

17. Kroniek invorderingsrecht 2025

MR. F.A. PIEK

In deze Kroniek invorderingsrecht bespreek ik de uitspraak van de Hoge Raad inzake de verjaring van aanslagen waarvoor aansprakelijk is gesteld, de antwoorden van het Hof van Justitie op de prejudiciële vragen van de Hoge Raad inzake de tegenbewijsuitsluiting bij bestuurdersaansprakelijkheid en de invoering per 1 januari 2027 van de verbeterde rechtsbescherming tegen uitstel- en kwijtscheldingsbeschikkingen.

Uitstel van betaling voor aansprakelijkstelling schorst niet de verjaring van de onderliggende aanslagen

Hof Amsterdam

In mijn vorige kroniekbijdrage¹ besprak ik de uitspraak van het gerechtshof Amsterdam² waarin werd beslist dat uitstel van betaling voor de aansprakelijkstellingsbeschikking *niet* de verjaring van de onderliggende aanslagen opschort. Voor die aanslagen kan immers aan de aansprakelijk gestelde geen uitstel worden verleend nu dat diens aansprakelijkstelling zou verhinderen omdat de belastingschuldige dan niet meer in gebreke zou zijn, wat minimaal vereist is om rechtens tot aansprakelijkstelling over te kunnen gaan.³ Een aansprakelijkstelling is accessoir aan de belastingschuld en als zodanig niet voor zelfstandige verjaring vatbaar. De ontvanger moet daarom, althans in die gevallen dat de belastingschuldige heeft opgehouden te bestaan,⁴ ondubbelzinnig de onderliggende *belastingaanslagen* tijdig en op de voorgeschreven wijze bij de aansprakelijk gestelde stuiten om het recht op dwanginvordering te behouden. Dat had de ontvanger in deze zaak volgens het hof wel op de juiste wijze gedaan, maar de tweede stuiting had een maand te laat en dus na ommekomst van de verjaringstermijn plaatsgehad.

De ontvanger probeerde aan dat gevolg te ontkomen door te stellen dat uitstel van betaling was verleend aan de aansprakelijk gestelde voor de aansprakelijkstellingsbeschikking en dat daardoor de verjaringstermijn van de onderliggende aanslagen zou zijn opgeschort. Zonder

succes nu daardoor immers niet de betalingsverplichting van de onderliggende aanslagen is opgeschort, maar louter de betalingsverplichting van de aansprakelijkstellingsbeschikking, die als accessoire verbintenis niet vatbaar is voor zelfstandige verjaring, aldus het gerechtshof Amsterdam.

Uitstel van betaling verleend aan de aansprakelijk gestelde voor de aansprakelijkstellingsbeschikking schorst dus *niet* de verjaringstermijn van de onderliggende aanslag. De betalingsverplichting van de onderliggende aanslag wordt daardoor immers niet opgeschort, maar louter de betalingsverplichting van de aansprakelijkstellingsbeschikking. De ratio om uitstel van betaling als schorsingsgrond voor de verjaring aan te merken, is gelegen in het feit dat de betalingsverplichting door en voor de duur van het uitstel wordt opgeschort.⁵ Om die reden wordt de verjaringstermijn dan ook verlengd met diezelfde periode.⁶ De verjaringstermijn loopt dus uitsluitend als er een middels dwanginvordering afdwingbare betalingsverplichting is ter zake van de aanslag. Uitsluitend de perioden dat die betalingsverplichting er (tijdelijk) niet is, verlengen de verjaringstermijn van de aanslag.

