

VOORWOORD

Deze negende druk is bijgewerkt naar de stand van de wetgeving, de jurisprudentie en de literatuur per 1 juli 2016. Verwerkt is wetgeving en rechtspraak ter zake de invordering van belastingen in de afgelopen vier jaar. Op het terrein van de aansprakelijkheid voor andermans belastingschuld door de Belastingdienst waren er o.a. relevante ontwikkelingen in de rechtspraak bij de bestuurdersaansprakelijkheid, de aansprakelijkheid ex art. 40 Inv. en in het formele fiscale aansprakelijkheidsrecht. De bevoegdheden van de Ontvanger zijn door de wetgever – conform de al decennia geldende trend – verder uitgebreid. Zo is per 1 januari 2013 bijvoorbeeld een art. 22bis Inv. aan de wet toegevoegd met een mededelingsplicht bodemzaken, waardoor degene die de uitoefening van het bodemrecht of bodemvoorrecht van de Ontvanger wil voorkomen zijn voornemen daartoe op voorhand aan de Ontvanger dient te berichten. Verder lijkt de internationale bijstand bij invordering – in ieder geval binnen de Europese Unie in relatie tot bepaalde EU-landen – vanwege verbeterde EU-regelgeving thans langzaam doch gestaag op gang te komen. Een nieuw hoofdstuk 20 over de invordering van belastingtoeslagen door de Belastingdienst is aan het boek toegevoegd. Het douanehoofdstuk is vernieuwd en aangepast aan de per 1 mei 2016 in werking getreden nieuwe wetgeving (aanpassing aan het Douanewetboek van de Europese Unie).

Medegrondlegger Wattel heeft helaas wegens drukke bezigheden met ingang van de negende druk het auteursteam verlaten. De hoofdstukken 1 t/m 4, 11, 15 t/m 17, 19, 20 en 22 in deze negende druk zijn van de hand van Vetter, de hoofdstukken 5 t/m 10, 12 t/m 14 en 21 zijn thans bewerkt door Tekstra, terwijl De Wit verantwoordelijk is voor de bewerking van hoofdstuk 18.

Dit boek is tot en met de vijfde druk verschenen onder de titel 'Hoofdzaken invordering'.

Vetter en Tekstra

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord / V

Lijst van gebruikte afkortingen / XIV

HOOFDSTUK 1

Inleiding / 1

Algemeen / 1

Reikwijdte (Vierde tranche) Algemene wet bestuursrecht / 1

Reikwijdte Invorderingswet / 3

Andere invorderingsbepalingen / 4

Open systeem / 5

Speciale bevoegdheden van de Ontvanger / 6

Leidraad Invordering 2008 / 7

Invorderingsgeschillen / 7

De Rijksadvocaat / 9

Enige bevoegdheidsproblematiek / 10

HOOFDSTUK 2

De belastingschuld en haar satellieten; invordering van bestuurlijke boeten / 11

Materiële en formele belastingschuld / 11

Vrijwillige betaling van niet geformaliseerde belastingschulden: voldoen aan een natuurlijke verbintenis / 12

Onverschuldigde betaling/Formele rechtskracht / 13

Voorlopige aanslag, voorheffing en definitieve aanslag / 15

Invordering van opcenten, betalingskorting, renten en kosten van invordering / 16

Invordering van fiscale bestuurlijke boeten / 17

HOOFDSTUK 3

Aanslag en aanslagbiljet / 21

Inleiding / 21

Fouten bij het opmaken van de aanslag / 23

De dagtekening / 23

De tenaamstelling van de aanslag / 24

Doublures, termijnoverschrijding / 26

Meer belastingschuldigen voor dezelfde schuld / 27

HOOFDSTUK 4

Aansprakelijkheid / 31

Algemene opmerkingen / 31

In beginsel beperking tot de hoofdsom / 32

Volgorde van aansprakelijkstelling, draagplicht, regres, subrogatie / 34

Aansprakelijkheid en omzetbelasting; toetsing aan BTW-richtlijn en aan algemene rechtsbeginselen van de communautaire rechtsorde / 36

Inleiding / 37

Huwelijkse aansprakelijkheid / 38

Onroerende zaakbelastingen bij meer dan één zakelijk gerechtigde / 39

Fiscale eenheid omzetbelasting en fiscale eenheid vennootschapsbelasting / 39

Vererving / 40

Ketenaansprakelijkheid / 42

Beperking van ketenaansprakelijkheidsrisico's / 46

Verleggingsregeling omzetbelasting / 50

Inlenersaansprakelijkheid / 51

Bestuurdersaansprakelijkheid / 54

Bestuurdersaansprakelijkheid in faillissement / 63

Samenloop / 64

Fiscale bestuurders pauliana / 65

De vereffenaar / 65

De leider van de vaste inrichting of de vaste vertegenwoordiger van de buitenlandse vennootschap in Nederland / 66

De ex-grootaandeelhouder / 67

Werknemers, artiesten, beroepssporters, buitenlandse gezelschappen en kansspelwinnaars / 70

Carrousel fraude-aansprakelijkheid / 71

Diversen: de IJslandroute-particulier, de fiscaal vertegenwoordiger, de Brede Herwaarderingsverzekeraar, de Brede Herwaarderingsbestuurder, de IB 2001-pensioenverzekeraar, de overdrager van economische eigendom en de (mede)organisator van sportevenementen en artiestenoptredens

IJslandroute particulier / 74

De fiscaal vertegenwoordiger OB / 74

De Brede Herwaarderingsverzekeraar en zijn bestuurders / 75

De IB 2001 pensioenverzekeraar / 76

De overdrager van economische eigendom / 76

De organisator van optredens van artiesten en van beroepssporters bij sportevenementen in Nederland / 77

Betwisting van de aansprakelijkstelling / 77

HOOFDSTUK 5

Betaling, verrekening, rente en betalingskorting / 89

- Betalingstermijnen / 89
- Tijdstip van betaling / 91
- Toerekening van betalingen / 93
- (Geen) schorsing van de betalingsplicht / 94
- Verrekening / 95
- Cessie en verpanding van belastingrestituties / 99
- Renteberekening / 100
- Belastingrente / 101
- Invorderingsrente / 103
- Betalingskorting / 106

