

11. Kroniek invorderingsrecht

MR. F.A. PIEK

In deze Kroniek besteed ik, onder meer, kort aandacht aan de jurisprudentiële ontwikkelingen op het gebied van het aansprakelijkheidsrecht waarbij de Hoge Raad ten aanzien van aansprakelijkheid voor invorderingsrente een onverwachte lijn inzet en ook verder de rechtsbescherming ter zake van invorderingsrentebeslikkingen uitbreidt. Daarnaast ga ik, uitgebreider, in op het per 1 januari 2018 vervallen van de schorsende werking van het fiscaal verzet.

Aansprakelijkheid

Bestuurdersaansprakelijkheid

In verband met de zware bewijslast vindt fiscale aansprakelijkstelling van bestuurders doorgaans slechts plaats als de betalingsonmacht niet, niet tijdig of anderszins niet rechtsgeldig is gemeld. Dan geldt namelijk het in de praktijk nagenoeg onweerlegbare bewijsvermoeden dat sprake is van verwijtbaar kennelijk onbehoorlijk bestuur. Als wel juist is gemeld, ligt de bewijslast dat sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur bij de ontvanger. In de enkele gevallen dat dan wel aansprakelijk wordt gesteld, blijkt er in de rechtspraak niet snel tot kennelijk onbehoorlijk bestuur te worden geconcludeerd. Zo is het bijvoorbeeld geen kennelijk onbehoorlijk bestuur ervoor te kiezen de preferente fiscus later te betalen dan de overige schuldeisers, mits dat gebeurt om het voortbestaan van de onderneming te waarborgen. In het afgelopen kroniekjaar heeft de Hoge Raad geoordeeld dat betaling van ‘dwangcrediteuren’ in plaats van de fiscus geen kennelijk onbehoorlijk bestuur *kan* opleveren, vanwege de onmogelijkheid deze niet te betalen.

Na het faillissement van de bv stelt de ontvanger de bestuurder aansprakelijk voor aan de bv opgelegde en onbetaald gebleven naheffingsaanslagen loon- en omzetbelasting en daarmee verband houdende invorderingsrente. Omdat er tijdig en rechtsgeldig betalingsonmacht was gemeld, is de aansprakelijkstelling gebaseerd op de bestuurder te verwijten kennelijk onbehoorlijk bestuur. Hof 's-Hertogenbosch oordeelde dat het onbetaald blijven van de belasting-schulden het gevolg is van aan belanghebbende te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur. Het hof achtte daartoe doorslaggevend dat de bv zonder overleg met de ontvanger de beschikbare gelden met voorrang had aangewend voor aflossing van haar krediet bij de bank, terwijl de belasting-schulden van de bv door het faillissement onbetaald bleven. De bestuurder stelde dat de bank op grond van haar pand-

recht zelf tot inning van haar vorderingen was overgegaan, zonder dat hij in dat kader enige keuze had of een mogelijkheid had dit te voorkomen.

De Hoge Raad oordeelt ten aanzien van het cassatieberoep van de bestuurder dat men een bestuurder alleen kennelijk onbehoorlijk bestuur kan verwijten als deze bij machte is om gewraakte bestuurshandelingen *niet* te verrichten. Anders dan het hof heeft overwogen, was de bestuurder bovendien na melding van de betalingsonmacht van de bv niet gehouden op eigen initiatief de ontvanger te informeren over de handelwijze van de bank. Tevens merkte de Hoge Raad op dat als slechts een van de bestuurders aansprakelijk is gesteld, sprake kan zijn van schending van het gelijkheidsbeginsel.

Ten aanzien van het cassatieberoep van de staatssecretaris merkt de Hoge Raad op dat als na faillietverklaring van de bv de curator bevoegd is tot voldoening van de (belasting) schulden van de bv, het nog wel aan het kennelijk behoorlijk bestuur van belanghebbende kan zijn te wijten dat de curator de loon- en omzetbelasting over de maand november 2008 niet heeft betaald.

