


 rechtspraak


 Invorderingsrecht

Mr. F.A. Piek*

Inleiding

Hoewel de tijdsperiode tussen de vorige kroniek invorderingsrecht en de huidige wellicht anders doet vermoeden, moge uit de omvang van het onderstaande blijken dat de ontwikkelingen op invorderingsgebied geenszins stilstaan. Hoewel de staatssecretaris reparatie van één van die ontwikkelingen aan de Tweede Kamer presenteert als 'efficiëncymaatregel', betekent dat bovendien geenszins dat de ontwikkelingen op invorderingsgebied niet belangwekkend zijn. De frictie tussen de Invorderingswet 1990 en het civiele recht uit hoofde van het zogeheten 'open systeem' blijft voor interessante uitspraken zorgen en houdt het invorderingsrecht uitermate dynamisch.

Aansprakelijkheid

Onder het 'nieuwe' aansprakelijkheidsrecht wordt zowel de aansprakelijkstelling als de hoogte ervan – de onderliggende aanslagen – ter toetsing voorgelegd aan de fiscale rechter. Anders dan voorheen heeft de ontvanger dan ook regelmatig een uitermate heffingstechnische discussie te voeren. Niet alle ontvangers voelen zich in een dergelijke discussie als een vis in het water en laten zich bijstaan door heffingsspecialisten en controlerend ambtenaren. Afgezien van de vraag of het wenselijk is dat de ontvanger aldus voor een belangrijk deel wordt gereduceerd tot een louter formele procespartij, kan het ontbreken of wegvallen van die bijstand ter zitting tot gevolg hebben dat de aansprakelijkstelling 'onderuitgaat'.

Rb. Leeuwarden 10 januari 2006 (V-N 2006/29.23) stuurde de ontvanger onverrichter zake naar huis, omdat hij ter zitting niet inzichtelijk kon maken voor welke aanslagen en tot welke bedragen de aansprakelijkstelling in beroep is gehandhaafd en hij bovendien desverzocht geen sluitende cijfermatige verklaring kon geven voor de door hem gestelde belastingschuld. Ten aanzien van de twee hoogste aanslagen kon de ontvanger ter zitting zelfs niet met zekerheid

zeggen of beide aanslagen daadwerkelijk zijn opgelegd, terwijl ze wel in de aansprakelijkstelling waren betrokken. Voorts is ter zitting gebleken dat in een aantal aanslagen ten onrechte boetes zijn opgenomen die derhalve ook ten onrechte in de aansprakelijkstelling zijn betrokken. De rechtbank vernietigt de aansprakelijkstelling, omdat de ontvanger de onderliggende belastingschuld niet aanneemelijk heeft gemaakt. Het ging hier overigens om een bestuurdersaansprakelijkheid, maar daar komt de rechtbank niet eens aan toe. Normaal gesproken komen eerst de formele aansprakelijkheidsvragen aan de orde alvorens aan de hand van de onderliggende aanslagen de hoogte van de aansprakelijkstelling wordt behandeld. Uit het feit dat de rechtbank hier de volgorde omkeert, zou afgeleid kunnen worden dat de rechtbank uit de schriftelijke stukkenwisseling al had begrepen dat er wat betreft de onderliggende belastingschulden wellicht wat vraagpunten waren.

Bestuurdersaansprakelijkheidszaken blijven met name gaan over de vraag of al dan niet (tijdig) de betalingsonmacht is gemeld. Kennelijk durven ontvangers aansprakelijkstelling zonder het uit het niet-melden voortvloeiende bewijsvermoeden nog altijd niet snel aan. Of er blijkt in de praktijk bijna geen sprake te zijn van kennelijk onbehoorlijk bestuur, daar kan natuurlijk ook de oorzaak in gelegen zijn. Een aanwijzing daarvoor zou gevonden kunnen worden in het feit dat ontvangers vrijwel nooit kennelijk onbehoorlijk bestuur stellen en onderbouwen voor het geval het alsdan primair gestelde niet (tijdig) melden onderuitgaat. In beide gevallen is het te betreuren dat vrijwel uitsluitend aansprakelijk wordt gesteld op grond van niet (tijdig) melden van betalingsonmacht. Het doel van de Wet bestuurdersaansprakelijkheid (hierna: WBA) is immers het aanpakken van wanbestuurders en die weten als geen ander tijdig te moeten melden.

Hof Amsterdam 26 april 2006 (V-N 2006/42.18) oordeelde dat een brief aan de inspecteur met daarin de mededeling dat een omzetbelastingteruggaaf dringend nodig was om aan de lopende loonbelastingverplichtingen te voldoen niet kan worden aangemerkt als een melding betalingson-

macht. Daarmee is het welhaast onweerlegbaar vermoeden een feit en is de bestuurder aansprakelijk.

Hetzelfde Hof Amsterdam doorbreekt in de uitspraak van 5 juli 2006 (V-N 2006/50.18) het vermoeden, omdat zij het niet-melden niet verwijtbaar acht. Zulks omdat de ontvanger in een bespreking met de bestuurder inzake de financiële problemen bij twee van zijn vier bv's niet heeft geïnformeerd naar de situatie bij de andere twee bv's die ook in financiële nood verkeerden. Hierdoor kon bij de bestuurder de onjuiste indruk ontstaan dat voor die twee bv's geen meldingsformulieren behoeften te worden ingevuld. Het hof acht de ontvanger daardoor zozeer tekortgeschoten in zijn informatievergarende en voorlichtende taak dat de bestuurder in redelijkheid geen verwijt voor het niet melden kan worden gemaakt. Dit betekent dat de ontvanger kennelijk onbehoorlijk bestuur dient te bewijzen, maar nu hij daaromtrent niets heeft gesteld, wordt de aansprakelijkstelling vernietigd.

De Hoge Raad heeft in het verleden al de scherpste – formalistische – kantjes van de meldingsregeling en het beleid te dier zake afgeslepen en zet die lijn gelukkig door. In HR 16 maart 2007 (V-N 2007/17.32) oordeelt de Raad dat de geldigheid van een melding betalingsonmacht niet vervalt door een tussentijdse tijdige afdracht zolang nog sprake is van een betalingsachterstand. Er behoeft in dat geval, anders dan het beleid van de staatssecretaris voorschrijft, voor toekomstige achterstanden niet opnieuw gemeld te worden. Ook deze beleidsopvatting kan uiterst vervelende, niet bij de ratio van de WBA passende, gevolgen hebben voor de goedbedoelende bestuurder die – kennelijk – zo 'onverstandig' is te streven naar het niet verder doen oplopen van de betalingsachterstand.

Het grensgebied tussen inlening en aanname is in de praktijk regelmatig dermate schemerig gebleken dat de ontvanger doorgaans geen risico neemt en aansprakelijk stelt primair op grond van inlening en subsidiair op grond van aanname. Een dergelijke aansprakelijkstelling is veelal een tweezijdig snijdend zwaard voor de aanspra-

kelijk gestelde, want bestrijding van de ene grond kan de onderbouwing voor de andere opleveren. Indien de ontvanger subsidiair aansprakelijk stelt op grond van eigenbouwerschap, valt ook hij voor wat betreft zijn primaire grondslag in zijn eigen zwaard. Op grond van art. 35, §6, lid 1, Leidraad Invordering 1990 dient hij alvorens tot een dergelijke aansprakelijkstelling over te gaan overleg te hebben met de inspecteur omzetbelasting van de beoogde eigenbouwer. Zulks in verband met het feit dat de verleggingsregeling voor de omzetbelasting hetzelfde begrip eigenbouwer kent. Voorheen was overigens uitsluitend de inspecteur omzetbelasting bevoegd het eigenbouwerschap te beoordelen, maar dit is bij Besluit van 23 december 1999 (*Stcrt.* 251) afgezwakt tot overleg tussen de ontvanger en de inspecteur. Indien de ontvanger derhalve subsidiair aansprakelijk stelt als eigenbouwer, betekent dit dat de aansprakelijk gestelde ook voor de omzetbelasting als eigenbouwer is aangemerkt, zodat de verleggingsregeling van toepassing is. Daarmee verhoudt zich een primaire aansprakelijkstelling op grond van inlening niet.

