



rechtspraak

Kroniek invorderingsrecht

Mr. F.A. Piek

In deze Kroniek besteed ik aandacht aan twee aansprakelijkheidsaspecten die in de praktijk niet altijd de aandacht krijgen die ze verdienen: de bewijslast van de ontvanger inzake de verwijtbaarheid van het belopen van rente, kosten en boetes en het hangende een aansprakelijkstellingsprocedure intern compenseren om de onderliggende aanslagen overeind te kunnen houden. Daarnaast aandacht voor wat verjaringsperikelen met als afsluiting bespreking van de streep die Hof Arnhem vooralsnog gezet lijkt te hebben door de jurisprudentiële ontwikkelingen ter zake van het negeren van de wettelijke schorsende werking van het verzet door staatssecretaris en ontvanger.

Aansprakelijkheid

Art. 32, lid 2, IW 1990

Het bewijsvermoeden ex art. 36, lid 4, Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990) geldt uitsluitend voor de aansprakelijkheid voor onbetaald gebleven belastingen. In geval van een, doorgaans bijkomende, aansprakelijkstelling ex art. 32, lid 2, IW 1990 voor rente, kosten en boetes heeft de ontvanger derhalve de bewijslast inzake de verwijtbaarheid van het belopen van de rente, kosten en boeten.¹ Ingevolge art. 32, lid 2, IW 1990 rust op de ontvanger de stelplicht, en bij gemotiveerde betwisting, de bewijslast ten aanzien van feiten en omstandigheden die (kunnen) meebrengen dat het belopen van de rente, invorderingskosten en boetes aan de aansprakelijke is te wijten. Daartoe is onvoldoende dat het ontstaan van de belastingschulden is te wijten aan de aansprakelijk gestelde of dat deze als bestuurder was belast met betaling van belastingaanslagen. De liquiditeitsproblemen die ten grondslag liggen aan het onbetaald laten van de betreffende aanslagen dienen aan de aansprakelijk gestelde te wijten te zijn, aldus de Hoge Raad in de tweede verwijzingsuitspraak van 12 juli 2013.² De ontvanger dient in het kader van de aan-

sprakelijkheid voor rente, kosten en boeten derhalve aan te tonen dat de betalingsonmacht van het lichaam de bestuurder zelfstandig te verwijten valt en kan in dat kader niet volstaan met de stelling dat de aansprakelijk gestelde als bestuurder invloed heeft op het aangifte- en betalingsgedrag van het lichaam, zodat, nu betaling niet heeft plaatsgehad, het belopen van de rente, kosten en boeten aan de aansprakelijk gestelde is te wijten.

Interne compensatie

Interne compensatie is bij uitsteking een inspecteursbevoegdheid.³ Desondanks blijkt de ontvanger zich in de aansprakelijkstellingspraktijk met enige regelmaat op interne compensatie te beroepen. Dit als gevolg van het feit dat onder het aansprakelijkheidsrecht zoals dat per 30 november 2002 is ingevoerd de ontvanger niet alleen de bezwaren tegen de aansprakelijkstelling, maar ook de bezwaren tegen de onderliggende aanslagen dient te beoordelen. Voordien werd de hoogte van de aansprakelijkstelling bestreden door middel van een bezwaarschrift tegen de onderliggende aanslag, in te dienen bij de betreffende inspecteur. De ontvanger heeft dus, anders dan voorheen, regelmatig een uitermate heffingstechnische discussie te voeren.

Rechtbank Breda⁴ oordeelde in 2011 reeds dat de ontvanger niet beschikt over de bevoegdheid tot interne compensatie van de aan de aansprakelijkstelling ten grondslag liggende aanslagen, omdat hij geen inspecteur is en de aanslagen onherroepelijk vaststonden. In het hoger beroep daarvan oordeelt ook Hof Den Haag⁵ dat van interne compensatie door de ontvanger geen sprake kan zijn. De elementen van de materiële belastingschuld zijn definitief door middel van de vastgestelde aanslagen geformaliseerd. Daarbuiten kan zich de aansprakelijkstelling niet uitstrekken.

Niet alleen het onherroepelijk vaststaan van de aanslag, maar met name de wettelijke taak van de ontvanger staat aan interne compensatie in de weg. Het doel van interne compensatie is om per saldo (zo veel mogelijk) tot een juiste belastingheffing te komen, maar belastingheffing behoort niet tot het

takenpakket van de ontvanger. Dit is bij uitsteking het geval bij een aansprakelijkstelling van een derde voor de belastingschulden van een ander. De ontvanger mag zelfs niet intern compenseren als de inspecteur die bevoegdheid (nog) wel heeft of jegens de belastingschuldige heeft toegepast. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de ontvanger in dat geval slechts een beroep openstaat op de compensatieregeling van art. 24 IW 1990.⁶

De staatssecretaris heeft cassatie ingesteld.

