

rechtspraak

Kroniek Invorderingsrecht

Mr. F.A. Piek

De recente jurisprudentiële ontwikkelingen hebben aanleiding gegeven deze kroniekbijdrage hoofdzakelijk te doen handelen over vervolgingskosten en verweeruitsluitingen. Vervolgingskosten, omdat blijkens de toename aan kostenprocedures de disproportionele kostenberekening op weinig maatschappelijke acceptatie mag rekenen. Verweeruitsluiting, met name voor wat betreft het onweerlegbaar bewijsvermoeden van art. 36, lid 4, Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990), wat blijkens de literatuur ook velen een doorn in het oog is. Daarnaast bespreek ik kort(er) twee uitspraken inzake verjaring en gijzeling.

Vervolgingskosten

De vervolgingskosten, en met name de disproportionaliteit daarvan, blijven de gemoederen in invorderingsland beroeren. Het laatste woord blijkt met de uitspraak van de Hoge Raad van 10 juli 2009 (V-N 2009/33.7), waar ik in mijn vorige kroniekbijdrage (TFB 2009/06) uitgebreid op ben ingegaan, allermindst gezegd.

Vervolgingskosten zijn de aanmanings- en betekeningskosten die op grond van art. 1 Kostenwet invordering rijksbelastingen in rekening worden gebracht indien tijdige betaling uitblijft; de belastingschuldige dient 'in gebreke' te zijn gebleven het verschuldigde tijdig te betalen. Aan dit 'in gebreke'-vereiste is voldaan indien de belastingplichtige in de gelegenheid is geweest van zijn belastingschuld kennis te nemen én deze te voldoen.

Bij genoemd arrest van 10 juli 2009 oordeelde de Hoge Raad in navolging van de conclusie van A-G Wattel van 15 oktober 2008 (V-N 2008/58.3) dat het in rekening brengen van betekeningskosten op grond van de Kostenwet invordering rijksbelastingen leidt tot een aantasting van het ongestoorde genot van eigendom als gewaarborgd in art. 1 Eerste Protocol (EP) bij het EVRM. Het bepaalde in dit artikel brengt mee dat iedere maatregel die het ongestoorde genot

van eigendom aantast, dient te voldoen aan drie voorwaarden; de aantasting dient op een geldige wettelijke basis te berusten, een redelijk doel te dienen en evenredig te zijn aan het beoogde doel. De fiscale (en invorderings)wetgever wordt hierbij overigens een zodanig ruime beoordelingsvrijheid – 'wide margin of appreciation' (EHRM 23 februari 1995, 43/1993/438/517, Gasus, V-N 1995/985/32) – vergund, dat slechts sprake is van een niet toegestane eigendomsaantasting als de wettelijke regeling 'devoid of reasonable foundation' is.

Uitgangspunt van de Kostenwet invordering rijksbelastingen is dekking van de totale invorderingskosten van de Belastingdienst door de totale opbrengst van de vervolgingskosten (Kamerstukken II, 1966-1967 en 1967-1968, 8 910, nr. 3 en 5). Kortom, door middel van het in rekening brengen van betekeningskosten dient het tekort aan kostendekking bij beslagen en executies te worden gecompenseerd. De 'in gebreke' zijnde belastingschuldigen draaien derhalve op voor de totale kosten die de ontvanger maakt; de vervuiler betaalt als het ware, zij het dat slechts een gedeelte van de groep vervuilers opdraait voor de totale kosten.

Het in 2001 door Cebeon, naar aanleiding van het op verzoek van het ministerie van Financiën uitgevoerde onderzoek naar de kostendekkendheid van de tarieven van de Kostenwet invordering rijksbelasting, geconstateerde dekkingstekort zag met name op de kosten van beslaglegging op en executie van roerende zaken; hierop werd jaarlijks een verlies van f 73 miljoen geleden. Degenen die na aanmaning of na betekening van het dwangbevel betalen en het derhalve niet op beslaglegging en executie (hoeven te) laten aankomen, betalen aldus de rekening van degenen die niet in staat zijn te betalen of zodanig weinig verhaal bieden dat zij opteren om het op beslaglegging en executie te laten aankomen. Nu eerstgenoemden geen enkele invloed hebben op dit dekkingsstekort, is het de vraag of dit uitgangspunt van de Kostenwet niet strijdig is met het evenredigheidsvereiste.

Ook anderszins wordt wellicht niet aan het evenredigheidsvereiste en het 'legitimate

aim'-vereiste voldaan; het in rekening brengen van betekeningskosten moet immers een redelijk doel dienen. Als gezegd, is het doel van de Kostenwet invordering rijksbelastingen kostendekking van de volledige belastingschuldvervolgving door middel van het in rekening brengen van excessieve betekeningskosten. Sedert 2004 lijkt evenwel sprake van structurele en substantiële overdekking; er wordt zodanig veel winst gemaakt op het betekenen van dwangbevelen, dat geen sprake is van kostendekking, maar van winst op de vervolging van belastingschulden. Verwezen zij te dier zake naar de hiervoor aangehaalde conclusie van A-G Wattel van 15 oktober 2008, de aantekening van Vetter onder HR 23 oktober 2009 (FED 2009/95) en mijn kroniekbijdrage in TFB 2008/1.

