

17. Kroniek Invorderingsrecht

F.A. PIEK

In deze Kroniek Invorderingsrecht besteed ik aandacht aan het uitblijven van de evaluatie door de Tweede Kamer van het vervallen van de wettelijke schorsende werking aan het fiscaal verzet per 1 januari 2018. Binnen drie jaar na deze datum had de staatssecretaris een verslag over de doeltreffendheid en de effecten in de praktijk van deze wetswijziging aan de Kamer dienen toe te zenden, hetgeen om onbekende redenen niet is geschied. De vaste commissie voor Financiën heeft inmiddels de staatssecretaris om een reactie verzocht. Net als in het vorige Kroniekjaar is er in het huidige Kroniekjaar (mei 2020 tot april 2021), afgezien van het te bespreken Tradman-arrest, weinig opzienbarende jurisprudentie gewezen op het terrein van de invordering. Dit zal ongetwijfeld het gevolg zijn van de coronamaatregelen en het verlengen van het versoepelde uitstelbeleid tot 30 juni 2021. Gezien de verplichting om vervolgens binnen drie jaar de opgelopen belastingachterstanden volledig in te lopen naast afdracht van de lopende verplichtingen, zal er op termijn waarschijnlijk aanmerkelijk meer reuring gaan ontstaan binnen de invordering.

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; de belastingschulden blijven hierdoor geheel of gedeeltelijk onbetaald. De (omvang van de) schade wordt bepaald door de rechtsgeldig in een aanslag geformaliseerde materieel verschuldigde belastingschuld.¹

In een recentelijk aan het gerechtshof Amsterdam² voorgelegd geval stelde de ontvanger (en de staat) zich op het standpunt dat ook zonder een aanslag en zelfs zonder nog de mogelijkheid de belastingschuld te formaliseren in een aanslag, derden aansprakelijk kunnen worden gehouden voor het misgelopen bedrag aan belastingen, nu het door toedoen van die derden onmogelijk is geworden nog aanslagen op te leggen.

Het gerechtshof Amsterdam oordeelt in het Tradman-arrest evenwel dat in het geval de aanslagtermijn is verstreken, het privaatrecht de staat en de ontvanger niet de

mogelijkheid biedt het misgelopen bedrag als schadevergoeding te vorderen van een derde wegens een door die derde gepleegde onrechtmatige daad. Dit zou namelijk in strijd zijn met het legaliteitsbeginsel en een onaanvaardbare doorkruising van de publiekrechtelijke regeling van de belastingheffing en -invordering vormen.

Het legaliteitsbeginsel van art. 104 Grondwet bepaalt dat belastingheffing uitsluitend kan plaatsvinden uit hoofde van de belastingwetgeving, die bepaalt dat zulks is voorbehouden aan de inspecteur die bij wege van aanslag de materieel verschuldigde belasting formaliseert. Het civiele recht biedt de inspecteur aldus niet die mogelijkheid. Verhaal van belastingschulden door de ontvanger kan derhalve slechts plaatsvinden nadat aanslagen zijn opgelegd. Van verkorting van diens verhaalsrecht door derden kan aldus alleen sprake zijn als er aanslagen zijn opgelegd of nog kunnen worden opgelegd. Verhaal op privaatrechtelijke grondslag door de ontvanger zou in dat geval dus een onaanvaardbare doorkruising van het publiekrecht zijn en daarom niet mogelijk zijn.

Daar lijkt me, mede gezien de jurisprudentie die ook door het hof wordt aangehaald,³ geen speld tussen te krijgen, maar het blijft uiteraard altijd afwachten wat de Hoge Raad hiervan gaat vinden.

¹ HR 28 juni 1996, ECLI:NL:HR:1996:ZC2120, r.o. 3.4.4.

² Gerechtshof Amsterdam 15 december 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:3461.

³ R.o.s 3.8 en 3.11.