Verjaring

Art. 4:104, lid 1, Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) bepaalt dat de rechtsvordering tot betaling verjaart vijf jaren nadat de betalingstermijn is verstreken. De verjaring wordt geschorst door, onder andere, uitstel van betaling, faillissement en verzet waaraan niet de schorsende werking is ontzegd.⁷ De verjaringstermijn loopt dus uitsluitend als er een betalingsverplichting is. De periodes dat die verplichting er (tijdelijk) niet is, verlenen de verjaringstermijn. De ontvanger kan, kort gezegd, de verjaring stuiten door het instellen van een daad van rechtsvervolging, het versturen van een aanmaning, een verrekeningsbeschikking of (tenuitvoerlegging) van een dwangbevel.⁸ Ook een schriftelijke mededeling waarin de ontvanger zich ondubbelzinnig zijn recht op betaling voorbehoudt, stuit op grond van art. 27, lid 1, IW 1990 de verjaring. Dit is een afwijking van de algemene wettelijke regeling die door de wetgever noodzakelijk werd geacht vanwege de complexiteit binnen de automatisering van de schorsings- en stuitingsgronden.⁹ Daarnaast treedt op grond van art. 27, lid 2, IW 1990 de ex art. 49, lid 1, IW 1990 aansprakelijk gestelde derde ten aanzien van de stuiting en verlenging van de verjaring in de plaats van de belastingschuldige, indien die heeft opgehouden te bestaan. Een afwijking die verband houdt met het feit dat een aansprakelijkheidsschuld accessoir is. Dat wil zeggen dat de aansprakelijkheidsschuld de wederwaardigheden volgt van de onderliggende belastingschuld.¹⁰ Art. 27.2 en 53.1 van de Leidraad Invordering verwoorden het wat betreft de verjaring thans als volgt:

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

De wetgever achtte het ten tijde van de totstandkoming van de Invorderingswet 1990 nog onwenselijk dat buiten de belastingsschuldige om de verjaringstermijn van diens belastingsschuld zou kunnen worden verlengd.¹¹ Per 1 juli 2009 vormt art. 27, lid 2, IW 1990 op dit uitgangspunt aldus de uitzondering.¹²

Stuiting voor 1 juli 2009

Onder het tot 1 juli 2009 geldende verjaringregime gold die uitzondering niet en diende de verjaring te worden gestuit door betekening van een akte van vervolging, doorgaans een dwangbevel, aan de belastingsschuldige. Hierdoor deed zich in de praktijk de vraag voor hoe gestuit diende te worden als een belastingsschuldige rechtspersoon was opgehouden te bestaan en de ontvanger belang had bij stuiting omdat hij een derde aansprakelijk hield voor de onbetaald gebleven belastingsschulden.

Aan een ontbonden en derhalve niet (meer) bestaande vennootschap kan geen rechtsgeldige betekening plaatsvinden. In beginsel dient de vereffening of het faillissement daartoe heropend te worden, waardoor de vennootschap herleeft en betekening alsnog mogelijk is.

In het verleden hebben ontvangers wel getracht hieraan voorbij te gaan door te betekenen aan de vereffenaar of curator, doch dit is slechts rechtsgeldig gedurende de liquidatie en het faillissement en niet daarna, omdat de vennootschap dan heeft opgehouden te bestaan (art. 2:19, lid 6 jo. 2:23c BW).¹³

Blijkens de uitspraak van de Hoge Raad van 6 december 2013 acht de Raad in een dergelijk geval art. 54, leden 3 en 4, Rv, dat overigens niet ziet op betekening aan niet meer bestaande rechtspersonen, van overeenkomstige toepassing. De ontvanger kan volstaan met een zogeheten openbare betekening,

bestaande uit betekening aan het parket van het betreffende Openbaar Ministerie en publicatie van het exploit in een landelijk dagblad.

Omdat de ontvanger bij heropening van de vereffening c.q. het faillissement en het dientengevolge herleven van de rechtspersoon geen ander belang had dan uitsluitend stuiting van de verjaring, behoeft hij van de Hoge Raad niet de weg van de hoofdregel van art. 2:23c, lid 1, BW te volgen. Dit lijkt in lijn met de fiscale jurisprudentie van de Hoge Raad aangaande niet meer bestaande rechtspersonen, maar zou kunnen betekenen dat de ontvanger niet in alle gevallen zal kunnen volstaan met openbare betekening ter stuiting van de verjaring, hetgeen de rechtszekerheid niet ten goede komt.¹⁴ Bovendien ziet bedoelde fiscale jurisprudentie niet op stuiting van de verjaring, zodat het de vraag is waarom die lijn hier zou moeten worden gevolgd.