In art. 53 lid 2 Invorderingswet 1990 wordt de aansprakelijk gestelde de mogelijkheid geboden uitstel van betaling te vragen voor de aansprakelijkstellingsbeschikking omdat in art. 52 Invorderingswet 1990 de reguliere (dwang)invordering van overeenkomstige toepassing wordt verklaard op de aansprakelijkstellingsbeschikking. Deze mogelijkheden zien evenwel op de betalingsverplichting uit hoofde van de aansprakelijkstellingsbeschikking. Verleend uitstel van betaling schort derhalve uitsluitend *die* betalingsverplichting op en niet die van de onderliggende aanslag, zodat de verjaringstermijn van die aanslag daardoor niet geschorst/verlengd wordt:

1 F.A. Piek, 'Kroniek invorderingsrecht 2024' *TFB* 2024/24, afl. 3, p. 47.

2 Hof Amsterdam 28 november 2023, 23/323 en 23/324, ECLI:NL:GHAMS:2023:2936 na verwijzing in HR 14 april 2023, ECLI:NL:HR:2023:563; zie *TFB* 2024/24.

3 Art. 49 lid 1 Invorderingswet 1990.

4 Art. 27 lid 2 IW90.

5 *Kamerstukken II* 1988/89, 20588, nr. 6, p. 61.

6 *Kamerstukken II* 1988/89, 20588, nr. 3, p. 79.

‘Voor alle duidelijkheid zij nog opgemerkt dat ingeval een aansprakelijk gestelde uitstel van betaling heeft, of indien zich ten aanzien van hem een van de andere omstandigheden voordoet waardoor – indien deze omstandigheden zich ten aanzien van de belastingschuldige zouden voordoen – ingevolge artikel 28, tweede lid, de verjaringstermijn wordt verlengd, zulks niet leidt tot verlenging van de verjaringstermijn’⁷,

aldus de Staatssecretaris destijds in de memorie van toelichting op de Invorderingswet 1990.

Indeplaatsstelling

Daarnaast treedt op grond van art. 27 lid 2 Invorderingswet 1990 de ex art. 49 lid 1 IW 1990 aansprakelijk gestelde derde ten aanzien van de stuiting en verlenging van de verjaring in de plaats van de belastingschuldige, als die heeft opgehouden te bestaan. Een afwijking die verband houdt juist met het feit dat een aansprakelijkheidsschuld accessoir is. Dat wil zeggen dat de aansprakelijkheidsschuld de wederwaardigheden volgt van de onderliggende belastingschuld. Art. 27.2 en 53.1 Leidraad Invordering 2008 verwoorden het wat betreft de verjaring thans als volgt:

‘Een aansprakelijkheidsschuld (beschikking ex artikel 49 van de wet) is niet voor zelfstandige verjaring vatbaar. Door verjaring van de belastingaanslag ter zake waarvan aansprakelijk is gesteld, eindigt ook het recht van dwanginvordering en verrekening van de aansprakelijkheidsverordering.’

De wetgever achtte het ten tijde van de totstandkoming van de Invorderingswet 1990 nog onwenselijk dat buiten de belastingschuldige om de verjaringstermijn van diens belastingschuld zou kunnen worden verlengd.⁸ Art. 27 lid 2 IW 1990 vormt sinds 1 juli 2009 op dit uitgangspunt de uitzondering.

Standpunt kennisgroep invordering & civiel recht

De kennisgroep invordering & civiel recht van de Belastingdienst was het niet eens met het oordeel van het gerechtshof Amsterdam.⁹ De kennisgroep meent dat de verjaringstermijn van het recht op dwanginvordering van de onderliggende aanslag, in het geval de belastingschuldige is opgehouden te bestaan en de ontvanger voor zijn onbetaald gelaten belastingschuld een derde aansprakelijk heeft gesteld, wordt verlengd met de termijn dat de aansprakelijk gestelde voor de aansprakelijkstelling uitstel van betaling heeft gehad. Omdat lid 2 spreekt over indeplaatsstelling van de aansprakelijk gestelde voor zowel de stuiting als de schorsing/verlenging van de verjaring, is het volgens de kennisgroep de vraag of hiermee wordt bedoeld op verleend uitstel van betaling voor de aansprakelijkstellingsbeschikking of dat de schorsingsgronden dienen te zien op de daaraan ten grondslag liggende aanslag. Zulks omdat van een schorsings-

