeff c.s.

2.8.5

De rechtbank zal [eiser 1] c.s. in de gelegenheid stellen om bij akte zijn schade nader te onderbouwen. [eiser 1] c.s. dient in dit kader in ieder geval inzichtelijk te maken welke belastingheffingen ten laste van wie zijn gekomen, in hoeverre de belastingheffingen zijn voldaan en door wie en hoe deze zijn voldaan. Weliswaar gaat het om de verschuldigdheid en niet om de betaling, maar uit de betaling zal op te maken zijn wie wat aan wie verschuldigd was. Ook wenst de rechtbank opheldering te krijgen over de door Loeff c.s. gestelde verpanding van de vordering van [eiser 1] c.s. alsmede over de brief van de Belastingdienst van 22 februari 2007 (productie 5 bij CvA), waarnaar Loeff c.s. heeft verwezen, waarin vermeld staat dat er sprake is van uitstel van betaling van een conserverende (en dus niet definitief vastgestelde) aanslag. Loeff c.s. zal vervolgens de gelegenheid krijgen hierop bij antwoordakte te reageren.

2.8.6

De rechtbank begrijpt uit de akte na tussenvonnissen van Loeff c.s. dat zij het door haar geëntameerde voorlopig getuigenverhoor wenst voort te zetten. Gelet op het feit dat de Belastingdienst lijkt te volharden in het beroep op haar wettelijke geheimhoudingsplicht, verwacht de rechtbank in dit kader van Loeff c.s. dat zij in de akte afdoende uiteen zet wat (desondanks) van het getuigenverhoor mag worden verwacht en in hoeverre nadere informatie valt te verwachten aangaande de blijkens dit vonnis relevante stellingen en het (te leveren) bewijs van [eiser 1] c.s. dat er voor vele miljoenen belastingschade door hem is geleden.

2.8.7 *inkomstenbelasting over arbeid*

[eiser 1] sr. vordert een bedrag van EUR 95.457,- aan Nederlandse inkomstenbelasting over arbeidsbeloning voor 1997 en de eerste drie maanden van 1998.

Loeff c.s. heeft de relevantie hiervan betwist door te stellen dat deze inkomstenbelasting het gevolg is van het feit dat [eiser 1] c.s. statutair bestuurder was van het Farm Frites concern. Een statutair bestuurder van een in Nederland gevestigd bedrijf is in Nederland belastingen verschuldigd over het door hem ontvangen salaris, aldus Loeff c.s.

[eiser 1] c.s. heeft dit niet betwist, terwijl dit verweer ook wordt ondersteund door de uitspraak van 2 november 2004 van het Hof (productie 44 bij dagvaarding), waarin het Hof heeft geoordeeld dat [eiser 1] sr. de inkomsten uit arbeid in zijn hoedanigheid van bestuurder heeft ontvangen. De rechtbank zal dan ook dit deel van de vordering afwijzen nu moet worden aangenomen dat deze belasting niet het rechtens vereiste causale verband heeft met de hier aan de orde zijnde onjuiste advisering.

2.8.8 *inkomstenbelasting in verband met onnodig verloren gegane compensabele verliezen*

[eiser 1] sr. vordert een bedrag van EUR 154.786,- dat gebaseerd is op het rapport van de door hem geraadpleegde prof. Schonis. Volgens prof. Schonis ziet voornoemd bedrag op schade ter zake belastingheffing over het jaar 1997 in verband met onnodig verloren gegane compensabele verliezen. Loeff c.s. voert gemotiveerd verweer tegen de gevorderde schade.

Gesteld noch gebleken is dat deze schade verband houdt met het tekortschieten van Loeff c.s. ten aanzien van de emigratie advisering, zodat deze vordering vanwege het ontbreken van causaal verband zal worden afgewezen.

2.8.9 *smartengeld*

[eiser 1] c.s. vordert een smartengeld vergoeding aangezien de vermogensrechtelijke verwikkelingen als gevolg van de advisering van Loeff c.s. tot aanzienlijke stress, spanningen en frustraties hebben geleid. Loeff c.s. betwist gemotiveerd dat [eiser 1] c.s. aanspraak op smartengeld kan maken.