Uit het Jaarverslag Belastingdienst 2004, p. 38, blijkt dat door de invoering van de mogelijkheid dwangbevelen per post te betekenen, de werkelijke kosten per betekening met 90% zijn gedaald tot een bedrag van € 1,20. Gegeven het feit dat het aantal betekende dwangbevelen sedert de invoering van de ter-post-bezorgingsmogelijkheid bijna is verdubbeld – van zo'n 850.000 in 2003 naar ruim 1,6 miljoen in 2004 – lijkt de conclusie gerechtvaardigd dat er, in ieder geval sedert 2004, sprake is van een overdekking, nu de tarieven van de Kostenwet bij Besluit van 20 november 2003 (Stb. 2003, nr. 481) nog aanzienlijk zijn verhoogd 'opdat de totale invorderingskosten gedekt kunnen worden door de totale opbrengst van de kosten die in rekening worden gebracht ter zake van de diverse vervolgingsmaatregelen'.

In zijn conclusie van 15 oktober 2008 verzoekt A-G Wattel de staatssecretaris bij wege van Borgersbrief inzicht te geven in de cijfers voor 2005 en in de structurele en meest actuele cijfers met betrekking tot de overdekking van de kosten van aanmaningen en dwangbevelen en het daartegenover staande tekort aan kostenverhaal bij beslagen en executies.

In die Borgersbrief (DGB 2008-5622) geeft de staatssecretaris aan de verzochte cijfers over 2005 met betrekking tot de kosten niet

binnen de gestelde twee weken te kunnen verstrekken.

'De meest recente cijfers, die ten tijde van het wetgevingsproces bekend waren, zijn die van 2002. De vervolgingskosten dienden met 46% te worden verhoogd teneinde toereikende dekking te vinden. De opbrengst 2002 bedroeg € 70,8 miljoen. Verhoging van dat bedrag met 46% komt uit op € 103,3 miljoen. Volgens het beheersverslag van de Belastingdienst over de jaren 2006 en 2007 beliep de opbrengst (in die jaren) gemiddeld € 133 miljoen, een stijging derhalve met ongeveer 10% per jaar. Hierbij mag niet uit het oog worden verloren dat de Belastingdienst sedert 2006 zijn invorderingskosten aanmerkelijk zag worden uitgebreid door de komst van de toeslagen terwijl vanaf dat jaar ook de invordering van de sociale verzekeringspremies aan de Belastingdienst werd opgedragen. Daarnaast geldt dat, anders dan destijds werd aangenomen, de introductie van de betekening van dwangbevelen per post in 2004 er niet toe heeft geleid dat het deurwaarderskorps van de Belastingdienst getalsmatig is verminderd. De beschikbare deurwaarders worden zonder uitzondering ingezet op het traject van de tenuitvoerlegging van dwangbevelen. Zoals gezegd beschik ik niet direct over gegevens die zicht geven op de huidige omvang van de perceptiekosten. Dezerzijds bestaat overigens niet de indruk dat anno 2008 sprake zou zijn van een substantiële overdekking.'

Niet alleen het feit dat de staatssecretaris ultimo 2008 niet blijkt te beschikken over recentere cijfers met betrekking tot de kosten van het invorderingsapparaat dan die over het jaar 2002, is op zijn zachtst gezegd opmerkelijk te noemen, maar met name het feit dat het door Cebeon geconstateerde jaarlijkse miljoenenverlies op beslag en executie niet heeft geleid tot een inperking van dat kennelijk volstrekt onrendabele onderdeel van de invorderingspraktijk, wekt verbazing. Sterker nog, die verliesgevende praktijk blijkt kennelijk te zijn uitgebreid, doordat de ten gevolge van de invoering van de terpostbezorging van dwangbevelen vrijkomende deurwaarders zonder uitzondering worden ingezet op die beslag- en executiepraktijk.

Met Vetter (zie zijn aantekening onder HR 23 oktober 2009 (FED 2009/95) kan men

zich afvragen of de financiële gevolgen van een dergelijke, weinig bedrijfseconomisch verantwoorde, keuze van de Belastingdienst dienen te worden doorberekend aan derden; die belastingschuldigen die op aanmaning of na betekening betalen en geen enkele invloed hebben op die verliesgevende beslag- en executiepraktijk, laat staan de toename daarvan.

Zowel in het geval er sprake zou zijn van overdekking als in het geval dat deze overdekking blijkt te worden weggepoetst door de keuze van de Belastingdienst om de verliesgevende activiteiten fors uit te breiden, lijkt kwestieus of het desondanks in rekening brengen van vervolgingskosten voldoet aan het 'legitimate aim'- en evenredigheidsvereiste van art. 1 EP EVRM.

De Hoge Raad heeft zich in de uitspraak van 23 oktober 2009 (V-N 2009/52.31 en FED 2009/95) hierover evenwel niet uitgelaten. Er was overigens ook geen beroep gedaan op strijdigheid met art. 1 EP EVRM. De Raad oordeelt dat de Kostenwet de rechter geen ruimte laat de proportionaliteit van de in rekening gebrachte kosten te beoordelen. Bovendien sluit het uitgangspunt van kostendekking van de Kostenwet niet uit, aldus de Hoge Raad, dat sprake kan zijn van feitelijke overdekking. Toetsing aan art. 6 EVRM doet de Raad niet anders beslissen, omdat dat artikel niet zonder meer van toepassing is op het in rekening brengen van invorderingskosten. De preventieve en afschrikkende werking van de excessieve vervolgingskosten is 'niet zodanig overheersend' ten opzichte van de aspecten van kostendekking en betalingsprikkel, dat de kostenberekening over het geheel genomen een strafkarakter zou krijgen in de zin van art. 6 EVRM.