verlengingsgrond als uitstel van betaling geen sprake meer kan zijn als de belastingschuldige is opgehouden te bestaan. Omdat de wetgever er in art. 27 lid 2 Invorderingswet 1990 vanuit lijkt te gaan dat zulks wel mogelijk is, dient dit artikel anders te worden uitgelegd en wel los van de wetsystematiek van accessoriteit, omdat het anders een ‘dode letter’ zou zijn voor wat betreft de schorsing en/of verlenging van de verjaringstermijn, aldus de kennisgroep.

Zoals ik in mijn vorige kroniekbijdrage al aangaf,¹⁰ lijkt een meer voor de hand liggende optie dat de ontvanger op tijd de verjaring *stuit* op de voorgeschreven wijze, nu die mogelijkheid in ieder geval wel expliciet bestaat. Zoals de betreffende ontvanger in deze zaak ook had gedaan, zij het te laat. Doet de ontvanger dat niet of niet tijdig dan dienen de gevolgen daarvan niet voor rekening van de aansprakelijk gestelde te kunnen worden gebracht. Die mocht er immers op vertrouwen dat zijn verzoek om uitstel van betaling in verband met en voor de duur van het bezwaar en (hoger of cassatie) beroep conform art. 53 lid 2 juncto art. 25 Invorderingswet 1990 louter de betalingsverplichting van de aansprakelijkstellingsbeschikking schorst en dus geen schorsingsgrond voor de onderliggende aanslagen kan zijn. Dat volgt ook uit de kennisgeving van vervallen van uitstel van betaling van de ontvanger, naar aanleiding waarvan verzocht wordt om uitstel van betaling in verband met beroep. Deze ziet immers expliciet op de aansprakelijkstellingsbeschikking waarvoor invordering middels dwangbevel wordt aangezegd indien deze beschikking niet tijdig wordt betaald of verzocht wordt om uitstel van betaling voor deze beschikking. De onderliggende aanslagbeschikkingen worden hierin niet genoemd.

Conclusie A-G

De Staatssecretaris heeft cassatieberoep ingesteld tegen de uitspraak van het gerechtshof Amsterdam en dat beroep gegrond op het standpunt van de kennisgroep. In het afgelopen kroniekjaar heeft A-G Koopman in die procedure geconcludeerd.¹¹

De A-G is het eens met het oordeel van het gerechtshof Amsterdam en concludeert tot ongegrondverklaring van het door de Staatssecretaris daartegen ingestelde cassatieberoep. Voor de opvatting van de Staatssecretaris en de kennisgroep dat uitstel van betaling voor de aansprakelijkstellingsbeschikking automatisch en rechtstreeks leidt tot verlenging van de verjaringstermijn van de onderliggende aanslag, ziet de A-G onvoldoende steun in wettekst, wetgeschiedenis en de strekking van die bepaling. De wetgever is volgens de A-G zelfs nadrukkelijk heel duidelijk geweest met betrekking tot afbakening van de beperkte reikwijdte van art. 27 lid 2 Invorderingswet 1990.¹² Bovendien speelt de rechtszekerheid hierbij een rol, nu in de opvatting van de Staatssecretaris onduidelijkheid zou kunnen ontstaan over het moment van verjaring van de onderliggende aanslag.

⁷ Kamerstukken II 1988/89, 20588, nr. 3, p. 122.

⁸ Kamerstukken II 1988/89, 20588, nr. 3, p. 122.

⁹ KG:207:2024:3, 27 februari 2024.

¹⁰ TFB 2024/24.

¹¹ Conclusie A-G Koopman 13 september 2024, ECLI:NL:PHR:2024:936.

¹² Zie ook de noot onder de conclusie van A-G J. Raaijmakers, NLF 2024/2236.