Hof Den Haag 9 november 2006 (HA ZA 99-2010) ziet er evenwel geen probleem in de als eigenbouwer aangemerkte holdingvennootschap als inlener aansprakelijk te achten. De holding had de schoonmaakwerkzaamheden van de restaurants van haar dochtermaatschappijen uitbesteed aan een schoonmaakbedrijf. Hoewel de holding geen enkele inhoudelijke of organiserende dan wel distribuerende betrokkenheid heeft gehad met betrekking tot de schoonmaakwerkzaamheden, concludeert het hof dat zij leiding en toezicht op de werkzaamheden heeft gehad en dus als inlener aansprakelijk is. Zulks terwijl de holding door de inspecteur omzetbelasting bij beschikking was aangemerkt als eigenbouwer.

Rb. Arnhem 16 maart 2006 (*NTFR* 2006/647, *V-N* 2006/41.18) omzeilt de kwestie door in het midden te laten of sprake is van de primair gestelde inlening en het subsidiaire aanneming aanwezig te achten. Het beroep van de ontvanger op zijn geheimhoudingsplicht naar aanleiding van het beroep van belanghebbende op het gelijkheidsbeginsel, wordt door de rechtbank

gehonoreerd. De ontvanger kon volstaan met de algemene informatieverstrekking dat de aansprakelijkheid van de overige aansprakelijk gestelden op dezelfde wijze is berekend. Dit zou slechts anders zijn indien belanghebbende concrete voorbeelden zou hebben genoemd van vergelijkbare gevallen die anders zijn behandeld. Dat lijkt me wat lastig indien de ontvanger weigert de desbetreffende informatie te verstrekken. Deze uitspraak past niet in de lijn van Hof Den Bosch 19 april 2004 (*NTFR* 2004/1117, *V-N* 2004/38.2) en Hof Arnhem 19 juli 2004 (*NTFR* 2004/1439, *V-N* 2004/59.26). De keuze van de ontvanger om zich, al dan niet terecht, op zijn geheimhoudingsplicht te beroepen, dient niet ten koste van de aansprakelijk gestelde te gaan. Verwezen zij in dit verband naar de kroniek invorderingsrecht 2005 (*TFB* 2005/6, p. 20).

Bekendmaking aanslag

Op grond van art. 8, lid 1, IW 1990 is het de taak van de ontvanger de door de inspecteur opgelegde aanslag bekend te maken. Dit dient te geschieden door toezending of uitreiking. Een andere 'geschikte wijze' indien toezending of uitreiking niet mogelijk is, kent art. 8 IW 1990 niet en wijkt daarmee af van art. 3:41, lid 2, Awb. Dit lid 2 is overigens per 1 januari 1998 ter gelegenheid van de invoering van de Derde tranche toegevoegd aan art. 3:41 Awb. Art. 8 IW 1990, dat per 1 januari 1994 nog wel terminologisch aan de Eerste tranche was aangepast, is bij gelegenheid van de invoering van de Derde tranche niet aangepast.

Desalniettemin wordt de bekendmaking van de aanslag doorgaans getoetst aan art. 3:41 Awb en niet aan art. 8 IW 1990. Dit lijkt onjuist, omdat in art. 1, lid 2, IW 1990 art. 3:40 Awb expliciet wordt uitgesloten en de IW 1990 een bijzondere bestuursrechtelijke regeling van bekendmaking bevat die bovendien niet is aangepast aan de Derde tranche. De Hoge Raad toetste de bekendmaking van de aanslag evenwel reeds in het arrest van 14 februari 2003 (*V-N* 2003/11.5) aan art. 3:41 Awb én art. 8 IW 1990 en oordeelde dat, hoewel lid 2 van art. 3:41 Awb op het moment van bekendmaking van de aanslag nog niet was ingevoerd, het in de rede ligt dat bekendmaking noodgedwongen

ook op 'andere geschikte' wijze kan plaatsvinden.

Hof Den Bosch oordeelde in de uitspraak van 15 augustus 2005 (*NTFR* 2005/1413) *V-N* 2005/57.1.12) betekening van de aanslag door de belastingdeurwaarder conform de betekenisvoorschriften van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering geen toezending of uitreiking in de zin van art. 3:41, lid 1, Awb en art. 8, lid 1, IW 1990. Aan toetsing of dit een 'andere geschikte' wijze van bekendmaking is, kwam het hof niet toe, omdat de ontvanger wist waar de bestuurder van de desbetreffende rechtspersoon zich bevond, zodat toezending of uitreiking mogelijk was. De belastingdeurwaarder had de aanslag in een gesloten envelop achtergelaten op een schoorsteenmantel in het geheel leeggehaalde en gestripte pand waar de rechtspersoon kantoor hield en waar zich ten tijde van de betekening geen enkel personeelslid van die rechtspersoon bevond. Zulks terwijl bekend was dat de bestuurder in België gedetineerd was. De aanslag was daarmee niet op de voorgeschreven wijze bekendgemaakt, zodat de bezwaartermijn pas is gaan lopen op de dag van ontvangst van de aanslag door belanghebbende of zijn vertegenwoordiger (HR 15 maart 2000, *BNB* 2000/220).

Hetzelfde oordeelde Hof Den Bosch in de uitspraak van 29 november 2005 (*NTFR* 2006/128, *V-N* 2006/18.2), omdat de inspecteur geen bewijs van verzending van de aanslag had overgelegd, terwijl belanghebbende stelde de aanslag niet te hebben ontvangen en het hof geen reden had te twifelen aan de juistheid van deze stelling.

Toezending of uitreiking dient aan het juiste adres te geschieden vanaf het moment dat de adreswijziging aan de fiscus is doorgegeven, aldus de Hoge Raad in zijn arrest van 15 april 2005 (*NTFR* 2005/542, *V-N* 2005/21.8). In het daar aan de orde zijnde geval was de aanslag krap een maand na de kennisgeving van de adreswijziging door de inspecteur vastgesteld. Oordeelde Hof Amsterdam in de uitspraak waarvan beroep te dien aanzien dat de Belastingdienst daarmee niet de redelijke termijn om de adreswijziging te verwerken had overschreden,

zodat de onjuiste adressering aan belanghebbende was te wijten, de Hoge Raad is aanmerkelijk strenger. Vanaf de datum van ontvangst van de adreswijziging door de Belastingdienst dient toezending of uitreiking aan dat nieuwe adres te geschieden.

Hof Den Bosch oordeelde in de uitspraak van 21 december 2006, nr. 00/02168 (*NtFR* 2007/466) evenwel anders. In dat geval ging het om aangetekende toezending van een aanslag aan een onjuist, want verhaspelt en incompleet, buitenlands adres, terwijl het juiste en volledige adres ruim anderhalf jaar voor toezending van de aanslag reeds tweemaal door de Belastingdienst was ontvangen. De aanslag is onbestelbaar retour gekomen met de mededeling 'herhaaldelijk aangeboden' en 'geadresseerde niet bekend'. Het hof leidt hieruit af dat de aanslag meermalen aan het juiste adres zou zijn aangeboden, maar dat belanghebbende aldaar niet aanwezig was. Deze laatste omstandigheid dient volgens het hof voor rekening en risico van belanghebbende te blijven met als gevolg niet-ontvankelijkheid van het bezwaar.

Gezien de vergaande consequenties van niet-ontvankelijkheid lijkt de strengere lijn van de Hoge Raad bij onduidelijkheden in de adressering meer gepast. Daar zou tegen aangevoerd kunnen worden dat ingeval de aanslag eerst tegen het einde van de heffingstermijn wordt toegezonden aan een onjuist of onvolkomen adres, dit tot gevolg kan hebben dat bekendmaking buiten die termijn plaatsvindt. Dit is evenwel een consequentie van de keuze van de desbetreffende inspecteur om tot het einde van de heffingstermijn te wachten met het vaststellen van de aanslag. Een doorgaans eenvoudig te vermijden risico derhalve.

Bodemrecht

Het bodemrecht van de ontvanger (art. 22 IW 1990) houdt – kort gezegd – in dat hij zich op zaken die aan derden toebehoren kan verhalen, indien deze zaken zich op de bodem van de belastingschuldige bevinden en dienen tot stoffering. De eigenaar kan zich tegen inbeslagname en executie verzetten door een beroepschrift ex art. 22 IW 1990 of een verzetschrift ex art. 435, lid 3, Rv

bij de Directeur in te dienen dan wel de ontvanger voor de civiele rechter te dagvaarden op grond van art. 438 of 456 Rv. Het verzet ex art. 435, lid 3, Rv heeft als enige tot gevolg dat het bodembeslag conservatoir wordt en dat de ontvanger, indien de Directeur tot afwijzing van het administratief beroep besluit, tot dagvaarding van de derde dient over te gaan teneinde een executoriale titel te verkrijgen. Het feit dat dit administratief beroep geen wettelijke basis heeft, maar 'slechts' in de Leidraad Invordering 1990 is geregeld, geeft kennelijk aanleiding tot twijfel omtrent het rechtskarakter.