Evaluatie verval schorsende werking fiscaal verzet

De ontvanger heeft de vergaande bevoegdheid om zelf, zonder enige rechterlijke toetsing van zijn vordering, een executoriale titel – dwangbevel – uit te vaardigen én direct ten uitvoer te leggen, zelfs als de aanslag bestreden wordt bij de fiscale rechter en aldus *niet* onherroepelijk vaststaat. Om hieraan tegenwicht te bieden, is in art. 17 Invorderingswet 1990 de mogelijkheid geopend verzet aan te tekenen tegen de tenuitvoerlegging van dwangbevelen. Tot 1 januari 2018 verbond de wet aan dat fiscaal verzet schorsende werking, omdat de verzetsprocedure illusoir zou zijn zonder die schorsende werking.

Bij die wetswijziging⁴ is een evaluatiebepaling opgenomen.⁵ Deze regeling houdt in dat de minister binnen drie jaar na het vervallen van de schorsende werking van art. 17 lid 2 Invorderingswet 1990 aan de Staten-Generaal een verslag zendt over de doeltreffendheid en de effecten in de praktijk van deze wijziging van art. 17 lid 2 Invorderingswet 1990. Die termijn verstreek ongebruikt op 1 januari 2021. Tijdig voordien is een en ander onder de aandacht gebracht van de vaste commissie voor Financiën, waarna de staatssecretaris bij brief van 10 december 2020⁶ door de commissie is verzocht om een reactie op het uitblijven van de voorgeschreven evaluatie. Die reactie is tot op heden uitgebleven.

Schorsende werking

Ondanks de toegeving van de staatssecretaris dat *‘in de regel bij verzet de tenuitvoerlegging door de ontvanger zal worden opgeschort’*⁷ is destijds op uitdrukkelijk aandringen van de Tweede Kamer in lid 2 van dat artikel opgenomen dat door het instellen van verzet door betekening van een verzetsdagvaarding de tenuitvoerlegging wordt geschorst, zodat de ontvanger in afwachting van de toetsing door de burgerlijke rechter pas op de plaats dient te maken en geen bedrijfsbedreigende maatregelen kan treffen.

Bij het opnemen van deze schorsende werking heeft de wetgever misbruik of oneigenlijk gebruik van de verzetsmogelijkheid *uitdrukkelijk* voor lief genomen met de aantekening dat als mocht blijken dat in de praktijk veelvuldig misbruik van de schorsende werking wordt gemaakt, de invoering van de schorsende werking weer ongedaan zal worden gemaakt.

De schorsende werking van het verzet kon slechts worden opgeheven in geval van misbruik van procesrecht.⁸ Hier van is slechts 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 verzetsprocedure of door in conventie te verzoeken de afwijzende uitspraak in de verzetsprocedure uitvoerbaar bij voorraad te verklaren.⁹ In alle gevallen vindt opheffing van de schorsende werking dus plaats door tussenkomst van de civiele rechter.

Deze toetsing door de burgerlijke rechter blijkt in de praktijk overigens uitermate marginaal; de aanslag mag alleen niet ingevorderd worden indien deze evident materieel niet verschuldigd is. De wetgever stond echter een minder marginale toetsing voor ogen.¹⁰ In beginsel kan ex art. 17 lid 3 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 belasting-schuld.’*¹¹ In de jurisprudentie wordt evenwel 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.’*¹² De wetgever gaat er aldus expliciet vanuit dat ook verzet aangetekend kan worden tegen een onherroepelijk vaststaande aanslag indien er twijfel mogelijk is omtrent de materiële verschuldigdheid ervan.

De marginaliteit van deze toetsing ten spijt is deze wettelijk voorgeschreven rechterlijke toetsing de laatste jaren de ontvanger kennelijk een doorn in het oog gebleken. Zo heeft de staatssecretaris sinds 1 januari 2008 het, allerm minst rechtsstatelijke, beleid gevoerd dat de ontvanger zich *niets* aan de wettelijke schorsende werking gelegen hoeft te laten liggen als hij zelf maar van mening is dat sprake is van oneigenlijk gebruik van de verzetsmogelijkheid.¹³ De slager

4 Wet van 20 december 2017 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2018), *Stb.* 2017, nr. 518, 28 december 2017, artikel XXI.