Voor dit oordeel spreekt, naar mijn mening, bovendien dat het standpunt van de Staatssecretaris en de kennisgroep invordering & civiel strijdig is met het wettelijk systeem van de accessoriteit van de aansprakelijkheidsschuld. Sterker nog, het zou de belastingschuld accessoir maken aan de aansprakelijkheidsschuld. Dat zulks de bedoeling van de wetgever zou zijn geweest met invoering van art. 27 lid 2 Invorderingswet 1990 volgt niet uit dat artikel noch uit de wetgeschiedenis. Terwijl bij een dergelijke ingreep op de wetssystematiek een uitgebreide toelichting voor de redenen daarvoor meer dan in de rede zou hebben gelegen. Temeer nu de regeling van art. 27 lid 2 Invorderingswet 1990 juist is ingegeven door het accessoire karakter van de aansprakelijkstellingsbeschikking. Van een dergelijke uitgebreide en heldere toelichting is evenwel geen sprake, zodat de door de Staatssecretaris ingelezen en veronderstelde bedoeling van de wetgever niet voor de hand ligt, zeker niet gezien het rechtszekerheidskarakter van het instituut verjaring. Ook de hiervoor aangehaalde Leidraadartikelen 27.2 en 53.1 hadden in dat geval gewijzigd dienen te worden, hetgeen niet is geschied.

Het is dus nadrukkelijk niet de bedoeling van de wetgever geweest dat de aansprakelijkheidsschuld in de plaats treedt van de belastingschuld voor wat betreft de verjaring, zoals de Staatssecretaris feitelijk betoogt. Als die inbreuk op de wetssystematiek daadwerkelijk de bedoeling was geweest, had dat eenvoudigweg in art. 27 lid 2 Invorderingswet 1990 opgenomen geweest. Dan had de aansprakelijk gestelde niet in de plaats hoeven treden van de belastingschuldige, zoals wel in genoemd artikel is opgenomen. De aansprakelijkheidsschuld is niet vatbaar voor zelfstandige verjaring zodat stuitings- en schorsingshandelingen ten aanzien van die aansprakelijkheidsschuld geen werking hebben, niet voor de aansprakelijkheidsschuld zelf, noch voor de onderliggende belastingschuld.

Zoals het hof terecht overweegt,¹³ is in art. 27 lid 2 Invorderingswet 1990 uitsluitend iets bepaald over degene aan wie de stuitings- en schorsingshandelingen ‘voor die belastingschuld’ gericht dienen te worden als de belastingschuldige niet meer bestaat. Omtrent het omdraaien van de accessoriteit van de aansprakelijkheidsschuld en de belastingschuld wordt in genoemd artikellid niets bepaald.

Dat deze regeling wellicht niet voor alle stuitings- en/of verlengingsgronden zou werken, maakt het niet tot een ‘dode letter’. Duidelijk is immers dat de verjaring van de onderliggende aanslagen *in ieder geval* gestuit kan worden door een schriftelijke mededeling aan de aansprakelijk gestelde dat de ontvanger zich ondubbelzinnig zijn recht op betaling van die belastingaanslagen voorbehoudt. De ontvanger was op de hoogte van deze mogelijkheid de verjaring te stuiten en heeft zulks tweemaal op de juiste wijze gedaan, zij het dat hij de tweede maal te laat was.

Hoge Raad

In zijn uitspraak van 24 januari 2025¹⁴ volgt de Hoge Raad de conclusie van de A-G. De tekst van, noch de toelichting op art. 27 lid 2 Invorderingswet 1990 biedt voldoende aanknopingspunten voor de door de Staatssecretaris en kennisgroep verdedigde opvatting. Die opvatting is ook in strijd met het accessoire karakter van de aansprakelijkheidsschuld en het ontbreken van een zelfstandige verjaringstermijn voor die schuld.