De Hoge Raad ontwijkt de algemenere vraag of en wanneer selectieve betaling kennelijk onbehoorlijk bestuur oplevert. Betalingen aan zogeheten dwangcrediteuren die de bestuurder om die reden niet *kan* voorkomen, leveren geen kennelijk onbehoorlijk bestuur op, aldus kort en goed de Hoge Raad.

Selectieve betaling is in beginsel niet onrechtmatig jegens de crediteuren en dus ook niet jegens de preferente ontvanger. Er is simpelweg geen regel die een bestuurder verbiedt te kiezen welke schuldeisers bij voorrang worden betaald. Er is, als gezegd, geen sprake van kennelijk onbehoorlijk bestuur wanneer een redelijk handelend bestuurder ervoor kiest bepaalde schuldeisers later te betalen, mits hij de

gerechtvaardigde verwachting koestert dat hij in de nabije toekomst de ontstane belastingachterstanden inloopt.

Doorgaans zal overigens ook geen sprake zijn van een echte keuze van de bestuurder; 'dwangcrediteuren' als de financierende bank of belangrijke leveranciers dwingen voorrang bij betaling af onder druk van het voortbestaan van de onderneming. Het is aan de ontvanger om ook zijn positie als crediteur zo veel als mogelijk veilig te stellen. Net als de financierende bank zal de ontvanger in een vroeg stadium op de hoogte kunnen zijn van de financiële problemen van een bedrijf. Het niet tijdig afdragen op aangifte van loon- en/of omzetbelasting is een duidelijk signaal. Het onbetaald laten van de vervolgens opgelegde naheffingsaanslag en een melding betalingsonmacht zijn zo mogelijk nog duidelijkere signalen, waar de ontvanger iets mee moet doen, maar in de praktijk veelal niet doet. De ontvanger is, kortom, ook een dwangcrediteur net als de financierende bank; als de ontvanger zijn werk even goed zou doen als de afdeling Bijzonder Beheer van de banken, dan zou de bestuurder dus ook niet om betaling aan de ontvanger heen kunnen.

Doet de ontvanger zijn werk niet goed, dan dienen de gevolgen daarvan voor zijn rekening te blijven. Het is niet de bedoeling die gevolgen middels aansprakelijkstelling op de bestuurder af te wentelen. Aansprakelijkstelling is een verstrekkend en ingrijpend middel om extra verhaalsmogelijkheden te creëren ten koste van derden. De ontvanger dient dan ook eerst de nodige moeite te doen de belasting-schulden te innen bij de belastingschuldige. Hij zal er dus proactief voor moeten waken dat verhaalsmogelijkheden bij de belastingschuldige illusoir worden gemaakt en zich rekenschap moeten geven van de belangen van een potentieel aansprakelijke.

Desalniettemin oordeelde het gecasseerde Hof 's-Hertogenbosch dat de bestuurder die onder dwang van de Rabobank voorrang had gegeven aan aflossing van de bankschuld en de belastingachterstand slechts gedeeltelijk had ingelopen alvorens de bv failliet ging, kennelijk onbehoorlijk bestuur te verwijten valt. Dit terwijl de Rabobank zowel de debiteuren als de activa van de bv aan zich had laten verpanden en deze ook uitwon. De ontvanger daarentegen ondernam ondanks onbetaald gebleven loonbelasting en een tijdige melding betalingsonmacht *geen enkele* actie. Het hof was van mening dat de bestuurder ondanks de druk van de Rabobank en de lakse ontvanger had moeten bewerkstelligen dat ook de belastingverplichtingen volledig zouden worden nagekomen, ongeacht het feit dat de bank als executerend pandhouder volledige betaling kon afdwingen. Onder deze omstandigheden kan evenwel geen sprake zijn van onbehoorlijk bestuur, laat staan van kennelijk onbehoorlijk bestuur. Je kunt je, gezien de positie van de bank als executerend pandhouder, zelfs afvragen of het gedeeltelijk onbetaald blijven van de belastingschuld wel zijn oorzaak vindt in de door de bank afgedwongen keuze van de bestuurder. Ook als de ontvanger er wel eerder bovenop had gezeten, had de bank immers haar vordering volledig kunnen innen. Als de ontvanger vreest ten opzichte van de bank tekort te zullen komen, dan moet hij eerder in actie

komen om zijn belangen zo veel als mogelijk veilig te stellen. Het afwentelen van de gevolgen van zijn laksheid op derden is bij uitstek *niet* de bedoeling van de Wet bestuurdersaansprakelijkheid.