In het vonnis van de Rechtbank Haarlem van 14 december 2005 (*V-N* 2006/5.23) komt de rechtbank niet aan een inhoudelijke beoordeling toe, omdat de ontvanger deze beroepsgang naar de Directeur heeft overgeslagen en direct tot dagvaarding is overgegaan. De ontvanger had het verzetschrift ex art. 435, lid 3, Rv niet ter toetsing ingezonden aan de Directeur zoals voorgeschreven in de Leidraad Invordering 1990. De rechtbank verklaarde de ontvanger om die reden niet-ontvankelijk, nu gesteld noch gebleken was van bijzondere omstandigheden die noopten tot afwijking van het beleid.

Deze laatste nuancering lijkt mij onjuist. De toetsing van het verzetschrift door de Directeur is bij Resolutie van 20 december 1991, nr. AFZ 91/9529 (*Stcr.* 1992, 32) gelijkgeschakeld met het beroep ex art. 22 IW 1990 bij de Directeur, die blijkens de parlementaire geschiedenis door de staatssecretaris als autonome en onafhankelijke, zelfs met de administratieve rechter vergelijkbare, beroepsinstantie gezien dient te worden. Het ontnemen van deze, expliciet in het kader van de rechtsbescherming geïntroduceerde, rechtsgang kan naar mijn mening dan ook niet gerechtvaardigd worden door welke bijzondere omstandigheden dan ook. Hier is immers geen sprake van een machtigings- of toestemmingsvereiste. Deze rechtsgang is overigens pas in 1991 in de Leidraad Invordering 1990 opgenomen, omdat de staatssecretaris aanvankelijk van mening was dat art. 435, lid 3, Rv niet van toepassing was in bodemrechtdiscussies (*MvA* II 1988-1989, 20 588, p. 25).

Ook de Nationale ombudsman is blijken zijn uitspraak van 21 augustus 2006 (2006/294) van mening dat de beroepsprocedure bij de Directeur dient te voldoen aan hoge kwaliteitseisen, waarbij een volledige heroverweging van de primaire beslissing met inachtneming van alle omstandigheden en alle door appellant aangevoerde argumenten dient plaats te hebben. De Ombudsman acht dit van essentieel belang, omdat 'geen rechtsgang openstaat bij de bestuursrechter tegen de, soms ingrijpende, beslissingen waartegen het beroep zich richt'. Daarom dienen de hoge kwaliteitseisen ook 'in alle gevallen waarin deze procedure voor belastingschuldigen of derden is opgesteld' te gelden.

Hof Amsterdam oordeelde in het beroep van de ontvanger tegen het vonnis van de Rechtbank Haarlem in het arrest van 19 april 2007 (rolnr. 460/06) evenwel anders. Het hof oordeelt de in de Leidraad Invordering 1990 voorgeschreven gang naar de Directeur als een interne gedragslijn (!). Het niet in acht nemen hiervan is weliswaar in strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel, maar deze onzorgvuldigheid is hersteld, doordat de ontvanger het verzet, na het vonnis van de rechtbank, alsnog aan de Directeur heeft voorgelegd en deze, op dat moment, geen beletsel zag voor de ontvanger om de burgerlijke rechter te adiëren. Dergelijk herstel is volgens het hof mogelijk, omdat de ontvanger voor een procedure als de onderhavige ex art. 3, § 4, lid 2, Leidraad Invordering 1990 geen toestemming behoeft van de Directeur, zodat er geen sprake is van een constitutief vereiste voor dagvaarding. Het hof oordeelt verder dat de voorgeschreven toetsing door de Directeur niet kwalificeert als een administratieve rechtsgang en dat de Directeur geen beroepsinstantie is ten opzichte van de ontvanger. Het hof acht zulks geen onaanvaardbare beperking van de rechtsbescherming, omdat de vraag of de ontvanger de beslagen zaken mag executeren ten volle wordt beoordeeld door de burgerlijke rechter.

Als gezegd is er naar mijn mening geen sprake van een machtigings- of toestemmingsvereiste. Nergens in de Invorderingswet 1990 of in de Leidraad Invordering 1990

wordt de Directeur genoemd als machtigings- of toestemmingsinstantie dan wel als een '(extra) interne check'. De Directeur staat hiërarchisch ook niet boven de ontvanger, zodat hij deze ook niet kán machtigen of toestemming verlenen. Een eventueel voorgeschreven machtiging dient de ontvanger in alle gevallen aan te vragen bij het Ministerie van Financiën. De aansluiting die het hof zoekt bij art. 3, § 4, lid 2, Leidraad Invordering 1990 gaat om die reden dan ook al niet op.

Hof Arnhem kwam in het arrest van 27 december 2005 (V-N 2006/7.25) wel aan een inhoudelijke beoordeling toe. In dat geval werd de reële eigendom van de moedermaatschappij niet ontzien, omdat sprake was van bedrijfsinmenging. Het beroep van de eigenaar op art. 435, lid 3, Rv werd afgewezen, omdat geen verzet was gedaan bij de deurwaarder, maar zulks eerst in hoger beroep werd gesteld. Anders dan in de hiervoor besproken uitspraak van de Rechtbank Haarlem had de derde-eigenaar hier derhalve zelf de beroepsgang bij de Directeur overgeslagen.

In het kortgedingvonnis van de Rechtbank Utrecht van 24 november 2005 (KG ZA 05-1013 en 1111) is het de voorzieningenrechter die de derde-eigenaar de beroepsgang bij de Directeur ontnemt. Het ging in die zaak om drie vennootschappen die verzet ex art. 17, lid 3, IW 1990 hadden ingesteld, waarop de ontvanger in kort geding opheffing van de schorsende werking vorderde. Eén van de drie vennootschappen had bovendien verzet ex art. 435, lid 3, Rv aangetekend tegen de inbeslagname van de aan haar in eigendom toebehorende zaken voor de belastingschulden van de overige vennootschappen, welk verzet ten tijde van het kort geding nog in behandeling was bij de Directeur. Hoewel de ontvanger ten aanzien van dit verzet niets vorderde en zulks ook niet tot de mogelijkheden behoorde hangende het beroep bij de Directeur, oordeelde de voorzieningenrechter eigener beweging dat dit verzet kansloos is op de enkele grond dat niet betwist zou zijn dat de beslagen zaken bodemzaken zijn. Dat ligt overigens ook weinig voor de hand in een procedure die op een geheel andere kwestie ziet. De voorzieningenrech-

ter oordeelt niettemin dat de vennootschap de executie van haar eigendommen heeft te dulden en verklaart zijn vonnis daarmee de ingevolge art. 435, lid 3, Rv vereiste executoriale titel.

Conservatoire maatregelen

Op grond van het open systeem kan de ontvanger voordat hij over een executoriale titel of zelfs een aanslag beschikt, overgaan tot conservatoire maatregelen. Hoewel uit de wetsgeschiedenis en art. 3, §3, leden 1 tot en met 3, Leidraad Invordering 1990 blijkt dat daarbij met name is gedacht aan de situatie dat nog geen aanslag is vastgesteld, wordt algemeen aangenomen dat conservatoire maatregelen ook na het vaststellen van de aanslag mogelijk zijn. Zulks terwijl de IW 1990 in die omstandigheid de ontvanger de mogelijkheid biedt zelf – en zelfs versneld ex art. 10 jo. 15 IW 1990 – de benodigde executoriale titel uit te vaardigen om tot executoriale maatregelen over te gaan teneinde zijn rechten veilig te stellen. De gedachte hierbij is kennelijk dat indien de ontvanger tot verdergaande executoriale maatregelen gerechtigd is, hij dit ook dient te zijn voor minder vergaande conservatoire maatregelen. De vraag is evenwel of conservatoire maatregelen wel altijd als minder vergaand gekwalificeerd kunnen worden. In de praktijk blijkt ook conservatoire beslaglegging vérgaande consequenties voor de liquiditeit en zelfs het voortbestaan van een onderneming te kunnen hebben, doordat bijvoorbeeld banken het krediet opzeggen of ernstig inperken naar aanleiding van het beslag. Hierbij dient bedacht te worden dat deze gevolgen dus al kunnen intreden op het moment dat er hetzij in het geheel nog geen aanslag is, hetzij deze aanslag nog niet aan de fiscale rechter is voorgelegd om op de materiële juistheid getoetst te worden.