Uit de parlementaire toelichting op art. 27 lid 2 Invorderingswet 1990 blijkt juist dat de aansprakelijk gestelde slechts in de plaats treedt van de belastingschuldige voor zover het gaat om stuiting verlenging van de verjaringstermijn ‘van de belastingschuld’.¹⁵ Het aan een aansprakelijk gestelde ex art. 53 lid 2 Invorderingswet 1990 verleende uitstel van betaling heeft geen betrekking op die belastingschuld maar op de aansprakelijkheidsschuld. Daarom is dat verleende uitstel van betaling niet van invloed op de verjaringstermijn van de belastingschuld.

Dat laat aan duidelijkheid niets te wensen over, lijkt me.¹⁶ De kennisgroep invordering & civiel recht heeft op 27 februari 2025 haar eerdere standpunt dan ook ingetrokken.

Tegenbewijsuitsluiting bestuurdersaansprakelijkheid niet in strijd met het Unierecht

Een zeer vergaand onderdeel van de bestuurdersaansprakelijkheidsregeling is de zogeheten meldingsregeling. Die regeling bevat het bewijsvermoeden van verwijtbaar kennelijk onbehoorlijk bestuur als de betalingsonmacht niet, niet tijdig of anderszins niet rechtsgeldig is gemeld. Tot weerlegging van dat bewijsvermoeden wordt slechts toegelaten de bestuurder die aannemelijk maakt dat het niet aan hem is te wijten dat niet tijdig is gemeld door de vennootschap. In de praktijk blijkt doorgaans dat louter het niet (tijdig dan wel rechtsgeldig) melden de enige grondslag is voor persoonlijke aansprakelijkheid.

Hoge Raad

Zoals ik in mijn vorige kroniekbijdrage¹⁷ al besprak, kwam de Hoge Raad op 6 oktober 2023 tot het oordeel dat deze meldingsregeling wellicht in strijd zou kunnen zijn met het communautaire evenredigheidsbeginsel.¹⁸ De tegenbewijsuitsluiting blijkt in de praktijk namelijk nagenoeg onweerlegbaar, omdat het uitgangspunt van de wetgever is dat elke bestuurder op de hoogte is van de meldingsplicht en weet hoe te melden. Daar komt bij dat het melden van betalingsonmacht niet bijzonder ingewikkeld is gemaakt, niet qua vorm, noch qua inhoud. Dit heeft feitelijk tot gevolg dat de bestuurder alleen in zeer bijzondere omstandigheden aannemelijk kan maken dat hem geen verwijt treft van het niet-melden. Het gevolg hiervan is een praktisch onvoor-

¹³ Zie Hof Amsterdam 28 november 2023, 23/323 en 23/324, ECLI:NL:GHAMS:2023:2936, r.o. 5.7.

¹⁴ HR 24 januari 2025, ECLI:NL:HR:2025:111.

¹⁵ *Kamerstukken II* 2007/08, 31124, nr. 9, p. 11.

¹⁶ Zie ook de noot onder de uitspraak van J. Raaijmakers, *NLF* 2025/0208.

¹⁷ *TFB* 2024/24.

¹⁸ HR 6 oktober 2023, ECLI:NL:HR:2023:1371.

waardelijke aansprakelijkheid van de bestuurder. De bestuurder zal, behoudens overmachtssituaties als ziekte of ongeval, vrijwel nooit door de tegenbewijsuitsluiting heen kunnen komen en aansprakelijk zijn, ongeacht of hij al dan niet wanbestuur heeft gepleegd, aldus de Hoge Raad.

Ratio van deze, in de praktijk nagenoeg categorisch gebleken, tegenbewijsuitsluiting is gelegen in het sanctioneren van de naleving van de meldingsplicht.¹⁹ Het doel van deze meldingsplicht is evenwel ‘slechts’ *‘het bewerkstelligen dat de ontvanger op een vroeg tijdstip op de hoogte geraakt van de moeilijkheden waarin het lichaam verkeert’*,²⁰ zodat de tegenbewijsuitsluiting zijn doel doorgaans voorbijschiet. Door die uitsluiting worden namelijk ook de gevallen getroffen waarin bewezen kan worden dat geen sprake is van enig daadwerkelijk kennelijk onbehoorlijk bestuur.