Gezien het rechtszekerheidskarakter van het instituut verjaring lijkt deze redengeving om van de, kennelijk omslachtige, hoofdregel af te wijken en overeenkomstige toepassing van een niet toepasselijke wettelijke regeling toe te staan, wat dunnetjes. De Raad maakt niet duidelijk of middels de toegestane openbare betekening aan dezelfde belangen wordt tegemoetgekomen als bij betekening aan de betreffende belastingsschuldige.

Blijkens de conclusie van A-G Wesseling van Gent bij het arrest, is ook de A-G van mening dat art. 54 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (hierna: Rv) niet ziet op niet meer bestaande rechtspersonen.¹⁵ Hoewel de A-G analoge toepassing vindt neerkomen op betekening aan een spookpartij, is het belang van die analoge toepassing, aldus de A-G, erin gelegen dat een tijdstip wordt gefixeerd waarop de mededeling is gedaan, waardoor het tijdstip van de stuiting van de verjaring ten opzichte van de aansprakelijk gestelde kan worden vastgesteld.

Van stuiting van de verjaring ten opzichte van de aansprakelijk gestelde kan evenwel geen sprake zijn. Stuiting van de verjaring is, onder het oude recht, uitsluitend mogelijk ten opzichte van de belastingsschuldige:

*'Het eerste lid [van artikel 27, toegevoegd] stelt vervolgens buiten twijfel dat de verjaring alleen kan worden gestuit door betekening van een akte van vervolging aan de belastingsschuldige. Andere oorzaken leiden dus niet tot stuiting van de verjaring zoals wel het geval is in het burgerlijke recht. (...) De betekening van een akte van vervolging zoals bedoeld in het eerste lid, kan zowel een betekening van een dwangbevel zijn als bij voorbeeld een betekening van een beslag.'*¹⁶ (onderstreping toegevoegd)

*'Wat de verjaring betreft behoeft geen bepaling inzake de toepassing bij aansprakelijkstelling te worden opgenomen daar de aansprakelijkheidsschuld ziet op de schuld die ingevolge de belastingaanslag bestaat; derhalve heeft de verjaringregulering voor de dwanginvordering en de verrekening met betrekking tot die belastingaanslag ook automatisch gevolgen voor de aansprakelijkheidsschuld.'*¹⁷

De stuitings- en/of schorsingsgronden gelden louter ten opzichte van de belastingsschuldige en niet ten opzichte van de aansprakelijk gestelde. Om ten behoeve van een aansprakelijkheidsprocedure

*'verlenging van de verjaringstermijn te bereiken dient de ontvanger alsdan aan de belastingsschuldige een dwangbevel te betekenen. Deze wijze van het verlengen van de verjaringstermijn heeft het voordeel boven een "automatische verlenging" (...) dat niet buiten de belastingsschuldige om de verjaringstermijn van diens belastingsschuld zou kunnen worden verlengd.'*¹⁸ (onderstreping toegevoegd)

Anders dan de A-G legt de wetgever aldus expliciet het primaat bij de belastingsschuldige en niet bij de aansprakelijk gestelde; de wetgever heeft uitdrukkelijk gekozen voor stuiting jegens de belastingsschuldige, omdat hij het onwenselijk achtte *'dat buiten de belastingsschuldige om de verjaringstermijn van diens belastingsschuld zou kunnen worden verlengd'*.

Analoge toepassing van art. 54 Rv ligt derhalve geenszins voor de hand, nu betekening aan een spookpartij niet kwalificeert als stuitingshandeling in de zin van art. 27, lid 1, IW 1990, omdat deze niet is gericht

tegen de betreffende belastingschuldige; die bestaat immers niet meer. De verjaring van de onderliggende aanslagen is daardoor niet gestuit, zodat aan het fixeren van het tijdstip waarop de mededeling is gedaan geen belang toekomt.

Toepassing van art. 2:23c, lid 1, BW ligt meer voor de hand, nu aldus, in ieder geval, de verjaring van de onderliggende belastingaanslagen kan worden gestuit middels betekening van een dwangbevel aan de herleefde rechtspersoon/belastingschuldige. Het aanvankelijke voorstel tot wijziging van art. 27, lid 2, IW 1990 verklaarde overigens ook de ‘omslachtige’ procedure van art. 2:23c BW van overeenkomstige toepassing.¹⁹ Nog meer voor de hand zou hebben gelegen te anticiperen op het ‘nieuwe’ art. 27, lid 2, IW 1990, nu op die manier wordt gewaarborgd dat in ieder geval de aansprakelijk gestelde van de stuiting op de hoogte geraakt. Dat had de ontvanger echter niet gedaan, zodat via die weg de aansprakelijkstelling ter zake van de inmiddels zestien(!) jaar oude naheffingsaanslagen niet zou zijn gesauveerd. Gezien deze bejaardheid van de aanslagen is nog vermeldenswaard dat het hier een aansprakelijkstelling betreft onder het oude tot 1 december 2002 geldende aansprakelijkheidsregime, zodat de omvang van de aansprakelijkheid thans nog dient te worden vastgesteld in de bezwaarprocedure, (hoger) beroep en cassatie ex art. 50 IW 1990 (oud) tegen de onderliggende naheffingsaanslagen.