De Hoge Raad blijkt ook die mening toegedaan. Als een bestuurder niet bij machte is om deze betalingen *niet* te verrichten, kan geen sprake zijn van verwijtbaar kennelijk onbehoorlijk bestuur. De Hoge Raad vult hiermee het begrip 'kennelijk' verder in. Het onbehoorlijk bestuur moet 'kennelijk' zijn: geen redelijk denkend en handelend bestuurder zou onder dezelfde omstandigheden zo handelen. Als die keuze er feitelijk niet is, kan aldus geen sprake zijn van *kennelijk* onbehoorlijk bestuur.

Ook het oordeel van de Hoge Raad dat een bestuurder na melding van de betalingsonmacht *niet* is gehouden op eigen initiatief de ontvanger te informeren over, in dit geval, de handelwijze van de bank, past in het systeem van de wet en met name de zwaar gesanctioneerde meldingsplicht. De Hoge Raad accepteert niet daar bovenop nog eens een spontane actieve informatieverplichting na melding van de betalingsonmacht. De meldingsregeling is immers in het leven geroepen om de ontvanger in een zo vroeg mogelijk stadium van informatie te voorzien, aan de hand waarvan hij kan bepalen of sprake is van wanbestuur, zodat hij de daartoe geëigende maatregelen kan treffen. Hij kan en moet er dus proactief voor waken dat verhaalsmogelijkheden bij de belastingschuldige illusoir worden gemaakt. Het is niet de bedoeling dat de ontvanger op zijn handen gaat zitten in de gedachte dat er altijd nog wel een of meer derden aansprakelijk kunnen worden gesteld.

Opmerkelijk, ten slotte, is de overweging van de Hoge Raad dat het gelijkheidsbeginsel kan worden geschonden als slechts een van de bestuurders aansprakelijk wordt gesteld. De ontvanger is in beginsel vrij in zijn keuze van aansprakelijk te stellen derden. Een keuze die doorgaans wordt bepaald door voorhanden verhaalsmogelijkheden. Er is geen verplichting om een bepaalde volgorde aan te houden of alle mogelijk aansprakelijken aansprakelijk te stellen. Het gelijkheidsbeginsel perkt deze vrijheid echter wel in. Of dit voor de praktijk veel gevolgen zal hebben betwijfel ik, omdat er blijkens de fiscale jurisprudentie niet snel sprake zal zijn van gelijke gevallen in de zin van het gelijkheidsbeginsel.

Btw-aansprakelijkheid voor hypotheek- en pandhouders

Als een ondernemer bij een gedwongen verkoop van een zaak de btw niet betaalt, dan kan de ontvanger zich na 1 januari 2018 op grond van art. 42d Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990) wenden tot de hypotheek- of pandhouder. Als de hypotheek- of pandhouder zich heeft verhaald op het door de koper betaalde bedrag, kan die aansprakelijk worden gesteld voor de omzetbelasting die over de levering van die zaak is verschuldigd. Die aansprakelijkheid geldt echter alleen als de hypotheek- of pandhouder wist of behoorde te weten dat de omzetbelasting niet of niet volledig door de ondernemer is of zal worden voldaan.

Deze, thans enigszins afgezwakte, nieuwe aansprakelijkheid is ingevoerd naar aanleiding van de recent door de Hoge Raad bevestigde vaste lijn dat als de hypotheek- of pandhouder zijn recht als separatist uitoefent, hij zich mede op de in de verkoopprijs begrepen omzetbelasting kan verhalen. De verplichting tot afdracht van de omzetbelasting rust in een dergelijk geval niet op de hypotheek- of pandhouder, maar op de ondernemer. Deze regel lijdt uitzondering als de verkoop plaatsvindt op een veiling en indien op grond van art. 12, lid 5, Wet OB 1968 de verleggingsregeling van toepassing is. In die gevallen rust de verplichting tot afdracht van de omzetbelasting respectievelijk op de houder van de veiling en op degene aan wie de levering wordt verricht.