Gezien het feit dat het aan die uitspraak ten grondslag liggende geval een situatie van versnelde invordering betrof, kan ik die laatste overweging van de Hoge Raad niet zonder meer goed volgen. In versnelde invorderingsituaties heeft belanghebbende het immers niet zelf in de hand al dan niet tot de categorie van wanbetalers te gaan behoren door niet tijdig of na aanmaning te betalen; zulks wordt volledig bepaald door

de keuze van de ontvanger voor versnelde invordering, waarbij wordt afgezien van voorafgaande bekendmaking van de aanslag met een betalingstermijn en aanmaning. Er kan derhalve geen sprake zijn van de aspecten van betalingsprikkel of preventieve werking. Aldus resteert, naast het kostendekkingaspect, uitsluitend het repressieve element, dat aldus veeleer wel zodanig de overhand zou krijgen dat het in rekening brengen van betekeningkosten een strafkarakter als bedoeld in art. 6 EVRM zal hebben.

Hoewel de Hoge Raad als gezegd de proportionaliteit van de invorderingskosten niet aan art. 1 EP EVRM toetst in deze uitspraak, acht het Hof Den Haag in de uitspraak van 23 februari 2010 (BK-09/00286) in de uitspraak grond aanwezig om het beroep op dat artikel in verband met de disproportionaliteit van de invorderingskosten gezien de overdekking af te wijzen. Zowel de disproportionaliteit als de overdekking acht het hof binnen de 'wide margin of appreciation' van de wetgever vallen. Een en ander vloeit voort uit de door de wetgever bewust aanvaarde keuze voor een forfait bij het in rekening brengen van de betekeningkosten.

In de uitspraak van de Hoge Raad van 5 maart 2010 (V-N 2010/13.29) oordeelt de Hoge Raad alsnog dat het tarief van art. 3, lid 1, Kostenwet invordering rijksbelastingen niet in strijd is met art. 1 EP EVRM. Het disproporcionele karakter van de invorderingskosten valt, aldus de Hoge Raad, binnen de toegestane ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever, aangezien niet kan worden gezegd dat zij elke redelijke grond ontbeert, waarbij de Raad van belang acht dat de kostenberekening plaatsvindt volgens een nauwkeurig in de wet omschreven tarief dat gekoppeld is aan de hoogte van het in te vorderen bedrag en is gebonden aan een absoluut maximum.

De Hoge Raad neemt in de overwegingen niet mee de vraag of een structurele en substantiële overdekking de weegschaal de andere kant op zou kunnen doen vallen. Hoewel toegegeven kan worden dat een zekere mate van overdekking inherent is aan de keuze voor een forfaitaire berekening, ligt, indien die overdekking structureel van aard

en zowel relatief als absoluut substantieel blijkt, aanpassing van het tarief meer dan in de rede, bij gebreke waarvan het desondanks in rekening brengen van invorderingskosten naar mijn mening wel eens 'arbitrary' en derhalve strijdig met art. 1 EP EVRM zou kunnen zijn. Hetzelfde geldt wat mij betreft in het geval een structurele overdekking blijkt te worden 'weggepoetst' door de keuze van de Belastingdienst om uitermate verliesgevendende activiteiten fors uit te breiden. Hoewel het uiteraard geenszins de bedoeling kan zijn de verliesgevendende beslag- en executieactiviteiten volledig terug te dringen, mag van een redelijk denkende en handelende overheid immers wel enige vorm van kosten-batenanalyse te dien aanzien worden verwacht.

Het wordt, kortom, tijd dat de staatssecretaris alsnog inzicht geeft in de cijfers vanaf 2005, alsmede in de structurele en meest actuele cijfers met betrekking tot de overdekking van de kosten van aanmaningen en dwangbevelen en het daartegenover staande tekort aan kostenverhaal bij beslagen en executies. Gezien het toenemend aantal procedures inzake invorderingskosten lijkt het gebrek aan maatschappelijke acceptatie van deze excessieve kostenberekening daartoe immers alle aanleiding te geven.

Vervolgingskosten in geval van versnelde invordering

Uit meergenoemd arrest van de Hoge Raad van 10 juli 2009 (V-N 2009/33.7) kan worden afgeleid dat naar mening van de Raad in het geval van toepassing van de hoofdregel van art. 12 IW 1990 aan de voorwaarden van art. 1 EP EVRM is voldaan om het ongestoorde genot van eigendom aan te tasten door het in rekening brengen van invorderingskosten op grond van de Kostenwet invordering rijksbelastingen. Op grond van art. 12 IW 1990 kan een dwangbevel slechts worden uitgevaardigd indien de belastingschuldige ex art. 11 IW 1990 schriftelijk is aangemaand en daarna in gebreke blijft met betaling. Als dan kunnen op grond van art. 3 Kostenwet invordering rijksbelastingen betekeningkosten in rekening worden gebracht, omdat aan het 'in gebreke'-vereiste van art. 1 Kostenwet invordering rijksbelasting is voldaan. De vraag is evenwel of dit ook geldt voor geval-

len waarin de ontvanger niet de hoofdregel van art. 12 IW 1990 volgt, maar opteert voor versnelde invordering op grond van art. 10 IW 1990.