5 Wet van 20 december 2017 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2018), *Stb.* 2017, nr. 518, 28 december 2017, artikel XXXC.

6 Brief commissie aan staatssecretaris van 10 december 2020, 2020D51599.

7 MvA *Kamerstukken II* 1988/89, 20588, nr. 6, p. 58.

8 HR 7 oktober 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC1475.

9 HR 8 juni 2007, C06/242HR, ECLI:NL:HR:2007:BA1525.

10 Prof. dr. M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, 2e druk 2007 Kluwer, Deventer p. 523.

11 *Kamerstukken II* 1987/88, 20588, nr. 3, p. 54.

12 *Kamerstukken II* 1987/88, 20588, nr. 3, p. 54.

13 Art. 17.1 Leidraad Invordering 2008.

die zijn eigen vlees keurt, is niet gediend van rechterlijke pottenkijkers.

De Nationale ombudsman concludeerde in 2010 reeds 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 ontleen. Het zonder rechterlijke tussenkomst doorbreken van de wettelijke schorsende werking van het verzet is in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel, aldus de Nationale ombudsman.¹⁴

De Hoge Raad maakte bij uitspraak van 1 mei 2015, onder verwijzing naar de sedert jaren staande jurisprudentie, een eind aan deze kwalijke praktijken: alleen door een *rechterlijke* beslissing kan de schorsende werking aan het verzet worden ontnomen en zulks louter op grond van misbruik van bevoegdheid.¹⁵ Afgezien van het feit dat dit een welbewuste keuze van de wetgever is geweest, acht de Hoge Raad hierbij *mede* van belang dat het gaat om tenuitvoerlegging van een executoriale titel die als zodanig *niet* door de rechter is getoetst.¹⁶

De ontvanger toonde zich evenwel een slecht verliezer door vanaf dat moment steeds vaker de schorsende werking te ‘ontduiken’ middels faillissementsaanvraag, zelfs in geval van betwiste aanslagen.¹⁷ Een faillissementsaanvraag betreft geen tenuitvoerlegging van een dwangbevel en wordt als zodanig derhalve niet door het verzet bestreken. Dit oneigenlijk gebruik van deze bevoegdheid heeft vanwege de, overigens uiterst summiere, rechtmatigheidstoetsing door de faillissementsrechter kennelijk ook niet het gewenste resultaat opgeleverd, want in het Belastingplan 2018 werd aangekondigd dat de schorsende werking van het fiscaal verzet zal worden geschrapt, hetgeen per 1 januari 2018, als gezegd, daadwerkelijk zijn beslag heeft gekregen.

Evaluatie wetswijziging

De redenen die voor schrapping van de schorsende werking zijn gegeven, snijden geen hout. Zo wordt gesteld dat met de wijziging is beoogd de Invorderingswet in overeenstemming te brengen met civiel verzet.¹⁸ Daaraan is geen wettelijk schorsende werking verbonden zodat de civiele rechter om schorsing van de tenuitvoerlegging verzocht dient te worden. Hierbij wordt echter voorbijgezien aan het feit dat civiele executoriale titels uitsluitend door de civiele rechter *zelf* worden uitgevaardigd. De onderliggende vordering is derhalve, anders dan bij de fiscale vordering van de ontvanger, *volledig* op rechtmatigheid getoetst door de civiele

rechter alvorens tot tenuitvoerlegging kan worden overgegaan. Als de bedoeling derhalve is het fiscale verzet gelijk te trekken met civiel verzet, dan dient de bevoegdheid van de ontvanger om executoriale titels bij wege van dwangbevel uit te vaardigen beperkt te worden tot uitsluitend onherroepelijk vaststaande, volledig door de fiscale rechter op rechtmatigheid getoetste aanslagen.