Aansprakelijkheid voor invorderingsrente

Op grond van art. 32, lid 2, IW 1990 kan de ontvanger derden ook aansprakelijk stellen voor andermans heffings- en invorderingsrente, kosten en boetes voor zover het belopen daarvan door de belastingschuldige te wijten is aan de aansprakelijk gestelde. De ontvanger heeft ter zake van die *persoonlijke* verwijtbaarheid de bewijslast. Blijkt hij het daar in de praktijk vaak al lastig mee te hebben, in het afgelopen kroniekjaar heeft de Hoge Raad een streep gezet door de mogelijkheid aansprakelijk te stellen voor invorderingsrente.

In een bestuurdersaansprakelijkheidscasus ging de Hoge Raad bij het middel van de staatssecretaris inzake de verwijtbaarheid van het belopen van invorderingsrente een geheel onverwachte kant op. De Hoge Raad overweegt dat aansprakelijkstelling voor verschuldigde invorderingsrente pas kan plaatsvinden *nadat* ex art. 30, lid 1, IW 1990 bij voor bezwaar vatbare beschikking invorderingsrente in rekening is gebracht, omdat een betaling is gedaan. Op grond van art. 28, lid 2, IW 1990 wordt invorderingsrente immers berekend over de periode na ommekomst van de betalingstermijn tot de dag voorafgaand aan de *betaling*. Op grond van art. 30, lid 1, Invorderingswet 1990 stelt de ontvanger het aldus berekende bedrag van de te betalen invorderingsrente vast bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Aansprakelijkstelling vindt echter juist plaats omdat, en voor zover, er *geen* betalingen zijn gedaan op de onderliggende aanslagen. Op het moment van aansprakelijkstelling zijn er dus *per definitie* geen invorderingsrentebeschikkingen waarvoor aansprakelijk kan worden gesteld. Sterker nog, invorderingsrentebeschikkingen kunnen uitsluitend bestaan na betaling van de betreffende rente. Elke betaling wordt ex art. 7 IW 1990 immers afgeboekt op achtereenvolgens de kosten, de betalingskorting, de invorderingsrente en daarna pas op de belastingaanslag. Uitsluitend als de betaling substantieel genoeg is om geheel of gedeeltelijk op de invorderingsrente af te boeken, wordt een invorderingsrentebeschikking voor het daarop afgeboekte bedrag afgegeven.

Dit oordeel van de Hoge Raad lijkt dus tot gevolg te hebben dat aansprakelijkstelling voor invorderingsrente in

het geheel niet mogelijk is, hetgeen haaks staat op de invorderingspraktijk. Het heeft er de schijn van dat de Hoge Raad bewust deze tekortkoming in de wetssystematiek blootlegt en aan de kaak stelt. Een voorstelbare oplossing zou bijvoorbeeld zijn geweest, dat invorderingsrente ook zonder betaling bij beschikking kan worden vastgesteld. De Hoge Raad sluit die oplossing echter expliciet uit. Het louter opnemen in de aansprakelijkstellingsbeschikking dat en welk bedrag tot dan toe aan invorderingsrente is belopen, is niet meer dan een mededeling en dus *niet* de vereiste invorderingsrentebeschikking waarvoor aansprakelijk kan worden gesteld, aldus de Hoge Raad.

Invorderingsrente

De Hoge Raad heeft de kennelijk verwarrende ontvangerspraktijk inzake invorderingsrente in het afgelopen kroniekjaar nogmaals verder verhelderd.