Deze uitsluiting van tegenbewijs zou strijdig kunnen zijn met art. 1 Eerste Protocol EVRM en derhalve buiten toepassing moeten worden gelaten door de aansprakelijk gestelde bestuurder toe te laten tot het tegenbewijs, ook als niet is gemeld. Aansprakelijkstelling van bestuurders voor andermans onbetaald gebleven belastingschulden leidt immers tot een aantasting van het ongestoorde genot van eigendom, zoals gewaarborgd door art. 1 Eerste Protocol EVRM. Het bepaalde in dit artikel brengt mee dat iedere maatregel die het ongestoorde genot van eigendom aantast, vergezeld dient te gaan van procedurele garanties die de betrokkene een redelijke mogelijkheid bieden tot effectieve betwisting van de rechtmatigheid van die maatregel.

De Hoge Raad blijkt hier in de uitspraak van 21 september 2012 evenwel anders over te denken en oordeelde dat de regeling van art. 36 lid 4 Invorderingswet 1990 *niet* in strijd is met het Eerste Protocol EVRM.²¹

Eerder oordeelde de Hoge Raad ook al dat de tegenbewijsuitsluiting niet in strijd was met het communautaire rechtszekerheids- en/of evenredigheidsbeginsel, zelfs niet nu de regeling ook geldt als niet is gebleken van enig daadwerkelijk kennelijk onbehoorlijk bestuur. Zulks omdat het voor een bestuurder als regel niet onmogelijk zou zijn tijdig te melden.²²

Op dit oordeel is de Hoge Raad in het vorige kroniekjaar dus teruggekomen door niet van de meldingsmogelijkheden van de bestuurder uit te gaan, maar van diens onmogelijkheid om toegelaten te worden tot het tegenbewijs.²³

De Hoge Raad is te dien aanzien thans van oordeel dat een bestuurder slechts in zeer bijzondere omstandigheden aannemelijk zal kunnen maken dat het niet-melden door het lichaam niet aan hem is te verwijten. Dit acht de Hoge Raad zodanig bijzondere omstandigheden dat moet worden

aangenomen dat een bestuurder in de praktijk het vereiste bewijs in verreweg de meeste gevallen niet zal kunnen leveren. De bestuurder zal derhalve in nagenoeg alle gevallen niet door de tegenbewijsuitsluiting heen kunnen komen en aansprakelijk zijn, ongeacht of hij al dan niet wanbestuur heeft gepleegd.

In dat licht vraagt de Hoge Raad zich dan ook af of de tegenbewijsuitsluiting wel in overeenstemming is met het Unierechtelijk evenredigheidsbeginsel. Met het nationale evenredigheidsbeginsel ziet de Hoge Raad geen strijd omdat art. 36 lid 4 Invorderingswet 1990 geen belangenafweging toestaat. Het Unierechtelijk evenredigheidsbeginsel is echter ruimer geformuleerd en uitgelegd, maar is louter van toepassing op aansprakelijkstelling voor omzetbelastingsschulden, nu dat een communautaire heffing betreft. Voor de aansprakelijkstelling voor loonheffingsschulden gaat een beroep op het communautaire evenredigheidsbeginsel niet op.

