

KRONIEK INVORDERING

rechtspraak

Kroniek invorderingsrecht

Mr. F.A. Piek

In het afgelopen kroniekjaar heeft de Hoge Raad een aantal voorliggende knopen doorgehaakt inzake de meldingsregeling van de bestuurdersaansprakelijkheidsregeling en de disproportionaliteit van de invorderingskosten; de ontvanger kan opgelucht ademhalen. Naast deze twee uitspraken heeft de Hoge Raad een eerder arrest uit 1994 inzake betalingsonmacht nader toegelicht; de daarin door menigeen gelezen regel blijkt daarin niet vervat te zijn geweest. De staatssecretaris wordt, ten slotte, de oren gewassen door de Nationale ombudsman ter zake van het bij wege van beleid negeren van de wettelijk voorgeschreven schorsende werking van het verzet ex art. 17 Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990). Kortom, voor ieder wat wils.

Bestuurdersaansprakelijkheid*Tegenbewijsuitsluiting*

In mijn vorige kroniekbijdrage (TFB 2010/3) sprak ik naar aanleiding van de conclusie van A-G Van Ballegooijen van 30 november 2009 (V-N 2010/10.28) hoopvol de verwachting – of eigenlijk meer verwachtingsvol de hoop – uit dat de tegenbewijsuitsluiting van art. 36, lid 4, IW 1990 op de schop zou gaan. Gezien de eerdere uitspraken van de Hoge Raad inzake de strijdigheid van verweeruitsluitingen met art. 1 Eerste Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EP EVRM) (HR 10 juli 2009, V-N 2009/33.7 en HR 22 oktober 2010, LJN BL1943) lag het naar mijn mening in de lijn der verwachtingen dat ook deze tegenbewijsuitsluiting de toets aan het, ditmaal communautaire, evenredigheidsbeginsel niet zou doorstaan.

De wens bleek evenwel de vader van de gedachte. In de uitspraak van 21 januari 2011 (V-N 2011/6.19) oordeelde de Hoge Raad in afwijking van genoemde conclusie van de advocaat-generaal dat de regeling van art. 36, lid 4, IW 1990 niet verder gaat dan de wetgever noodzakelijk kon achten om de rechten van de schatkist te beschermen en aldus niet

in strijd is met het communautaire rechtszekerheids- en/of evenredigheidsbeginsel.

Het komt mij voor dat de Hoge Raad aldus het doel van de regeling en de feitelijke toepassing ervan in de praktijk door elkaar haalt. De Wet Bestuurdersaansprakelijkheid (WBa) is destijds ingevoerd in het kader van de antimisbruikwetgeving en creëert te dien einde een doorbraak van aansprakelijkheid van de rechtspersoon naar de wanbestuurder. Het doel van de WBa is derhalve het aanpakken van evidente wanbestuurders teneinde de rechten van de schatkist – om in de termen van de Hoge Raad te blijven – te beschermen tegen die evidente wanbestuurders. In het kader van dat doel is de meldingsregeling geïntroduceerd om de ontvanger in staat te stellen zich in een zo vroeg mogelijk stadium van informatie te voorzien aan de hand waarvan hij kan bepalen of sprake is van wanbestuur, zodat de daartoe geëigende maatregelen jegens de wanbestuurder kunnen worden getroffen. Uiteraard stelt de meldingsregeling de ontvanger ook in staat om op grond van de gemelde betalingsmoeilijkheden van de vennootschap de belangen van de schatkist zo veel als mogelijk te beschermen door het treffen van maatregelen jegens de vennootschap ter verzekering van de inning en/of het niet verder oplopen van de belastingschuld. Dit is echter veeleer een bijkomend voordeel dan het eigenlijke doel van de meldingsregeling; de meldingsregeling is immers niet voor niets ingebed in een aansprakelijkheidsbepaling.