In een zaak waarin de aanslag in termijnen is betaald en dus bij elke betaling een deel daarvan als invorderingsrente is afgeboekt, werden aan de belastingschuldige louter acceptgirokaarten toegezonden waarop zonder specificatie en rechtsmiddelenverwijzing een nog openstaand bedrag werd vermeld. Desgevraagd heeft de ontvanger tweemaal een overzicht verstrekt van de wijze waarop de betalingen zijn verwerkt. De belastingschuldige was van mening dat te veel rente in rekening was gebracht en ging in bezwaar. De ontvanger stelde evenwel dat de door hem opgestelde overzichten geen voor bezwaar vatbare beschikkingen waren. De Hoge Raad oordeelt echter dat *elke* schriftelijke kennisgeving waarmee de ontvanger bekendmaakt welk bedrag van de *betaling* aan invorderingsrente is toegerekend, een beschikking is in de zin van art. 30, lid 1, IW 1990. De overzichten van de ontvanger kwalificeren daarom in ieder geval als voor bezwaar vatbare beschikkingen.

De Hoge Raad voegt hier, met het oog op de verwijzingsprocedure, nog aan toe dat als een dergelijk overzicht geen rechtsmiddelverwijzing bevat een niet-ontvankelijkverklaring wegens termijnoverschrijding in beginsel achterwege moet blijven; de termijnoverschrijding is in een dergelijk geval in beginsel verschoonbaar.

De verschoonbare termijnoverschrijding is gebaseerd op art. 6:11 Awb, maar hoofdstuk 6 Awb is in art. 1, lid 2, IW 1990 expliciet uitgesloten van toepassing op de Invorderingswet. Desalniettemin acht de Hoge Raad hoofdstuk 6 Awb wel van toepassing op de bezwaar- en beroepsfase ter zake van invorderingsrentebeschikkingen.

De Hoge Raad acht het kennelijk van belang en noodzakelijk de rechtsbescherming inzake invorderingsrente aanmerkelijk uit te breiden. Het vreemde in deze zaak is dat kennelijk niet de normale, automatisch gegenereerde, afboekingsbeschikkingen met gespecificeerd de in rekening gebrachte invorderingsrente zijn verzonden na elke betaling. Wellicht heeft dit te maken met de veelbesproken automatiseringsproblemen van de Belastingdienst. In dat licht is elke uitbreiding van rechtsbescherming uiteraard toe te juichen.

Fiscaal verzet

De ontvanger heeft de vergaande bevoegdheid om zelf, zonder enige rechterlijke toetsing van zijn vordering, een executoriale titel uit te vaardigen en ten uitvoer te leggen, zelfs als de aanslag wordt bestreden bij de fiscale rechter en aldus *niet* onherroepelijk vaststaat. Om hieraan tegengewicht te bieden is in art. 17 IW 1990 de mogelijkheid geopend verzet aan te tekenen tegen de tenuitvoerlegging van dwangbevelen. Ondanks de toezegging van de staatssecretaris dat “*in de regel bij verzet de tenuitvoerlegging door de ontvanger zal worden opgeschort*” is op uitdrukkelijk aandringen van de Tweede Kamer in lid 2 van dat artikel opgenomen dat door het instellen van verzet door betekening van een verzetdagvaarding de tenuitvoerlegging wordt geschorst, zodat de ontvanger in afwachting van de toetsing door de burgerlijke rechter pas op de plaats dient te maken. Door het instellen van verzet wordt de tenuitvoerlegging geschorst, zodat de ontvanger in afwachting van de toetsing van zijn vordering door de burgerlijke rechter pas op de plaats dient te maken en geen bedrijfsbedreigende maatregelen kan treffen.

Bij het opnemen van deze schorsende werking heeft de wetgever uitdrukkelijk misbruik of oneigenlijk gebruik van de verzetmogelijkheid voor lief genomen met de aantekening dat als mocht blijken dat in de praktijk veelvuldig misbruik van de schorsende werking wordt gemaakt, de invoering van de schorsende werking weer ongedaan zal worden gemaakt.

De laatste jaren is deze wettelijk voorgeschreven rechterlijke marginale toetsing de ontvanger een doorn in het oog gebleken. Zo heeft de staatssecretaris sinds 1 januari 2008 het beleid gevoerd dat de ontvanger zich niets aan de wettelijke schorsende werking gelegen hoeft te laten liggen als hij zelf maar van mening is dat sprake is van oneigenlijk gebruik van de verzetmogelijkheid. De slager die zijn eigen vlees keurt, is niet gediend van rechterlijke pottenkijkers.