De volgende vraag is of de ontvanger ook gerechtigd is tot conservatoire maatregelen indien zijn executoriale titel – het dwangbevel – is geschorst door verzet ex art. 17 IW 1990. Hierbij speelt een aantal aspecten een rol. De wetgever heeft op aandrang van het parlement uitdrukkelijk voor de schorsende werking van art. 17, lid 2, IW 1990 gekozen. Deze schorsende werking wordt in feite ondergraven door het treffen van conserva-

toire maatregelen. Bovendien kan de ontvanger in spoedeisende gevallen in kort geding opheffing van de schorsende werking verzoeken. De toetsing door de voorzieningenrechter in een dergelijk geval gaat, in ieder geval, verder dan het 'summiere onderzoek' van de verlofprechter, waarbij doorgaans belanghebbende niet eens gehoord wordt.

Hof Den Bosch oordeelde in het arrest van 15 augustus 2006 (Co401237/HE) evenwel dat het leggen van conservatoir beslag niet de wettelijke schorsende werking doorkruist, omdat het verzet ex art. 17 IW 1990 slechts de schorsing van de tenuitvoerlegging van het dwangbevel teweegbrengt en het conservatoir beslag niet is aan te merken als tenuitvoerlegging van het dwangbevel. Het conservatoir beslag strekt slechts tot bewaring van rechten, zodat van een daad van invordering geen sprake is. Verleend uitstel van betaling of ingesteld verzet biedt derhalve geenszins de zekerheid dat de ontvanger pas op de plaats maakt.

De ontvanger mag evenwel zijn conservatoire beslagmogelijkheden niet gebruiken om aan de gevolgen van de tenuitvoerlegging van een jegens hem uitvoerbaar bij voorraad verklaard vonnis te ontkomen. Hof Den Bosch acht zulks in het arrest van 28 augustus 2007 (Co200617/HE) 'ongeringmd en onaanvaardbaar'. De ontvanger was in het aan die uitspraak ten grondslag liggende geval in kort geding veroordeeld tot vergoeding van de schade veroorzaakt door de tenuitvoerlegging van een nietig geoordeeld dwangbevel. De ontvanger beriep zich vervolgens op verrekening van het desbetreffende schadebedrag met de belastingschuld waarvoor het nietig geoordeelde dwangbevel was uitgevaardigd. Dit beroep op verrekening wordt in drie instanties afgewezen (HR 29 oktober 2004, V-N 2004, 63.25). De ontvanger besloot daarop conservatoir eigenbeslag onder zichzelf te leggen op de vordering tot schadevergoeding teneinde uitbetaling te voorkomen. Dit acht het hof niet acceptabel. Het feit dat de ontvanger wellicht na uitbetaling van het bedrag mogelijk conservatoir beslag zou kunnen leggen op dat bedrag onder de desbetreffende belastingschuldige doet hier, aldus het hof, niet aan af. Impliciet lijkt het hof daarmee ook

die handelwijze om de gevolgen van een veroordelend vonnis te ontlopen, af te keuren. Hoewel de ontvanger in een dergelijk geval formeel wel voldoet aan de veroordeling tot betaling, heeft de belastingschuldige daar feitelijk niets aan, omdat het bedrag direct weer in beslag genomen wordt.

Het hof baseert zijn beslissing op het gebruik – of liever: misbruik – van het beslagrecht om aan de gevolgen van de tenuitvoerlegging van een veroordelend vonnis te ontkomen. Dít gebruik acht het hof terecht onaanvaardbaar. Hierdoor blijft evenwel vooralsnog de vraag onbeantwoord of (conservatoir) eigenbeslag überhaupt mogelijk is c.q. misbruik van procesrecht oplevert indien er in het geheel geen bevoegdheid tot verrekening bestaat (vgl. Pres. Rb. Alkmaar 27 mei 1999, KG 1999, 149). Blijkens de MvT, p. 10 bij het wetsvoorstel tot uitbreiding van de verrekeningsmogelijkheden van de ontvanger ex art. 24 IW 1990 (Fiscale onderhoudswet 2007, wetsvoorstel 30 943) gaat de staatssecretaris ervan uit dat eigenbeslag mogelijk is en tot hetzelfde resultaat leidt als verrekening indien er in het geheel geen mogelijkheid tot verrekening bestaat. Afgezien van het feit dat de staatssecretaris hiermee slechts beoogt de voorgestelde uitbreiding van de verrekeningsmogelijkheden van de ontvanger als efficiëncymaatregel aan de Tweede Kamer te presenteren, is het zeer de vraag of deze opvatting juist is. Blijkens de MvT op art. 479h Rv, p. 59, is de mogelijkheid tot het leggen van eigenbeslag immers juist in de wet opgenomen als middel om de mogelijkheid om in de toekomst tot compensatie over te kunnen gaan, veilig te stellen op het moment dat zulks nog niet mogelijk is, maar wel mogelijk zal worden.

Dwangsom

Hoewel de informatieverplichtingen ex art. 47 e.v. AWR gesanctioneerd zijn door omkering en verzwarende van de bewijslast, alsmede strafrechtelijke vervolging, blijkt met enige regelmaat daar bovenop nog de behoefte te bestaan aan het afdwingen van medewerking op straffe van verbeurte van een dwangsom.

De dwangsom is evenals lijfswang een indirect executiemiddel en vindt haar wet-

telijke regeling in dezelfde vijfde titel van Boek 2 Rv (art. 611a e.v.). De dwangsom mag evenals lijfswang geen strafkarakter hebben of krijgen. Aangezien een dwangsom niet kan worden opgelegd voor een geldvordering en de Invorderingswet 1990 niet een dwangsbepaling kent zoals art. 20 IW 1990 voor lijfswang, kan de ontvanger via art. 3, lid 2, IW 1990 op grond van de civiele regeling ‘slechts’ een dwangsom vorderen voor het nakomen van andere verplichtingen dan betaling van een belastingaanslag; doorgaans betreft het de informatieverplichtingen. Hoewel de AWR niet een vergelijkbaar open systeem kent als de Invorderingswet 1990, blijkt het in de praktijk vaker de inspecteur dan de ontvanger te zijn die een dwangsom vordert op het nakomen van informatieverplichtingen. Voor de hand liggende vraag hierbij is of dit niet in strijd is met het legaliteitsbeginsel van art. 104 Grondwet, alsmede de zogeheten tweewegenleer (HR 26 januari 1990, NJ 1990, 393), nu de AWR reeds voorziet in sancties op het niet-nakomen van de informatieverplichtingen. In Lenger/Staat (HR 8 mei 1998, V-N 1998/29.3) oordeelde de Hoge Raad dat het legaliteitsbeginsel meebrengt dat belastingheffing uitsluitend plaats kan hebben op grond van publiekrechtelijke – en derhalve niet (mede) op grond van privaatrechtelijke – wetgeving. In de opsomming van de Hoge Raad van heffingsonderwerpen die in de AWR zijn opgenomen en zich derhalve niet voor privaatrechtelijke afdwingbaarheid lenen, rept de Raad evenwel niet over de informatieverplichtingen. Hieruit, en uit de aard van de wél opgesomde heffingsonderwerpen die meer raken aan de grondslag van de belastingheffing, kan afgeleid worden dat de Raad het civielrechtelijk opleggen van een dwangsom op nakoming van informatieverplichtingen mogelijk acht.

Hof Den Bosch neemt beide obstakels in het arrest van 21 maart 2006 (V-N 2006/21.4) in een korte en bondige motivering. Het legaliteitsbeginsel verzet zich niet tegen het afdwingen van naleving van de informatieverplichting door middel van een dwangsom, omdat het niet een materiële belastingverplichting betreft, maar slechts een bijkomende – zelfs secundaire – verplichting die erop ziet de inspecteur in staat te stellen

de belastingheffing te realiseren. Het betreft kortom niet de grondslag van de belastingheffing. Van onaanvaardbare doorkruising van de AWR-regeling is voorts geen sprake, omdat de AWR niet de mogelijkheid kent rechtstreekse naleving van de informatieverplichting af te dwingen; de AWR kent slechts sancties op niet-naleving.