De rechtbank volgt Loeff c.s. in haar verweer dat [eiser 1] c.s. onvoldoende feiten en omstandigheden heeft gesteld waaruit volgt dat er sprake is van geestelijk letsel als gevolg van de hiervoor vastgestelde tekortkomingen aan de zijde van Loeff c.s., in de zin van artikel 6:107 BW. De rechtbank wijst mitsdien dit deel van de vordering af.

2.8.10 *advieskosten Loeff c.s.*

[eiser 1] sr. vordert van Loeff c.s. de onnodig gemaakte kosten in verband met de advisering betreffende de winstbewijzenconstructie en emigratie, hetgeen neerkomt op het bedrag van EUR 2.000.000,-.

Loeff c.s. verweert zich tegen deze vordering door te stellen dat zij kosten ter zake van de verstrekte adviezen uitsluitend aan het Farm Frites concern in rekening heeft gebracht. De declaraties voor de verstrekte adviezen zijn nimmer door [eiser 1] sr. voldaan.

[eiser 1] c.s. heeft dit gemotiveerde verweer niet bestreden, zodat de rechtbank van de juistheid daarvan uit zal gaan. Dit betekent dat de advieskosten van Loeff c.s. geen schadepost is die in deze procedure, waarin Farm Frites geen partij is, voor vergoeding in aanmerking komt. In het midden kan verder blijven of, dan wel hoe, een en ander is verdisconteerd in de afspraken met de fiscus.

2.8.11 *buitengerechtelijke kosten*

[eiser 1] c.s. vordert EUR 500.000,- aan buitengerechtelijke kosten. Loeff c.s. betwist niet dat er sprake is van buitengerechtelijke werkzaamheden, waarvoor een vergoeding in de rede ligt, maar stelt dat er geen inzicht (gegeven) is in de opbouw en redelijkheid van het gevorderde bedrag waardoor de vordering, nu de dubbele redelijkheidstoets van artikel 6:96 BW hierdoor niet kan worden uitgevoerd, moet worden afgewezen.

De rechtbank overweegt dat, willen dergelijke buitengerechtelijke kosten voor toewijzing in aanmerking komen, dient vast te staan dat het redelijk is dat deze kosten zijn gemaakt en dat de omvang van de kosten eveneens redelijk is. Nu [eiser 1] c.s. geen inzicht in de opbouw en omvang van dit bedrag heeft gegeven, hetgeen gelet op het verweer van Loeff c.s. op zijn weg had gelegen, dient het gevorderde bedrag van EUR 500.000,- bij gebreke aan voldoende feitelijke onderbouwing te worden afgewezen. Nu niet in geschil is dat er buitengerechtelijke werkzaamheden zijn verricht, zal de rechtbank hiervoor te zijner tijd in beginsel een vergoeding toewijzen op basis van het Besluit vergoeding voor buitengerechtelijke incassokosten.

2.8.12 *uitvoerbaar bij voorraad-verklaring*

Loeff c.s. heeft verweer gevoerd tegen de gevorderde uitvoerbaarverklaring bij voorraad, met als motivering dat Loeff c.s. een restitutierisico loopt omdat Farm Frites de belastingschulden van [eiser 1] c.s. heeft voldaan aan de Belastingdienst nu [eiser 1] c.s. niet over voldoende liquide middelen zou beschikken. Loeff c.s. stelt voorts dat de Belastingdienst een pandrecht heeft gevestigd op de vordering van [eiser 1] c.s. op Loeff c.s. [eiser 1] c.s. verweert zich hiertegen door te stellen dat de kinderen hun belastingschulden volledig hebben voldaan en instaan voor de restschuld die [eiser 1] c.s. nog heeft aan de Belastingdienst. Van enig restitutierisico is dan ook geen sprake, aldus [eiser 1] c.s.