De Hoge Raad maakte bij uitspraak van 1 mei 2015 een eind aan deze praktijken: alleen door een rechterlijke beslissing kan de schorsende werking aan het verzet worden ontnomen en zulks louter op grond van misbruik van bevoegdheid. Afgezien van het feit dat dit een welbewuste keuze van de wetgever is geweest, acht de Hoge Raad hierbij *mede* van belang dat het gaat om tenuitvoerlegging van een executoriale titel die als zodanig *niet* door de rechter is getoetst.

De ontvanger toonde zich evenwel een slecht verliezer door vanaf dat moment steeds vaker te proberen de schorsende werking te ‘ontduiken’ middels faillissementsaanvraag, zelfs in geval van betwiste aanslagen. Een faillissementsaanvraag betreft geen tenuitvoerlegging van een dwangbevel en wordt als zodanig derhalve niet door het verzet bestreden. Dit oneigenlijk gebruik van deze bevoegdheid heeft kennelijk ook niet het gewenste resultaat opgeleverd, want in het Belastingplan 2018 wordt aangekondigd dat de schorsende werking van het fiscaal verzet zal worden

geschrapt, hetgeen per 1 januari 2018 daadwerkelijk zijn beslag heeft gekregen.

De redenen die voor schrapping van de schorsende werking worden gegeven, snijden geen hout. Zo wordt gesteld dat met de wijziging is beoogd de Invorderingswet in overeenstemming te brengen met civiel verzet. Daaraan is geen wettelijk schorsende werking verbonden en dient derhalve de civiele rechter om schorsing van de tenuitvoerlegging te worden verzocht. Hierbij wordt echter voorbij gezien aan het feit dat civiele executoriale titels uitsluitend door de civiele rechter worden uitgevaardigd. De onderliggende vordering is derhalve, anders dan bij de fiscale vordering van de ontvanger, *volledig* op rechtmatigheid getoetst, alvorens tot tenuitvoerlegging kan worden overgegaan. Als de bedoeling derhalve is het fiscale verzet gelijk te trekken met civiel verzet, dan dient de bevoegdheid van de ontvanger om executoriale titels uit te vaardigen beperkt te worden tot uitsluitend onherroepelijk vaststaande, volledig door de fiscale rechter op rechtmatigheid getoetste aanslagen.

Hierover rept de staatssecretaris evenwel met geen woord. Sterker nog, het wetsvoorstel gaat ervan uit dat verzet uitsluitend wordt ingesteld om inning van onherroepelijke aanslagen middels executoriale verkopen uit te stellen. Hangende fiscaal bezwaar en beroep zou de ontvanger zelfs *ambtshalve* de tenuitvoerlegging van het dwangbevel schorsen. In de praktijk is hiervan echter geen sprake. Zo wordt de mogelijkheid zekerheid te eisen als voorwaarde voor uitstel van betaling hangende bezwaar en (hoger) beroep zeer regelmatig ingezet als drukmiddel. Wordt de gewenste *volledige* zekerheid voor de *betwiste* schuld niet gesteld, dan is het niet ongebruikelijk dat de ontvanger onder het mom van zekerheidverschaffing door middel van executie-maatregelen de bedrijfsvoering tracht te beëindigen.

Een andere aangevoerde reden voor het schrappen van de schorsende werking is het voorkomen van hoge kosten, met name de kosten van de rijksadvocaat en het annuleren van executoriale verkopen. Deze annuleringskosten vallen echter in het niet bij de kosten van voortzetting van de executoriale verkoop, nu het doorgaans de rijksbieder is die voor een te hoge prijs met de zaken blijft zitten. Omdat het doel van een executieverkoop veelal bedrijfsbeëindiging is, wordt de rijksbieder ingeschakeld om te voorkomen dat de zaken voor een appel en een ei worden teruggekocht door of namens de belastingsschuldige.