Het grote probleem bij het afdwingen van medewerking aan een informatievordering en het voornaamste punt van – terecht – kritiek op en reden van intrekking van het wetsvoorstel tot invoering van een fiscale dwangsom, te weten het ontbreken van enige toetsing van de rechtmatigheid van die vordering, ziet het hof als een goede reden naleving via de burgerlijke rechter af te dwingen. Juist in de procedure bij de civiele rechter is – volgens het hof – een voldoende element van rechtsbescherming gelegen. Bij de toetsing van de rechtmatigheid van de informatievordering in kwestie overweegt het hof evenwel dat hij zich, zeker in een kort geding, er niet over heeft uit te laten of de ruime opvattingen van de inspecteur in hun algemeenheid geheel juist zijn. Een marginale toetsing derhalve.

Ook Hof Amsterdam oordeelde in het arrest van 6 december 2007 (200.000.148 SKG, NTFR 2008/35) dat van onaanvaardbare doorkruising van de publiekrechtelijke regeling in de AWR geen sprake is indien naleving van de informatieplicht door middel van een dwangsom wordt afgedwongen, nu een vergelijkbaar resultaat – afgifte van de gewenste gegevens en bescheiden – niet bereikbaar is via de publiekrechtelijke weg. Van enige, al ware het een marginale, rechtmatigheidstoetsing van de informatievordering van de fiscus blijkt – helaas – niets uit het arrest.

Gijzeling

Werd het *ultimum remedium* uit het invorderingsarsenaal van de ontvanger in het verleden wel gebruikt om geëmigreerde boeren tot betaling te trachten te dwingen en vermeend weggesluisde criminele gelden boven water te krijgen, het wordt thans ook ingezet om een fout van de Belastingdienst recht te breien.

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 ziet 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 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 (MvT II 1999-2000, 26 855, p. 180 en 182; 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 *Gökten 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. Hetzelfde geldt uiteraard ook voor het omgekeerde geval. Voorts is het de vraag of gijzeling überhaupt nog toepassing kan vinden, aangezien lijfswang naar Nederlands recht geen strafkarakter mag hebben, terwijl het dit naar Europees recht altijd heeft.

Gezien het strafkarakter en de expliciete overweging van het Hof in *Gökten vs. Frankrijk* dat '(t)he notion of what constitutes a "penalty" cannot vary from one Convention provision to another' lijkt het Hof gijzeling in beginsel niet strijdig te achten met art. 5 EVRM; lid 1 onder b van dat artikel staat deze vorm van vrijheidsbeneming toe, mits de daartoe wettelijk voorgeschreven procedure voldoet aan de vereisten van art. 6 EVRM.

Rechtbank Amsterdam oordeelde in zijn vonnis van 1 juni 2005 (V-N 2005/30.23) de door de ontvanger verzochte gijzeling niet strijdig met art. 5 EVRM. Het ging in die zaak om het terugbetaald krijgen van een tengevolge van een computerfout veel te hoge voorlopige teruggaaf. De ontvanger in kwestie sprak met de desbetreffende belanghebbende af dat het te veel uitbetaalde bedrag door middel van het opleggen van de definitieve aanslag terugggevorderd zou worden. Bijna vijf maanden later stuurt de ontvanger wegens uitblijven van de betaling een dwangbevel op grond waarvan bijna weer drie maanden later beslag gelegd wordt op de desbetreffende rekening die op dat moment 'rood' blijkt te staan.

Belanghebbende stelt het bedrag door een vriend in afwachting van de definitieve aanslag en het einde van de daaraan verbonden betalingstermijn op een rekening met een rente van 10% te hebben willen laten storten, maar de vriend en het bedrag zijn sedertdien spoorloos. Ruim een jaar later wordt belanghebbende door de FIOD verhoord op verdenking van verduistering en legt daar een andere verklaring af. Bij gebreke aan enig ander reëel verhaal gaat de ontvanger over tot het vorderen van lijfs-

dwang ter zake van betaling van het dwangbevel, alsmede ter zake van het verstrekken van gegevens en inlichtingen.

De rechtbank wijst de vorderingen toe, omdat gelet op de tegenstrijdige verklaringen niet aannemelijk is dat belanghebbende in het geheel niet meer over het geld kan beschikken en niet méér informatie kan verstrekken. Het feit dat zij een dochtertje van tien heeft die volledig op haar is aangewezen, alsmede het feit dat de ontvanger haar heeft verzocht met terugbetaling te wachten op de definitieve aanslag doet hier naar mening van de rechtbank niet aan af.

Het eerste verzoek om beëindiging van de gijzeling wordt door de Rechtbank Amsterdam bij vonnis van 29 september 2005 afgewezen (V-N 2005/47.27), omdat het gijzelingsvonnis bij gebreke van appèl onherroepelijk is komen vast te staan, zodat toewijzing slechts kan plaatsvinden bij misbruik van executiebevoegdheid door de ontvanger.

Het tweede verzoek om beëindiging van de gijzeling wordt wel toegewezen bij vonnis van 5 januari 2006 (V-N 2006/5.22). De voorzieningenrechter van de Rechtbank Amsterdam toetst of de lijfswang inmiddels een strafkarakter heeft gekregen. Gezien de periode dat de gijzeling reeds heeft geduurd, is niet aannemelijk dat het met de gijzeling beoogde doel met voortzetting bereikt zal worden. Mede gezien het welzijn van de inmiddels elfjarige dochter wordt de gijzeling dan ook beëindigd.

Girale betaling

Het beleid van de staatssecretaris inzake (fouten bij de) uitbetaling van belastingteruggaven is bij besluit van 4 juli 2006 (*Stcrt.* 6 juli 2006, nr. 129, p. 17) neergelegd in art. 7a Leidraad Invordering 1990. Uitbetaling geschiedt primair op een daartoe door de belastingschuldige aangewezen rekening. Deze aanwijzing dient te geschieden bij de aangifte of het verzoek om teruggave. Indien bij een volgende gelegenheid een ander rekeningnummer wordt aangewezen, wordt het nieuwe rekeningnummer geacht mede te zijn aangewezen. Het eerder aangegeven nummer wordt kennelijk niet uit de systemen gehaald. Uitbetalingsfouten ten-

gevolg van een onjuiste aanwijzing blijven voor rekening van de belastingschuldige. Uitbetaling op een andere rekening dan aangewezen komt in beginsel voor rekening van de ontvanger, ook indien het een andere rekening van dezelfde belastingschuldige betreft. De ontvanger betaalt opnieuw uit na restitutie dan wel direct indien het onjuist uitbetaalde bedrag niet ter beschikking van de belastingschuldige is gekomen.

Rb. Alkmaar 2 augustus 2006 (V-N 2006/50.20) oordeelde dat de ontvanger te goeder trouw een teruggaaf uitbetaalde op een verkeerd rekeningnummer en derhalve gekwetten was jegens belanghebbende. In dat geval was bij de aangifte ten onrechte een voormalig rekeningnummer van de belastingplichtige opgegeven door de accountant. Het nieuwe, juiste rekeningnummer was evenwel ook bekend bij de ontvanger. In de drie teruggavebeschikkingen werd dan ook vermeld dat de teruggevonden zouden worden uitbetaald op het nieuwe, juiste nummer. Een kleine week na dagtekening van die beschikkingen betaalt de ontvanger evenwel uit op het voormalige rekeningnummer dat inmiddels aan een derde is vergeven. De derde blijkt het geld opgenomen te hebben en te zijn vertrokken naar het buitenland. Belanghebbende stelt dat indien de ontvanger in de beschikkingen het onjuiste nummer waarop uiteindelijk is uitbetaald zou hebben vermeld, hij de onjuiste betalingen nog had kunnen tegenhouden.