Open systeem

De ontvanger is uit hoofde van het open systeem ex art. 4:124 Awb bevoegd een op onrechtmatige daad gebaseerde vordering jegens een derde in te stellen wegens verkorting van zijn verhaalsrecht. Een dergelijke vordering strekt tot vergoeding van de schade die de ontvanger heeft geleden, doordat invordering van de belastingschuld bij de belastingschuldige niet (volledig) mogelijk is. Art. 27, lid 7, Leidraad Invordering 2008 bepaalt in dit verband dat de ontvanger na intreding van de fiscale verjaring geen gebruikmaakt van de mogelijkheid om in te vorderen door middel van een dagvaarding. Een bepaling die aan duidelijkheid niets te wensen overlaat; wat de verjaring betreft, is de vordering uit onrechtmatige daad gelijk

aan aansprakelijkheidsschuld accessoir aan de onderliggende belastingaanslag.²⁰

Art. 3 IW 1990 bepaalt dat de ontvanger is belast met de invordering van rijksbelastingen en in alle rechtsgedingen voortvloeiende uit deze taak in die hoedanigheid in rechte optreedt. Zonder belastingschuld heeft de ontvanger aldus geen wettelijke taak waarbinnen hij zijn invorderingsbevoegdheden kan uitoefenen. Hoewel een belastingschuld een verbintenis is die rechtstreeks voortvloeit uit de wet,²¹ zijn in beginsel alleen geformaliseerde belastingschulden rechtens afdwingbaar. Omwille van de rechtszekerheid is de betaling van een belastingschuld echter niet afdwingbaar na afloop van de verjaringstermijn. De wetgever heeft ten aanzien van het fiscale verjaringsregime gekozen voor de ‘zwakke werking’ van de verjaring, conform de bevrijdende verjaring van art. 3:306 BW. De bevrijdende verjaring doet alleen de rechtsvordering tenietgaan en niet ook de verbintenis. Is derhalve de vordering verjaard, dan blijft een natuurlijke verbintenis over.²² Bijgevolg kan de schuld-eiser zich de hem toekomende prestatie of vervangende schadevergoeding op geen enkele wijze zelf (meer) verschaffen. Bij de invoering van de IW 1990 achtte de wetgever ter zake van de verjaring van belastingsschulden een specifieke en exclusieve regelgeving noodzakelijk:²³

‘Gelet op het karakter van de belastingvordering kan onzes inziens worden gesteld dat een specifieke verjaringsregeling daarvoor nodig is. In artikel 28 wordt daarom een zelfstandige regeling gegeven met betrekking tot de verjaring van de dwanginvordering en van het recht tot verrekening.’

Deze gewenste exclusiviteit van het fiscale verjaringsregime heeft de staatssecretaris ertoe gebracht in de memorie van antwoord van de IW 1990 aan te geven het niet gewenst te achten dat separate verjaringsregimes zouden gelden naar gelang de invorderingsbevoegdheid die de ontvanger uitoefent:

‘Het innen van belastingsschulden met behulp van een dagvaarding valt niet onder de dwanginvordering, die in de terminologie van de wet

de procedure omvat die is neergelegd in de artikelen 11 tot en met 21. Dit brengt onder andere mee dat strikt genomen nadat de verjaring van de dwanginvordering is ingetreden, inning van de belastingschuld met behulp van bevoegdheden in de sfeer van de civiele rechtsvordering (de “gewone” dagvaarding) mogelijk zou zijn. Zulks achten wij uiteraard niet gewenst. Daarom zal in de Leidraad Invordering 1989 worden opgenomen dat nadat de verjaring is ingetreden, inning van de belastingschuld met gebruikmaking van aan de civiele rechtsvordering ontleende bevoegdheden, achterwege blijft.’²⁴

en:

‘In beginsel menen wij dat in de Invorderingswet zo min mogelijk inbreuk dient te worden gemaakt op de algemene bevoegdheden die elke crediteur heeft. Wanneer echter door het cumuleren van mogelijke bevoegdheden onduidelijkheid zou kunnen bestaan is het zaakhelderheid te verschaffen.’²⁵

Deze toezegging van de staatssecretaris is na invoering van de IW 1990 gestand gedaan in art. 27, lid 7 van – inmiddels – de Leidraad Invordering 2008:

‘Na intreding van de verjaring maakt de ontvanger geen gebruik van de mogelijkheid om in te vorderen door middel van een dagvaarding.’