De kosten van de rijksadvocaat kunnen echter eenvoudigweg worden voorkomen door gebruik te maken van de eigen advocaten waarvan er tegenwoordig een aantal in dienst zijn bij de Belastingdienst; die kosten zijn toch al gemaakt. Aan de verplichte procesvertegenwoordiging in *civilibus* kan immers ook door advocaten in dienstbetrekking worden voldaan. Overigens worden deze kosten door schrapping van de schorsende werking de belastingsschuldige in de maag gesplitst; deze dient alsdan immers in kort geding om schorsing te verzoeken in plaats van dat de ontvanger om opheffing daarvan dient te verzoeken. Als deze kosten voor de ontvanger al te hoog zijn, dan geldt zulks a fortiori voor de doorsnee belastingsschuldige en

wordt op deze wijze dus ernstig afbreuk gedaan aan de rechtsbescherming.

De schorsende werking van het verzet is onmisbaar waar het gaat om tenuitvoerlegging van een executoriale titel die als zodanig *niet* door de rechter is getoetst, zoals de Hoge Raad overwoog. Tegenover de bevoegdheid zelf executoriale titels uit te vaardigen, dient een reële mogelijkheid tot rechterlijke toetsing te staan, voordat het onheil reeds is geschied. Zonder schorsende werking wordt de verzetprocedure illusoir, omdat de ontvanger alsdan zijn slag zal hebben geslagen voordat de rechter kan worden verzocht de tenuitvoerlegging te schorsen.

Als gezegd is desalniettemin per 1 januari 2018 de aan het fiscaal verzet verbonden wettelijk schorsende werking vervallen. Dit betekent dat de ontvanger zich aan een ingesteld fiscaal verzet niets gelegen hoeft te laten liggen en door kan gaan met executie van zijn dwangbevelen, hetgeen hij overigens voorheen in voorkomend geval en in strijd met de wet ook al deed. De belastingschuldige dient, anders dan voorheen, de civiele rechter, in spoedeisende gevallen in kort geding, te verzoeken de betreffende dwangbevelen te schorsen. Het gevolg hiervan is dat menig verzetprocedure illusoir wordt, omdat de ontvanger bij gebreke aan wettelijk schorsende werking zijn slag zal hebben geslagen *voordat* de rechter kan worden verzocht de tenuitvoerlegging te schorsen. Executoriale verkopen zien immers doorgaans veeleer op bedrijfsbeëindiging dan op het genereren van voldoende gelden om de belastingschulden te voldoen. Hetzelfde geldt voor beslagleggingen; na inbeslagname van de volledige debiteurenportefeuille is voortzetting van de bedrijfsvoering veelal onmogelijk.

In het wetsvoorstel wordt gesuggereerd dat opheffing van de schorsende werking louter ziet op situaties dat verzet uitsluitend wordt ingesteld om inning van *onherroepelijke* aanslagen middels executoriale verkopen uit te stellen. Hangende fiscaal bezwaar en beroep zou de ontvanger zelfs *ambtshalve* de tenuitvoerlegging van het dwangbevel schorsen. Dit werd destijds bij de totstandkoming van de Invorderingswet 1990 het parlement ook al voorgehouden, maar in de praktijk is hiervan echter geen sprake geweest en is de wettelijk schorsende werking menigmaal de enige reden gebleken dat de bestreden aanslagen door de fiscale rechter op rechtmatigheid konden worden getoetst en zijn verminderd tot reële proporties.

Opmerkelijk is dan ook geenszins dat deze *toezegging* van de staatssecretaris aan het parlement dat de ontvanger ambtshalve de tenuitvoerlegging schorst gedurende fiscaal bezwaar en (hoger) beroep *niet* in de Leidraad Invordering 2008 blijkt te worden opgenomen. Per 1 januari 2018 is art. 17.1 Leidraad Invordering 2008 namelijk gewijzigd, in dier voege dat de ontvanger in geval van fiscaal verzet de tenuitvoerlegging aanhoudt, tenzij de gronden van het verzet hiervoor *naar zijn mening* geen aanleiding geven en de belangen van de Staat worden geschaad door uitstel van de tenuitvoerlegging.

Niets derhalve over ambtshalve schorsen in verband met het in rechte doen toetsen van de betreffende aanslag(en).