Omdat het niet voldoen aan de meldingsplicht de ontvanger in zijn bewijspositie aantast, doordat hem actuele informatie wordt onthouden, wordt zulks gesanctioneerd door een omkering van die bewijslast door middel van een bewijsvermoeden. De niet, niet-tijdig of niet-rechtsgeldig meldende bestuurder dient aan te tonen dat de niet-betaling van de belastingschulden niet het gevolg is van aan hem te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur. Dit is een daadwerkelijk krachtige stimulans voor de bestuurder om ervoor zorg te dragen dat onverwijld melding wordt gedaan van de betalingsonmacht van de vennootschap op het moment dat deze is gebleken. Tot zover kan ik de Hoge Raad volgen in het oordeel dat de regeling van art. 36, lid 4, IW 1990 niet verder gaat dan de wetgever voor dit doel

– bestrijden van evident wanbestuur – redelijkerwijs noodzakelijk kon achten. De bonafide bestuurder zal immers doorgaans aan die zware bewijslast kunnen voldoen, zodat de daadwerkelijke wanbestuurder in de zeef van de wettelijke regeling als aansprakelijke overblijft.

De onevenredigheid tussen doel en middel zit hem evenwel niet in de meldingsplicht, noch in het wettelijk bewijsvermoeden, maar in de daaraan gekoppelde uitsluiting van tegenbewijs. De met het bewijsvermoeden geconfronteerde bestuurder wordt niet tot weerlegging van het bewijsvermoeden toegelaten, indien hij niet aannemelijk kan maken dat het niet, niet-tijdig of niet-rechtsgeldig melden van de betalingsonmacht niet aan hem te wijten is. Dit is voor een bestuurder nagenoeg onmogelijk, waardoor feitelijk geen sprake is van een omkering van de bewijslast middels een bewijsvermoeden, maar van een wettelijke aansprakelijkheid op grond van het niet, niet-tijdig of niet-rechtsgeldig melden van de betalingsonmacht. De meldingsregeling is daarmee ‘gepromoveerd’ van hulpmiddel voor de ontvanger om wanbestuurders in een zo vroeg mogelijk stadium op te sporen en een halt toe te roepen tot de primaire aansprakelijkheidsgrondslag van art. 36 IW 1990, waarbij de vraag of al dan niet sprake is van wanbestuur niet meer ter zake doet. Daarmee is de meldingsregeling aanzienlijk meer dan de beoogde krachtige stimulans voor de bestuurder om te melden.

Hoewel de Hoge Raad natuurlijk gelijk heeft met de overweging dat van een bestuurder mag worden gevergd dat hij van de financiële situatie van de vennootschap op de hoogte is of zich daarvan onverwijld op de hoogte laat stellen, waardoor het voor een bestuurder als regel niet onmogelijk of uiterst moeilijk is voor tijdige melding van betalingsonmacht zorg te dragen, betekent het feit dat zulks om wat voor reden dan ook niet is geschied niet zonder meer dat daarmee sprake is van wanbestuur. Uiteraard heeft de bestuurder zijn eigen verantwoordelijkheid in dezen op straffe van omkering van de bewijslast, maar waar aantoonbaar geen sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur dient geen sprake te zijn van bestuurdersaansprakelijkheid, omdat de regeling daarmee zijn doel (ver) voorbij schiet.

Temeer nu wanbestuurders de dans ontspringen door bij uitstek wel aan de meldingsvoorschriften te voldoen in de wetenschap dat de ontvanger in de daardoor op hem rustende bewijslast doorgaans voldoende aanleiding ziet om van aansprakelijkstelling af te zien. Het verzamelen van bewijzen van kennelijk onbehoorlijk bestuur zou namelijk veel tijd en deskundigheid vereisen, waaraan het de ontvanger ontbreekt.

De Hoge Raad denkt hier anders over. Hoewel niet met zoveel woorden wordt ingegaan op de tegenbewijsuitsluiting op zich, maar uitsluitend de gehele regeling van art. 36, lid 4, IW 1990 tegen het evenredigheidslicht wordt gehouden, overweegt de Hoge Raad dat die regeling ook niet in strijd is met het evenredigheidsbeginsel indien niet is gebleken van enig misbruik. Kortom, het feit dat bonafide bestuurders aansprakelijk zijn voor de belastingsschulden van een rechtspersoon is niet in strijd met het doel van de WBa, het bestrijden van wanbestuur, en zelfs een evenredig middel om dat doel te bereiken.

Hoewel de insteek van de procedure het communautaire evenredigheidsbeginsel was en geen beroep op art. 1 EP EVRM is gedaan, mag van een dergelijk beroep gezien deze uitspraak ook weinig heil worden verwacht. Art. 1 EP EVRM brengt op grond van vaste jurisprudentie van het EHRM immers mee dat iedere maatregel die het ongestoorde genot van eigendom aantast, dient te voldoen aan drie voorwaarden: de aantasting dient op een geldige wettelijke basis te berusten, een redelijk doel te dienen en evenredig te zijn aan het beoogde doel.