De rechtbank oordeelt toetsend aan art. 6:34, lid 1, BW dat de ontvanger te goeder trouw en derhalve bevrijdend heeft betaald, omdat namens belanghebbende op diens aangifte het onjuiste rekeningnummer is aangegeven. Het enkele feit dat ook het juiste nummer bij de ontvanger bekend was, is onvoldoende redelijke grond voor twijfel aan de juistheid van de foutieve opgave en derhalve geen reden voor een onderzoek door de ontvanger. Daarom lag het ook op de weg van belanghebbende en niet op die van de ontvanger om maatregelen te treffen richting de desbetreffende bank op het moment dat de foutieve overboekingen bekend werden.

In dit geval heeft het feit dat de Belastingdienst er kennelijk voor heeft gekozen alle ooit aangewezen rekeningnummers niet uit het systeem te halen op het moment dat een ander nummer wordt aangewezen tot gevolg dat de belastingschuldige op het verkeerde been wordt gezet. Immers, blijkens de mededelingen van teruggave zal worden uitbetaald op het juiste nummer. Hierdoor heeft belanghebbende niet tijdig bij de ontvanger aan de bel kunnen trekken om de onjuiste uitbetaling te voorkomen. Het lijkt mij weinig redelijk om de gevolgen van deze, wellicht door automatiseringstechnische redenen ingegeven, keuze van de Belastingdienst voor rekening van de belastingschuldige te laten komen.

Internationale invordering

Rb. Den Bosch 25 januari 2006 (HA ZA 04-237) verklaarde zich onbevoegd te oordelen over opheffing van in België op verzoek van de (Nederlandse) ontvanger op grond van het Benelux Invorderingsverdrag door de Belgische fiscale autoriteiten gelegde beslagen. Het betrof een verzetprocedure ex art. 17 IW 1990 waarin de evidente materiële onverschuldigdheid van de desbetreffende aanslag ten grondslag werd gelegd aan de vordering tot veroordeling van de ontvanger tot opheffing van die, alsmede de in Nederland gelegde, beslagen.

Op grond van art. 4, §2 van het Benelux Invorderingsverdrag dient de in geval van betwisting in te stellen actie voor de rechter van het verzoekende land te worden gebracht overeenkomstig diens fiscale en civiele wetgeving. Indien de betwisting de geldigheid of de gevolgen van conservatoire of executoriale handelingen betreft, dient de actie bij de rechter in het aangezochte land te worden gebracht. Kortom, het verzet dient door de Nederlandse rechter beoordeeld te worden, maar klachten over de rechtsgeldigheid van de Belgische beslagen dienen uiteraard naar Belgisch recht te worden beoordeeld door de Belgische rechter.

De rechtbank legt derhalve een onjuiste maatstaf aan, omdat verzocht wordt de ontvanger te veroordelen tot opheffing van de Belgische beslagen, omdat hij niet tot invordering van een evident materieel niet ver-

schuldigde aanslag over had mogen gaan. Niet aan de orde werd gesteld de vraag of de Belgische ontvanger zich aan alle door het Belgische recht voorgeschreven formaliteiten en voorschriften heeft gehouden op grond waarvan de beslagen eventueel nietig zouden kunnen blijken te zijn en de rechter om opheffing kan worden verzocht.

Mandatering

Ook de mandateringskwestie was even terug van weggeweest, zij het vanuit onverwachte hoek.

In kort geding kan de gedaagde bij procureur verschijnen, maar in persoon is ook toegestaan. Indien de ontvanger de gedaagde is en niet bij procureur verschijnt, is het de vraag wanneer hij geacht kan worden in persoon te zijn verschenen. Ingevolge de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 is de voorzitter van het managementteam van de desbetreffende belastingeenheid formeel dé ontvanger. De ontvangerswerkzaamheden worden evenwel door zijn invorderingsmedewerkers gedaan krachtens schriftelijk mandaat.

Toen de ontvanger in kort geding gedagvaard werd en niet de voorzitter van het managementteam in persoon verscheen, maar één van de daartoe door hem schriftelijk gemandateerde invorderingsmedewerkers die geen procureur was, oordeelde de voorzieningenrechter van de Rechtbank Rotterdam op 17 augustus 2004 (KG ZA 04-710) dat de ontvanger noch in persoon, noch bij procureur verschenen was en veroordeelde hem bij verstek. Ex art. 255, lid 1, Rv mag vertegenwoordiging alleen door een gemachtigde geschieden die procureur is. Hof Den Haag 11 april 2006 (V-N 2006/53.24) oordeelde in hoger beroep evenwel dat het publiekrechtelijk mandaat niet gelijkgeschakeld kan worden met vertegenwoordiging in de zin van genoemde bepaling uit het Wetboek van Burgerlijk Rechtsvordering. De ontvanger moet geacht worden in persoon te zijn verschenen door het optreden van zijn daartoe specifiek gemandateerde belastingambtenaar. Nu de voorzitter van het managementteam over het algemeen de laatste persoon zal zijn die iets zinnigs over invorderingskwesties te melden heeft, lijkt

de uitleg die het hof aan art. 255, lid 1, Rv geeft mij wel zo praktisch.

Verrekening

Anders dan ik uit HR 29 oktober 2004 (TFB 2004/8, p. 24-25 en V-N 2004, 63.25) meende af te kunnen leiden, is het de ontvanger wél toegestaan een civielrechtelijke schuld te verrekenen met een civielrechtelijke vordering. Hoewel r.o. 3.6 van dat arrest duidelijke taal leek te spreken waar de Raad overwoog dat de bepalingen van art. 6:127 e.v. BW door de bijzondere regeling van art. 24 IW 1990 'geheel zijn terzijdegesteld', oordeelt de Hoge Raad in zijn arrest van 14 juli 2006 (V-N 2006/38.23) dat de ontvanger op grond van art. 6:127 e.v. BW bevoegd is tot verrekening van een civielrechtelijke schuld met een civielrechtelijke vordering. De uitsluiting van de civiele verrekeningsregels in art. 24 IW 1990 ziet derhalve uitsluitend op belastingvorderingen en zal overigens geen lang leven meer beschoren zijn. Zoals hiervoor reeds aangestipt, is inmiddels een voorstel tot wijziging van art. 24 IW 1990 door de Tweede kamer geloodst (Fiscale onderhoudswet 2007, wetsvoorstel 30 943), waardoor het mogelijk zou moeten worden dat de ontvanger belastingvorderingen kan verrekenen met niet-belastingvorderingen.

Vervolgingskosten

Vervolgingskosten zijn de aanmanings- en betekeningskosten die op grond van de Kostenwet invordering rijksbelastingen door respectievelijk de ontvanger en de belastingdeurwaarder in rekening worden gebracht indien tijdige betaling uitblijft. De aldus in rekening te brengen bedragen zijn niet gekoppeld aan de werkelijke kosten, maar forfaitair bepaald en afhankelijk van het in te vorderen bedrag. Met name de betekeningskosten van het dwangbevel kunnen daardoor de werkelijke kosten vérgaand overtreffen, temeer nu betekening ook door terpostbezorging kan geschieden. Regelmatig wordt dan ook gebruikgemaakt van de mogelijkheid die de Kostenwet biedt om administratief beroep in te stellen tegen de betekeningskostenbeschikking. Op die procedure is Hoofdstuk V AWR van toepassing. Bij een aperte wanverhouding wordt wel verdedigd dat sprake is van een verkapte boete en daarmee van strijdigheid met art. 6 EVRM.

Hetzelfde geldt indien het in te vorderen bedrag tevens een boete behelst die alsdan mede bepalend is voor de hoogte van de kosten. Verwezen zij naar de vorige Kroniek Invorderingsrecht (TFB 2005/6, p. 26-27).

Oordeelde Hof Den Bosch reeds eerder dat art. 6 EVRM niet in de weg staat aan de forfaitaire berekeningswijze omdat de Kostenwet – volgens het hof – niet onder het bereik van dat artikel valt (Hof Den Bosch 17 juni 2004, NTFR 2004/1284, V-N 2004/54.22) in de uitspraak van 26 augustus 2005 (V-N 2005/59.23) acht het een inbreuk op die berekeningswijze mogelijk indien er in een individueel geval een aperte wanverhouding tussen de werkelijke kosten en het in rekening gebrachte bedrag ontstaat waardoor belanghebbende ernstig zou worden gedupeerd. De aperte wanverhouding wordt evenwel niet gekwantificeerd evenmin als de gevolgen.