Hierover rept de staatssecretaris evenwel met geen woord. Sterker nog, het wetsvoorstel gaat ervan uit dat verzet *uitsluitend* wordt ingesteld om inning van *onherroepelijke* aanslagen middels executoriale verkopen uit te stellen. Hangende fiscaal bezwaar en beroep zou de ontvanger zelfs *ambtshalve* de tenuitvoerlegging van het dwangbevel schorsen. In de praktijk is hiervan echter geen sprake. Zo wordt de mogelijkheid zekerheid te eisen als voorwaarde voor uitstel van betaling hangende bezwaar en (hoger) beroep zeer regelmatig ingezet. Wordt de gewenste *volledige* zekerheid voor de *betwiste* schuld niet gesteld, dan is het allerminst ongebruikelijk dat de ontvanger onder het mom van zekerheidsverschaffing door middel van executie-maatregelen de bedrijfsvoering tracht te beëindigen.

Overigens kunnen ook onherroepelijke aanslagen, als gezegd, materieel onverschuldigd zijn zodat executie daarvan onrechtmatig is. Maar ook als de aanslagen wel materieel juist en dus verschuldigd zijn, kan middels een betalingsregeling en/of een sanering bedrijfsbeëindiging veelal voorkomen worden, hetgeen ook een meer dan legitieme reden voor verzet is.

Een andere aangevoerde reden voor het schrappen van de schorsende werking is het voorkomen van hoge kosten, met name de kosten van de rijksadvocaat en het annuleren van executoriale verkopen. Deze annuleringskosten vallen echter in het niet bij de kosten van voortzetting van de executoriale verkoop, nu het doorgaans de rijksbieder is die voor een veel te hoge prijs met de zaken blijft zitten. Omdat het doel van een executieverkoop veelal *bedrijfsbeëindiging* is, wordt de rijksbieder ingeschakeld om te voorkomen dat de zaken voor een *appel en een ei* worden teruggekocht door of namens de belastingschuldige.

De kosten van de rijksadvocaat kunnen eenvoudigweg voorkomen worden door gebruik te maken van de eigen advocaten van wie er tegenwoordig een aantal in dienst zijn bij de Belastingdienst; die kosten zijn toch al gemaakt. Aan de verplichte procesvertegenwoordiging *in civilibus* kan immers ook door advocaten in dienstbetrekking worden voldaan. Overigens worden deze kosten door schrapping van de schorsende werking de belastingschuldige burger in de maag gesplitst; deze dient nu immers in kort geding om schorsing te verzoeken, in plaats van dat de ontvanger in kort geding om opheffing daarvan dient te verzoeken. Als deze kosten voor de ontvanger al te hoog zijn, dan geldt zulks *a fortiori* voor de doorsnee-belastingschuldige en wordt op deze wijze dus ernstig afbreuk gedaan aan de rechtsbescherming.

14 Rapport NO 2010/170.

15 HR 1 mei 2015, 14/00822, ECLI:NL:HR:2015:1188.

16 Zie ook de door de Hoge Raad gevolgde conclusie van A-G Wesseling-van Gent d.d. 13 februari 2015, ECLI:NL:PHR:2015:78.

17 Zie bijvoorbeeld Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 18 mei 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:5510.

18 Art. 438 Rv.

De schorsende werking van het verzet is onmisbaar waar het gaat om tenuitvoerlegging van een executoriale titel die als zodanig *niet* door de rechter is getoetst, zoals de Hoge Raad uitdrukkelijk overwoog in het arrest van 2015.¹⁹ Tegenover de bevoegdheid zelf executoriale titels uit te vaardigen, dient een *reële* mogelijkheid tot rechterlijke toetsing te staan *voordat* het onheil reeds is geschied. Zonder schorsende werking wordt de verzetsprocedure illusoir, omdat de ontvanger alsdan zijn onrechtmatige slag reeds zal hebben geslagen *voordat* de rechter verzocht kan worden de tenuitvoerlegging te schorsen.