Hoewel een vordering uit onrechtmatige daad geen aansprakelijkheidsverbintenis betreft, is zij op grond van de wettelijke taak van de ontvanger en de toezegging van de staatssecretaris zoals opgenomen in de Leidraad op vergelijkbare wijze accessoir aan de belastingverbintenis en als zodanig niet vatbaar voor zelfstandige verjaring. De ontvanger kan van deze invorderingsbevoegdheid slechts gebruikmaken indien en voor zover de onderliggende belastingaanslag niet is verjaard op grond van het fiscale verjaringsregime. Beide rechtsfiguren zijn in zoverre ook gelijk dat de één wordt aangesproken tot de facto betaling van de belastingschuld van een ander. In het kader van de rechtsgelijkheid dient het ten aanzien van de aangesprokene derhalve geen verschil te maken voor welke mogelijkheid de ontvanger opteert. In gelijke zin oordeelde de Hoge

Raad recentelijk nog in zijn arrest van 8 juli 2011.²⁶ Hij overwoog dat de rechtsbescherming van een op grond van onrechtmatige daad door de ontvanger aangesproken derde gelijk dient te zijn aan de rechtsbescherming die een aansprakelijk gestelde geniet op grond van art. 49 IW 1990:

'Het in de aansprakelijkheidsregelingen van de lw 1990 opgenomen uitgangspunt dat de aansprakelijkgestelde de onderliggende aanslagen moet (hebben) kunnen betwisten, is in overeenstemming met de rechtspraak die de formele rechtskracht van een besluit in haar werking beperkt tot de belanghebbenden voor wie een met voldoende waarborgen omklede bestuursrechtelijke rechtsgang heeft opgegaan. Dat geldt ook in het geval dat de ontvanger de derde aanspreekt op de grond dat deze de invordering van de belastingschuld op onrechtmatige wijze heeft gefrustreerd.'

Waar de op grond van onrechtmatige daad aangesprokene ten aanzien van de onderliggende aanslagen dezelfde wesen openstaan als een op grond van art. 49 IW 1990 aansprakelijk gestelde, geldt zulks uiteraard eveneens voor het beroep op verjaring van het recht tot invordering van de onderliggende aanslagen. Het wettelijke 'open systeem' is derhalve voor wat betreft de verjaring door de staatssecretaris 'gesloten' uit overwegingen van rechtsgelijkheid.

A-G Wesseling-van Gent blijkt evenwel een andere mening toegedaan.²⁷ De A-G concludeert dat de wetgever, gezien het ontbreken van parlementaire geschiedenis inzake de actie uit onrechtmatige daad, in het geheel niet heeft gedacht aan een door de ontvanger in te stellen actie uit onrechtmatige daad tegen een ander dan de belastingschuldige. Daarom zou de toezegging van de staatssecretaris en de daarop gebaseerde Leidraad-bepaling van art. 27, lid 2 niet zien op alle bevoegdheden voortvloeiende uit het open systeem, maar uitsluitend op inning van belastingschulden van de belastingschuldige. Bovendien staat de mogelijkheid van de ontvanger om jegens een derde een op onrechtmatige daad gegronde vordering tot schadevergoeding in te stellen, los van de fiscaalrechtelijke of civielrechtelijke invordering van belastingschulden. Daarom is de actie uit onrechtmatige daad juist niet acces-

soir aan de inning van belastingschulden en is de verjaring van een dergelijke vordering ook niet onderworpen aan fiscaalrechtelijke regels. Dit zou slechts anders kunnen zijn indien een beroep op de algemene beginselen van behoorlijk bestuur zou zijn gedaan, aldus de A-G.

De A-G ziet er daarmee, in ieder geval, aan voorbij dat een beroep op de Leidraad bij uitstek schending van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en met name het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel betreft. De Leidraad Invordering is een ministeriële regeling die door de staatssecretaris van Financiën binnen zijn bestuursbevoegdheid is vastgesteld en behoorlijk is bekendgemaakt door middel van publicatie in de *Staatscourant*, terwijl de daarin opgenomen regels zich er naar hun aard en strekking toelenen jegens de bij die regels betrokkenen als rechtsregels te worden toegepast. Aldus betreft de Leidraad Invordering 1990 'recht' in de zin van art. 79 Wet op de rechterlijke organisatie en is de ontvanger hieraan op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, waaronder met name het vertrouwens-, gelijkheids- en rechtszekerheidsbeginsel, gebonden voor zover zulks ten voordele van de justitiabele strekt door beleidsmatige inperking van wettelijke bevoegdheden.²⁸ Beleidsmatige inperking van wettelijke bevoegdheden heeft veelal plaats gehad op aandringen van het parlement tijdens de parlementaire behandeling van de Invorderingswet 1990, maar ook, zoals in het onderhavige geval, op grond van rechtszekerheidsmotieven in gevallen van cumulatie van wettelijke bevoegdheden.²⁹

Verzet

De ontvanger heeft de bijzondere en uiterst vergaande 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, desgewenst vernield zonder inachtneming van de wettelijke betalingstermijnen, zelfs indien de aanslag wordt bestreden 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 dwangbevelen. Op uitdrukkelijk aandringen van de

Tweede Kamer is in lid 2 van dat artikel opgenomen dat door het instellen van verzet – het doen betekenen van de verzetdagvaarding – de tenuitvoerlegging wordt geschorst, zodat de ontvanger in afwachting van de toetsing door de burgerlijke rechter pas op de plaats dient te maken.