Omtrent doel en evenredigheid daarvan met het middel van de meldingsregeling, heeft de Hoge Raad zich thans in bezwaarlijk mis te verstane bewoordingen uitgelaten, terwijl de geldige wettelijke basis een gegeven lijkt. Daar komt bij dat de Hoge Raad volgens mr. C. Bruijsten (*WFR* 2011/68) blijkens de jurisprudentie van de laatste tien jaar uiterst terughoudend is bij de toetsing aan art. 1 EP EVRM. Slechts in een tweetal belastingzaken heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een wettelijke bepaling in strijd was met art. 1 EP EVRM, waarbij het in beide gevallen ging om een verweeruitsluiting.

Aansprakelijkstelling van bestuurders voor eens anders onbetaald gebleven belastingsschulden leidt tot een aantasting van het ongestoorde genot van eigendom, zoals gewaarborgd door art. 1 EP EVRM. Het bepaalde in dit artikel brengt mee dat iedere maatregel die het ongestoorde genot van eigendom aantast, vergezeld dient te gaan van procedurele garanties die de betrokkene een redelijke mogelijkheid bieden tot effectieve betwisting van de rechtmatigheid van die maatregel (EHRM 24 november 2005, nr. 49429/99, *Capital Bank AD vs. Bulgarije*, par. 134).

De tegenbewijsuitsluiting van art. 36, lid 4, IW 1990 verhindert een dergelijke betwisting, hoewel de daarin genoemde situatie dat de bestuurder niet aannemelijk kan maken dat hem voor het niet-tijdig melden geen verwijt treft, terwijl hij wel kan bewijzen dat van kennelijk onbehoorlijk bestuur geen sprake is, juist een geval betreft waarin aansprakelijkstelling leidende tot een eigendomsontneming niet past in het stelsel en de ratio van de Wet Bestuurdersaansprakelijkheid als opgenomen in art. 36 IW 1990. De betrokken bestuurder behoort dan immers niet tot de categorie van wanbestuurders waarvoor deze wet mee brengt dat zij aansprakelijk kunnen worden gehouden voor betaling van eens anders onbetaald gebleven belastingsschulden.

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

Het bewijsvermoeden is voldoende sanctie om de meldingsregeling kracht bij te zetten. De tegenbewijsuitsluiting, waardoor dat bewijsvermoeden nagenoeg onweerlegbaar wordt, is aldus niet gerechtvaardigd door de doelstelling ervan; het niet-tijdig melden is

immers niet zonder meer kennelijk onbehoorlijk bestuur.

De vraag is derhalve of de Hoge Raad in lijn met zijn twee eerdere uitspraken inzake verweeruitsluitingen de tegenbewijsuitsluiting ten aanzien van het bewijsvermoeden in strijd acht met art. 1 EP EVRM conform het *Capital Bank*-arrest van het EHRM. De kans lijkt mij gezien de overwegingen van de Hoge Raad in onderhavig arrest uitermate gering, nu hieruit lijkt te volgen dat doorslaggevend wordt geacht het feit dat de bonafide bestuurder het over zichzelf afroept door niet-rechtsgeldig te melden, terwijl zulks als regel niet onmogelijk of uiterst moeilijk is; de tegenbewijsuitsluiting is in dat opzicht niet categorisch.

Mij dunkt dat een wettelijk bewijsvermoeden *ratione materiae* nooit gecombineerd behoort te (kunnen) worden met een al dan niet categorische tegenbewijsuitsluiting. Het feit dat het een vermoeden betreft, betekent per definitie dat weerlegging van dat vermoeden tot de mogelijkheden dient te behoren. Een bewijsvermoeden dient immers 'slechts' om aan bewijsnood tegemoet te komen en, in ieder geval, niet om een risicoaansprakelijkheid te introduceren onder het mom van een evenwichtige wettelijke regeling ter bestrijding van misbruik van rechtspersoonlijkheid, waarbij de bonafide bestuurder niets te vrezen zou hebben. Maar, als gezegd, de kans dat de tegenbewijsuitsluiting binnen afzienbare termijn op de schop gaat, lijkt mij met deze uitspraak van de Hoge Raad wel verkeken, zodat de niet-meldende bestuurder aangewezen blijft op het verweer dat de meldingsplicht is komen te vervallen vanaf het moment dat de ontvanger wetenschap heeft c.q. zou moeten hebben van de financiële omstandigheden van de belastingsschuldige. In een dergelijk geval acht de Hoge Raad de meldingsplicht vervallen (HR 13 juli 1994, *V-N* 1994/2718).