HOOFDSTUK 6

Aanmaning of geen aanmaning; onmiddellijke invorderbaarheid; versnelde invordering / 109

- Aanmaning / 109
- Onmiddellijke invorderbaarheid en versnelde invordering / 111
- Versnelde invordering en/of conservatoir beslag / 116

HOOFDSTUK 7

Uitstel van betaling / 119

- Inleiding / 119
- Rechtsbescherming / 121
- Uitstel in verband met bezwaar/beroep / 123
- Uitstel in verband met een te verwachten belastingteruggave / 124
- Uitstel in verband met betalingsproblemen / 125
- Uitstelfaciliteiten in de inkomstenbelasting / 130
- Uitstelfaciliteiten schenk- of erfbelasting / 134

HOOFDSTUK 8

Kwijtschelding / 137

- Inleiding / 137
- Buitengewoon bezwaar / 140
- Kwijtschelding voor particulieren / 140
- Kwijtschelding voor ondernemers / 143
- Kwijtschelding bij wettelijke schuldsaneringsregeling / 144
- Kwijtschelding conserverende belastingaanslagen / 146
- Rechtsmiddelen? / 146
- Niet verder bemoeilijken en oninbaar lijden / 147

HOOFDSTUK 9

Het fiscale voorrecht / 149

Inleiding / 149

Het fiscale voorrecht / 149

Het fiscale voorrecht ten opzichte van bezitloos pandrecht en fiduciaire eigendom / 151

Maatschappelijke discussie over fiscale voorrecht en bodem(voor)recht / 158

HOOFDSTUK 10

Dwangbevel, Kostenwet invordering rijksbelastingen en de belastingdeurwaarder / 161

Uitvaardiging dwangbevel / 161

Kostenwet invordering rijksbelastingen / 164

De belastingdeurwaarder / 168

HOOFDSTUK 11

Open systeem; executierecht algemeen / 171

Open systeem / 171

Conservatoir beslag / 175

Actio pauliana / 177

Onrechtmatigedaadsactie / 178

Vereenzelviging / 181

Executierecht: algemene opmerkingen / 182

Executoriaal beslag op roerende zaken / 185

Verzet door derden / 187

Achterwege laten van beslag; verkoop; afkoop / 188

Executoriaal beslag op schepen / 189

Executoriaal derdenbeslag / 190

Executoriaal beslag op onroerende zaken / 191

Lijfswang / 192

Paspoortsignalering / 194

Kosten van dwanginvordering / 194

HOOFDSTUK 12

Vereenvoudigd derdenbeslag / 197

Inleiding / 197

Gevolgen van voldoening aan de vordering; 'onverschuldigde' voldoening / 199

Wélke derden? / 200

De duurvordering (loonvordering, huurvordering, e.d.); toekomstige termijnen / 204

Beslagvrije voet en beslagverbod / 205

De faillissementsvordering / 206

Niet-voldoening aan de vordering; verzet / 208

Vermindering en teruggaaf belastingaanslag / 210

HOOFDSTUK 13

Faillissement / 211

Inleiding / 211

Grensoverschrijdend faillissementsrecht / 213

Verificatie / 214

Faillissementsaanvraag door de Ontvanger / 215

Welk belang heeft de fiscus bij faillissement? / 218

Fiscale gevolgen van faillissement / 220

Fiscus en akkoord / 221

Verliesverdamping door een akkoord en belastingheffing over vrijvalwinst / 222

Kwalificatie van schulden / 225

Boedelschulden en separatisten / 226

De curator en de afwikkeling / 229

Enige omzetbelastingaspecten / 230

Na het faillissement / 234

Vereenvoudigde afwikkeling van faillissementen / 234

Schuldsanering voor natuurlijke personen / 235

Herziening Faillissementswet / 238

HOOFDSTUK 14

Fiscaal bodemrecht / 241

Inleiding / 241

Bijzonder verhaalsrecht motorrijtuigenbelasting / 243

Vorm en inhoud van het bodemrecht / 245

Reikwijdte – niet voor persoonlijke belastingen / 246

Strekking van het fiscale bodemrecht – maatschappelijke omstredenheid / 248

Bodemzaken/roerende bedrijfsmiddelen / 249

Bodem / 252

Tijdstip bodembeslag / 253

Bodemrecht en internationaal recht / 255

Bodemconstructies / 258

De meldingsregeling van art. 22bis Inv. / 260

Rechtsmiddelen van de derde; art. 6 EVRM / 263

Heroverweging van het bodemrecht / 269

Verhaal op fidei-commis-bezwaarde goederen / 270

Bijzonder verhaalsrecht bij een afgezonderd particulier vermogen / 270

HOOFDSTUK 15

Verzet / 273

Algemene opmerkingen / 273

Schorsende werking / 274

Gronden die het verzet niet kunnen dragen / 276

Gronden die het verzet wél kunnen dragen / 277

HOOFDSTUK 16

De Awb en de Ontvanger; de Ontvanger en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur / 283

Algemene wet bestuursrecht (algemeen) / 283

Vierde tranche Awb / 283

Andere delen van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) en de invordering / 287

Toetsing aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur / 290

Verhouding tussen de heffing (Inspecteur) en de invordering (Ontvanger) / 291

Voorlopige voorziening bij fiscale rechter of voorlopige voorziening bij burgerlijke rechter? / 292

Voorbeelden van toetsing aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur / 293

Beleidsregels / 295

Belangenafweging; beslag en executie als pressiemiddel / 296

Het open stelsel en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur/de twee-wegenleer / 298

HOOFDSTUK 17

De verjaring van het recht tot dwanginvordering en verrekening / 303

HOOFDSTUK 18

Invordering van rechten bij invoer en uitvoer / 309

Inleiding / 309

Invordering volgens het DWU / 311

Invordering naar Nederlands recht / 311

De uitnodiging tot betaling nader bezien / 311

Hoofdelijkheid in het CDW / 313

Uitstel van betaling / 314

Kwijtschelding van rechten bij invoer en uitvoer / 315

HOOFDSTUK 19

Invordering van sociale verzekeringspremies / 317

Premieheffing werknemersverzekeringen / 317

Premieheffing volksverzekeringen / 317

HOOFDSTUK 20

Invordering van toeslagen / 319

HOOFDSTUK 21

Informatieverstrekkingsplichten en strafbedreigingen / 325

Melding van betalingsonmacht / 325

Algemene gegevensverstrekkingplicht ten behoeve van de invordering; met strafbedreiging / 326