De Hoge Raad concludeert, anders dan hij eerder oordeelde, dat het niet zeker is of art. 36 lid 4 Invorderingswet 1990 in overeenstemming is met het Unierechtelijk evenredigheidsbeginsel voor zover het gaat om aansprakelijkstelling voor omzetbelastingsschulden. Zulks omdat de tegenbewijsuitsluiting *in de praktijk* nagenoeg categorisch blijkt, met als gevolg een praktisch onvoorwaardelijke aansprakelijkheid van de bestuurder. Met name in het licht van het feit dat een bestuurder die te goeder trouw heeft gehandeld met de zorgvuldigheid van een bedachtzame ondernemer terwijl van misbruik, fraude of kennelijk onbehoorlijk bestuur geen sprake is, toch onvoorwaardelijk aansprakelijk kan zijn voor omzetbelastingsschulden ten gevolge van de categorische tegenbewijsuitsluiting. De Hoge Raad formuleert daarom prejudiciële vragen over de uitleg van het Unierecht in dezen voor het Hof van Justitie van de Europese Unie.

Prejudiciële vragen Hoge Raad

In het geval dat aan de Hoge Raad is voorgelegd, heeft de betreffende oud-bestuurder voor een ander heffingstijdvak aangetoond dat hij daadwerkelijk te goeder trouw heeft gehandeld zodat van kennelijk onbehoorlijk bestuur geen sprake is. Toch werd hij onvoorwaardelijk aansprakelijk gehouden voor belastingschulden door de tegenbewijsuitsluiting voor het tijdvak waarvoor niet tijdig was gemeld. Met name in dat licht formuleerde de Hoge Raad prejudiciële vragen over de uitleg van het EU-recht voor het Hof van Justitie van de Europese Unie.

Hof van Justitie

Het Hof van Justitie heeft die vragen inmiddels beantwoord.²⁴ Het Hof oordeelt dat de bestuurdersaansprakelijkheidsregeling met het te weerleggen bewijsvermoeden *niet* in strijd is met het EU-recht. Dat een bestuurder voor het ene heffingstijdvak op grond van het bewijsvermoeden aansprakelijk is, terwijl voor een daaropvolgend heffingstijdvak vast is komen te staan dat hij geen kennelijk onbe-

19 Kamerstukken II 1987/88, 20588, MvT, nr. 3, p. 97-98.

20 Kamerstukken II 1987/88, 20588, MvT, nr. 3, p. 97.

21 HR 21 september 2012, ECLI:NL:HR:2012:BX7943.

22 HR 21 januari 2011 ECLI:NL:HR:2011:BL0202, r.o. 5.3.

23 HR 6 oktober 2023, ECLI:NL:HR:2023:1371.

24 HvJ 14 november, ECLI:EU:C:2024:961.

hoorlijk bestuur heeft gepleegd, doet aan dit oordeel niets af, aldus het Hof.

Daarbij merkt het Hof wel op dat een *wettelijke* beperking van de mogelijkheid tot weerlegging van het bewijsvermoeden tot louter situaties van overmacht, niet geoorloofd is. De bestuurder moet alle omstandigheden kunnen aanvoeren om aannemelijk te maken dat het niet-melden hem niet te verwijten valt.

Dit zal de aangesproken bestuurder in de praktijk evenwel geen soelaas kunnen bieden. Als gezegd, kwam de Hoge Raad immers tot deze vraagstelling op grond van de *gebleken praktijk* dat de tegenbewijsuitsluiting vrijwel altijd onweerlegbaar bleek. Uitsluitend overmachtssituaties als ziekte of ongeval geven daardoor toegang tot weerlegging van het bewijsvermoeden.

Dit is dus niet een gevolg van een in de wettelijke regeling *zelf* opgenomen bewijsbeperking dat louter overmacht aanleiding kan zijn de bestuurder toe te laten tot weerlegging van het bewijsvermoeden. Een dergelijke regeling zou volgens het Hof van Justitie niet acceptabel zijn. De bestuurder dient alle omstandigheden aan te mogen voeren om zijn niet-verwijtbaarheid van het niet-melden aan te tonen.