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. Mij dunkt dat daarmee al vrij snel sprake zal zijn van een aperte wanverhouding in een individueel geval. Ter illustratie: betekeningskosten beginnen bij een bedrag van € 34 voor een aanslag tot € 89. Daarna worden de kosten verhoogd met een bedrag van € 3 per veelvoud van € 45 waaruit het aanslagbedrag bestaat. Maximaal kan een bedrag van € 10.140 in rekening worden gebracht, in welk geval de winstmarge voor de fiscus dus een allesbehalve schamele 844900% bedraagt. Bedenk daarbij 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 – en de gedachte dringt zich op dat de Kostenwet, in ieder geval sedert 2004, alleszins kostendekkend, om niet te zeggen uiterst lucratief genoemd mag worden. Temeer nu de tarieven 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'.

Een ander interessant punt in deze uitspraak is het oordeel van het hof dat het mede berekenen van de kosten op basis van een niet onherroepelijk vaststaande boete niet in strijd is met de *presumptio innocentiae*. Het hof zoekt daartoe aansluiting bij EHRM 23 juli 2002, nr. 36 985/97 inzake Västberga Taxi Aktiebolag en oordeelt dat de getroffen invorderingsmaatregelen die genomen zijn voordat de boete definitief vaststond de toets der kritiek (*strict scrutiny*) kunnen doorstaan. Met name acht het Hof daarbij van belang dat tegen de weigering uitstel van betaling te verlenen en tegen de betekening van het dwangbevel rechtsmiddelen openstaan die de executie schorsen. Voorts weegt het Hof mee dat bij een vernietiging van de boete effectief rechtsherstel mogelijk is door middel van terugbetaling van de boete met rente en kosten en vergoeding van eventuele schade.

Voor wat betreft de weigering uitstel van betaling te verlenen, is mij overigens geen rechtsmiddel bekend dat de executie zou schorsen. Het verzet ex art. 17 IW 1990 tegen betekening en tenuitvoerlegging van het dwangbevel heeft wel schorsende werking, maar het vorderen van de opheffing daarvan door de ontvanger op grond van misbruik van recht lijkt tegenwoordig eerder regel dan de door de Hoge Raad (HR 7 oktober 1994, NJ 1994, 411) beoogde uitzondering. De vraag is daarmee of het hof de juiste maatstaf heeft aangelegd. De maatstaf van de mogelijkheid van effectief rechtsherstel daarentegen is zulks wel.

De staatssecretaris heeft naar aanleiding van deze uitspraak opgemerkt het gewenst te achten dat de ontvanger in situaties als deze het bezwaar tegen de vervolgingskosten aanhoudt tot de aanslag waarop de kosten betrekking hebben, definitief vaststaat. Dat lijkt mij uitsluitend uit kostenveroordelingsoogpunt te zijn ingegeven, want zulks is betrekkelijk zinloos indien niet ook de invordering wordt aangehouden.

Anders dan Hof Den Bosch acht de Rechtbank Haarlem in het vonnis van 1 mei 2007

(V-N 2007/44.25) op grond van art. 120 Grondwet geen inbreuk mogelijk op de forfaitaire berekeningswijze van de Kostenwet, omdat het de (formele) wetgever vrij staat een forfaitaire regeling als de onderhavige in het leven te roepen, ook al zou deze regeling er in individuele gevallen toe kunnen leiden dat een hoger bedrag moet worden betaald dan in werkelijkheid met de betekening van het dwangbevel is gemoeid. Toetsing van de Kostenwet aan de fundamentele rechtsbeginselen van de Nederlandse rechtsorde – in casu het evenredigheidsbeginsel – is de rechter niet toegestaan.

Hof Amsterdam haalt in zijn uitspraak van 7 juli 2005 (V-N 2005/39.16) de vervolgingskosten onderuit, omdat de ontvanger niet aannemelijk heeft gemaakt dat de aanslagbiljetten tijdig aan belanghebbende zijn verstuurd. Belanghebbende is daarom niet 'in gebreke' als vereist in art. 1 Kostenwet (zie HR 29 mei 1996, *BNB* 1996/249).

In art. 7, lid 2, Kostenwet wordt bepaald dat het beroep niet gegrond kan zijn op de stelling dat het aanslagbiljet, aanmaning of dwangbevel niet is ontvangen door belanghebbende. Art. 17, lid 3, IW 1990 bevat een gelijklopende bepaling. In dit geval stelde belanghebbende niet alleen de aanslagen en de aanmaningen niet te hebben ontvangen, maar ook dat deze stukken niet aan haar zijn verzonden. Omdat de interne postverwerking bij dit grote internationale advocatenkantoor dermate zorgvuldig is, acht belanghebbende het volstrekt onaannemelijk dat vier poststukken bij haar in het ongereede zouden zijn geraakt. De ontvanger stelt hiertegenover dat de desbetreffende stukken niet onbestelbaar retour zijn gekomen hetgeen, de zorgvuldige postverzending bij de Belastingdienst in aanmerking nemende, betekent dat de desbetreffende stukken bij belanghebbende moeten zijn aangekomen.

Het hof oordeelt dat een redelijke verdeling van de bewijslast meebrengt dat de ontvanger aannemelijk dient te maken dat de desbetreffende stukken tijdig aan belanghebbende zijn verzonden. Nu de ontvanger geen enkel schriftelijk stuk heeft geproduceerd ten bewijze van tijdige verzending, terwijl van een bestuursorgaan verwacht mag worden

dat het aan de hand van schermprintjes, computeruitdraaien of andere bewijsmiddelen verzending aannemelijk kan maken, acht het hof aannemelijk dat de stukken niet (tijdig) zijn verzonden en belanghebbende derhalve niet bereikt hebben. Belanghebbende is derhalve niet 'in gebreke', dat wil zeggen niet in de gelegenheid geweest van zijn belastingschuld kennis te nemen en niet in de gelegenheid geweest deze te voldoen.

In HR 21 oktober 2005 (*NtFR* 2005/1430, V-N 2005/52.24) oordeelde de Hoge Raad dat belanghebbende niet 'in gebreke', is omdat betaling van de aanslag een week vóór de betekening had plaatsgehad. De betaling was weliswaar gedeeltelijk toegerekend aan de belopen invorderingsrente, waardoor een gedeelte van de aanslag nog open stond ten tijde van de betekening, maar de ontvanger had de berekende rente nog niet bij beschikking vastgesteld, zodat belanghebbende nog geen kennis had kunnen nemen van het nog openstaande bedrag.

Verzet

De ontvanger heeft de bijzondere en vervaagende bevoegdheid om zonder enige rechterlijke toetsing van zijn vordering, de in te vorderen aanslag, zelf een executoriale titel uit te vaardigen en ten uitvoer te leggen, desnodig versneld zonder inachtneming van de wettelijke betalingstermijnen. Zelfs indien de aanslag bestreden wordt en niet onherroepelijk vaststaat. Om hieraan enig tegenwicht te bieden, is in art. 17 IW 1990 de mogelijkheid geopend verzet aan te tekenen tegen de tenuitvoerlegging van het dwangbevel. Op uitdrukkelijk aandringen van de Tweede Kamer is in lid 2 van dat artikel opgenomen dat door het instellen van verzet de tenuitvoerlegging wordt geschorst, zodat de ontvanger in afwachting van de toetsing door de burgerlijke rechter pas op de plaats dient te maken. Deze toetsing is overigens uitermate marginaal; de aanslag mag alleen niet ingevorderd worden indien deze evident materieel niet verschuldigd is. De wetgever stond overigens een minder marginale toetsing voor ogen. In de wetsgeschiedenis (*MvT* II 1987-1988, 20 588, nr. 3, p. 54) wordt het toetsingscriterium omschreven als 'een belastingaanslag (...) ten aanzien waarvan

op zijn minst twijfel mogelijk is of die (...) wel in overeenstemming is met de materiële belastingschuld'. In de jurisprudentie en de Leidraad Invordering 1990 wordt evenwel een aanmerkelijk marginalere toetsing gehanteerd. Bovendien wordt deze marginale toetsing in art. 17, §1, lid 3, Leidraad Invordering 1990 ook nog eens beperkt tot aanslagen die nog niet onherroepelijk vaststaan. Ook deze beperking is onjuist. Een onherroepelijk vaststaande aanslag kan immers net zo materieel onverschuldigd zijn als een niet onherroepelijk vaststaande. De wetsgeschiedenis biedt dan ook geen enkele basis voor deze inperking van de verzetmogelijkheden. Integendeel, de toetsing is juist marginaal 'om dubbele procedures over de hoogte van de belastingaanslag te voorkomen'; de fiscale 'rechtsmiddelen kunnen derhalve niet – of niet opnieuw – worden aangewend in een verzetsprocedure' (*MvT* II 1987-1988, 20 588, nr. 3, p. 54). De wetgever gaat er derhalve – vrij expliciet – van uit dat ook verzet aangetekend kan worden tegen een onherroepelijk vaststaande aanslag indien er twijfel mogelijk is omtrent de materiële verschuldigdheid ervan.