Inhoud van de verplichtingen / 327

De strafbedreigingen en andere mogelijke sancties / 336

HOOFDSTUK 22

Internationale bijstand bij invordering / 341

Overzicht / 341

Overzicht van de regelgeving inzake invorderingsbijstand / 342

De EU-Invorderingsbijstandrichtlijn / 348

De bilaterale belastingverdragen / 352

Het Benelux-invorderingsverdrag / 353

Het multilaterale verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (WABB) / 354

BIJLAGE

Lijst van aansprakelijkheidsbepalingen in de Invorderingswet 1990 / 357

Jurisprudentieregister / 361

Trefwoordenregister / 381

HOOFDSTUK 1

Inleiding

Algemeen

101. De uitvoering van belastingwetten kent twee fasen:

1. het vaststellen van de belastingschuld die uit de wet, de feiten en het tijdsverloop is ontstaan (heffen);
2. het invorderen van de belasting.

De centrale persoon bij de heffing van belastingen is de Inspecteur (zij het dat bij de aangiftebelastingen aan de burger zelf een grote rol is toebedeeld), terwijl de Ontvanger tot taak heeft de geheven belasting met zo weinig mogelijk vertraging in de schatkist te doen vloeien, dan wel indien belasting terugbetaald moet worden zo snel mogelijk terug te betalen.¹

Art. 5, lid 1, van de AWR geeft aan hoe de twee fasen met elkaar verbonden worden: de Inspecteur stelt de belastingaanslag vast door het ter zake daarvan opmaken van een aanslagbiljet. Hij stelt het aanslagbiljet aan de Ontvanger ter hand ter invordering van daaraus blijkende belastingaanslag. De Ontvanger stuurt het aanslagbiljet vervolgens aan de belastingschuldige (art. 8, lid 1, Inv.). Een en ander geschiedt reeds geruime tijd geautomatiseerd vanuit het computercentrum van de Belastingdienst te Apeldoorn (zie hoofdstuk 3). Betaalt de belastingschuldige op tijd dan komen de verdere invorderingsbepalingen niet aan bod. Blijft de betaling van de belastingschuld achterwege en heeft ook een aanmaning geen resultaat, dan kan de Ontvanger zichzelf een executoriale titel verschaffen in de vorm van een dwangbevel (art. 12 Inv.). Voor wat betreft de wijze van ten uitvoer leggen van het dwangbevel verwijst art. 4:116 Awb naar de regels voor tenuitvoerlegging van vonnissen, vervat in het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (Rv.).

Reikwijdte (Vierde tranche) Algemene wet bestuursrecht

102. Per 1 juli 2009 is in werking getreden de Vierde Tranche van de Algemene wet bestuursrecht ('Awb').² Een belangrijk deel van de Vierde Tranche Algemene wet bestuursrecht behelst titel 4.4 van de Awb over 'bestuursrechtelijke geldschulden'. Deze titel beoogt een

1 Uit de definitie van art. 2, lid 2, letter e, Inv. blijkt dat onder het invorderen van belastingen ook dient te worden verstaan het betalen van een terug te geven bedrag aan belastingen door de Ontvanger.

2 Wet van 25 juni 2009, Stb. 2009, 264 en 266, V-N 2009/32.9 en Wet van 25 juni 2009, Stb. 2009, 265 en 266, V-N 2009/32.10. Zie over de Awb in algemene zin en voor meer informatie over de Vierde Tranche van de Awb nader hoofdstuk 16.

algemene regeling te bieden voor de invordering van bestuursrechtelijke geldschulden door de overheid. De titel omvat de volgende afdelingen:

- afdeling 4.4.1 vaststelling en inhoud van de verplichting tot betaling;
- afdeling 4.4.2 verzuim en wettelijke rente;
- afdeling 4.4.3 verjaring;
- afdeling 4.4.4 aanmaning en invordering bij dwangbevel;
- afdeling 4.4.5 bezwaar en beroep.

De regeling met de titel 4.4 van de Awb kan worden aangevuld in bijzondere wetgeving. Voor de invordering van belastingen is de Invorderingswet 1990 die bijzondere wetgeving.

Voor veel in het kader van de invordering van belastingen belangrijke onderwerpen zal de lezer van dit boek tevergeefs zoeken naar een wettelijke regeling in de Algemene wet bestuursrecht; een aantal belangrijke onderwerpen wordt in titel 4.4 van de Awb in het geheel niet geregeld, zoals kwijtschelding,³ aansprakelijkheid voor andermans belastingsschuld,⁴ bodemrecht⁵ en voorrecht,⁶ de vordering ex art. 19 onder de bank c.q. onder houders van penningen⁷ en lijfswang.⁸ Voor andere onderwerpen geldt een specifieke regeling in de Invorderingswet 1990 in plaats van de regeling in de Awb: dit is o.a. het geval bij de regeling voor invorderingsrente⁹ en uitstel van betaling.¹⁰ Uiteindelijk heeft de invoering van titel 4.4 van de Awb voor de invordering van belastingen niet geleid tot grote wijzigingen, met uitzondering van de wijzigingen in de wijze waarop de stuiting van de verjaring onder het nieuwe regime zal moeten plaatsvinden. Voor het overige is de belangrijkste wijziging dat de wettelijke regeling verspreid is over twee wetten, te weten titel 4.4 van de Awb en de Invorderingswet 1990.