2.8.13

Bij de beoordeling van dit verweer van Loeff c.s. dienen de belangen van partijen te worden afgewogen in het licht van de omstandigheden van het geval. De Hoge Raad heeft in dit verband geoordeeld dat degene die een veroordeling tot betaling van een geldsom verkrijgt, wordt vermoed het vereiste belang bij uitvoerbaarverklaring bij voorraad te hebben (HR 27 februari 1998, NJ 1998, 512). Voorts heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een daartegenover gesteld restitutierisico geconcretiseerd moet worden (HR 17 juni 1994, NJ 1994, 591) en dat mogelijk ingrijpende gevolgen van de executie, die moeilijk ongedaan gemaakt kunnen

worden, op zichzelf niet in de weg staan aan uitvoerbaarverklaring bij voorraad, maar slechts meegewogen moeten worden (HR 28 mei 1993, NJ 1993, 468).

2.8.14

Gelet op enerzijds het feit dat vast staat dat de belastingschulden van de kinderen zijn voldaan en [eiser 1] sr. nog slechts een deel van zijn belastingschuld dient te voldoen en anderzijds gelet op het feit dat Loeff c.s. het restitutierisico onvoldoende nader heeft geconcretiseerd, is de rechtbank van oordeel dat het belang van [eiser 1] c.s. bij voldoening van zijn vordering prevaleert boven het belang van Loeff c.s. bij behoud van de bestaande toestand totdat op een eventueel aangewend rechtsmiddel zal zijn beslist.

2.9 toepasselijkheid algemene voorwaarden Loeff c.s.

Tot slot komt de rechtbank toe aan het beroep dat Loeff c.s. heeft gedaan op haar algemene voorwaarden, in het bijzonder op de daarin vervatte aansprakelijkheidsbeperking tot het bedrag dat door haar aansprakelijkheidsverzekering maximaal wordt vergoed. [eiser 1] c.s. verweert zich tegen de toepasselijkheid van de algemene voorwaarden en doet voorts een beroep op vernietiging van het exoneratiebeding.

2.9.1

Loeff c.s. stelt dat de algemene voorwaarden van Loeff Claey Verbeke in 1996 per brief zijn verzonden aan Farm Frites en van toepassing zijn verklaard op de onderhavige adviesrelatie. Vanwege het tijdsverloop en het uit elkaar gaan van de maatschap Loeff Claey Verbeke is deze brief niet boven water gekomen, maar uit de onder 2.2.7 aangehaalde brief blijkt volgens Loeff c.s. dat Farm Frites de algemene voorwaarden wel degelijk heeft ontvangen en daarover vragen heeft gesteld.

Gelet op voornoemde brief komt het de rechtbank voldoende aannemelijk voor dat Loeff Claey Verbeke inderdaad haar algemene voorwaarden naar Farm heeft verstuurd, hetgeen ook niet, althans onvoldoende gemotiveerd, door [eiser 1] c.s. is betwist. Loeff c.s. stelt dat Farm Frites vervolgens, (stilzwijgend) de algemene voorwaarden heeft geaccepteerd, hetgeen evenmin voldoende gemotiveerd betwist is door [eiser 1] c.s., zodat vast staat dat de algemene voorwaarden van Loeff Claey Verbeke in ieder geval van toepassing zijn op de relatie tussen Farm Frites en, in eerste instantie, Loeff Claey Verbeke, en vervolgens de maatschap Loyens & Loeff. [eiser 1] c.s. heeft in dit kader de stelling van Loeff c.s. niet betwist dat de algemene voorwaarden, die met Loeff Claey Verbeke waren overeengekomen, niet buiten toepassing zijn verklaard, terzijde zijn gesteld of gewijzigd op of na 1 januari 2000 toen de advieswerkzaamheden door de maatschap Loyens & Loeff werden voortgezet. Die voorwaarden zijn dus blijven gelden.