De wettelijke meldingsregeling bevat een dergelijke beperking niet. Op grond van de wet kan de bestuurder dus al alle omstandigheden aanvoeren op grond waarvan hij meent dat hem geen verwijt treft voor het niet-melden. In de praktijk zal dat echter zinloos blijken te zijn, zoals de Hoge Raad in het arrest van 6 oktober 2023 al signaleerde. Het wordt derhalve tijd dat de wetgever de tegenbewijsuitsluiting uit de wet haalt. Het bewijsvermoeden zelf is al meer dan voldoende om *echte* wanbestuurders aan te pakken. Die zullen immers niet kunnen bewijzen dat zij te goeder trouw hebben gehandeld met de zorgvuldigheid van een bedachtzame ondernemer terwijl van misbruik, fraude of kennelijk onbehoorlijk bestuur geen sprake is. De tegenbewijsuitsluiting heeft de ontvanger hiervoor in alle redelijkheid niet nodig.

Navrante situaties als het onderhavige waarin de oud-bestuurder heeft aangetoond dat hij daadwerkelijk te goeder trouw heeft gehandeld zodat van kennelijk onbehoorlijk bestuur geen sprake is, maar dat hij toch aansprakelijk is op grond van het bewijsvermoeden van de meldingsregeling, worden daarmee voorkomen. Aangenomen mag worden, denk ik, dat ook de Staatssecretaris niet op meer van dit soort schrijnende gevallen zit te wachten.

Verbetering rechtsbescherming uitstel van betaling en kwijtschelding

De rechtsbescherming in de Invorderingswet 1990 is altijd een ondergeschoven kindje geweest. Voor zover al kan worden gesproken van rechtsbescherming, is sprake van versnipperde en allerm minst 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*. 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 procesverteenwoordiging 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 kon dan verzet ex art. 17 Invorderingswet 1990 worden ingesteld bij de civiele rechter, maar dat heeft thans geen schorsende werking meer zodat de ontvanger zich daaraan niets gelegen behoeft te laten liggen.

Met het verval van de schorsende werking van het fiscaal verzet per 1 januari 2018 ontbreekt het de belastingschuldige dus aan adequate rechtsbescherming bij invorderingsdiscussies met de ontvanger.²⁵ Tegen de beschikking van de ontvanger om geen uitstel van betaling of kwijtschelding te verlenen, staat immers alleen administratief beroep bij de directeur van de Belastingdienst open. Dit wordt doorgaans ervaren als de slager die zijn eigen vlees keurt. Door uitstel- en kwijtscheldingsbeschikkingen van de ontvanger voor bezwaar vatbaar te maken, krijgt de belastingschuldige straks meer mogelijkheden om het handelen van de ontvanger door een onafhankelijk (fiscaal) rechter te laten toetsen. De oorspronkelijk per 1 januari 2019 aangekondigde invoering van rechtsbescherming via de fiscaal rechter door uitstelbeschikkingen van de ontvanger voor bezwaar vatbaar te maken²⁶ zou allerm minst een overbodige luxe zijn. Een volwaardige rechtmatigheidstoetsing van de uitstelbeschikking door de fiscaal rechter, met bijbehorende mogelijkheid in spoedeisende gevallen de fiscaal voorzieningenrechter te adiëren om dreigend ontvangersonheil te voorkomen, wordt in de praktijk node gemist sinds de schorsende werking aan het verzet is komen te ontvallen. Invoering is echter jarenlang vooruitgeschoven. In het afgelopen kroniekjaar is bekend geworden dat invoering voor rijksbelastingen per 1 januari 2027 zal plaatsvinden.²⁷

Dit artikel is afgesloten op 10 april 2025.

Over de auteur

Mr. F.A. (Ferry) Piek

Fiscaal advocaat bij KanPiek Fiscale Advocatuur.

25 F.A. Piek 'Kroniek invorderingsrecht', *TFB* 2018/11, afl. 2, p. 21.

26 Fiscale vereenvoudigingswet 2017.

27 Besluit van 23 januari 2025 tot vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van artikel XIII, onderdelen C, onder 1, en D, van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017.