Een van de leidende gedachten achter de regeling voor bestuursrechtelijke geldschulden in de Vierde Tranche van de Algemene wet bestuursrecht was om de regeling in de Algemene wet bestuursrecht zo veel mogelijk te laten aansluiten op soortgelijke regelingen in het Burgerlijk Wetboek.¹¹ Nodeloze verschillen tussen het Burgerlijk Wetboek en de Algemene wet bestuursrecht moesten worden voorkomen. Een ander uitgangspunt van de algemene regeling was het uitgangspunt de invordering van bestuursrechtelijke geldschulden zo veel mogelijk algemeen en centraal te regelen in titel 4.4 van de Algemene wet bestuursrecht; die bedoeling is bij de invordering van belastingsschulden uiteindelijk niet helemaal uit de verf gekomen. Het budgettair belang verbonden aan de regeling van de invordering van belastingsschulden en de daaruit voortvloeiende vele bijzondere bevoegdheden van de Ontvanger (zie hierna in nr. 106) zullen daarbij ook ongetwijfeld een rol hebben gespeeld.

3 Zie art. 26 Inv.

4 Zie art. 32 t/m 57 Inv.

5 Zie art. 22 Inv.

6 Zie art. 21 Inv.

7 Zie art. 19 Inv.

8 Zie art. 20 Inv.

9 Zie art. 28 e.v. Inv.

10 Zie art. 25 Inv.

11 Zie wetsvoorstel 29 702, nr. 3, blz. 16 en 17.

Reikwijdte Invorderingswet

103. De Invorderingswet 1990 is van kracht sinds 1 juni 1990 en was de opvolger van de Invorderingswet 1845. De Invorderingswet 1990 (Inv.) geldt voor rijksbelastingen (art. 1 Inv.). Rijksbelastingen zijn in dit verband de belastingen die van rijkswege door de rijksbelastingdienst worden geheven, alsmede rechten bij invoer en uitvoer (art. 2, lid 1, letter a, Inv.). De Invorderingswet is derhalve in de eerste plaats van toepassing op:

- de inkomstenbelasting;
- de loonbelasting;
- de vennootschapsbelasting;
- de dividendbelasting;
- de erfbelasting en de schenkbelasting;
- de motorrijtuigenbelasting;
- de omzetbelasting;
- de rechten bij invoer en uitvoer;
- de accijnzen;
- de belasting van personenauto's en motorrijwielen;
- de kansspelbelasting;
- de belastingen van rechtsverkeer;
- de belastingen op milieugrondslag;
- de bankenbelasting;
- de verhuurderheffing.

Uit de nadere definiëring van het begrip 'rijksbelastingen' in art. 2, lid 2 en uit art. 6 Inv. volgt voorts dat de Invorderingswet niet slechts geldt voor de belastingen *sec*, maar ook voor bijbehorende publiekrechtelijke geldvorderingen als opcenten, bestuurlijke boeten, belasting-, revisie-, compenserende en invorderingsrente, de betalingskorting, kosten van dwanginvordering en kosten van bepaalde ambtelijke werkzaamheden bij rechten bij invoer. Uit art. 3a jo. art. 2, lid 1, letter p, Inv. blijkt dat de Ontvanger ook belast is met de invordering van de strafbeschikking uitgevaardigd door het bestuur van de Belastingdienst op de voet van art. 76 AWR,¹² waarbij een groot deel van de bepalingen uit de Inv. op de invordering van deze straf van overeenkomstige toepassing zijn verklaard. Daarnaast is een aantal heffingen voor wat de invordering betreft onder de werking van de Invorderingswet gebracht door een wetsfictie. Aldus vult de regeling in de Invorderingswet 1990 bij deze heffingen de 'automatisch' van toepassing zijnde regeling in titel 4.4 van de Awb aan. Bij deze heffingen is de Invorderingswet van toepassing verklaard 'als ware die heffing een rijksbelasting'. Aldus is onder andere geschied ten aanzien van de gemeentelijke (art. 231, lid 1, Gemeentewet) en provinciale belastingen (art. 227a, lid 1, Provinciewet). Wel worden bij de invordering van gemeentelijke belastingen de bevoegdheden van de Inspecteur, de Ontvanger en de belastingdeurwaarder uitgeoefend door gemeentelijke colleges of functionarissen (art. 231, lid 2, Gemeentewet) en verklaart art. 249 Gemeentewet diverse artikelen van de Inv. buiten toepassing. Voor provinciale belastingen zijn eveneens de bepalingen van de Invorderingswet van toepassing verklaard en zijn provinciale functionarissen

12 Dit geldt ook voor de invordering van de strafbeschikking uitgevaardigd door de Inspecteur in het douanerecht op de voet van art. 10:15 van de Algemene douanewet.

bevoegd verklaard (art. 227a, lid 1 en lid 2, Provinciewet), waarbij art. 232 Provinciewet sommige bepalingen van de Invorderingswet uitzondert. Daarnaast is de Inv. nog – naast titel 4.4 van de Awb – geheel of gedeeltelijk van toepassing op de invordering van diverse heffingen van niet-fiscale aard.¹³ De Inv. is gedeeltelijk van toepassing op de terugvordering van (inkomensafhankelijke) toeslagen door de Belastingdienst/Toeslagen.¹⁴

In art. 4:86 Awb is geregeld dat slechts een beschikking zoals een belastingaanslag kan dienen als titel voor dwanginvordering, óók bij de belastingen die al verschuldigd worden zonder aanslagoplegging, zoals bij afdracht of voldoening op aangifte.¹⁵ Bij aanslagbelastingen ontstaat eerst een betalingsplicht na aanslagoplegging, al vloeit de materiële belastingschuld rechtstreeks uit de (heffings)wet, de feiten en het tijdsverloop voort. Bij aangiftebelastingen (afdracht- en voldoeningsbelastingen) vloeit niet alleen de materiële belastingschuld, maar óók de betalingsverplichting rechtstreeks voort uit de wet, de feiten en het tijdsverloop. Voor deze laatste belastingfamilie zou het nu systematisch correct zijn geweest om dan ook de titel tot invordering rechtstreeks uit de wet, de feiten en het tijdsverloop te laten voortvloeien. Erg praktisch zou dit echter niet zijn, omdat de Ontvanger uiteraard wel een bedrag wil weten voor hij aan het invorderen slaat; het op de aangifte van de afdrachts- of voldoeningsplichtige vermelde bedrag zal deze doorgaans juist wel betaald hebben, zodat de Ontvanger dat niet meer hoeft in te vorderen, en als dat bedrag niet klopt, zal dat eerst vastgesteld moeten worden door de Inspecteur. Begrijpelijkerwijs (en gelukkig) heeft de wetgever dan ook gekozen voor een systeem waarin ook voor de aangiftebelastingen en vergelijkbare heffingen de (resterende) schuld eerst door de heffingsautoriteit, dat is de Inspecteur, geformaliseerd wordt (bij naheffingsaanslag) voordat tot actieve invordering kan worden overgegaan.