Marginale toetsing

Deze toetsing door de burgerlijke rechter blijkt in de praktijk overigens uitermate marginaal; de aanslag mag alleen niet worden ingevorderd indien deze evident materieel niet is verschuldigd. De wetgever stond echter een minder marginale toetsing voor ogen.³⁰ In beginsel kan ex lid 3 van art. 17 IW 1990 het verzet niet zijn gegrond op het verweer dat de aanslag ten onrechte of tot een te hoog bedrag is vastgesteld, tenzij het gaat om 'een belastingaanslag (...) ten aanzien waarvan op zijn minst twijfel mogelijk is of die (...) wel in overeenstemming is met de materiële belastingschuld'.³¹ In de jurisprudentie wordt als gezegd een aanmerkelijk marginalere toetsing gehanteerd. Bovendien wordt deze uiterst marginale toetsing doorgaans op grond van de leer van de formele rechtskracht 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 aanslag. De wetsgeschiedenis biedt dan ook geen enkele basis voor deze inperking van de verzetsmogelijkheden. Integendeel, de verzetsuitsluitingsgrond van lid 3 is bedoeld 'om dubbele procedures over de hoogte van de belastingaanslag te voorkomen'.³² De wetgever gaat er aldus expliciet van uit dat ook verzet kan worden aangetekend tegen een onherroepelijk vaststaande aanslag indien er twijfel mogelijk is omtrent de materiële verschuldigheid ervan.

Ambtshalve toetsing

Blijkens de recente toevoeging aan art. 1.1.5 Leidraad Invordering 2008 is de staatssecretaris inmiddels ook die mening toegedaan.³³ De ontvanger dient desverzocht een onherroepelijke belastingaanslag te toetsen op materiële juistheid indien daaraan gegronde twijfels zijn maar ambtshalve vermindering door de inspecteur wegens termijnover-

schrijding niet meer mogelijk is. Indien geen sprake is van materiële verschuldigheid van de onherroepelijke aanslag, dient de ontvanger af te zien van invorderingsmaatregelen en dienen genomen invorderingsmaatregelen te worden teruggedraaid. Een in de praktijk welkome beleidsmatige explicitering van de vaste jurisprudentie dat de ontvanger de zorgvuldigheidsverplichting heeft om alvorens tot invordering over te gaan, zelfstandig de materiële verschuldigheid van de betreffende aanslagen te toetsen.³⁴

Ten aanzien van het optreden van de ontvanger heeft de Hoge Raad geoordeeld dat schending van de beginselen van behoorlijk bestuur civielrechtelijk een onrechtmatige daad oplevert.³⁵ Ondanks dat de ontvanger slechts competent is voor de invordering en niet voor de heffing van belastingen, brengt het zorgvuldigheidsbeginsel met zich mee dat de ontvanger de materiële rechtmatigheid van een belastingaanslag beziet, alsmede de wijze van totstandkoming en de houdbaarheid van de aanslag beoordeelt, voor hij tot invordering besluit. Indien 'op zijn minst twijfel mogelijk is of de aanslag wel in overeenstemming is met de materiële belastingschuld', mag de ontvanger niet tot tenuitvoerlegging overgaan. De ontvanger kan zich niet achter de inspecteur verschuilen en elke aanslag die hij van de inspecteur ter invordering krijgt als rechtmatig beschouwen.³⁶ Die verplichting tot voorafgaande zorgvuldigheidstoetsing geldt uiteraard niet uitsluitend ten aanzien van onherroepelijk vaststaande aanslagen. Sterker nog, die verplichting geldt des te sterker, de toetsing dient aanmerkelijk minder marginaal te zijn, als betwiste aanslagen nog niet door de fiscale rechter op materiële rechtmatigheid zijn getoetst. Daaruit volgt dat die verplichte zorgvuldigheidstoets logischerwijs ook, of zelfs bij uitstek, geldt bij de beslissing al dan niet uitstel van betaling in verband met bezwaar te verlenen, aangezien het niet verlenen van uitstel van betaling tot gevolg heeft dat de ontvanger tot invordering overgaat. Alvorens zekerheid te eisen als voorwaarde voor het verlenen van uitstel van betaling, zal de ontvanger derhalve de materiële verschuldigheid van de betreffende aanslag dienen te toetsen.