In afwijking van de hoofdregel van art. 12 IW 1990 bepaalt de ontvanger in dat geval immers dat belanghebbende per direct, zonder voorafgaande aanmaning en doorgaans zelfs zonder de reguliere betalingstermijn, in gebreke is. De aanslag wordt op nagenoeg hetzelfde moment bekendgemaakt en ingevorderd middels directe betekening van een dwangbevel. Het onder die omstandigheden in rekening brengen van betekeningkosten is aldus niet gebaseerd op een geldige wettelijke basis, maar op de keuze van de ontvanger om belanghebbende per direct in gebreke te doen zijn. Die keuze is gebaseerd op afwegingen van, bijvoorbeeld, vrees voor onverhaalbaarheid en ziet derhalve op de belangen die art. 10 IW 1990 beoogt te beschermen en niet op het doel van de Kostenwet invordering rijksbelastingen. Het 'in gebreke' zijn als bedoeld in art. 1 Kostenwet invordering rijksbelastingen komt aldus niet volledig overeen met het in gebreke zijn tengevolge van de keuze van de ontvanger voor toepassing van versnelde invordering. Gesteld zou kunnen worden dat daarmee niet is voldaan aan het 'legitimate aim'-vereiste. Het desondanks in rekening brengen van betekeningkosten zou daarmee 'arbitrary' zijn, hetgeen des te meer klemt nu de ontvanger, gezien het uitgangspunt van de Kostenwet invordering rijksbelastingen, een rechtstreeks belang heeft bij het in rekening brengen van betekeningkosten. Uitgangspunt van de Kostenwet invordering rijksbelastingen is immers dekking van de totale invorderingskosten van de Belastingdienst door de totale opbrengst van de vervolgingskosten. De 'in gebreke' zijnde belastingschuldigen draaien derhalve op voor de totale kosten die de ontvanger maakt. Als dan dient het al dan niet kwalificeren voor de categorie van 'wanbetaler' gebaseerd te zijn op een wettelijke grondslag en niet op de keuze van de ontvanger zelf, die er immers belang bij heeft die categorie zo omvangrijk mogelijk te doen zijn ter dekking van zijn totale kosten.

Het in rekening brengen van excessieve betekeningkosten in versnelde invorderingsituaties is bovendien in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, aangezien de ontvanger in dat soort situaties ook kan opteren voor conservatoire maatregelen (art. 3.2 Leidraad Invordering 2008), waarmee hetzelfde doel wordt bereikt, maar waaraan aanmerkelijk lagere kosten voor belanghebbende verbonden zijn. De ontvanger dient in dat geval in redelijkheid te opteren voor de minst belastende – kostbare – wijze van invorderen.

Hiertegen kan worden aangevoerd dat de Hoge Raad blijkens het arrest van 23 oktober 2009 (V-N 2009/52.31) het in rekening brengen van invorderingskosten in situaties van versnelde invordering kennelijk niet in strijd met art. 1 EP EVRM acht. De Hoge Raad oordeelde evenwel dat het in rekening brengen van excessieve betekeningkosten een aantal aspecten kent, te weten kostendekking, betalingsprikkel en een preventieve en afschrikwekkende werking jegens potentiële wanbetalers. Dit laatste aspect is volgens de Hoge Raad evenwel niet zodanig overheersend dat de kostenberekening daardoor over het geheel een strafkarakter krijgt in de zin van art. 6 EVRM. Zoals hiervoor reeds aangestipt, betrof die uitspraak een geval van versnelde invordering ex art. 10, lid 1, letter b, IW 1990, waardoor ik deze overweging in beginsel moeilijk kan volgen. Immers, doordat belanghebbende niet zelf in de hand heeft al dan niet tot de categorie van wanbetalers te gaan behoren door niet tijdig na aanmaning te betalen, maar zulks volledig wordt bepaald door de keuze van de ontvanger voor versnelde invordering, kan er geen sprake zijn van een betalingsprikkel of preventieve werking. Aldus resteert met name het repressieve element, waardoor het in rekening brengen van betekeningkosten een strafkarakter als bedoeld in art. 6 EVRM zou krijgen. Dit is in strijd met de (ratio van de) Kostenwet invordering rijksbelastingen aanzien waarvan uitdrukkelijk door de regering is aangegeven dat 'in de tarieven (...) geen elementen van boete (...) aanwezig (mogen, FP zijn)' (Kamerstukken II 1966-1967 en 1967-1968, 8 910, nr. 3 en 5). Aldus zou het in rekening brengen van beteke-

ningskosten in versnelde invorderingssituaties juist in strijd zijn met art. 7 EVRM.