Het is de Ontvanger echter wel toegestaan, ondanks het vooralsnog ontbreken van een aanslag en in afwachting van de formalisering van de belastingschuld door middel van de aanslag (zie hoofdstuk 2), met gebruikmaking van het open systeem alvast conservatoire maatregelen te treffen, de actio pauliana in te roepen of een onrechtmatiggedaadsactie in te stellen jegens diegene die zijn verhaalsmogelijkheden heeft beknot (zie nr. 105 en nr. 1101).

Andere invorderingsbepalingen

104. De Awb en de Invorderingswet 1990 en haar satellieten (het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 en de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990) zijn niet de enige bronnen van invorderingsbepalingen. Er zijn ook andere wetten waarin invorderingsbepalingen voorkomen zoals bijvoorbeeld de Gemeentewet, waarin de Invorderingswet van overeenkomstige toepassing wordt verklaard (zie art. 231 Gemeentewet). Veelal worden enige bepalingen uit de Invorderingswet van die overeenkomstige toepassing uitgezonderd, zoals in art. 249 Gemeentewet met betrekking tot voorrecht en lijfswang.

13 Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de invordering van een tuchtstraf in de vorm van een geldboete (zie art. 49 van de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg en art. 16 van de Wet op de uitoefening van de diergeneeskunde), aan de invordering van de varkensheffing en andere heffingen op grond van de Gezondheids- en welzijnswet voor dieren (zie art. 93a Gezondheids- en welzijnswet voor dieren).

14 Zie art. 32 AWIR.

15 Zie ook HR 14 september 1994, BNB 1994/320.

De wettelijke basis voor het aan de belastingschuldige in rekening brengen van kosten van dwanginvordering is te vinden in de Kostenwet invordering rijksbelastingen.

Open systeem

105. Vóór de invoering van de Invorderingswet 1990 per 1 juni 1990 bevatte de Invorderingswet 1845 niet slechts uitbreidingen van de executiemogelijkheden van de Ontvanger, doch ook beperkingen, zoals:

- de Ontvanger kon niet met vrucht het faillissement van de belastingschuldige aanvragen;
- de Ontvanger kon geen conservatoir beslag leggen.

Deze beperkingen vloeiden voort uit vaste jurisprudentie van de Hoge Raad dat de Invorderingswet 1845 een gesloten systeem vormde en dat de Ontvanger (dus) geen andere dwangmiddelen mocht toepassen dan die welke deze wet hem toekende.¹⁶

In verband met het gesloten systeem van invorderingsmaatregelen bestond ook twijfel of de Ontvanger een onrechtmatigedaadsactie, een actie uit onverschuldigde betaling, een actie uit ongerechtvaardigde verrijking of een actio pauliana kon instellen. Sinds 1 juni 1990 maakte art. 3, lid 2, Inv. duidelijk dat de Ontvanger bij de uitoefening van zijn invorderingstaak óók over alle invorderingsmogelijkheden van een gewone schuldeiser beschikt. In art. 4:124 Awb is dit open systeem bij de totstandkoming van de Vierde tranche van de Awb uit de belastingwetgeving in de Awb overgenomen. De Ontvanger kan belastingschulden dus ook invorderen op basis van een bij de burgerlijke rechter te halen titel (vonnis). In dat geval zijn de regels van de Awb en de Invorderingswet in beginsel niet van toepassing, hoewel van deze regels wel een zekere reflexwerking uitgaat. art. 27 Inv. (verjaring van het recht tot dwanginvordering in vijf jaar) is bijvoorbeeld naar de letter niet van toepassing, doch wordt in de Lnv. (de Leidraad Invordering 2008; een beleidsregel; zie hierna nr. 107) ook van toepassing verklaard bij civielrechtelijke invordering van de belastingschuld door middel van een dagvaarding.¹⁷

Van de mogelijkheden die het open systeem de Ontvanger biedt, zijn in het bijzonder de faillissementsaanvraag, de actie uit onverschuldigde betaling, de actio pauliana en de onrechtmatigedaadsactie van belang (zie hoofdstuk 11). Daarnaast kan de Ontvanger ook zonder voorafgaande aanslagoplegging alvast conservatoire maatregelen nemen, mits de materiële belastingschuld maar al wel bestaat, en mits de aanslag wel tijdig voor executie wordt opgelegd. Uit het open systeem volgt volgens het Van Maarseveen-arrest¹⁸ van de Hoge Raad dat de Ontvanger – ook afgezien van conservatoir beslag – reeds voorafgaand aan aanslagoplegging via een onrechtmatigedaadsactie invorderingsmaatregelen kan nemen. Echter, de omvang van de schade ten gevolge van de jegens de Ontvanger gepleegde onrechtmatige daad (verkortingsverhaalsmogelijkheden) kan slechts vastgesteld worden

16 HR 21 december 1931, NJ 1932, blz. 126 e.v., HR 28 augustus 1975, NJ 1976, 221 en HR 13 december 1985, NJ 1986, 245.

17 Uit art. 27.7 Lnv. blijkt dat invordering door middel van een dagvaarding na het verstrijken van de vijfjaarstermijn ook niet meer plaatsvindt.

18 HR 28 juni 1996, NJ 1997, 102.

aan de hand van (geldige) aanslagen. Zie over dit arrest, daaropvolgende arresten¹⁹ en het open systeem ook nr. 1101.