In weerwil van het belang dat de Hoge Raad expliciet aan de wettelijke schorsende werking verbindt, is desalniettemin per 1 januari 2018 de aan het fiscaal verzet verbonden wettelijk schorsende werking vervallen. Dit betekent dat de ontvanger zich aan een ingesteld fiscaal verzet niets gelegen hoeft te laten liggen en door kan gaan met executie van zijn dwangbevelen, hetgeen hij overigens voorheen in voorkomend geval en in strijd met de wet ook al deed. De belastingschuldige dient, anders dan voorheen, de civiele rechter, in spoedeisende gevallen in kort geding, te verzoeken de betreffende dwangbevelen te schorsen. Het gevolg hiervan is, als gezegd, dat menige verzetsprocedure illusoir wordt, omdat de ontvanger bij gebreke aan wettelijk schorsende werking zijn slag zal hebben geslagen *voordat* de rechter verzocht kan worden de tenuitvoerlegging te schorsen. Executoriale verkopen zien immers doorgaans veeleer op bedrijfsbeëindiging dan op het genereren van voldoende gelden om de belastingschulden te voldoen. Hetzelfde geldt voor beslagleggingen; na inbeslagname van de volledige debiteurenportefeuille is voortzetting van de bedrijfsvoering veelal onmogelijk. Dit leidt ertoe dat wordt afgezien van het instellen van een verzetsprocedure met bedrijfsbeëindiging van veelal nog te redden ondernemingen tot gevolg.

In het wetsvoorstel wordt gesuggereerd dat opheffing van de schorsende werking louter ziet op situaties dat verzet uitsluitend wordt ingesteld om inning van *onherroepelijke* aanslagen middels executoriale verkopen uit te stellen. Hangende fiscaal bezwaar en beroep zou de ontvanger zelfs *ambtshalve* de tenuitvoerlegging van het dwangbevel schorsen. Dit werd destijds bij de totstandkoming van de Invorderingswet 1990 het parlement ook al voorgehouden, maar in de praktijk is hiervan echter geen sprake geweest en is de wettelijk schorsende werking menigmaal de enige reden gebleken dat de bestreden aanslagen door de fiscale rechter uiteindelijk nog op rechtmatigheid konden worden getoetst en zijn verminderd tot reële proporties.

Opmerkelijk is dan ook geenszins dat deze *toezegging* van de staatssecretaris aan het parlement dat de ontvanger ambtshalve de tenuitvoerlegging schorst gedurende fiscaal bezwaar en (hoger) beroep *niet* in de Leidraad Invordering 2008 blijkt te zijn opgenomen. Per 1 januari 2018 is arti-

kel 17.1 Leidraad Invordering 2008 namelijk gewijzigd in dier voege dat de ontvanger ingeval van fiscaal verzet de tenuitvoerlegging aanhoudt tenzij de gronden van het verzet hiervoor *naar zijn mening* geen aanleiding geven en de belangen van de staat worden geschaad door uitstel van de tenuitvoerlegging.²⁰

Niets derhalve over ambtshalve schorsen in verband met het in rechte doen toetsen van de betreffende aanslag(en). De ontvanger hoeft blijkens de toelichting op de wijziging louter de executie aan te houden als hij het zelf eens is met de verzetsgronden, hetgeen in mijn praktijk nog nooit is voorgekomen. Overigens lijkt aanhouding van de executie in een dergelijk uitzonderlijk geval ook niet nodig omdat dan meer voor de hand ligt dat de ontvanger de dwangbevelen eenvoudigweg terugneemt. Als hij het met de verzetsgronden eens is, ligt voortprocederen in de verzetsprocedure immers weinig in de rede.

Nu de belangen van de staat volgens de ontvanger altijd geschaad worden als hij van mening is dat de tenuitvoerlegging voortgezet dient te worden, kan dit beleidsmatige ‘doekje voor het bloeden’ zelfs die bedoeling niet waarmaken. De belastingschuldige is volledig overgeleverd aan de grillen van de desbetreffende ontvanger, met wie hij doorgaans al wat langer in de clinch zal hebben gelegen alvorens tot executie en het instellen van verzet daartegen is overgegaan.

Afgezien daarvan: als de ontvanger zich voorheen al niets aan de *wettelijk* aan het fiscaal verzet verbonden schorsende werking gelegen liet liggen, waarom zou hij zulks dan wel doen ten aanzien van een beleidsvoorschrift dat hem alle ruimte biedt te doen en laten wat hem goeddunkt?