Wellicht dat het voor de Hoge Raad doorslaggevend argument in dezen gelegen is in het feitencomplex. In de aan de uitspraken grondslag liggende casus werd de kostenbeschikking in eerste instantie direct bij het betekenen van het versneld invorderbaar verklaarde dwangbevel vastgesteld. Daartegen werd administratief beroep ingesteld, hetgeen na tussenkomst van het Ministerie van Financiën resulteerde in vernietiging van die kostenbeschikking, omdat belanghebbende op dat moment niet in gebreke was als vereist in art. 1 Kostenwet invordering rijksbelastingen. Door de versnelde invordering was hij niet in de gelegenheid geweest kennis te nemen van de belastingschuld én deze te voldoen alvorens het dwangbevel werd betekend waardoor de betekeningskosten zijn belopen. Daarop is een kleine zes maanden later een nieuwe betekeningskostenbeschikking vastgesteld ter zake van het zes maanden eerder betekende dwangbevel, waarop uiteindelijk de uitspraak van de Hoge Raad ziet. Aldus heeft de desbetreffende belastingschuldige een kleine zes maanden de tijd gehad om na kennisname van de belastingschuld deze te voldoen. Onder die omstandigheden kan ik mij voorstellen dat de Hoge Raad ook de overige aspecten aanwezig heeft geacht, te weten kostendekking, betalingsprikkel en een preventieve en afschrikwekkende werking jegens potentiële wanbetalers.

Overigens ben ik van mening dat ook die tweede kostenbeschikking niet in stand had kunnen blijven, omdat niet aan het 'in gebreke'-criterium is voldaan. Betekeningskosten worden immers materieel belopen op het moment van betekening. Het tijdstip van formalisering door middel van de beschikking is derhalve niet relevant voor de vraag of aan genoemd criterium is voldaan. Getoetst dient te worden of belastingplichtige op het moment van het materieel belopen van de betekeningskosten – het moment van betekening van het dwangbevel – in gebreke is in de zin van art. 1 Kostenwet invordering rijksbelastingen; verwezen zij naar mijn kroniekbijdrage in *TFB* 2009/06. Dit punt is evenwel in cassatie niet aan de orde gesteld.

Vervolgingskosten en verweersluiting

Een ander interessant principiële punt dat in procedures inzake vervolgingskosten nogal eens opgeld doet, is de vraag of de rechtsgeldigheid van het dwangbevel, de betekening daarvan, de rechtmatigheid van de daaraan ten grondslag liggende aanslag of aansprakelijkstelling in een dergelijke kostenprocedure aan de orde kan worden gesteld. Enerzijds staan daartoe separate procedures open, anderzijds zijn dergelijke vragen rechtstreeks bepalend voor de rechtmatigheid van (de hoogte van) de in rekening gebrachte vervolgingskosten.

Ten aanzien van de rechtmatigheid van (de betekening) van het dwangbevel, bijvoorbeeld omdat er getwijfeld wordt aan de juistheid van de beslissing om tot versnelde invordering over te gaan of omdat de onderliggende aanslag in redelijkheid niet materieel verschuldigd is, wordt doorgaans aangevoerd dat dergelijke vraagpunten beslist dienen te worden in een verzetprocedure ex art. 17 IW 1990. Daarbij kan gewezen worden op de uitspraak van Hof Den Bosch van 28 juni 1995 (*V-N* 1996/783) en de *MvT* II, p. 37/38 Kamerstukken II, 1987-1988, 20 588, nr. 3. De vraag is evenwel of dat standpunt juist is en, indien zulks al het geval zou zijn, of aldus niet sprake is van een met art. 1 EP EVRM strijdige verweersluiting.

Niet alleen biedt art. 17 IW 1990 met name de rechtsingang verzet aan te tekenen tegen de tenuitvoerlegging van het dwangbevel en niet tegen slechts de betekening ervan, maar bovendien biedt de Kostenwet niet de mogelijkheid kosten in rekening te brengen voor het plegen van een onrechtmatige daad door de ontvanger. Indien derhalve sprake is van een niet rechtsgeldig dwangbevel, dient de op grond van de betekening van dat onrechtmatige dwangbevel geformaliseerde kostenbeschikking getoetst te kunnen worden aan de vereisten van de Kostenwet. Het dwangbevel is immers niet alleen een civielrechtelijk exploit, maar ook een beschikking in de zin van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: *Awb*) (zoals tot voor kort expliciet vermeld in art. 13, §1, lid 1, Leidraad Invordering 1990). De rechtsgeldigheid van die beschikking heeft derhalve rechtstreeks gevolg voor de rechtsgeldigheid van de

kostenbeschikking en die dient ter discussie te kunnen worden gesteld in de kostenprocedure.

Hetzelfde geldt voor wat betreft de hoogte van de onderliggende aanslagen of aansprakelijkstellingen; deze dienen in een kostenprocedure aan de orde te kunnen komen indien sprake is van evidente materiële onverschuldigheid van die aanslagen. In een dergelijk geval is het de ontvanger immers niet toegestaan een dwangbevel ter zake uit te vaardigen. Doet hij dit toch, dan handelt hij onrechtmatig en is ook de kostenbeschikking onrechtmatig. Ook buiten de gevallen van evidente materiële onverschuldigheid dient de hoogte van de aan het dwangbevel ten grondslag liggende vordering aan de orde te kunnen komen, juist vanwege de koppeling die de wetgever heeft gemaakt in de Kostenwet tussen de hoogte van de aanslag c.q. aansprakelijkstelling en de hoogte van de in rekening te brengen kosten.

Door dergelijke verweren uit te sluiten, wordt belastingschuldige de mogelijkheid ontnomen tot effectieve betwisting van de rechtmatigheid van de (hoogte van de) kostenbeschikking, zoals vereist in geval van aantasting van het recht op ongestoord genot van eigendom (EHRM 24 november 2005, no. 49429/99, *Capital Bank AD vs. Bulgarije* en HR 10 juli 2009, *V-N* 2009/33-7).

