

te worden verstrekt, hetgeen onmogelijk is indien eerst hangende de (hoger)beroepsprocedure de ontvanger nieuwe feiten en omstandigheden aan de naheffingsaanslagen ten grondslag zou kunnen leggen. Interne compensatie staat aldus ook haaks op deze informatievoorschriften; de ontvanger dient de aansprakelijkstelling zorgvuldig voor te bereiden.

Vetter²³ signaleert daarnaast nog dat de door de Hoge Raad toegestane interne compensatie ten aanzien van onherroepelijke aanslagen in strijd is met het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel; werkgever (c.q. de curator in diens faillissement) en inspecteur hebben berust in de definitieve versie van de aanslagen, zoals opgelegd aan de belasting-schuldige. Door alsnog interne compensatie toe te staan wordt de aansprakelijk gestelde feitelijk aansprakelijk gehouden voor een andere aanslag dan die ten grondslag is gelegd aan de aansprakelijkstelling. Dit is in strijd met wetsgeschiedenis, wetssystematiek en wettekst, waardoor het lastig, zo niet goeddeels onmogelijk, wordt op voorhand de procesrisico's van een aansprakelijkheidsprocedure in te schatten.²⁴

Unierechtelijk verdedigingsbeginsel

In het afgelopen Kroniekjaar heeft het communautair verdedigingsbeginsel ook zijn intrede gedaan in het aansprakelijkheidsrecht. De Hoge Raad oordeelde dat een bezwarend besluit als aansprakelijkstelling dat uitvoering geeft aan Europeesrechtelijke voorschriften, zoals de Wet op de omzetbelasting 1968, binnen het toepassingsgebied van het communautair recht vallen.²⁵ Het ging om bestuurdersaansprakelijkheid voor omzetbelasting. In een dergelijk geval dient de ontvanger het unierechtelijk verdedigingsbeginsel in acht te nemen, ook als de Invorderingswet 1990 daarin niet voorziet, hetgeen het geval is.

Naar aanleiding hiervan heeft de staatssecretaris nieuwe beleidsvoorschriften ter zake van toepasselijkheid van het communautaire verdedigingsbeginsel bij aansprakelijkstelling opgenomen in art. 49.2a Leidraad Invordering 2008.²⁶ In geval van aansprakelijkstelling voor belastingen waarvan het gemeenschapsrecht rechtstreeks doorwerkt

in het nationale recht (douanerechten) of waarbij de nationale wetgeving uitvoering geeft aan het Europese recht (omzetbelasting, accijns en energiebelasting) is het verdedigingsbeginsel van toepassing. Dit brengt als hoofdregel met zich mee dat de ontvanger zijn voornemen tot aansprakelijkstelling vooraankondigt. In die vooraankondiging geeft de ontvanger de gronden aan waarop hij de aansprakelijkstelling baseert. Als bijlage stuurt hij de conceptbeschikking mee. De belanghebbende heeft vervolgens drie weken de gelegenheid zijn zienswijze kenbaar te maken en aan te geven of hij wenst te worden gehoord.

Of deze extra voorronde gaat leiden tot minder aansprakelijkheidsprocedures lijkt me sterk, gezien het feit dat de bezwaarfase de ontvanger al de mogelijkheid biedt tot heroverweging.

Depotstelsel definitief van de baan en rechtstreeks storten vervallen

De depotservice, ofwel het depotstelsel, is ontwikkeld als vervanging van het g-rekeningenstelsel voor de keten- en inlenersaansprakelijkheid. Het depotstelsel zou op 1 januari 2014 worden ingevoerd. Voor de vervanging van het g-rekeningenstelsel is een overgangperiode van een jaar afgesproken. Het g-rekeningenstelsel zou dus vervallen op 1 januari 2015. Na verschuiving van de invoeringsdatum naar 1 juli 2014 met gefaseerde omzetting tot 1 juli 2015, is de geplande invoering van het depotstelsel in maart 2014 tot nader order uitgesteld. Het Ministerie van Financiën zou zich gaan heroriënteren op de toekomst van het depotstelsel, waarbij de belangen van banken en het bedrijfsleven die nu gebruikmaken van de g-rekening worden meegenomen. Deze heroriëntatie heeft er inmiddels toe geleid dat het depotstelsel definitief van de baan is.