Speciale bevoegdheden van de Ontvanger

106. De Invorderingswet breidt de bevoegdheden van de Ontvanger uit ten opzichte van die van andere crediteuren:

- art. 10 en 15 Inv. openen onder de daar aangewezen omstandigheden de mogelijkheid tot onmiddellijke opeisbaarheid van de belastingschuld en versnelde executie;
- de Ontvanger kan zichzelf (dus zonder rechterlijke tussenkomst) een executoriale titel verschaffen (art. 12 Inv.);
- de Ontvanger kan zijn executoriale titel (het dwangbevel) ook per post betekenen in plaats van lijfelijk door de deurwaarder;
- de Ontvanger kan door een vordering ex art. 19 Inv. vereenvoudigd derdenbeslag leggen onder bepaalde derden die periodieke betalingen aan de belastingschuldige verschuldigd zijn (bijvoorbeeld zijn werkgever) of die geld voor hem onder zich houden of onder een bank;
- toepassing van lijfswang is voor de invordering van belastingschulden wel mogelijk, doch voor de invordering van 'gewone' geldschulden niet;
- de Ontvanger kan beslag leggen op bepaalde roerende zaken van derden of verpand aan derden, die zich op de bodem van de belastingschuldige bevinden (het bodemrecht: art. 22 Inv.); zie hoofdstuk 14;
- een cessie of verpanding van een belastingteruggave heeft pas werking ten opzichte van de Ontvanger nadat de Ontvanger met de cessie of verpanding heeft ingestemd (art. 24, lid 4, Inv.);
- de Ontvanger kan in veel gevallen anderen dan de belastingschuldige aansprakelijk stellen en hun vermogen executeren voor de schuld van de belastingschuldige (zie hoofdstuk 4);
- de Ontvanger kan de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijkszaken verzoeken op basis van de Paspoortwet het paspoort van de belastingschuldige te doen signaleren (dat betekent dat het paspoort van de schuldenaar bij controle kan worden ingetrokken en er geen nieuw paspoort wordt verstrekt);
- de bevoegdheid tot staande houden bij zogenaamde automatische nummerplaatherkenningsacties is uitgebreid teneinde bij zo'n actie alle belastingschulden via een beslag op de auto te kunnen invorderen (art. 18 Inv.);
- de Ontvanger kan bij aanslagbelastingen in geval van te laat betalen een bestuurlijke boete opleggen aan de belastingschuldige (art. 63b Inv.).

Bovendien kent art. 21 Inv. aan de belastingvordering een zeer hoge preferentie toe. Er zijn niettemin enkele belastingvorderingen die niet preferent zijn, zoals die ter zake van gemeentelijke belastingen (art. 249 Gemeentewet) en provinciale belastingen (art. 232 Provinciewet).

¹⁹ O.a. HR 1 februari 2002, NJ 2002, 258, HR 30 januari 2004, NJ 2004, 197, HR 26 maart 2004, NJ 2004, 361, HR 8 april 2005, NJ 2005, 347 en HR 8 juli 2011, NJ 2011,477, HR 21 februari 2014, NJ 2014, 202.

Leidraad Invordering 2008

107. Voor de hantering van zijn bevoegdheden vindt de Ontvanger algemene aanwijzingen in de Leidraad Invordering 2008, hierna ook te noemen LInv.²⁰ De LInv. wordt periodiek, in de regel halfjaarlijks, gewijzigd. De leidraad bevat beleidsregels, die op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (met name het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel) bindend zijn voor de Ontvanger: de belanghebbende kan zich er met vrucht voor de rechter op beroepen. Men zie hierover nader hoofdstuk 16. Nogal wat regels die in de leidraad zijn vervat, horen eigenlijk in de wet thuis.²¹ Doordat deze regels slechts pseudo-wettelijke in plaats van wettelijke status hebben, is hun gelding afhankelijk gemaakt van de wil van de pseudo-wetgever, het Ministerie van Financiën, dat de leidraadbepalingen naar eigen inzicht kan wijzigen of intrekken. Voor zover echter een leidraadbepaling berust op een voor het parlement doorslaggevende beleidstoezegging van de regering aan het parlement tijdens de totstandkoming van de Invorderingswet, kan de rechter onzes inziens nog wel een beroep op die uitlating via een omweg (door een wetshistorische interpretatie) honoreren, óók als de leidraadbepaling van die toezegging afwijkt of inmiddels ingetrokken of gewijzigd zou zijn.²² Al zijn de regels in de leidraad geen algemeen verbindende voorschriften, zij vormen in het algemeen wel 'recht' in de zin van art. 79 RO, zodat over schending ervan in cassatie geklaagd kan worden. De rechter is evenwel niet verplicht de LInv. ambtshalve toe te passen (HR 28 maart 1990, BNB 1990/194), al is hij daartoe wel bevoegd ten voordele van de belastingschuldige. Zie nader hoofdstuk 16. Voornamelijk voorschriften van meer intern-organisatorische en administratieve aard doch soms ook beleidsregels zijn te vinden in het handboek Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders, hierna ook te noemen Instr.²³ Ook deze Instructie wordt regelmatig gewijzigd.

Invorderingsgeschillen

108. Geschillen over de invordering van belastingen kennen, behoudens enkele hierna te noemen uitzonderingen, dezelfde rechtsgang als civiele procedures. De civiele rechter is dus in de regel bevoegd.²⁴

Art. 17, lid 1, Inv. regelt de mogelijkheid van verzet voor de rechtbank door de belastingschuldige tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel. Art. 17, lid 3, Inv. beperkt deze mogelijkheid: het verzet kan niet gericht zijn tegen de belastingaanslag, maar alleen tegen

20 Besluit van 12 juni 2008, nr. CPP2008/1137M, Stcrt. 2008, 122, zoals nadien periodiek aangepast, te vinden in V-N 2008/37.3 en als bijlage in de losbladige Vakstudie Invorderingswet en via www.overheid.nl. Zie over de LInv. 2008 ook: M.C.J. Kop, De Leidraad Invordering 1990 is niet meer ..., Tfb oktober 2008, blz. 20 e.v.

21 Zie o.a. Th. Groeneveld, in: Rechtsbescherming in de Inv., Fiskaal 1990, nr. 1, blz. 1 e.v.

22 Zie nader: P.J. Wattel, De juridische betekenis van uitlatingen van bewindslieden bij de totstandkoming van (belasting) wetgeving; FED 1990/335. Het arrest HR 27 juni 1997, NJ 1998, 82 (Busser/Ontvanger) staat aan dit standpunt niet in de weg (zie nader nr. 1302).