Vervallen meldingsplicht

In dat verband heeft de Hoge Raad bij uitspraak van 4 februari 2011 (LJN BP2998) het eerdere arrest van 13 juli 1994 (*BNB* 1995/201) nader geduid. De staatssecretaris leidde uit dit arrest af dat de rechtspersoon slechts de keuze heeft tussen tijdig betalen of melden. Kortom, van betalingsonmacht is per definitie sprake op het moment dat niet tijdig op aan-

gifte is afgedragen. De staatssecretaris heeft deze opvatting ook neergelegd in art. 36.5.1 Leidraad Invordering 2008, waarin betalingsonmacht wordt gedefinieerd als 'de omstandigheid dat een belastingschuldige niet tijdig tot het betalen van belastingen is overgegaan', met de bedoeling de meldingsplicht in een zo vroeg mogelijk stadium te doen ontstaan. Het betreft overigens een tweezijdig snijdend zwaard, nu aldus ook de bekendheid van de ontvanger met de betalingsonmacht in een vroeg stadium ontstaat. Op het moment dat in de belastingssystemen wordt gesignaleerd dat niet tijdig op aangifte is afgedragen, is de ontvanger op de hoogte van de betalingsonmacht dan wel had hij hiervan op de hoogte kunnen zijn (Hof Den Haag 26 juni 2009, *V-N* 2009/59.22).

De Hoge Raad geeft thans evenwel aan dat de regel 'tijdig betalen of melden' niet in dat arrest besloten ligt. Van betalingsonmacht is niet slechts sprake bij het intreden van een blijvende toestand van niet tot betalingbetaling in staat zijn, maar ook bij het zich voordoen van een periode van tijdelijke betalingsmoeilijkheden, waarin het lichaam nog in redelijkheid de verwachting mag hebben dat het aan zijn verplichtingen zal kunnen voldoen. Zelfs indien een vennootschap over voldoende liquide middelen beschikt tot ten minste het bedrag van de belastingschulden, is toch sprake van betalingsonmacht indien die liquide middelen in verband met de overige verplichtingen van de vennootschap niet worden aangewend voor betaling van de belastingschulden.

De nuancering van de regel 'of melden of betalen' lijkt aldus met name te zien op de vraag of de aanwezige voldoende liquide middelen zijn aangewend voor andere verplichtingen of niet. Indien voldoende liquide middelen aanwezig zijn voor betaling van de belastingschuld, is er, anders dan Hof Arnhem oordeelde in de uitspraak van 20 april 2010 (LJN BM4327), bij gebreke van andere te betalen verplichtingen geen sprake van betalingsonmacht en derhalve geen meldingsplicht. In het door Hof Arnhem berechte geval ging het om een vennootschap die door computerproblemen geen aangifte had kunnen doen en derhalve ook niet op aangifte heeft kunnen afdragen, terwijl de daartoe benodigde liquide

middelen aanwezig waren. In de veronderstelling niet in betalingsonmacht te verkeren, heeft de bestuurder geen melding gedaan van de immers niet bestaande betalingsonmacht. Onder verwijzing naar de niet in het arrest van de Hoge Raad van 13 juli 1994 besloten regel of melden of betalen, oordeelt het hof dat bij gebreke van tijdige melding de bestuurder niet wordt toegelaten tot weerlegging van het bewijsvermoeden. De veronderstelling van de bestuurder dat geen sprake was van betalingsonmacht was volgens het hof gebaseerd op een onjuiste veronderstelling en disculpeert de bestuurder niet ter zake van het niet-melden. Dit oordeel baseert het hof op het misbegrepen arrest van de Hoge Raad van 1994. De bestuurder is aldus ten onrechte aansprakelijk op grond van het onweerlegbaar bewijsvermoeden. Het is voor hem te hopen dat tijdig cassatieberoep is aange tekend.