Rechtbank Haarlem denkt hier blijkens de uitspraak van 8 september 2009 (*AWB* 08/8000) evenwel anders over en verwijst naar de civiele rechter voor een inhoudelijke beoordeling van de vraag of terecht tot versnelde invordering is overgegaan. Ook het Hof Den Haag verwijst in de uitspraak van 23 februari 2010 (*BK-09/00286*) naar de eveneens aanhangige beroepsprocedure inzake de aansprakelijkstellingsbeschikking zelve voor beantwoording van rechtmatigheidsvragen ter zake van die aan het dwangbevel ten grondslag liggende beschikking.

Bestuurdersaansprakelijkheid

In mijn vorige kroniekbijdrage (*TFB* 2009/06) gaf ik naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 10 juli 2009

(V-N 2009/33.7) inzake de verweersluiting van art. 7, lid 2, Kostenwet invordering rijksbelastingen, aan dat de door de Hoge Raad gehanteerde redenering om tot strijdigheid met art. 1 EP EVRM te concluderen, wat mij betreft met evenveel recht kan worden toegepast op de verweersluiting van art. 36, lid 4, IW 1990.

Als bekend vindt bestuurdersaansprakelijkheid in de praktijk nagenoeg uitsluitend plaats op grond van het bewijsvermoeden van art. 36, lid 4, Invorderingswet 1990, dat ontstaat als niet tijdig of rechtsgeldig betalingsonmacht is gemeld. Aan dit bewijsvermoeden koppelt de wet een tegenbewijsuitsluiting. Tot weerlegging van het wettelijk vermoeden wordt slechts toegelaten de bestuurder die aannemelijk maakt dat het niet aan hem is te wijten dat niet tijdig is gemeld door de vennootschap. Zelfs indien geen sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur en de bestuurder zulks kan bewijzen, vermag dit hem niet baten indien hij niet eerst kan aantonen dat het niet tijdig melden niet aan hem te wijten is.

Deze uitsluiting van tegenbewijs zou, analoog aan genoemde redenering van de Hoge Raad, strijdig kunnen zijn met art. 1 EP EVRM en derhalve buiten toepassing moeten worden gelaten door de aansprakelijk gestelde bestuurder, ook indien niet gemeld is, toe te laten tot het tegenbewijs. Aansprakelijkstelling van bestuurders voor eens anders onbetaald gebleven belastingschulden leidt immers tot een aantasting van het ongestoorde genot van eigendom, zoals gewaarborgd door art. 1 Eerste Protocol bij het 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 (EHRM 24 november 2005, nr. 49429/99, *Capital Bank AD vs. Bulgarije*, par. 134).

De tegenbewijsuitsluiting van art. 36, lid 4, IW 1990 verhindert een dergelijke betwisting, hoewel de daarin genoemde situatie dat de bestuurder niet aannemelijk kan maken dat hem voor het niet tijdig melden

geen verwijt treft terwijl hij wel kan bewijzen dat van kennelijk onbehoorlijk bestuur geen sprake is, juist een geval betreft waarin aansprakelijkstelling leidende tot een eigendomsontneming niet past in het stelsel en de ratio van de Wet Bestuurdersaansprakelijkheid als opgenomen in art. 36 IW 1990. De betrokken bestuurder behoort dan immers niet tot de categorie van wanbestuurders waarvoor deze wet meebrengt dat zij aansprakelijk kunnen worden gehouden voor betaling van eens anders onbetaald gebleven belastingschulden.

De tegenbewijsuitsluiting wordt ook niet gerechtvaardigd door de doelstelling ervan; het sanctioneren van de naleving van de meldingsplicht 'om haar de nodige kracht bij te zetten' (Kamerstukken II, 1987-1988, 20 588, nr. 3, p. 97-98 (MvT)). Door die uitsluiting worden immers ook, als gezegd, de gevallen getroffen waarin bewezen kan worden dat geen sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur. Het doel van de meldingsregeling is niet het creëren van een bewijsvermoeden van kennelijk onbehoorlijk bestuur, maar 'het bewerkstelligen dat de ontvanger op een vroeg tijdstip op de hoogte geraakt van de moeilijkheden waarin het lichaam verkeert' (Kamerstukken II, 1987-1988, 20 588, nr. 3, p. 97 (MvT)).

Het bewijsvermoeden is voldoende sanctie om de meldingsregeling kracht bij te zetten. De tegenbewijsuitsluiting, waardoor dat bewijsvermoeden in de praktijk onweerlegbaar wordt, wordt aldus niet gerechtvaardigd door de doelstelling ervan; het niet tijdig melden is immers geen kennelijk onbehoorlijk bestuur.

Door aldus de tegenbewijsuitsluiting te laten vervallen, zou tegemoet worden gekomen aan de veel gehoorde kritiek dat bestuurdersaansprakelijkheid in de praktijk volledig het doel van de Wet Bestuurdersaansprakelijkheid voorbij is geschoten. De Wet Bestuurdersaansprakelijkheid is destijds ingevoerd in het kader van de antimisbruikwetgeving en creëert te dien einde een doorbraak van aansprakelijkheid van de rechtspersoon naar de wanbestuurder. Het doel van de Wet Bestuurdersaansprakelijkheid is derhalve het aanpakken van misbruik van rechtsper-

soonlijkheid door evidente wanbestuurders. Het betreft aldus expliciete antimisbruikwetgeving die niet is bedoeld is om simpelweg extra verhaalsmogelijkheden voor de ontvanger te creëren door middel van een fictie die doorgaans geen enkele basis in de werkelijkheid heeft, maar tot het aantonen waarvan de aansprakelijk gestelde niet wordt toegelaten.