Schorsende werking

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 wordt gemaakt van de schorsende werking, de wijziging weer ongedaan zal worden gemaakt.³⁷ Tot op heden is hiervan geen sprake geweest.

Dit laat zich lastig rijmen met het feit dat de ontvanger in de 'dagelijkse' verzetpraktijk nagenoeg standaard opheffing van de schorsende werking vordert op grond van misbruik van het middel van verzet bestaande uit de ongegrondheid van dat verzet. Een vordering, overigens, die opmerkelijk vaak wordt toegewezen in de lagere civiele rechtspraak. Ten onrechte, omdat afwijzing van het verzet niet zonder meer misbruik van procesrecht impliceert.

Opheffing schorsende werking

De wettelijke schorsende werking van het verzet kan slechts bij wege van (hoge) uitzondering worden opgeheven in geval van misbruik van procesrecht.³⁸ Hiervan is sprake indien het verzet zo duidelijk kansloos is, dat het belang van de belastingschuldige 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 in spoedeisende gevallen opheffing van de schorsende werking vorderen in kort geding. In niet spoedeisende gevallen kan hij opheffing vorderen bij reconventionele vordering in de verzetprocedure of door in conventie te verzoeken de afwijzende uitspraak in de verzetprocedure uitvoerbaar bij voorraad te verklaren. Het misbruik van procesrecht dient aldus door de rechter te worden vastgesteld, waarna deze de wettelijke schorsende werking voor de toekomst kan opheffen.³⁹

Rechterlijke toetsing misbruik

De staatssecretaris is evenwel blijkens

art. 17.1 Leidraad Invordering 2008 sedert 1 januari 2008 van mening dat de ontvanger zelf, zonder enige rechterlijke toetsing, kan vaststellen dat sprake is van misbruik van procesrecht, in welk geval hij zich aan de wettelijke schorsende werking niets gelegen hoeft te laten liggen. Na verkregen toestemming van het Ministerie van Financiën mag de ontvanger van de staatssecretaris in dat geval de tenuitvoerlegging voortzetten in weerwil van ingesteld verzet en de daaraan verbonden schorsende werking.

De Nationale ombudsman concludeerde in het rapport 2010/170 reeds dat de uitdrukkelijk gewilde keuze van de wetgever voor schorsing van rechtswege geen ruimte laat voor de door de staatssecretaris voorgestane handelwijze.⁴⁰ Een dergelijke handelwijze is in strijd met het recht en doet afbreuk aan het vertrouwen dat een burger aan de wet moet kunnen ontlenen. Het zonder rechterlijke tussenkomst doorbreken van de wettelijke schorsende werking van het verzet is in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel, aldus de Nationale ombudsman.

In de Nota naar aanleiding van het verslag Belastingplan 2011⁴¹ in antwoord op de vraag om een reactie op de aanbeveling uit het rapport van de Nationale ombudsman, merkt de staatssecretaris evenwel op dat het beleid louter ziet op executoriale verkoop van beslagen roerende zaken, waarbij het verzet zó kort voor de verkoop wordt ingesteld, dat het inschakelen van de voorzieningenrechter redelijkerwijs niet meer mogelijk is en het verzet naar het oordeel van de Belastingdienst evident kansloos is.

Deze beperkende voorwaarden zijn overigens tot op heden niet in art. 17.1 Leidraad Invordering 2008 opgenomen.

In een dergelijk geval zou, aldus de staatssecretaris, ingeval de aanbeveling van de Nationale ombudsman zou worden gevolgd, niet kunnen worden opgetreden tegen verzetsacties die bij voorbaat kansloos zijn en die enkel worden geëntameerd om uitstel van executie te verkrijgen, zodat geen uitvoering kan worden gegeven aan HR 7 oktober 1994, op grond waarvan de schorsende werking door de rechter kan worden opgeheven in

geval van evident misbruik van procesrecht. Niet alleen de belangen van de Staat kunnen hierdoor worden geschaad, maar ook de belangen van de belastingschuldige zelf, aldus nog steeds de staatssecretaris, omdat de kosten van de geannuleerde verkoop en de waardevermindering van de roerende zaken die door tijdsverloop optreedt voor zijn rekening komen.

Rechtbank Utrecht toont zich in de uitspraak van 14 september 2011⁴² niet onder de indruk van dit betoog en oordeelt dat de betreffende ontvanger onrechtmatig heeft gehandeld door de executie voort te zetten in weerwil van daartegen ingesteld verzet. Onder verwijzing naar HR 8 juni 2007⁴³ oordeelt de rechtbank dat de hoofdregel is dat de wettelijke schorsende werking uitsluitend door de rechter opzij kan worden gezet en zulks slechts indien 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 verstrekkende 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.