In mijn kroniekbijdrage in *TFB* 2008/1 besprak ik HR 16 maart 2007 (*V-N* 2007/17.32), waarin de Hoge Raad oordeelde 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 destijds voorschreef, voor toekomstige achterstanden niet opnieuw gemeld te worden. De staatssecretaris heeft deze uitspraak van de Hoge Raad uiteindelijk verwerkt in art. 36.5.12 Leidraad Invordering 2008 en daarbij tevens voorgescreven dat ingeval de ontvanger mocht menen dat geen sprake meer is van betalingsonmacht, waardoor de meldingsplicht zou herleven, hij zulks tijdig en schriftelijk aan de vennootschap dient mede te delen.

Het Hof Amsterdam wordt blijkens de uitspraak van 13 oktober 2010 (LJN BO9621) geconfronteerd met een ontvanger die zich in weerwil van genoemd arrest beroept op de desbetreffende oude, door de Hoge Raad onverbindend geoordeelde, bepaling in de Leidraad Invordering 1990. Belanghebbende beroept zich niet op het arrest van 16 maart 2007, maar op de huidige Leidraad Invordering 2008 ter zake van een melding in 2004. Het hof oordeelt dat belanghebbende zich met vrucht kan beroepen op door beleidsregels bij hem gewekt vertrouwen, ongeacht het tijdstip waarop het tot belastingheffing aanlei-

ding gevende feit zich heeft voorgedaan, tenzij de beleidsregels daarop uitdrukkelijk een uitzondering maken. Het vertrouwensbeginsel brengt derhalve met zich mee dat een beroep kan worden gedaan op het meest begunstigende beleid, zelfs indien dit destijds (nog) niet van toepassing was. Het hof baseert dit oordeel overigens op HR 18 februari 1987 (*BNB* 1987/161).

De Hoge Raad herhaalt in de uitspraak van 4 februari 2011 (LJN BP2982) de regel als geformuleerd in het arrest van 16 maart 2007: een redelijke wetsuitleg brengt mee dat nadat een melding betalingsonmacht is gedaan, de meldingsplicht is vervallen zolang nog sprake is van een betalingsachterstand, tenzij de ontvanger na ontvangst van een betaling schriftelijk laat weten de betalingsonmacht niet langer aanwezig te achten.

De driejaarstermijn van art. 36, lid 3, IW 1990 waarbinnen het kennelijk onbehoorlijk bestuur zich dient te hebben afgespeeld, is gekoppeld aan het moment van de melding. Indien een melding haar geldigheid behoudt voor latere naheffingsaanslagen, wordt de driejaarstermijn niet gekoppeld aan die eerste en enige melding, maar aan de tijdstippen waarom per naheffingsaanslag had moeten worden gemeld indien die eerste melding niet haar geldigheid zou hebben behouden.

Blijkens de uitspraak van Rechtbank Arnhem van 11 maart 2010 (LJN BM1994) beriep de belanghebbende zich in die procedure wel op het arrest van de Hoge Raad van 16 maart 2007. Rechtbank Arnhem verbindt hier de conclusie aan dat de eerste melding haar gelding behoudt voor de latere naheffingsaanslagen, zelfs indien het naheffingsaanslagen betreft die zijn opgelegd omdat door opzet of grove schuld van de vennootschap te weinig belasting is geheven. Deze verrassende conclusie baseert de rechtbank op de overweging van de Hoge Raad in het arrest van 2007 dat noch de IW 1990 noch het Uitvoeringsbesluit IW 1990 met zoveel woorden bepaalt dat een tijdige melding slechts gelding heeft voor belasting die ten tijde van de melding al behoorde te zijn afgedragen of voldaan. Die regel ligt ook niet besloten in het wettelijke systeem van de IW 1990, aldus de Hoge Raad. In afwijking van art. 7, lid 2, Uitvoeringsbesluit

IW 1990 blijkt het daarmee toch mogelijk tijdig te melden voor latere naheffingsaanslagen, zelfs indien deze het gevolg zijn van opzet of grove schuld van de vennootschap.

Vervolgingskosten

In mijn vorige kroniek (TFB 2010/3) ben ik uitgebreid ingegaan op de disproportionaliteit van de vervolgingskosten en de vraag of zulks niet in strijd is met het *legitimate aim*- en evenredigheidsvereiste van art. 1 EP EVRM.