Ook het alternatief voor het gebruik van de g-rekening, de mogelijkheid tot rechtstreeks storten van de betreffende bedragen op een zogeheten Wka-rekening bij de ontvanger, is per 1 januari 2016 vervallen.

De g-rekening blijft bestaan, maar zal wel toekomstbestendig worden gemaakt, aldus het ministerie.

Lijfswang

Uitbreiding mogelijkheid gijzeling naar civiele vorderingen

In het verleden werd het ultimatum remedium uit het invorderingsarsenaal van de ontvanger sporadisch gebruikt om naar Canada geëmigreerde boeren te dwingen te betalen als ze even terug in Nederland waren, om vermeend weggesluisde criminele gelden boven water te krijgen en om foutieve uitbetalingen door de ontvanger terug te krijgen als de betreffende gelden verdwenen bleken.

Aangezien de civiele regeling van gijzeling, met uitzondering van enkele specifiek genoemde uitkeringen, niet voor geldvorderingen geldt en het open systeem derhalve geen soelaas biedt, heeft de wetgever in art. 20 IW 1990 de ontvanger de expliciete mogelijkheid gegeven een *dwangbevel* ten uitvoer te leggen door middel van lijfswang. Art. 20 IW 1990 zag uitsluitend op het innen van belastingvorderingen; het afdwingen van andere verplichtingen, zoals informatieverstrekking ex art. 58 IW 1990, kan via art. 3, lid 2, IW 1990 op basis van de civiele regeling van lijfswang. De ontvanger behoeft overigens toestemming van het Ministerie van Financiën voor het toepassen van lijfswang.

Gegeven het ingrijpende karakter van vrijheidsbeneming kan lijfswang slechts worden toegepast als er in redelijkheid geen alternatieve mogelijkheden voor invordering (meer) openstaan en sprake is van onwil te betalen; aannemelijk moet zijn dat er sprake is van verhaalsmogelijkheden die buiten het bereik van de ontvanger zijn gebracht en gehouden. 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.²⁷

Hoewel gijzeling in de praktijk uiterst sporadisch wordt toegepast en doorgaans, blijkens het toepassen voor de maximale duur van één jaar, zonder het gewenste effect (betaling van de belastingschulden), meent de staatssecretaris deze mogelijkheid node te hebben gemist voor het innen van

civiele vorderingen die strekken tot betaling van schadevergoeding aan de ontvanger in verband met een belastingschuld die niet is voldaan. Ook voor dergelijke 'open systeemvorderingen' is per 1 januari 2016 de mogelijkheid voor de ontvanger tot toepassing van lijfswang ingevoerd door wijziging van art. 20 IW 1990.²⁸ Het bestaande Leidraadbeleid op art. 20 is van overeenkomstige toepassing verklaard in het nieuwe art. 20.5 Leidraad Invordering 2008: lijfswang is ultimum remedium, de onbetaald gebleven belastingschuld dient materieel verschuldigd te zijn en het Ministerie van Financiën dient voorafgaand toestemming voor lijfswang te hebben verleend.²⁹

Verzet

Schorsende werking

De ontvanger heeft de vergaande bevoegdheid om zelf zonder enige rechterlijke toetsing van zijn vordering – de in te vorderen aanslag – een executoriale titel uit te vaardigen en ten uitvoer te leggen, zelfs als de aanslag bestreden wordt en niet onherroepelijk vaststaat. Om hieraan enig tegenwicht te bieden is in de wet de mogelijkheid geopend verzet aan te tekenen tegen de tenuitvoerlegging van dwangbevelen.³⁰ Op uitdrukkelijk aandringen van de Tweede Kamer is 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.