De rechtsbescherming in de Invorderingswet 1990 is altijd een ondergeschoven kindje geweest en wordt door het vervallen van de schorsende werking nog verder uitgehouden. Voor zover al kan worden gesproken van rechtsbescherming, is sprake van versnipperde en allerm minst eenduidige regelgeving. Voor enkele zaken – betalingskorting, invorderingsrente en aansprakelijkheden – is een volwaardige rechtsgang naar de fiscale rechter opengesteld. In de meeste gevallen, echter, staat enkel een beroep open op de civiele rechter als *restrechter*. De civiele rechter staat vanwege de formele rechtskracht van de aanslagbeschikking evenwel slechts een marginaal toetsingskader ter zake van het handelen van de ontvanger ten dienste, terwijl ook de verplichte procesvertegenwoordiging en hoge griffierechten *in civilibus* een niet voor eenieder makkelijk te nemen drempel zijn.

Dit gebrek aan rechtmatigheidstoetsing kan in de praktijk tot navrante situaties leiden, met name in die gevallen waar de ontvanger de grenzen opzoekt en zijn bevoegdheden

¹⁹ Kamerstukken II 1987/88, 20588, nr. 3, p. 54.

²⁰ Wijziging Leidraad Invordering 2008, Besluit van 11 december 2017, nr. 2017-226419, *Stcrt.* 2017, nr. 71054, 27 december 2017.

inzet om pressie uit te oefenen. Zo wordt de mogelijkheid zekerheid te eisen als voorwaarde voor uitstel van betaling hangende bezwaar en (hoger) beroep regelmatig ingezet als drukmiddel. Wordt de gewenste *volledige* zekerheid voor de betwiste schuld niet gesteld, dan is het niet ongebruikelijk dat de ontvanger zich door middel van executiemaatregelen zelf de gewenste zekerheid van betaling zal proberen te verschaffen. Hiertegen kan dan verzet ex art. 17 Invorderingswet 1990 worden ingesteld bij de civiele rechter, maar dat heeft thans geen schorsende werking meer, zodat de ontvanger zich daaraan niets gelegen behoeft te laten liggen.

De per 1 januari 2019 aangekondigde invoering van rechtsbescherming via de fiscale rechter door uitstelbeschikkingen van de ontvanger voor bezwaar vatbaar te maken,²¹ zou juist in dit soort gevallen allerm minst een overbodige luxe zijn. Een volwaardige rechtmatigheidstoetsing van de uitstelbeschikking door de fiscale rechter, met bijbehorende mogelijkheid in spoedeisende gevallen de fiscale voorzieningenrechter te adiëren om dreigend ontvangersonheil te voorkomen²², wordt in de praktijk node gemist nu de schorsende werking aan het verzet is komen te ontvallen. Helaas is van invoering tot op heden geen sprake en valt zulks ook op meer of minder afzienbare termijn niet te verwachten. Zonder schorsende werking blijft de belastingschuldige burger derhalve aan de wolven overgeleverd.

Het wordt, kortom, hoog tijd voor de voorgeschreven evaluatie van de gevolgen van de wetswijziging in de praktijk door de Tweede Kamer, nu het verzet met schorsende werking in de jarenlange praktijk heeft bewezen een noodzakelijk middel te zijn om de rechten van de belastingschuldige te beschermen.

Verlenging versoepeld uitstelbeleid in verband met de coronacrisis

Net als destijds in 2008 met de kredietcrisis heeft de staatssecretaris in verband met de huidige coronacrisis naast heffingsmaatregelen ook voor de invorderingskant fiscale steunmaatregelen in het leven geroepen.²³ Uit de aard der zaak betreft het maatregelen die de liquiditeit van ondernemingen beogen (tijdelijk) te verbeteren.