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

Ik gaf daarbij aan dat de Hoge Raad in zijn overwegingen niet de vraag meeneemt of een structurele en substantiële overdekking de weegschaal de andere kant op zou kunnen doen vallen. Indien die overdekking structureel van aard en zowel relatief als absoluut substantieel blijkt, ligt aanpassing van het tarief naar mijn mening meer dan in de rede, bij gebreke waarvan het desondanks in rekening brengen van invorderingskosten *arbitrary* en derhalve strijdig met art. 1 EP EVRM zou kunnen zijn.

Ook op deze vraag heeft de Hoge Raad inmiddels een ontkennend antwoord geformuleerd. In de uitspraak van 12 november 2010 (LJN BO3632) herhaalt de Hoge Raad het eerdere oordeel dat de wetgever met de regeling van art. 3, lid 1, Kostenwet invordering rijksbelastingen binnen de ruime beoordelingsmarge is gebleven die hem door art. 1 EP EVRM op dit punt wordt gegund en voegt daaraan toe dat zulks niet anders wordt indien het bedrag dat in totaal op grond van de Kostenwet wordt geheven structureel en substantieel hoger is dan de totale kosten van invordering ter

dekking waarvan de regeling van art. 3, lid 1, Kostenwet dient. Dat 'enkele feit' heeft niet tot gevolg dat de heffing op grond van de Kostenwet een disproportionele aantasting vormt van het ongestoorde genot van eigenendom, aldus de Hoge Raad. Waarom zulks niet het geval is, duidt de Hoge Raad evenwel niet nader, terwijl aan het doel van de Kostenwet slechts kostendekkend te zijn door dat 'enkele feit' voorbijgeschoten wordt. Mijn vermoeden is dat de belangen van de schatkist er iets mee te maken hebben.

In de uitspraak van 9 juli 2010 (V-N 2010/32.25) sauveert de Hoge Raad de in rekening gebrachte betekeningkosten, omdat in het bezwaarschrift tegen de desbetreffende aanslag niet het bestreden bedrag is vermeld. Op grond van art. 25.2.2 Leidraad Invordering 2008 geldt een bezwaarschrift tevens als een verzoek om uitstel van betaling, zelfs als daarin niet expliciet om uitstel wordt verzocht. Dit geldt echter uitsluitend als in het bezwaarschrift het bestreden bedrag en de berekening van dat bedrag is vermeld. Dat bleek hier niet het geval, zodat volgens de Hoge Raad geen sprake was van een verzoek om uitstel van betaling, zodat de ontvanger tot betekening van het dwangbevel mocht overgaan en daarbij kosten in rekening mocht brengen.

Hierbij wordt er evenwel aan voorbijgegaan dat art. 25.2.3 Leidraad Invordering 2008 de ontvanger voorschrijft de belastingschuldige in de gelegenheid te stellen alsnog binnen een maand het bestreden bedrag en de berekening daarvan schriftelijk mede te delen. Eerst nadat de belastingschuldige de aldus verleende termijn ongebruikt voorbij laat gaan, wijst de ontvanger het verzoek om uitstel van betaling af.

Nationale ombudsman

In art. 17 IW 1990 is 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. 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 (Kamerstukken II, 1988-1989, 20 588, nr. 9, p. 22 (NEV II)). Tot op heden is hiervan geen sprake geweest.

De schorsende werking van het verzet kan blijken HR 7 oktober 1994 (NJ 1994, 411) slechts worden opgeheven in geval van misbruik van procesrecht. 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 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.

Hoewel de wet van rechtswege schorsende werking verbindt aan het verzet, is de staatssecretaris blijkens art. 17.1 Leidraad Invordering 2008 van mening dat de ontvanger zich niet aan de wet hoeft te houden, indien hij van mening is dat sprake is van misbruik van procesrecht. Na verkregen toestemming van het Ministerie van Financiën mag de ontvanger van de staatssecretaris in dat geval de tenuitvoerlegging voortzetten.

De Nationale ombudsman concludeert in het rapport 2010/170 dat de uitdrukkelijk gewilde keuze van de wetgever voor schorsing van rechtswege geen ruimte laat voor de door de staatssecretaris voorgestane handelwijze. 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 rechtszekerheidsvereiste. En daar lijkt me alles mee gezegd.