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. Tot op heden is hiervan geen sprake geweest.

De schorsende werking van het verzet kan slechts worden opgeheven in geval van misbruik van procesrecht.³¹ Hiervan is slechts sprake indien het verzet zo duidelijk kansloos is, dat het belang van de belasting-

schuldige bij schorsing niet opweegt tegen het belang van de ontvanger bij voortzetting van de executie. De ontvanger kan in spoedeisende gevallen opheffing van de schorsende werking vorderen in kort geding. In niet-spoedeisende gevallen kan hij opheffing vorderen bij re conventionele vordering in de verzetprocedure of door in conventie te verzoeken de afwijzende uitspraak in de verzetprocedure uitvoerbaar bij voorraad te verklaren.³² In alle gevallen vindt opheffing van de schorsende werking dus plaats door tussenkomst van de civiele rechter.

Hoewel de wet van rechtswege schorsende werking verbindt aan het verzet, was de staatssecretaris blijkens art. 17.1 Leidraad Invordering 2008 sinds 1 januari 2008 van mening dat de ontvanger zich niet aan die wet hoeft te houden als hij zelf van mening is dat sprake is van misbruik van procesrecht. Na verkregen toestemming van het Ministerie van Financiën mocht de ontvanger, althans van de staatssecretaris, in dat geval de tenuitvoerlegging voortzetten in weerwil van ingesteld verzet.

Rechtbank Utrecht oordeelde evenwel dat de ontvanger onrechtmatig handelt door de executie voort te zetten in weerwil van daartegen ingesteld verzet.³³ Onder verwijzing naar HR 8 juni 2007³⁴ oordeelt de rechtbank dat de hoofdregel is dat de wettelijke schorsende werking *uitsluitend* door de rechter opzij kan worden gezet en zulks slechts als deze oordeelt dat sprake is van misbruik van recht. Het recht van verdediging tegen een verzoek van de ontvanger om opheffing van de schorsende werking is van groot belang, omdat de schorsende werking van een verzetprocedure is bedoeld als tegenwicht voor het *vé*strekkende recht van de ontvanger tot 'parate executie', en de verzetprocedure illusoir zou worden op het moment dat de ontvanger de schorsende werking zelfstandig zou mogen negeren.

In appel besliste Hof Arnhem-Leeuwarden echter anders.³⁵ Nadat het hof de vijf aangevoerde verzetsgronden als duidelijk kansloos heeft gekwalificeerd, acht het een uitzondering op de 'hoofdregel' van schorsing van rechtswege gerechtvaardigd, omdat gemaakte afspraken niet zijn nagekomen,

de ontvanger meerdere malen de executieverkoop heeft opgeschort, de verkoopdatum reeds geruime tijd bekend was, de belastingdeurwaarder de verkoop reeds had voorbereid en in dat kader advertentiekosten waren gemaakt. Door onder die omstandigheden zo laat verzet in te stellen, is er sprake van misbruik van procesrecht en is geen sprake van schorsing van rechtswege van de tenuitvoerlegging, aldus het Hof Arnhem. De ontvanger mocht in weerwil van het verzet tot executie overgaan.

In het daartegen ingestelde cassatieberoep heeft A-G Wesseling-van Gent op 13 februari 2015 op basis van de wetsgeschiedenis en jurisprudentie van de Hoge Raad geconcludeerd dat *uitsluitend* de rechter de schorsende werking van het instellen van verzet als bedoeld in art. 17 IW 1990 opzij kan zetten. Art. 17.1 Leidraad Invordering 2008 is strijdig met de wet en de daaraan door de Hoge Raad gegeven uitleg, aldus de A-G.³⁶

In de uitspraak van 1 mei 2015 volgt de Hoge Raad de A-G onder verwijzing naar de twee hiervoor aangehaalde arresten uit 1994 en 2007,³⁷ waarin volgens de Hoge Raad reeds besloten ligt dat alleen door een rechterlijke beslissing de schorsende werking aan het verzet kan worden ontnomen en zulks louter op grond van misbruik van bevoegdheid.³⁸ 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.