De oorspronkelijke tekst van genoemd Leidraadartikel kende deze beperking dan ook niet en bevatte overigens een aanmerkelijk minder marginaal toetsingscriterium dan thans het geval is. Het toetsingscriterium gaat bij Besluit van 20 december 1996 (*Stcrt.* 1996, nr. 250, p. 28) van 'gerede twijfel' aan de materiële verschuldigdheid naar 'zo twijfelachtig'. De inperking tot nog niet onherroepelijk vaststaande aanslagen is eerst bij Besluit van 17 december 2001 (*Stcrt.* 27 december 2001, nr. 249, p. 16) in de Leidraad opgenomen.

Bij het opnemen van de, onder de oude invorderingswet niet bestaande, 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 wijziging weer ongedaan zal worden gemaakt (*NEV* II 1988-1989, 20 588, nr. 9, p. 22). Tot op heden is hiervan geen sprake geweest, zodat gevoeglijk mag worden aangenomen dat het

met het misbruik van de schorsende werking in de praktijk wel meevalt.

De Hoge Raad heeft in het arrest van 7 oktober 1994 (*NJ* 1994, 411) de mogelijkheid van inbreuk op de schorsende werking dan ook zodanig geformuleerd dat hiervan slechts bij wege van (hoge) uitzondering sprake zou kunnen zijn. Slechts in geval van misbruik van procesrecht kan ingebroken worden op de wettelijke schorsende werking. Hiervan is sprake indien het verzet zo duidelijk kansloos is dat het belang van de belastingsschuldige bij schorsing niet opweegt tegen het belang van de ontvanger bij voortzetting van de executie. De ontvanger dient aldus een zwaarder wegend en doorslaggevend belang te hebben, wil er sprake zijn van misbruik van bevoegdheid. Dit belang kan derhalve niet in dat misbruik zelf gelegen zijn.

De ontvanger kan opheffing van de schorsende werking vorderen bij wege van reconventionele vordering in de verzetprocedure dan wel, in spoedeisende gevallen, in kort geding. In de praktijk blijkt de ontvanger welhaast standaard in reconventie opheffing van de schorsende werking te vorderen, daarmee suggererend dat in de praktijk veelvuldig misbruik zou worden gemaakt van de schorsende werking. Wellicht dat er sprake is van een toename van verzetzaken sedert de aanscherping van het uitstelbeleid per 1 januari 2005, maar dit hoeft niet noodzakelijkerwijs misbruik van procesrecht te beteken. Het voorkomen van een onnodig faillissement kan immers zeer wel een zwaarder wegend belang zijn dan het onverkort vasthouden aan het nieuwe uitstelbeleid.

Rb. Arnhem 11 mei 2006 (*V-N* 2006/36.20) wees de ontvanger dan ook terecht op zijn inherente afwijkingsbevoegdheid toen deze stelde dat het gepubliceerde uitstelbeleid hem geen mogelijkheid liet uitstel van betaling te verlenen. In bijzondere gevallen moet van het beleid kunnen worden afgeweken en in voorkomend geval dient er zelfs van af te worden geweken. De ontvanger dient telkens bij toepassing van een beleidsregel te toetsen of de gevolgen voor belanghebbende onevenredig zijn in verhouding tot de met dat beleid te dienen doelen (art. 4:84 Awb). De door de ontvanger betrachtte beleidstoe-

passing laat evenwel in het geheel geen ruimte voor toetsing aan het evenredigheidsbeginsel, zodat de rechtbank zelf hieraan toetst met als gevolg een verbod tot executie voor de ontvanger en een door de rechtbank vastgestelde betalingsregeling, waarvoor het uitstelbeleid overigens geen ruimte bood.

Deze kritische houding van Rechtbank Arnhem ten opzichte van het in de Leidraad 1990 gepubliceerde beleid mag bepaaldelijk verfrissend worden genoemd. Uit de jurisprudentie blijkt doorgaans dat de civiele rechter over het algemeen geneigd is deze visie van de staatssecretaris op de uitvoering van de IW 1990 klakkeloos te volgen.

Al even verfrissend is Rb. Arnhem 7 juni 2006 (*V-N* 2006/37/24) waar de standaard reconventionele vordering van de ontvanger tot opheffing van de schorsende werking wordt afgewezen, omdat de rechter zich bij marginale toetsing van de aanslagen niet in staat acht te beoordelen of met het verzet uitsluitend een oneigenlijk doel wordt nagestreefd. Naar mijn mening kan op grond van deze overweging de standaard reconventionele vordering standaard worden afgewezen. Voor misbruik van procesrecht is heel wat meer vereist dan een verwijzing naar de verweren in conventie gevoerd. De reconventionele vordering tot opheffing van de schorsende werking behoort niet 'het spiegelbeeld' te zijn van de vordering in conventie zoals Rechtbank Den Bosch ten onrechte overwoog in het vonnis van 19 september 2006 (*V-N* 2006/53.25). Afwijzing van het verzet impliceert immers niet zonder meer misbruik van de schorsende werking.

In die zaak betrof het overigens een ontvanger die in weerwil van ingesteld verzet en de daaraan van rechtswege verbonden schorsende werking tot executoriale verkoop overging. De ontvanger handelt derhalve in strijd met de wet en dus onrechtmatig, maar wordt hiervoor niet door Rechtbank Den Bosch op de vingers getikt, omdat de verzetdagvaarding de dag voor de verkoop pas was uitgebracht. De rechtbank vond de reeds gemaakte executievoorbereidingskosten kennelijk van zwaarder belang dan een juiste wetstoepassing. Een positieve opmerking ten aanzien van dit vonnis betreft het

feit dat de rechtbank (weliswaar uiterst marginaal) de materiële verschuldigheid van onherroepelijk vaststaande aanslagen toetst, zij het via de band van art. 65 AWR. Jammer is dan wel weer dat de rechtbank in haar vaststelling dat het inhoudelijke debat over de vraag of de aanslagen in overeenstemming zijn met de materiële belastingschuld erg onvolgroeid is gebleven, geen aanleiding ziet een minder marginale toetsing toe te passen. Juist in gevallen als deze waar geen inhoudelijke rechtmatigheidstoetsing van de aanslagen door de fiscale rechter heeft plaatsgehad en meer kan plaatshebben, zou een verdergaande toetsing naar mijn mening niet misstaan.

Ook Rechtbank Amsterdam 11 mei 2006 (*V-N* 2006/35.28) hanteert de onjuiste 'spiegelbeeldbenadering'. Afweging van de belangen zou volgens de rechtbank niet tot opheffing van de schorsende werking kunnen leiden indien de materiële verschuldigheid van de aanslagen twijfelachtig is. Kortom, indien het verzet wordt afgewezen, is misbruik kennelijk gegeven, want getoetst wordt aan hetzelfde criterium.

Hof Amsterdam 23 maart 2006 (*V-N* 2006/20.21) legt de ontvanger nog eens uit dat opheffing van de schorsende werking bij wege van reconventionele vordering gevorderd dient te worden en niet bij conclusie van antwoord. Voor alle duidelijkheid wijst het hof de ontvanger er in dat verband ook nog op dat een uitvoerbaar bij voorraad verklaarde afwijzing van het verzet niet tot gevolg heeft dat de schorsende werking automatisch aan het verzet komt te ontvallen; hangende hoger beroep en eventueel cassatieberoep blijft de tenuitvoerlegging van het dwangbevel geschorst.

Ten slotte

Als gezegd, 'never a dull moment' in het invorderingsrecht. Hoewel wellicht een niche-gebied binnen de niche van het formeel belastingrecht, verdienen de ontwikkelingen op invorderingsgebied daarom reeds, maar ook – of zelfs juist – gezien het vaak ingrijpende karakter van de ontvangersbevoegdheden, blijvende (kritische) aandacht.