De Rechtbank Den Haag oordeelde in de uitspraak van 9 december 2009 (AWB 09/1028) evenwel dat deze tegenbewijsuitsluiting niet strijdig is met art. 1 EP EVRM, omdat geen sprake is van een categorische uitsluiting van tegenbewijs. De mogelijkheid tot tegenbewijs is slechts voorwaardelijk gemaakt, zodat belanghebbende aldus een redelijke mogelijkheid heeft tot effectieve betwisting van de aansprakelijkstelling.

Die redelijke mogelijkheid heeft belanghebbende evenwel niet indien hij tot de categorie behoort waarvoor tegenbewijs is uitgesloten. De vraag is derhalve of de rechtbank terecht doorslaggevend acht of de tegenbewijsuitsluiting voor iedereen geldt – in die zin categorisch is – of dat doorslaggevend dient te zijn dat de onweerlegbaarheid van het bewijsvermoeden categorisch is voor degenen die niet tot het tegenbewijs worden toegelaten.

In zijn conclusie van 30 november 2009 (V-N 2009/43.21) oordeelt P-G Van Balle-gooijen in laatstbedoelde zin dat het bewijsvermoeden van onbehoorlijk bestuur als vervat in art. 36, lid 4, IW 1990 categorisch onweerlegbaar is voor de bonafide bestuurder die niet slaagt in het bewijs dat de te late melding niet aan hem te verwijten is. Deze bonafide bestuurder wordt namelijk automatisch geconfronteerd met het onweerlegbare bewijsvermoeden van onbehoorlijk bestuur. Hierdoor schiet de meldingsregeling voor wat betreft de koppeling aan het onweerlegbaar bewijsvermoeden zijn doel voorbij, met als gevolg dat een bonafide bestuurder, gelijk een malafide bestuurder, hoofdelijk aansprakelijk is. Dit acht de PG in strijd met het communautaire evenredigheidsbeginsel als vervat in art. 21, lid 3, Zesde Richtlijn; het betrof in deze procedure omzetbelasting-schuld.

Hoewel de Hoge Raad zich in dezen nog dient uit te laten en het bepaaldelijk onwenselijk is indien de tegenbewijsuitsluiting slechts onverbindend is voor zover voor onbetaalde omzetbelasting aansprakelijk is gesteld, kan op zijn minst gesproken worden van een bemoedigende ontwikkeling richting een bestuurdersaansprakelijkheidspraktijk die meer in overeenstemming zal zijn met het doel van de wet. In die dagelijkse praktijk bemerk ik overigens ook bij enkele ontvangers al een enigszins toenemende geneigdheid tot het verder kijken dan louter het onweerlegbaar bewijsvermoeden, hetgeen overigens niet wil zeggen dat er nog te veel ontvangers zijn die in het bestaan van een wettelijke mogelijkheid voldoende rechtvaardiging zien die mogelijkheid ook zonder meer te gebruiken. Het ware dan ook te verkiezen indien de wetgever de tegenbewijsuitsluiting uit art. 36, lid 4, IW 1990 schrapt en volstaat met de omkering van de bewijslast indien niet of niet tijdig en/of rechtsgeldig is gemeld.

Invorderingsrente

Onder verwijzing naar de bespreking van de conclusie van PG Van Ballegooijen in mijn vorige kroniekbijdrage (TFB 2009/06) inzake de renteregeling van art. 29 en 30 Uitvoeringsregeling IW 1990, heeft de Hoge Raad bij uitspraak van 18 december 2009 (V-N 2009/64.22) geoordeeld dat genoemde regeling verbindend is, omdat de delegatiebepaling van art. 31 IW 1990 de ruimte beidt voor afwijking van het bepaalde in art. 7 en/of 28 IW 1990.

Verjaring

Ex art. 27 IW 1990 verjaart het recht tot dwanginvordering van aanslagen door verloop van vijf jaar vanaf de eerste dag van de betalingstermijn. De verjaring wordt geschorst door, onder andere, uitstel van betaling en faillissement; de verjaringstermijn wordt in dat geval verlengd met de duur van het uitstel c.q. faillissement. De verjaring wordt gestuit door betekening van een akte van vervolging, doorgaans een dwangbevel.

Ten aanzien van de schorsingsgrond van verleend uitstel van betaling kan afgevraagd worden of hierom expliciet verzocht dient

te zijn door belanghebbende, omdat anders door het beleid dat bezwaarschriften tevens gezien worden als verzoek om uitstel van betaling, de verjaringstermijn standaard opgerekt wordt, terwijl belanghebbende zich hiervan niet bewust behoeft te zijn.

De Hoge Raad oordeelt in de uitspraak van 11 december 2009 (LJN BK5982) dat noch de tekst van art. 27 IW 1990 noch de parlementaire geschiedenis aanleiding geeft schorsing van de verjaring te beperken tot die gevallen waarin expliciet verzocht is om uitstel van betaling. Dit kan ook een ambts-halve bij beschikking verleend uitstel zijn. Er dient aldus ten minste sprake te zijn van een beschikking en derhalve formeel verleend uitstel van betaling.