Als de staatssecretaris derhalve wenst dat de ontvanger in weerwil van ingesteld verzet kan doorpakken, dan zal hij daartoe de weg van wetswijziging moeten volgen. Zijn beleidsmatige inbreuk op de wettelijke schorsende werking vindt in de ogen van de Hoge Raad terecht geen genade. De betreffende Leidraad-bepaling is inmiddels door de staatssecretaris aangepast. Daarmee is het verzet als laatste redmiddel 'in ere hersteld'. Gezien de huidige praktijk van de ontvanger om ook ter zake van betwiste schuld door middel van executiemaatregelen zichzelf de gewenste zekerheid van betaling te verschaffen hangende bezwaar en (hoger) beroep,

lijkt mij de schorsende werking van het verzet en de rechterlijke toetsing daarvan echter bepaaldelijk geen overbodige luxe.

Aan het in de praktijk wel voorkomende doorzetten van de executie om zonder rechterlijke toetsing bedrijfsbeëindiging af te dwingen zal hiermee ook wel een einde zijn gekomen. Als de ontvanger meent dat bedrijfsbeëindiging in de rede ligt, dient hij zulks voortaan middels rekest ter toetsing aan de faillissementsrechter voor te leggen. Ook in dat opzicht is het prettig dat de Hoge Raad *elke mogelijke* onduidelijkheid ten aanzien van de schorsende werking van het verzet bij de staatssecretaris heeft weggenomen.

Schorsende werking en verjaring

De wettelijk schorsende werking van het verzet heeft invloed op de verjaringstermijn van de betreffende aanslag. Zolang de tenuitvoerlegging van het dwangbevel door ingesteld verzet is geschorst, wordt de verjaringstermijn verlengd met de periode van schorsing.³⁹

Daarbij dient te worden bedacht dat de schorsende werking aanvangt op het moment van het uitbrengen van de verzetdagvaarding en eindigt door het vonnis waarbij het verzet ongegrond wordt verklaard, ook als dat vonnis niet uitvoerbaar bij voorraad is verklaard. In dat geval herleeft de schorsende werking op het moment dat tijdig hoger beroep c.q. cassatieberoep wordt ingesteld.⁴⁰ Dit wordt nogal eens over het hoofd gezien, hetgeen ook buiten verjaringsvraagstukken tot onaangename verrassingen kan leiden als de ontvanger zulks niet over het hoofd ziet en tijdens de appeltermijn tot verdere tenuitvoerlegging overgaat.

Vandaar dat de Hoge Raad recentelijk geroepen was deze lijn te bevestigen.⁴¹ De enkele omstandigheid dat tegen een vonnis waarbij het verzet ongegrond is verklaard nog hoger beroep openstaat, brengt niet mee dat het betreffende dwangbevel niet verder ten uitvoer kan worden gelegd. De door de uitspraak vervallen schorsende werking van het verzet herleeft alsdan door het tijdig instellen van hoger beroep of cassatieberoep. De periode dat aldus de schorsende

werking niet van kracht is geweest, dient bij de bepaling van de verjaringstermijn buiten beschouwing te blijven.