Zo is het mogelijk om gemakkelijker dan normaal uitstel van betaling aan te vragen voor belastingschulden. Vanaf 12 maart 2020 stopt de ontvanger na ontvangst van een online-verzoek daartoe *automatisch* de invordering en wordt zonder voorwaarden drie maanden uitstel van betaling verleend. Dit uitstel van betaling geldt zowel voor de bestaande belastingschuld, ongeacht belastingmiddel en ouderdom, als voor de schulden die in de daaropvolgende

drie maanden ontstaan. Gedurende deze drie maanden worden ook geen teruggaven verrekend met de belastingschuld waarvoor uitstel geldt.

Deze regeling ziet niet uitsluitend maar wel met name op het verbeteren van de liquiditeitspositie van de onderneming door het mogelijk te maken de aangiften loonheffing en omzetbelasting, de zogeheten lopende verplichtingen, niet op aangifte af te dragen. De reguliere verzuimboete bij naheffing wegens niet-tijdige afdracht zal dan ook achterwege blijven dan wel worden teruggedraaid. Tevens staat het gedurende het uitstel onbetaald blijven van de loonheffingen niet in de weg aan het afgeven van een schone verklaring betalingsgedrag²⁴ in het kader van de Ketenaansprakelijkheid.

Ook wordt de in rekening te brengen invorderingsrente vanaf 23 maart 2020 tijdelijk verlaagd van 4% tot 0,01%. Deze tariefsverlaging geldt overigens voor *alle* belastingmiddelen. De te vergoeden invorderingsrente blijft gehandhaafd op 4%.

Het verzoek om uitstel van betaling geldt, anders dan nog altijd gebruikelijk, tevens automatisch als melding betalingsonmacht zodat er na afloop van de uitstelregeling niet opeens een hausse van bestuurdersaansprakelijkstellingen zal kunnen plaatshebben, omdat menigeen dit aspect over het hoofd zal kunnen hebben gezien.

Ook het deblokken van G-rekeningen, wat normaal gesproken alleen mogelijk is als er sprake is van een overschot op de G-rekening, is versoepeld om aldus meer liquiditeit te creëren voor ondernemers in nood. Als voor de lopende verplichtingen uitstel van betaling is verzocht, kan het daarvoor op de G-rekening gereserveerde saldo op verzoek worden gedeblokkeerd en door de ondernemer worden aangewend voor dringender verplichtingen dan tijdige afdracht loonheffing en omzetbelasting. Op deze wijze wordt het onderscheid tussen ondernemers zonder G-rekening en degenen met G-rekening weggenomen, aangezien eerstgenoemden anders een aanzienlijk liquiditeitsvoordeel zouden hebben op laatstgenoemden. Uit een oogpunt van het gewenste *level playing field* om concurrentievervalsing te voorkomen, is dit dus een logische aanvulling op het versoepelde coronauitstelbeleid.

Als langer dan drie maanden uitstel van betaling nodig is dan worden wel beperkte eisen aan het uitstelverzoek gesteld. In dat geval dient aannemelijk gemaakt te worden dat de betalingsproblemen langer uitstel noodzakelijk maken, dat de betalingsproblemen hoofdzakelijk door de coronacrisis zijn ontstaan en dat voor de betreffende belastingschulden wel aan de aangifteplicht is voldaan. Gaat het om meer dan € 20.000 aan belastingschuld dan dient een verklaring van een derde-deskundige overgelegd te worden. Deze verklaring van bijvoorbeeld de accountant van de

²¹ Fiscale vereenvoudigingswet 2017.

²² 'Over rechtsbescherming en waggelende rechtspraak en uitstel', J.J. Vetter, *TfB* 2017, nr. 1, p. 33.

²³ Besluit van 22 april 2020, nr. 2020-8499, *Stcrt.* 24 april 2020, nr. 23814.

²⁴ In afwijking van art. 35.12.2 Leidraad Invordering 2008.

ondernemer, dient te onderbouwen dat aannemelijk is dat sprake is van werkelijke betalingsproblemen en dat deze hoofdzakelijk door de coronacrisis zijn ontstaan. Daarnaast dient een liquiditeitsprognose opgesteld te worden die volgens de derde-deskundige *plausibel* is.