Gijzeling/informatieverplichting

In mijn kroniekbijdrage in TFB 2008/1 ben ik uitgebreid ingegaan op het *ultimum remedium* van de ontvanger; lijfswang of gijzeling. Gijzeling is op grond van art. 20 IW 1990 mogelijk ten aanzien van het afdwingen van betaling van belastingvorderingen en op grond van de 'normale' civiele regelgeving via art. 3, lid 2, IW 1990 ten aanzien van het afdwingen van andere verplichtingen, zoals informatieverstrekking ex art. 58 IW 1990. De ontvanger behoeft overigens toestemming van het Ministerie van Financiën voor het toepassen van lijfswang.

Gegeven het ingrijpende karakter van vrijheidsbeneming kan lijfswang slechts toegepast worden als er in redelijkheid geen alternatieve mogelijkheden voor invordering (meer) openstaan en sprake is van onwil te betalen; het behoort daadwerkelijk het *ultimum remedium* te zijn. Gijzeling is een civielrechtelijk dwangmiddel en mag geen strafkarakter hebben of krijgen, doordat duidelijk is dat het met de gijzeling beoogde doel niet kan of zal worden bereikt; alsdan is of wordt de gijzeling onrechtmatig (Kamerstukken II, 1999-2000, 26 855, p. 180 en 182 (MvT); zie ook Hof Den Haag 8 juni 1998, KG 1995, 311).

Naar Nederlands recht heeft gijzeling in beginsel een civielrechtelijk karakter, maar het EHRM denkt hier anders over. In *Jamil vs. Frankrijk* (EHRM 8 juni 1995,

nr. 15917/89) en *Göktaş vs. Frankrijk* (EHRM 2 oktober 2002, nr. 33402/96) oordeelde het Hof dat gijzeling kwalificeert als een 'penalty' in de zin van art. 7 EVRM en art. 4 van het Zevende Protocol. In laatstgenoemde uitspraak overwoog het Hof bovendien dat de karakterisering naar nationaal recht niet doorslaggevend is voor de vraag of gijzeling al dan niet een strafkarakter heeft. Kortom, het feit dat gijzeling in Nederland in het civiele recht is geregeld, betekent niet dat het geen strafmaatregel zou zijn. Aangezien gijzeling naar Frans recht, want daar ging het in beide uitspraken om, naar doel en strekking nagenoeg overeenkomt met gijzeling naar Nederlands recht, zouden deze uitspraken tot gevolg kunnen hebben dat geen strafrechtelijke vervolging meer kan plaats hebben voor het niet voldoen aan de informatieverplichting, indien daarvoor reeds gegijzeld is geweest; dat zou immers strijdig zijn met het *ne bis in idem*-beginsel.

In de uitspraak van de strafkamer van het Hof Amsterdam van 5 november 2009 (23-000901-06) wordt het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk verklaard in de strafvervolging ter zake van de informatieplicht als vervat in art. 59 IW 1990, omdat voor hetzelfde feit reeds gijzeling heeft plaatsgehad. Het hof grondt deze beslissing niet op het *ne bis in idem*-beginsel, maar op de keuze die art. 60, par. 1, lid 3, Leidraad Invordering 1990 (art. 60.2 Leidraad Invordering 2008) de ontvanger voorschrijft. Op grond van dit artikel dient de ontvanger hetzij een civiele procedure op te starten indien de verzochte gegevens ook na herhaling niet aan de gestelde eisen voldoen, hetzij de strafsancie van Hoofdstuk VIII toe te passen. Gezien dat voorschrift behoefde de verdachte er, gezien de klaarblijkelijke keuze van de ontvanger voor gijzeling, geen rekening mee te houden dat de ontvanger, na afloop van de gijzeling, in het tripartite overleg daarenboven nog zou aandringen op strafrechtelijke vervolging.

Hierbij speelt mee, aldus het hof, dat gijzeling blijkens art. 587 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (hierna: Rv) heeft te gelden als een *ultimum remedium*. Wanneer een dergelijk middel wordt aangewend, behoeft naar het oordeel van het Hof geen rekening

te worden gehouden met de mogelijkheid dat nog een andere procedure, in casu de strafvorderlijke, voor hetzelfde doel zou worden aangewend. De verdachte mag zich daarbij beroepen op de tekst van de Leidraad Invordering. De beslissing van het Openbaar Ministerie om, na de gijzeling, tot vervolging over te gaan, acht het hof in strijd met de beginselen van een behoorlijke procesorde. De in de Leidraad opgenomen beleidsregel richt zich tot de ontvanger, maar ook het Openbaar Ministerie dat verantwoordelijk is voor de beslissing tot strafrechtelijke vervolging is aan deze beleidsregel gebonden.

Ten slotte

Hoopvol vooruitlopend op de ontwikkelingen inzake het onweerlegbare bewijsvermoeden in het kader van de meldingsregeling bestuurdersaansprakelijkheid heb ik er, mede gezien de omvang van de bijdrage, van afgezien de recente lagere rechtspraak inzake het al dan niet vervallen zijn van de meldingsplicht te bespreken. Mochten de gewenste ontwikkelingen onverhoopt uitblijven, dan zal ik in mijn volgende bijdrage hier weer de alsdan benodigde aandacht aan schenken.