- 1 HR 27 juni 2014, nr. 13/03045, ECLI:NL:HR:2014:1525.
- 2 HR 16 oktober 2015, 14/01684, ECLI:NL:HR:2015:3080.
- 3 HR 16 oktober 2015, 14/02700, ECLI:NL:HR:2015:3081.
- 4 Hof Arnhem 18 november 2014, 14/00209, ECLI:NL:GHARL:2014:8846.
- 5 Hof Den Haag 18 maart 2014, ECLI:NL:GHDHA:2014:1774.
- 6 HR 27 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:468.
- 7 Hof Den Bosch 21 mei 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:1846.
- 8 HR 4 december 1991, V-N 1992/83.
- 9 HR 13 juli 1994, V-N 1994/2718.
- 10 Hof Den Haag 16 juni 2009, ECLI:NL:GHSGR:2009:BJ2857.
- 11 Rb. Den Haag 1 december 2015, ECLI:NL:RBDHA:2015:14995.
- 12 Zie Piek en Kan, 'De (on)mogelijkheid van interne compensatie door de ontvanger', *WFR* 2013/1005.
- 13 HR 20 maart 2015, nr. 13/04344, ECLI:NL:HR:2015:644.
- 14 Rb. Breda 29 april 2011, nr. 05/805, ECLI:NL:RBBRE:2011:BQ7724.
- 15 Hof Den Haag 23 juli 2013, ECLI:NL:GHDHA:2013:3268.
- 16 Conclusie van 19 december 2014, nr. 13/04344, ECLI:NL:PHR:2014:2680.
- 17 Zie mijn vorige Kroniek in *TFB* 2015/2.
- 18 Zie ook Y.E.J. Geradts in haar noot onder dit arrest in *FED* 2015/42.
- 19 Art. 49, lid 7, IW 1990.
- 20 J.J. Vetter, A.J. Tekstra en P.J. Wattel, *Invordering van belastingen*, Kluwer, Deventer 2012, p. 88-91; Rosier en Tekstra, 'Het accessoire karakter van de aansprakelijkstelling', *WFR* 2008/1043.
- 21 Art. 49, lid 6, IW 1990 en art. 49.5 Leidraad Invordering 2008.
- 22 Art. 7:4 en 8:42 Awb.
- 23 J.J. Vetter in zijn noot onder dit arrest in *BNB* 2015,116.
- 24 Zie ook A.J. Tekstra in zijn noot onder dit arrest in *JOR* 2015/162.
- 25 HR 14 augustus 2015, 13/01940, ECLI:NL:HR:2015:2161.
- 26 Wijziging Leidraad Invordering 2008 15 december 2015, nr. BLKB2015/1540M, *Stcrt.* 28 december 2015, nr. 46504.
- 27 *Kamerstukken II*, 1999-2000, 26855, p. 180 en 182 (MvT); zie ook Hof Den Haag 8 juni 1998, KG 1995, 311.
- 28 Overige fiscale maatregelen 2016, *Kamerstukken II* 2015-2016, 34305.
- 29 Wijziging Leidraad Invordering 2008, 15 december 2015, nr. BLKB2015/1540M, *Stcrt.* 28 december 2015, nr. 46504.
- 30 Art. 17 IW 1990.
- 31 HR 7 oktober 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC1475.
- 32 HR 8 juni 2007, Co6/242HR, ECLI:NL:HR:2007:BA1525.
- 33 Rb. Utrecht 14 september 2011, ECLI:NL:RBUTR:2011:BT7282.
- 34 HR 8 juni 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA1525.
- 35 Hof Arnhem-Leeuwarden 15 oktober 2013, 200.100.787, ECLI:NL:GHARL:2013:7696.
- 36 Conclusie A-G Wesseling-van Gent d.d. 13 februari 2015, ECLI:NL:PHR:2015:78.
- 37 Zie noten 15 en 17.
- 38 HR 1 mei 2015, 14/00822, ECLI:NL:HR:2015:1188.
- 39 Art. 4:111, lid 2, letter d, Awb (art. 27, lid 2, IW 1990 (oud)).
- 40 HR 8 juni 2007, Co6/242HR,

ECLI:NL:HR:2007:BA1525.
 41 HR 11 september 2015, 14/03908, ECLI:NL:HR:2015:2488.