De ontvanger hoeft blijkens de toelichting op de wijziging louter de executie aan te houden als hij het zelf eens is met de verzetgronden, hetgeen in mijn praktijk nog nooit is voorgekomen. Overigens lijkt aanhouding van de executie in een dergelijk uitzonderlijk geval ook niet nodig, omdat dan meer voor de hand ligt dat de ontvanger de dwangbevelen eenvoudigweg terugneemt. Als hij het met de verzetgronden eens is, ligt voortprocederen in de verzetprocedure immers weinig voor de hand.

Nu de belangen van de Staat volgens de ontvanger altijd worden geschaad als hij van mening is dat de tenuitvoerlegging dient te worden voortgezet, kan dit beleidsmatige ‘doekje voor het bloeden’ zelfs die bedoeling niet waarmaken. De belastingschuldige is volledig overgeleverd aan de grillen van de desbetreffende ontvanger, met wie hij doorgaans al wat langer in de clinch zal hebben gelegen voor de executie in gang werd gezet en hij verzet instelde.

Afgezien daarvan: als de ontvanger zich voorheen al niets aan de *wettelijk* aan het fiscaal verzet verbonden schorsende werking gelegen liet liggen, waarom zou hij zulks dan wel doen ten aanzien van een beleidsvoorschrift dat hem alle ruimte biedt te doen en laten wat hem goeddunkt?

De rechtsbescherming in de Invorderingswet 1990 is altijd een ondergeschoven kindje geweest en wordt door het vervallen van de schorsende werking thans nog verder uitgehouden. Voor zover al kan worden gesproken van rechtsbescherming, is sprake van versnipperde en allermint eenduidige regelgeving. Voor enkele zaken – betalingskorting, invorderingsrente en aansprakelijkheden – is een volwaardige rechtsgang naar de fiscale rechter opengesteld. In de meeste gevallen echter, staat enkel een beroep open op de civiele rechter als restrechter, al dan niet na het doorlopen van een administratief beroep bij de algemeen directeur Belastingen. De civiele rechter staat vanwege de formele rechtskracht van de aanslagbeschikking evenwel slechts een marginaal toetsingskader ter zake van het handelen van de ontvanger ten dienste, terwijl ook de verplichte procesvertegenwoordiging en hoge griffierechten in civilibus een niet voor eenieder makkelijk te nemen drempel is.

Dit gebrek aan rechtmatigheidstoetsing kan in de praktijk tot navrante situaties leiden, met name in die gevallen waar de ontvanger de grenzen opzoekt en zijn bevoegdheden inzet om pressie uit te oefenen. Zo wordt de mogelijkheid zekerheid te eisen als voorwaarde voor uitstel van betaling hangende bezwaar en (hoger) beroep regelmatig ingezet als drukmiddel. Wordt de gewenste *volledige* zekerheid voor de betwiste schuld niet gesteld, dan is het niet ongebruikelijk dat de ontvanger zich door middel van executiemaatregelen zelf de gewenste zekerheid van betaling zal proberen te verschaffen. Hiertegen kan dan verzet ex art. 17 IW 1990 worden ingesteld bij de civiele rechter, maar dat heeft thans geen schorsende werking meer, zodat de ontvanger zich daaraan niets gelegen hoeft te laten liggen.

De vooralsnog per 1 januari 2019 verwachte invoering van rechtsbescherming via de fiscale rechter door uitstelbeschikkingen van de ontvanger voor bezwaar vatbaar te maken

is juist in dit soort gevallen dus allermist een overbodige luxe. Een volwaardige rechtmatigheidstoetsing van de uitstelbeschikking door de fiscale rechter, met bijbehorende mogelijkheid in spoedeisende gevallen de fiscale voorzieningenrechter te adiëren om dreigend ontvangersonheil te voorkomen, wordt in de praktijk node gemist nu de schorsende werking aan het verzet is komen te ontvallen. Het

ware dan ook te verkiezen geweest als beide wetsvoorstellen qua invoeringsdatum op elkaar zouden zijn afgestemd.

Over de auteur

F.A. Piek

Fiscaal advocaat bij KanPiek Fiscale Advocatuur.