2.9.2

Tussen partijen is voorts in geschil of de algemene voorwaarden ook op de relatie tussen Loeff c.s. en [eiser 1] c.s. van toepassing zijn. De rechtbank is van oordeel dat dit het geval is. De relatie tussen Farm Frites en [eiser 1] c.s. was ter zake de advisering van Loeff c.s. over de winstbewijzenconstructie en emigratie onlosmakelijk met elkaar verbonden. Hetzelfde geldt voor de positie van [eiser 1] sr. als privé-persoon en als directeur-groootaandeelhouder van Farm Frites. Het feit dat Loeff c.s. haar adviezen over de winstbewijzenconstructie en emigratie in 1996 adresseert aan "De heer [eiser 1], Farm Frites Beheer B.V.(...)" en het gegeven dat de facturen van Loeff c.s. door Farm Frites werden voldaan, bevestigen de verwevenheid tussen [eiser 1] c.s. en Farm Frites. Dit brengt met zich dat het verweer van [eiser 1] c.s. dat zijn adviesrelatie met Loeff c.s. los stond van die van Farm Frites wordt gepasseerd.

Loeff mocht er redelijkerwijs vanuit gaan dat de algemene voorwaarden zowel in die relatie met Farm Frites als in die met [eiser 1] sr. golden. De rechtbank is daarom van oordeel dat Loeff c.s. met betrekking tot de winstbewijzenconstructie en emigratie een adviesrelatie is aangegaan

(waaruit de advisering over de schikkingsonderhandelingen volgde) met zowel Farm Frites als met [eiser 1] sr. en zijn kinderen, wier positie, zoals hierboven vermeld, een afgeleide is van die van hun vader. De algemene voorwaarden van Loeff c.s. moeten dan ook van toepassing worden geacht in de relatie tot [eiser 1] c.s. Deze algemene voorwaarden zien zowel op de werkzaamheden van [gedaagde 1] als op die van [gedaagde 2] .

2.9.3

De rechtbank passeert ook het verweer van [eiser 1] c.s. dat de exoneratiebepaling uit de algemene voorwaarden moet worden beschouwd als een onredelijk bezwarend beding. Uit het enkele feit dat Loeff c.s. haar aansprakelijkheid heeft beperkt tot het bedrag dat haar verzekeraar uitkeert – een, naar tussen partijen vast staat, veel voorkomend beding - volgt naar het oordeel van de rechtbank niet dat het beding daarmee onredelijk bezwarend is. In het bijzonder is de maximale verzekeringsdekking niet te laag. Overige feiten en omstandigheden waaruit zou kunnen volgen dat dit artikel onredelijk bezwarend zou zijn, zijn door [eiser 1] c.s. niet gesteld.

Het beroep op vernietiging van de exoneratiebepaling uit de algemene voorwaarden van Loeff c.s. zal dus worden verworpen. Dit betekent dat de aansprakelijkheid van Stichting Vereffening LCV en Loyens & Loeff voor de schade die [eiser 1] c.s. heeft geleden als gevolg van de vastgestelde tekortkomingen aan de zijde van Loeff c.s. zich beperkt tot maximaal het bedrag van EUR 45.378.021,-, vermeerderd met het bedrag van het eigen risico dat volgens de polisvoorwaarden niet ten laste van de verzekeraars komt.

2.10

De rechtbank zal de zaak naar de rol verwijzen voor akte, eerst aan de zijde van [eiser 1] c.s. voor bespreking van de onder r.o. 2.7.14 en 2.8.5 genoemde onderwerpen. Loeff c.s. zal vervolgens bij antwoordakte daarop mogen reageren, alsmede in dienen te gaan op de onder r.o. 2.6.7 en 2.8.6 genoemde kwesties. [eiser 1] c.s. zal tot slot daarop bij antwoordakte mogen reageren.

3 De beslissing

De rechtbank

3.1

verwijst de zaak naar de rol van 13 februari 2019, voor uitlating van partijen bij akte door [eiser 1] c.s., waarna Loeff c.s. kan reageren bij antwoordakte, en vervolgens [eiser 1] c.s. weer, een en ander als in 2.10 bedoeld;

3.2

houdt iedere verdere beslissing aan.

Dit vonnis is gewezen door mr. P.F.G.T. Hofmeijer-Rutten, mr. J.F. Koekebakker en mr. M. Witkamp en in het openbaar uitgesproken op 19 december 2018.