23 De Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders is integraal gepubliceerd op www.belastingdienst.nl.

24 Zie voor een kritische analyse van het stelsel van de rechtsbescherming in invorderingsgeschillen: M.J.H. Giezen, Is de rechtsbescherming in de Invorderingswet 1990 aan herziening toe?, WFR 2008/6078, blz. 641 e.v.

de (wijze van) executie van het dwangbevel. Voor bezwaren tegen de belastingaanslag bestaat immers de speciale bezwaar- en beroepsprocedure van de AWR.

Derden wier roerende zaken in beslag genomen zijn, kunnen zich op de voet van art. 456 Rv. voor de burgerlijke rechter verzetten tegen de verkoop van hun zaken, zij het dat art. 22, lid 3, Inv. de mogelijkheden voor verweer bij beslag op 'bodemzaken' voor bepaalde belastingen beperkt (zie nader hoofdstuk 14).

Men zie over betwisting van aansprakelijkstelling nader hoofdstuk 4, over betwisting van bodembeslag nader hoofdstuk 14, over verzet nader hoofdstuk 15 en over de onrechtmatigedaadsactie tegen de Ontvanger nader hoofdstuk 16.

Op een vonnis van de rechtbank kan beroep bij het Gerechtshof volgen, waarna beroep in cassatie bij de Hoge Raad kan worden ingesteld. In geval van een spoedeisend belang dat een onmiddellijke voorziening bij voorraad vraagt, kan de belastingschuldige of de aansprakelijkgestelde of de derde die zich benadeeld acht de Ontvanger dagvaarden in kort geding voor de civiele voorlopige voorzieningenrechter (zie art. 254 Rv.).

In enkele gevallen is de belastingrechter bevoegd. Allereerst is op grond van art. 49 Inv. de belastingrechter bevoegd in procedures naar aanleiding van een aansprakelijkstelling voor belastingschulden door de Ontvanger van een derde op grond van fiscale (art. 33 t/m 48 Inv.) of civiele aansprakelijkheidsbepalingen. Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat het de bedoeling van de wetgever was dat de fiscale rechter ook ter zake van 'civiele aansprakelijkstellingen' bevoegd is.²⁵ In een arrest van 26 februari 2010, BNB 2010/139 sloot de Hoge Raad zich bij deze wetsgeschiedenis aan; de belastingrechter is bevoegd ook als de Ontvanger een beroep doet op civiele aansprakelijkheidsbepalingen. Ook is de belastingrechter bevoegd in het geval van beroep (na bezwaar) tegen de berekening van kosten van aanmaning en van betekening van een dwangbevel (art. 7, lid 1, Kostenwet invordering rijksbelastingen). Bovendien is de belastingrechter bevoegd in het geval van beroep (na bezwaar) tegen de vaststelling van de invorderingsrente of van de betalingskorting door de Ontvanger (art. 30, lid 2, Inv.).

Ingevolge art. 1a Uitv.reg. Inv. is de belastingrechter ook bevoegd in geschillen over uitstel van betaling en kwijtschelding ter zake van conserverende aanslagen en bij de beoordeling van uitstel van betaling en kwijtschelding in een beperkt aantal in de Uitv. reg. Inv. ter uitvoering van art. 25 en art. 26 Inv. geregelde bijzondere situaties. Zie over deze bijzondere regelingen nader de hoofdstukken 7 en 8. In andere ('gewone') geschillen over uitstel van betaling en kwijtschelding is niet de belastingrechter maar de burgerlijke rechter bevoegd. Men denke daarbij aan uitstel- en/of kwijtscheldingsverzoeken omdat men (nog) niet kan betalen of omdat men eerst de uitkomst van de fiscale procedure over een betwiste aanslag wil afwachten.

De belastingrechter is in meer invorderingsgeschillen bevoegd. Zo is de belastingrechter ook bevoegd indien een geschil ontstaat over de executiewaarde van een bodemzaak op de voet van art. 22bis, lid 9, Inv. Zie nader hoofdstuk 14. De belastingrechter is voorts bevoegd in geschillen ter zake een door de Ontvanger op de voet van art. 62bis Inv. opgelegde bestuurlijke boete. Zie nader hoofdstuk 20. Ook is de belastingrechter bevoegd in geschillen over de hoogte van een door de Ontvanger te betalen kostenvergoeding indien de Ontvanger onrechtmatig bepaalde inlichtingenverplichtingen aan derden heeft opgelegd (zie art. 62a Inv.).

²⁵ Zie o.a. Wetsvoorstel 28 183, nr. 5, blz. 4 en 5.

Voorts bestaat de mogelijkheid om voor de fiscale voorzieningenrechter in fiscale (heffings)aangelegenheden in geval van een spoedeisend belang een (fiscale) voorlopige voorziening te verzoeken in de heffingsfeer (art. 8:81 Awb: 'fiscaal kort geding'). Vereist is wel connexiteit (een samenhang met een lopende bezwaar- of beroepsprocedure). Uit de rechtspraak van de (algemene) bestuursrechter volgt dat de fiscale voorlopige voorzieningenrechter een grote mate van vrijheid heeft bij de bepaling van de aard van de te treffen voorlopige voorziening. Onder bepaalde omstandigheden blijkt het mogelijk om via dit fiscale kort geding in de heffingsfeer voorlopige voorzieningen te doen treffen die tevens gevolgen hebben in de invorderingssfeer (die immers op de heffingsfeer aansluit) indien de onderliggende aanslag niet deugt. Men denke aan de voorlopige voorziening tot schorsing van de aanslag al is niet iedere fiscale voorlopige voorzieningenrechter hiertoe bereid.²⁶ Zie nader hoofdstukken 15 en 16.

Als geschilleninstanties in invorderingszaken moeten ook de Nationale Ombudsman en de Commissie voor de Verzoekschriften van de Eerste Kamer en de Commissie voor de Verzoekschriften en de Burgerinitiatieven van de Tweede Kamer genoemd worden. Sommige geschillen lenen zich vanwege de relatief geringe bedragen, de aard van het geschil, de aard van de procedure of anderszins beter voor een toetsing door een van beide commissies of door de Nationale Ombudsman dan door een rechter. Bij de Nationale Ombudsman speelt voorts een rol de 'interventie-bevoegdheid' van de Nationale Ombudsman: hij kan aanbevelingen doen, die veelal worden opgevolgd door de fiscus.