Ook het sedert 1 januari 2008 in art. 17.1 Leidraad Invordering 2008 opgenomen beleid en de daaraan ten grondslag liggende mening van de staatssecretaris, biedt de ontvanger niet de mogelijkheid de wet terzijde te stellen. Bij wege van beleid kunnen immers niet verdergaande bevoegdheden worden toegekend dan de wet verschaft. Dit beleid is strijdig met de wet en derhalve onverbindend. Ook overigens komt aan dat beleid, het vereiste van toestemming en de voorwaarden waaronder die wordt verleend, geen zelfstandige betekenis toe.

Rechtbank Amsterdam is blijkens de uitspraak van 14 maart 2012⁴⁴ dezelfde mening toegedaan. In beide procedures heeft de ontvanger hoger beroep aangetekend. Op het appel tegen de uitspraak van Rechtbank Utrecht is op 15 oktober 2013 door Hof Arnhem-Leeuwarden beslist.⁴⁵

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 er geen sprake van schorsing van rechtswege van de tenuitvoerlegging, aldus het Hof Arnhem; de ontvanger mocht in weerwil van het verzet tot executie overgaan.

Duidelijk kansloze verzetgronden en de mede daarop gebaseerde conclusie van het hof dat sprake is van misbruik van procesrecht kan leiden tot ex nunc opheffing van de schorsende werking bij rechterlijk oordeel, maar betekent niet zonder meer dat er reden is de wettelijke schorsende werking ex tunc aan het ingestelde verzet te ontzeggen. De wet bevat geen hoofdregel met een aantal uitzonderingen, waarvan in dat geval sprake zou zijn. De wet bevat één regel zonder enige uitzondering: schorsing van rechtswege. De 'hoofdregel' is dat voor opheffing van de schorsende werking een rechterlijke uitspraak is vereist.

Het hof maakt, kortom, niet duidelijk waarom dit geval zo bijzonder is, dat de wet opzijgezet kon worden door de ontvanger.

De ontijdigheid van het instellen van het verzet kan op zich niet kwalificeren als misbruik van procesrecht, nu de wetgever ervoor heeft gekozen geen termijn te bepalen voor het instellen van verzet; de belastingschuldige heeft eenvoudigweg het recht om op het allerlaatste moment verzet in te stellen. Als de belangen van de ontvanger daardoor worden geschaad, doordat hij de openbare verkoop dient uit te stellen, kan dit de belastingschuldige niet worden tegengeworpen. Ook indien het daadwerkelijk niet mogelijk zou zijn op zeer korte termijn een voorzieningenrechter te adiëren, lijkt me dat niet een omstandigheid die voor rekening van de belastingschuldige dient te worden gebracht.

Hierbij zij overigens nog aangetekend dat in gevallen van aangezegde executie doorgaans tot op het laatste moment wordt getracht in overleg met de ontvanger tot een oplossing of uitstel te komen. Eerst nadat definitief duidelijk wordt dat daarvan geen sprake zal zijn, wordt verzet ingesteld. Aldus heeft de ontvanger het (ontijdige) moment waarop verzet wordt ingesteld voor een deel ook mede in eigen hand.

De overige omstandigheden die het hof ten grondslag legt aan de beslissing dat sprake is van misbruik van procesrecht – gemaakte afspraken zijn niet nagekomen, de ontvanger heeft meerdere malen de executieverkoop opgeschort, de verkoopdatum was reeds geruime tijd bekend, de belastingdeurwaarder had de verkoop reeds voorbereid en in dat kader advertentiekosten gemaakt – zijn geen van alle ongebruikelijk in dit soort situaties, waarin doorgaans reeds meermaals is getracht tot een oplossing of uitstel te komen. De ontvanger werkt daaraan zelf mee, zodat niet valt in te zien waarom dergelijke omstandigheden leiden tot misbruik van procesrecht door de belastingschuldige, laat staan dat daarin een grond kan zijn gelegen voor de ontvanger om zonder rechterlijke toetsing de wettelijke schorsende werking te doorbreken.

Daartoe lijken aanmerkelijk ernstiger feiten benodigd, zoals het onttrekken van zaken aan het beslag of anderszins frustreren van verhaalsmogelijkheden, hoewel ook in die gevallen niet valt in te zien waarom zulks zou moeten leiden tot executie in strijd met de wettelijke schorsende werking. Het definitieve karakter van een executoriale openbare verkoop, waarmee immers de executie van de beslagen goederen eindigt en het belang bij het voortzetten van de verzetprocedure vervalft, staat eraan in de weg aan te nemen dat de ontvanger de schorsende werking negeert door het zonder tussenkomst van de rechter doorzetten van een openbare verkoop.