Dit versoepelde uitstelbeleid gold in eerste instantie tot 19 juni 2020, maar inmiddels tot 30 juni 2021. De lijst van belastingsoorten waarvoor het versoepelde beleid geldt, is bovendien uitgebreid van vier naar twaalf belastingmiddelen. De dividendbelasting is daarvan expliciet uitgezonderd omdat het uitkeren van dividend nu juist de liquiditeitspositie van ondernemingen verzwakt.

Het bijzonder uitstel kan zowel online met DigiD als per brief worden aangevraagd, maar dat kan pas nadat aangifte is gedaan en een aanslag is ontvangen. Een eerder verzoek kan niet in behandeling worden genomen en dient opnieuw te worden ingediend na vaststelling van de aanslag. Voor de loonheffing, omzetbelasting, inkomstenbelasting, inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet en de vennootschapsbelasting geldt evenwel dat één aanslag voldoende is om voor alle vijf belastingmiddelen in één keer uitstel van betaling te vragen.

Als langer dan drie maanden uitstel van betaling nodig is, dan worden wel beperkte eisen aan het uitstelverzoek gesteld. In dat geval dient aannemelijk gemaakt te worden dat de betalingsproblemen langer uitstel noodzakelijk maken, dat de betalingsproblemen hoofdzakelijk door de coronacrisis zijn ontstaan en dat voor de betreffende belastingsschulden wel aan de aangifteplicht is voldaan. Bovendien dient de ondernemer te verklaren dat geen dividenden of bonussen uitgekeerd zullen worden noch eigen aandelen ingekocht zullen worden.

Gaat het om meer dan € 20.000 aan belastingsschuld dan dient bovendien een verklaring van een derde-deskundige overgelegd te worden. Deze verklaring van bijvoorbeeld de externe accountant van de ondernemer, dient te onderbouwen dat aannemelijk is dat sprake is van werkelijke betalingsproblemen en dat deze hoofdzakelijk door de

coronacrisis zijn ontstaan. Daarnaast dient een liquiditeitsprognose opgesteld te worden die volgens de derde-deskundige *plausibel* is.

Het bijzonder uitstel voor langer dan drie maanden kan niet online worden aangevraagd, maar louter schriftelijk.

Als de belangen van de staat zich tegen dit bijzonder uitstel van drie maanden of langer verzetten of tegen reeds verleend bijzonder uitstel gaan verzetten, wordt geen uitstel verleend dan wel reeds verleend uitstel ingetrokken. Dit is onder meer het geval als de ontvanger vreest voor misbruik van de situatie *waardoor* verhaalsmogelijkheden in gevaar komen.

De reguliere verzuimboete bij naheffing wegens niet-tijdige afdracht zal achterwege blijven dan wel worden teruggedraaid als om uitstel is verzocht. Omdat de behandeling van de verzoeken om bijzonder uitstel door drukte langer kan duren dan gewenst, zal de verzuimboete vooralsnog vanaf 12 maart 2020 automatisch in alle gevallen achterwege worden gelaten of *ambtshalve* worden vernietigd. Betaling of bezwaar is dus niet nodig.

Het verzoek om bijzonder uitstel van betaling wordt los gezien van een reeds eerder lopende betalingsregeling of lopend verzoek daartoe op andere gronden.

Naar het zich nu laat aanzien, zullen ondernemers vanaf 1 juli 2021 aan de vanaf dat moment te ontstane betalingsverplichtingen dienen te voldoen. De ontvanger zal de ondernemers met een coronabelastingsschuld vóór 1 oktober 2021 per brief een betalingsvoorstel doen voor de schuld ontstaan tijdens het bijzonder uitstel van betaling. Deze schuld zal vanaf 1 oktober 2021 binnen drie jaar moeten worden afbetaald. Heel realistisch zal dat in veel gevallen evenwel niet zijn, is mijn vermoeden.

Over de auteur

F.A. Piek

Fiscaal advocaat bij KanPiek Fiscale Advocatuur.