De Rijksadvocaat

109. Het Ministerie van Financiën, de Ontvanger en de directeur kunnen advies vragen aan de Rijksadvocaat (advocaat, tevens buitengewoon ambtenaar²⁷). Het gaat hierbij in het bijzonder om vragen op het gebied van het burgerlijk recht, burgerlijk procesrecht en invorderingsrecht. Daarnaast treedt de Rijksadvocaat op ten behoeve van de Staat (het Ministerie van Financiën) en de Belastingdienst in zaken voor de burgerlijke rechter, die voortvloeien uit de heffing of invordering van rijksbelastingen en premies.²⁸ Als de Ontvanger wil procederen voor de burgerlijke rechter (bijvoorbeeld een derde wil dagvaarden op grond van onrechtmatige daad) of zelf gedagvaard wordt, dan moet hij dus de Rijksadvocaat inschakelen. Op dit moment treden voor de Ontvanger op als Rijksadvocaat of plaatsvervangend Rijksadvocaat enkele advocaten van het kantoor Van Doorne te Amsterdam onder leiding van de heer mr. E.E. Schipper. Incidenteel (vooral in cassatie) treedt ook het advocatenkantoor Pels Rijcken & Droogleever Fortuijn te 's-Gravenhage op voor de Ontvanger. Men moet de Rijksadvocaat overigens niet verwarren met de Landsadvocaat, die de Staat in alle andere zaken in rechte vertegenwoordigt en ministeries adviseert. Als

26 Zie hierover o.a. J.J. Vetter, De voorlopige voorziening en de versnelde invordering, WFR 2000/6385, blz. 672 t/m 678. In Pres. Hof Arnhem 1 februari 2000, V-N 2000/33.8, zag de Arnhemse President bijvoorbeeld geen wettelijke mogelijkheid om de versnelde invordering te schorsen. In de zogenaamde Fokker-zaak zag de fiscale voorlopige voorzieningenrechter van Hof Amsterdam 12 december 2001, V-N 2002/17.10 wel wettelijke mogelijkheden de aanslag te schorsen; niet alleen werd de aanslag geschorst, doch ook werd de Inspecteur door de voorzieningenrechter bevolen de schorsing bekend te maken aan Fokker en aan de Ontvanger.

27 Zie art. 3.4 LInv.

28 Men zie over de taken van de Rijksadvocaat ook Van Schaardenburg, Wat doen de rijksadvocaten?, WFR 1977/5312, en Blauw, De taak van de Rijksadvocaat in het belastingrecht, Fiskaal 1989, nr. 5, blz. 177 e.v.

Landsadvocaat treedt op het kantoor Pels Rijcken & Droogleever Fortuijn te 's-Gravenhage. In *heffingskwesties* treedt namens de Staat niet de Ontvanger, maar de Inspecteur c.q. de Staatssecretaris op, zonder procesvertegenwoordiging (behoudens bij pleidooi in cassatie, dat alleen door een advocaat gedaan kan worden).

Enige bevoegdheidsproblematiek

110. In art. 3, lid 1, Inv. is geregeld dat de Ontvanger belast is met de invordering van rijksbelastingen. De vraag naar de absolute bevoegdheid, d.w.z. de vraag wanneer er een taak is weggelegd voor de Ontvanger, zal in dit boek elders nog aan de orde komen (o.a. in hoofdstuk 11 en 16).

In art. 5, lid 1, Inv. is geregeld dat de bevoegdheid van de directeur, Inspecteur of Ontvanger een landelijke bevoegdheid is. De bevoegdheid is immers 'niet bepaald naar een geografische indeling'. De (interne) vraag welke Ontvanger van welk belastingdienstonderdeel in een concreet geval invordert, wordt beantwoord in (een bijlage van) de Uitvoeringsregeling belastingdienst 2003.

Een andere vraag is wie de wet met 'de Ontvanger' bedoelt. In art. 5 t/m 8 van die Uitvoeringsregeling belastingdienst 2003 worden de directeuren van de belastingdienstonderdelen aangewezen als 'Ontvanger'. De feitelijke Ontvangerswerkzaamheden worden echter niet door deze directeuren, maar door op de eenheden werkzame belastingambtenaren verricht. De directeur heeft zijn bevoegdheden aan individuele ambtenaren gemandateerd. Uit de wettelijke regeling voor mandaat van afdeling 10.1.1 Awb volgt dat mandaat schriftelijk en op voorhand moet worden verleend. Daartoe wordt thans door de belastingdienstonderdelen een mandateringsregister bijgehouden. Een ieder kan die registers inzien. Voor de zekerheid zij opgemerkt dat deze directeuren als bedoeld in art. 5 t/m 8 Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 (de hoogste in rang binnen het desbetreffende belastingdienstonderdeel) niet moeten worden verward met de 'directeur', degene genoemd in art. 2, lid 1, letter i, Inv. (de toetsingsinstantie gevestigd in Utrecht binnen de Belastingdienst die bepaalde beslissingen van de Ontvanger intern toetst).

Problemen met onvolkomenheden in de mandatering van individuele Ontvangers worden in de rechtspraak tot op heden vrijwel steeds met een breed scala van argumenten door de rechterlijke macht met de mantel der liefde bedekt, zeker als redelijkerwijs niet in geschil kan zijn dat de desbetreffende ambtenaar bij de Belastingdienst werkzaam is als Ontvanger en minstens mondeling althans stilzwijgend gemandateerd geacht moet worden te zijn door zijn of haar baas.

In HR 19 oktober 2001, NJ 2002, 256 en 257, V-N 2001/56.28 en 56.29 was bijvoorbeeld de vraag aan de orde of bepaalde invorderingshandelingen door een individuele Ontvanger en/of deurwaarder bevoegd verricht zijn, indien de vastlegging van de mandatering achterwege is gebleven, althans in strijd met art. 10:5, tweede lid, Awb niet schriftelijk is verricht. Dit formele gebrek werd echter door de Hoge Raad niet zo zwaarwegend geacht dat dit de nietigheid van de desbetreffende invorderingshandeling, het uitvaardigen van een dwangbevel, teweegbracht, zoals door de geëxecuteerde werd betoogd.